



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر اكايمي  
فرع علوم تجارية، تخصص محاسبة وجباية معمقة

بغوان:

واقع القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة

المحاسبية الجزائرية

" دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين بولاية ورقلة "

خمقاني عبد الهادي  
23 ماي 2018

من إعداد الطالب  
نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المكونة من السادة:

جامعة ورقلة

رئيسا

أ/دشاش عبد القادر

جامعة ورقلة

مشرفا

أ/احمد بضياف

جامعة ورقلة

مناقشا

أ/حجاج محمد الهاشمي

السنة الجامعية 2018/2017

# إِهْدَاء

إلى حكمتي وعلمي ... إلى أدبي وحلمي... إلى طريقي المستقيم ... إلى طريق الهداية... إلى من أرضعتني الحب والحنان ... إلى رمز الحب وبلسم الشفاء ... إلى القلب الناصع بالبياض ... إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل. إلى بسملة الحياة وسر الوجود ... إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي.

إلى كل من في الوجود بعد الله ورسوله ... إلى أعلى الجباب **\*\*\* أمي الحبيبة الغالية\*\*\***

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب ... إلى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة. .. إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم... إلى القلب الكبير يا من أحمل اسمك بكل فخر **\*\*\*والدي العزيز\*\*\***

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله ... إلى من آثروني على أنفسهم ... إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات إلى من علموني علم الحياة ... إلى من أظهروا لي ماهو أجمل من الحياة **\*\*إخوتي\*\***

إلى من سأفتقدهم وأتمنى أن لا يفتقدوني... إلى من أتمنى أن أذكرهم إذا ذكروني... إلى من أعرفهم ويعرفوني إلى من أتمنى أن تبقى صورهم في عيوني... إلى من جعلهم الله أخوتي في الله و من أحببتهم فيه.

**\* أصدقائي وزملائي \***

إلى كل من سقط من قلمي سهوا ... إلى أمتي الحبيبة (الأمة الإسلامية)... أهدي هذا العمل.

# شكر

الحمد لله رب العالمين حمداً يوافي نعمه وتوفيقه لي بإتمام هذا العمل.

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الاستاذ بضياف أحمد لقبوله الإشراف على مذكري ومتابعته ومواصلته بالنصح الدائم لي، وأسأله الله أن يجزيه عنا كل خير ويدعم الصحة عليه.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى العائلة الكريمة لتوفيرهم الجو الملائم و دعمهم لإتمام هذا العمل ، و أتقدم بخالص الشكر لزملائي دفعة ماستر محاسبة وجباية 2018 على التوجيهات والنصائح والمساعدة في إتمام هذا العمل.

وقبل أن نمضي أتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى من ساعدونا في إتمام هذا العمل وأخص بالذكر:

الأستاذ هشام شلغام في تقييم العمل وتقديم النصح.

الأستاذ السعيد هتهات في ضبط ومعالجة البيانات الإحصائية.

الأستاذة بدر خمقاني في التوجيه والدعم .

كما أتقدم بالشكر لكل الذين بذلوا كل جهدٍ وعطاء لكي أصل إلى هذه اللحظة.

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما مدى ملائمة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية في عملية قياس الأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين وتسلط الضوء على (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة) كأحد بدائل القياس المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تطبيقها مع البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل تحقيق جودة المعلومة المحاسبية بالإضافة إلى معرفة أهم مقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذه البدائل وضرورة بيان أهم المعوقات التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من 58 فرد بين مهنيين وأكاديميين وتم الإبقاء على 50 مستجوب واستخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية في تحليل البيانات بالإضافة إلى برنامج (SPSS v20) ومعالج البيانات Excel وقد توصلت الدراسة إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلائم وتتكيف في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي كما أوصت بضرورة تكيف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل.

**الكلمات المفتاحية:** قياس المحاسبي - تكلفة التاريخية - قيمة العادلة - بدائل القياس المحاسبي - بيئة المحاسبية الجزائرية، نظام المحاسبي المالي.

**Résumé:**

Cette étude a pour but d'étudier et évaluer les alternatives de la mesure comptable dans l'environnement comptable Algérien et de mettre en évidence de (coût historique – juste valeur) comme l'une des alternatives de la mesure comptable en Algérie et les exigences d'adaptation de son application à la réalité de l'environnement comptable algérien afin de réaliser la qualité de l'information comptable, de plus, de connaître les éléments les plus importants offerts par l'environnement comptable Algérien pour appliquer ces alternatives et déterminer les obstacles les plus importants auxquels fait face le comptable lors de la pratique, où le chercheur s'est basé sur la méthodologie descriptive analytique et il a appliqué la méthodologie analytique dans l'analyse du questionnaire auquel a été distribué comme une partie sur un échantillon de 58 personnes entre professionnelles et académiques, en conséquence, 50, étant donné que le chercheur a utilisé un ensemble de méthodes statistiques et mathématiques dans l'analyse des données à l'aide du programme (SPSS v20) et le processeur de données EXCEL, l'étude a révélé que l'environnement comptable Algérien s'adapte actuellement avec le modèle du coût historique comme base de la mesure comptable, il a été également recommandé la nécessité d'adapter la loi commerciale et fiscale avec le système comptable et financier afin d'améliorer l'utilisation des alternatives de la mesure comptable de façon meilleur.

**Mots clés :** mesure comptable, coût historique, juste valeur, alternatives de la mesure comptable, l'environnement comptable Algérien, système comptable et financier.

## قائمة المحتويات

حكمة	
الإهداء	
الشكر	
الملخص	VI
قائمة المحتويات	VIII
قائمة الجداول	XI
قائمة الأشكال البيانية	XII
قائمة الملاحق	XIII
قائمة الرموز والاختصارات	XIV
المقدمة	أ

### الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية

المبحث الأول: الأدبيات النظرية	3
المطلب الأول: القياس المحاسبي	3
المطلب الثاني: مداخل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة)	9
المطلب الثالث: القياس المحاسبي على الأصول الثابتة	19
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	24
المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية	24
المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية	28
المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة	30

### الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة	34
المطلب الأول: الطريقة المستخدمة	34
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة	44
المبحث الثاني: النتائج والمناقشة	49
المطلب الأول: النتائج	49

61.....	المطلب الثاني: المناقشة.....
66.....	الخاتمة.....
70.....	المراجع.....
75.....	الملاحق.....
92 .....	الفهرس.....

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
36	الاستبيانات الموزعة على مجتمع الدراسة	1.2
36	مجموع الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي	2.2
38	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	3.2
39	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	4.2
40	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	5.2
41	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	6.2
42	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع القطاع	7.2
44	مقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة	8.2
46	تقسيم فقرات المحاور وأجزاء محاور الاستبيان	9.2
48	نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة	10.2
48	نتائج معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور الاستبيان	11.2
50	سلم ليكرت الثلاثي	12.2
51	مساهمة التكلفة التاريخية في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	13.2
52	مساهمة القيمة العادلة في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	14.2
53	المقومات الاقتصادية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي	15.2
54	المقومات الثقافية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي	16.2
54	المقومات القانونية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي	17.2
55	المقومات الثقافية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي	18.2
56	المقومات القانونية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي	19.2
57	عوائق وتحديات تطبيق التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية	20.2
58	عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	21.2
59	سلبيات تطبيق القياس المحاسبي في القطاع العام والخاص	22.2
59	صعوبات قياس الأصول الثابتة بالقيمة العادلة القطاع العام والخاص	23.2
60	صعوبات قياس الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية في القطاع العام والخاص	24.2



## قائمة الأشكال البيانية

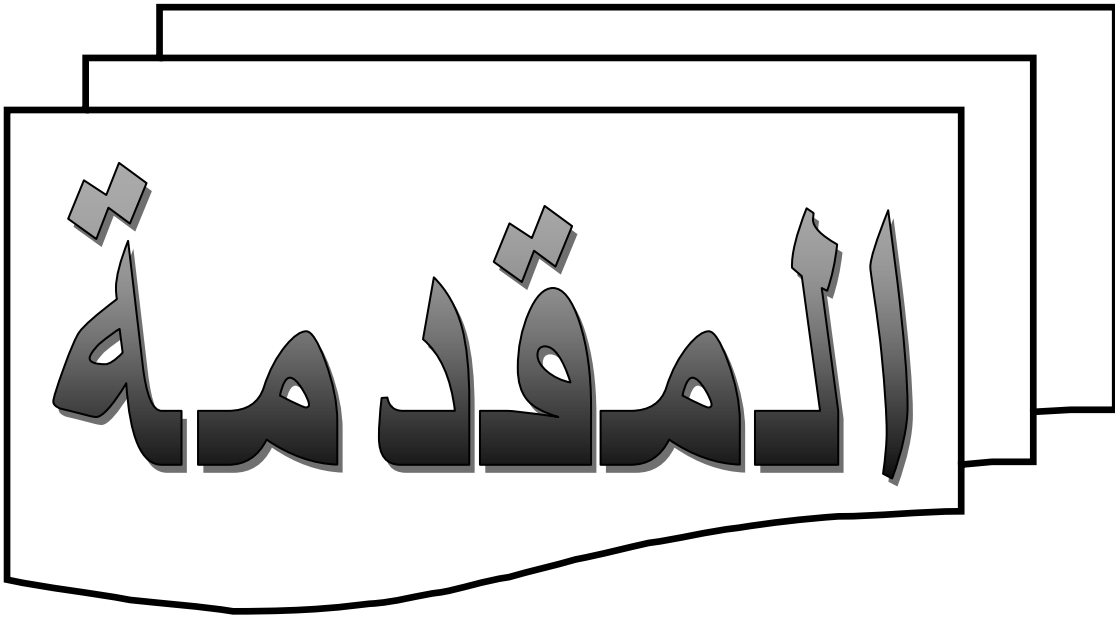
رقم الصفحة	عنوان الأشكال البيانية	الرقم الشكل
38	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	1.2
39	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	2.2
40	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	3.2
41	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	4.2
42	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع القطاع	5.2

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	نموذج الاستبيان	75
02	نتائج المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة	78
03	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لإجابات المستجوبين	80
04	نتائج اجابات المستجوبين للمحاور الاستبيان	81
05	نتائج مقاييس النزعة المركزية لإجابات المستجوبين	88
06	نتائج اجابات المستجوبين للأسئلة المباشرة	91

## قائمة الرموز والاختصارات

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
<b>IFRS13</b>	Fair Value Measurement	القياس بالقيمة العادلة
<b>IVSC</b>	International Valuation Standards Council	مجلس معايير التقييم الدولية
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
<b>SCF</b>	en système comptable financier Algérie.	النظام المحاسبي المالي الجزائري
<b>EPS</b>	Earnings per share	مؤشر ربحية السهم
<b>SPSS</b>	Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية



## توطئة

عرفت المحاسبة منذ نشأتها عدة تطورات ،ففي البداية كانت تهتم بتسجيل البيانات المالية للمؤسسة من أجل تحديد صافي المركز المالي ،لكن حاليا أصبحت المحاسبة عبارة عن نظام للمعلومات دور جمع بيانات عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة و الظروف و الأحداث التي أثرت عليها ،ثم معالجتها من أجل إعداد وعرض القوائم المالية ،لذا أصبح يعبر عن المحاسبة بوظائف ومن بين هذه الوظائف وظيفة القياس المحاسبي .

تعد وظيفة القياس المحاسبي من بين أهم الوظائف التي تسعى مهنة المحاسبة إلى تحقيقها ،حيث واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس ، واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير المصدقية للمعلومات المحاسبية ، إذ أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل من بين طرق القياس والتي لكل واحدة منها مؤيدوها ومعارضوها .

إن من الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم المعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم المالية ،حيث تعد التكلفة التاريخية أحد الطرق المستخدمة في التقييم والقياس لتوفرها على الموثوقية اللازمة وهي أحد بدائل القياس الكلاسيكية والأكثر انتشاراً، إلا أنها شهدت انتقادات عديدة وجهت لها بسبب أنها لا تقيس القيمة الاقتصادية للمؤسسة وتؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، وأنها تعبر عن الماضي ولا تستطيع قياس الحاضر أو التنبؤ بالمستقبل، من هنا استمر التفكير في وضع حلول لهذه التعثرات بالبحث عن بديل يحقق قيمة أكثر تعبيراً وتمثيلاً وقياساً، وفي ظل هذه المعطيات تم التوجه إلى القيمة العادلة بحثاً عن توفير وإعطاء معلومات محاسبية ذات جودة من اجل تعزيز الشفافية والإفصاح في عرض القوائم المالية .

لذا جاءت هذه الدراسة لتعالج ولدراسة وتقييم مدى ملائمة بدائل وطرق القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) للبيئة الجزائرية .

## إشكالية الدراسة

وعليه من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى ملائمة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية في عملية قياس الأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

الإشكاليات الفرعية:

- ما مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في قياس الأصول الثابتة لتحقيق خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية (خاصية الملائمة و الموثوقية) ؟
- إلى أي مدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية مقومات الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي لقياس عناصر الأصول الثابتة ؟
- ما هي أهم العوائق والتحديات التي تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي عند قياس الأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

فرضيات البحث:

- يساهم استخدام بدائل القياس المحاسبي في قياس الأصول الثابتة في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية (خاصية الملائمة والموثوقية)؛
- لا توفر البيئة المحاسبية الجزائرية مقومات الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي لقياس الأصول الثابتة؛
- هناك عوائق و تحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي عند قياس الأصول الثابتة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

مبررات اختيار الموضوع

- تكمن مبررات اختيار الموضوع فيما يلي:
- محاولة إجراء المقارنة بين نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وأثرهما على خصائص المعلومة المحاسبية.
  - الأهمية الكبيرة التي يكتسبها القياس المحاسبي لعرض عناصر القوائم المالية بكل شفافية ومصداقية؛
  - الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر من أجل مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي؛
  - محاولة التعرف على الخلفية النظرية لمعيار القيمة العادلة؛
  - معرفة مكانة نموذج التكلفة التاريخية والقيمة العادلة والبديل الأكثر اعتماداً في البيئة المحاسبية الجزائرية.

### أهداف الدراسة وأهميتها

تنبع أهمية هذه الدراسة في عملية القياس المحاسبي وذلك لان القياس يعتبر أهم خطوة أساسية لإعداد القوائم المالية، وتنبع أهمية هذه الدراسة أيضا من أنها ستبحث في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في عملية القياس والإفصاح في البيئة المحاسبية الجزائرية، وتسليط الضوء على محاسبة القيمة العادلة المنصوص عليها في معايير المحاسبية الدولية وما لهذا التطبيق من آثار متوقعة على تحسين ملائمة المعلومات المحاسبية المقدمة وأثر ذلك على جودة التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية.

ويتمثل الهدف من هذه الدراسة في ما يلي:

- تسليط الضوء على مفهوم وأهمية التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وعيوب ومزايا تطبيقها؛
- إبراز أهمية قواعد القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية وبالقيمة العادلة؛
- أثر تطبيق نموذج التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛
- الوقوف على طبيعة مفهوم عناصر بدائل القياس المحاسبي وفيما إذا كان هناك غموض حول هذه المفاهيم؛
- الوقوف على مقومات ومعوقات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

### حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة في الحدود المكانية والزمنية وكذا الموضوعية وهي كما يلي:

- أ- **الحدود المكانية** : تناولت هذه الدراسة تقييم واقع بدائل القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة الجزائرية حيث اقتصرت الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال تمثيلها في ولاية ورقلة .
- ب- **الحدود الزمنية** : تمت هذه الدراسة وطبقت على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة خلال فترة شهر مارس 2018 .
- ج- **الحدود الموضوعية** : تضمنت هذه الدراسة جميع جوانب الموضوع المتعلقة بالدراسة (النظرية والتطبيقية) من خلال الاهتمام بالمحاور المرتبطة بدراسة بدائل القياس المحاسبي ومدى ملائمتها في البيئة المحاسبية الجزائرية والتوقف على جودة ونوعية الإجابات المحصل عليها.

## منهج البحث والأدوات المستخدمة

بغية الوصول إلى أهداف البحث المرجوة من خلال الموضوع الذي نتناول فيه القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة في دولة الجزائر، فإن الباحث قد اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي إذ اطلع على الدراسات المختلفة في مجال القياس المحاسبي وبدائله وطبق المنهج التحليلي واستخدام جملة من الأساليب الرياضية والإحصائية في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية، من أجل معرفة وتقييم بدائل القياس المحاسبي من وجه نظر الفئتين الأكاديمية والمهنية، حيث تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة عن طريق برنامج SPSS V20 و EXCEL، والتعرف على رؤية الباحثين نحو بدائل القياس المحاسبي من خلال الوصول إلى بيانات بالإمكان إخضاعها للتحليل الإحصائي.

## صعوبات البحث

- تمثلت صعوبات الدراسة والتي جعلها واجهتنا في الدراسة الميدانية فيما يلي:
- التأخير والتأجيل في المواعيد من طرف بعض المستجوبين في إرجاع الاستبيان؛
- الموقف السلبي الذي وجهناه من طرف بعض المستجوبين وعدم اهتمامهم بأهمية الموضوع؛

## هيكل البحث

للإحاطة بجوانب الموضوع وتحقيق أهداف الدراسة وللإجابة عن الإشكالية المطروحة بصورة واضحة، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية للقياس المحاسبي وتم التعرض في المبحث الأول إلى القياس المحاسبي وبدائله بالإضافة إلى القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة المحاسبي الجزائرية، وفي المبحث الثاني تناولنا الدراسات السابقة أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية وقسم هو الآخر إلى مبحثين، المبحث الأول تناول الطريقة والأدوات المستخدمة والمبحث الثاني دراسة النتائج والمناقشة



# الفصل الأول

الآليات النظرية والتطبيقية للقياس المحاسبي

مدخل للفصل

إن المعلومة المحاسبية ذات أهمية كبيرة لكونها المرآة العاكسة، إضافة إلى أنها موجهة للعديد من الاطراف التي تتميز بأنها غير متجانسة وذات مصالح مختلفة الأمر الذي يقودنا إلى التساؤل حول الشيء الذي يمكننا من تقديم قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية، فيكون الجواب هو القياس والإفصاح المحاسبي، حيث يعد القياس المحاسبي ترجمة للمعلومات المحاسبية في شكل قيم يتفق عليها الجميع.

وللقياس المحاسبي نماذج عدة من بينها التكلفة التاريخية و القيمة العادلة ولكل واحدة منها مزايا فالتكلفة التاريخية تعد مبدأ من مبادئ المحاسبة الذي يعد خرقها إلى تعدي عن مقومات المحاسبة إضافة إلى كونها ذات موضوعية من جهة لكن وجهت لها انتقادات من جهة أخرى زعزعت الثقة المطلقة فيها ليكون التوجه نحو أساس القيمة العادلة التي تتميز بالملائمة التي تفتقد لها التكلفة التاريخية بالرغم من هذه الأخيرة كذلك وجهت لها عدت انتقادات، وكل هذه المزايا أو العيوب كان لها التأثير المباشر على عملية القياس.

من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل والذي تم تقسيمه إلى مبحثين:

- المبحث الأول: الأدبيات النظرية الذي يحتوي على ثلاثة مطالب

- المطلب الأول: القياس المحاسبي
- المطلب الثاني: مداخل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة)
- المطلب الثالث: القياس المحاسبي للأصول الثابتة

- المبحث الثاني: الدراسات التطبيقية والذي يحتوي على ثلاثة مطالب

- المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
- المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
- المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة

المبحث الأول: الأدبيات النظرية**تمهيد:**

تقوم المحاسبة المالية بأداء عدد من الوظائف الأساسية، أولها هو القياس المحاسبي الذي تعددت أساليبه ومدخله وثانيها هو الإفصاح عن هذه المعاملات وثالثها هو الاعتراف، وفي هذا الصدد فقد تناول هذا المبحث القياس المحاسبي وبدائله واختيار المدخل المناسب للقياس المحاسبي في ظل تعددها، بالإضافة إلى واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

المطلب الأول: القياس المحاسبي:

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية و يعتبر كذلك القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة و ذلك لأهميته في السير نحو التوافق المحاسبي، وينطوي القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية، وعرض هذه القوائم المالية بمعلومات ذات مصداقية وشفافية، وترتكز عملية القياس المحاسبي على مجموعة من المفاهيم و الأركان و الأساليب التي تساعد في عملية القياس.<sup>1</sup>

الفرع الأول: مدخل للقياس المحاسبي

إن الهدف من عملية القياس المحاسبي هو ترجمة الأحداث الاقتصادية ونتائجها إلى أرقام وبالتالي إنتاج معلومات محاسبية ذات طابع رقمي، وعليه سنتطرق في هذا المدخل إلى مفهوم وأهمية القياس المحاسبي وكذا إلى مضمون وشروط القياس المحاسبي.

أولا: مفهوم وأهمية القياس المحاسبي:أ\_ مفهوم القياس المحاسبي :

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات متعددة لعملية القياس هي وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل، إلا أنها تتفق في المضمون لذا سنكتفي بتقديم ثلاثة منها تعبر عن مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبية من الناحية العلمية، ولنخرج منها بعد ذلك بمفهوم مبسط لهذه العملية.

<sup>1</sup> رولا كاسر لايقة، مذكرة ماجستير بعنوان القياس و الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية، سنة 2007، ص 41

وينسب اول تعرف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (campell)الذي عرفها بالتالي :

"يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة او بطريقة غير مباشرة"<sup>1</sup>.

وعرفه (koler) بقوله "القياس عبارة عن تحديد نظام بقيمتي لنتائج خطة استقصاء او نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية او الرياضية"<sup>2</sup>

اما اكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادرة في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA)، وورد فيه ما نصه :

"يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية و الجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"<sup>3</sup>

بتحليل التعريفات الثلاثة السابقة لعملية القياس ، يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية يمكن بموجبه تعريفها على النحو التالي :

"عملية القياس المحاسبي هي عبارة عن ترجمة للأحداث الاقتصادية للمؤسسة إلى أعداد رقمية متمثلة في النقد، أي التحول من خاصية الحدث الاقتصادي إلى خاصية التعدد النقدي".

#### ب\_ أهمية القياس المحاسبي<sup>4</sup> :

عندما يتم تجريد الأمور والأحداث من صفاتها الحقيقية إلى لغة الأرقام فإن هذا الأمر يقود مستخدمى معلومات النظام المحاسبي (والذي هو عبارة عن أداة المحاسبة في ترجمة الأنشطة والعمليات التي تتم في المشروع إلى معلومات رقمية) والذين يختلفون في فهمهم وتفسيرهم للوقائع بشكلها الحالي إلى توحيد رؤيتهم للأعمال التي قامت بها الشركة، وبالتالي يكون حكم المستخدمين على أدائها أكثر وضوحاً ومنه تتحقق الاستفادة المرجوة من المحاسبة في مساعدتهم على اتخاذ القرارات المستقبلية وتصبح المعلومات أكثر ملائمة في الحكم على أداء الشركة وإدارتها ، وبالتالي قدرة أكبر على إصدار أحكام متطابقة من قبل جميع الأطراف على اختلاف درجة المعرفة والثقافة لكل منهم لمعنى الأهداف والعمليات التي تتم في الشركة.

<sup>1</sup> ا.د.وليد ناجي الحيايلى ،رئيس الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، نظرية المحاسبة ، من منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك \_2007\_ص 100

<sup>2</sup> عريف نورة،مذكرة ماستر بعنوان اشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مراحل التكلفة التاريخية ،تخصص دراسات جباية ومحاسبة معمقة ،جامعة ورقلة الجزائر ،سنة 2011،ص 84

<sup>3</sup> رولا كاسر لايقة ،مرجع سبقا ذكره ،ص48

<sup>4</sup> يامن خليل الزغبي، مرجع مذكرة ماجستير بعنوان القياس في المحاسبة ماهية وقيوده ومدى تأثيره بتضخم ، مجلة العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر ،العدد8، ص 38، سنة 2008.

كما أن ضرورة القياس المحاسبي في مظهره النقدي يظهر بوضوح عندما تكون هناك رغبة في إجراء مقارنة بين البدائل الاستثمارية ، والتي تكون عادة مختلفة حسب طبيعة النشاط ولكن عندما تكون جميعها مُعَبَّرًا عنها بالصورة العددية ، تصبح إمكانية المقارنة أكثر وضوحاً وسهولة ، كما أن المقارنة تصبح ممكنة إلى حد ما لنفس الشركة ولكن في أوقات مختلفة ، وذلك لأنه على الرغم من اختلاف الأنشطة التي تتم فيها من زمن لآخر إلا أن إمكانية المقارنة موجودة لكون جميع العمليات على تعددها يُعبر عنها بنفس أداة القياس الكمي ألا وهي الوحدة النقدية، وبالتالي فإن أهمية القياس تنبع من أنها لغة التخاطب المشتركة التي يتم التعامل بها من قبل جميع المستخدمين للمعلومات.

### ثانياً: الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي :

وبوجه عام تقوم عملية القياس على أربعة أركان أساسية وهي<sup>1</sup>:

#### 1 الخاصية محل القياس

إن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها أو أرباحها مثلاً ، وقد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل القياس الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أو معدل دوران مخزونه السلعي.

#### 2- المقياس المناسب للخاصية محل القياس

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس ، فإذا كانت خاصية التعدد النقدي هي خاصية محل القياس فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، وأما إذا كانت الخاصية محل القياس الطاقة الإنتاجية مثلاً فالمقياس المستخدم هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلاً.

#### 3- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس ، بل لابد أيضاً من تحديد نوع وحدة القياس كالدينار أو الدولار.....

#### 4- الشخص القائم بعملية القياس

يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصراً هاماً في عملية القياس لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توافر المقاييس الموضوعية ، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو

<sup>1</sup> محمد مطر، موسى السيوطي، الممارسات المهنية في مجالات القياس العرض و الاضاح ، دار وائل ،عمان الاردن ، ط2، 2008، ص131

المحاسب يلعب دوراً أساسياً ليس في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط ، بل في تحديد نتائجها أيضاً .

### الفرع الثاني: أساليب ومعايير عملية القياس المحاسبي

لكل علم من العلوم أساليب ومعايير لعلمية التي قام عليها وعلم المحاسبة هو أحد العلوم التطبيقية التي تتعامل مع تلك الظواهر العلمية في مجال المحاسبة، ولا شك أن القياس المحاسبي يحتل فيه جانباً كبيراً من الأهمية، من خلال هذا المدخل سنعرض على أهم الأساليب والمعايير لعملية القياس المحاسبي.

#### أولاً: أساليب وخطوات عمليات القياس

##### أ\_ أساليب عملية القياس المحاسبي:

يمكن حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبي إلى ثلاثة أنواع هي:<sup>1</sup>

#### 1- أساليب قياس أساسية أو مباشرة: باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس تحدد نتيجة عملية القياس

المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب (Calculation process) والمبنية أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلاً في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء، أما إذا تم تضمين أجزاء هذه الآلة كل على حدة تمهيداً لتحديد التكلفة الإجمالية لها، فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، لأنه في الحالة الأخيرة لا بد للوصول إلى تكلفة الآلة كوحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معاً للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة.

كما تعتبر عملية التبيويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداماً لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساساً للتبيويب كقياس بموجبه ييوب الحدث الاقتصادي محل التبيويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية، كأن ييوب أصلاً في فئة الأصول الثابتة، أو مصروفات في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.

#### 2- أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة: عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل

القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة. وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها تعتمد إلى حد كبير على

<sup>1</sup>وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره ص(109-110-111).

عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة مدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبقة بعملية قياس مباشرة، مثال على ذلك إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين أو قياس النسبة بين قيمتهما فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتهما إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتهما.

**3- أساليب القياس التحكمية:** تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، فإن أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

و تندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلاً في قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدايل الأخرى، واختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب، إذ أن محاسباً معيناً قد يختار تقييم هذا الأصل بناءً لتكلفته التاريخية، بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا الأصل بناءً لتكلفته الاستبدالية، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناءً لصافي قيمته الحالية وتحت كل بديل من البدائل الثلاث تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين.

### ب\_ خطوات القياس المحاسبي

يتوقف مسار عملية القياس المحاسبية وتتعدد خطواتها على الأغراض التي ستستخدم فيه مخرجات هذه العملية، وتتضمن عملية القياس المحاسبية عموماً عدة خطوات أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

- 1- تجميع البيانات التي تصور الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع وتعتبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة، مثل الإيرادات، النفقات، والأصول والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه؛
- 2- تسجيل العمليات السابقة طبقاً لنظام القيد المزدوج، بناءً على دليل موضوعي قابل للتحقيق؛
- 3- بمجرد تجميع وتسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات

<sup>1</sup> يامن خليل الرغبي، مرجع سابق ذكره، ص101

والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة؛

4- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة في مجموعات من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة تقدم للأشخاص المعنيين بالمؤسسة أو المهتمين بأحوالها المالية وتهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأمور والأحداث المالية التي وقعت والتي أمكن تبويبها؛

**ثانياً: معايير القياس المحاسبي:**

تمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أساس وما يؤدي إليه من نتائج، والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس وهذه المقاييس تتلخص في<sup>1</sup>:

1- **الموضوعية:** وتعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحتة، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيداً عن التحيز الشخصي وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من تعبير شخصي أو تحيز، وتعني الموضوعية بمفهومها العام الابتعاد عن التحيز والأحكام الشخصية والمسبقة والتقديرات الجزافية وهي نقيض الذاتية.

2- **الملائمة:** يعني معيار الملائمة أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس، وتكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس وما طرأ عليه من تغيرات على مدار فترة زمنية معينة.

3- **القابلية للتحقق:** يعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس، لأنه قد يكون المقياس غير قابل للتطبيق العملي رغم أنه ذا فائدة كبيرة وتتوفر فيه كل الشروط الموضوعية، وأن تطبيقه محاط بصعوبات لا يمكن تذليلها، أو أن تطبيقه يتطلب تكلفة تفوق المنفعة أو العائد المتوقع منه، وفي هذه الحالة لا بد من البحث عن مقياس بديل يحقق توازن بين التكلفة والمنفعة المتوقعة منه.

4- **القابلية للقياس الكمي:** ويقصد بالقياس الكمي تعيين أعداد للأشياء المرغوب في قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد.

### المطلب الثاني: مداخل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة)

واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي، واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير المصدقية للمعلومات المحاسبية، وإشباع حاجات مستخدمي المعلومات لتساعدتهم على اتخاذ القرار السليم حيث أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن

<sup>1</sup> تعريف نورة ، مرجع سبق ذكره ص 58.



في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل ، من عدد طرق القياس التي لكل واحدة منها مؤيدوها ومعارضوها خصوصا أن كل طريقة تؤدي للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبة في القوائم المالية. من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مداخل القياس المحاسبي والمتعلق بنموذجي (التكلفة التاريخية – القيمة العادلة).

### مدخل التكلفة التاريخية

يعتبر الاقتصاديون التكلفة التاريخية أحد أهم مصادر المعلومات التي تكون درجة الدقة والموثوقية فيها كبيرة، وبناءً على هذا اعتبر أساس التكلفة التاريخية في قياس الأصول والخصوم أحد أهم مبادئ المحاسبة الموجودة في الإطار المفاهيمي وبناء عليه تم إصدار معظم المعايير المحاسبية<sup>1</sup>،

### أولا: مفهوم ومبررات مبدأ التكلفة التاريخية

#### أ\_ مفهوم التكلفة التاريخية

عرفها (kieso and al 2005...) في كتابهما المحاسبة المتوسطة بأنها<sup>2</sup> "سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حدوثه أو اجتيازه وهي أداة لقياس معظم الأصول و الالتزامات " وكذلك عرفها (المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ) التكلفة التاريخية بأنها<sup>3</sup> "المبالغ المقاسة أو أسهم كرأس المال المصدر ، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوق يتم استلامها " كما عرفت التكلفة التاريخية بأنها "التكلفة التي تقاس بالمدفوعات النقدية الفعلية أو ما يعادلها من التزامات مالية ، في الوقت الذي يتم فيه إنفاق المصروفات" ومما سبق يتضح أن التكلفة التاريخية هي المبلغ الفعلي الذي ينشأ أصلا عن عملية مبادلة حرة تمت بين طرفين مستقلين ، ويؤيده مستند ذو حجة قانونية وهو ما يعبر عنه محاسبيا بالدليل الموضوعي .

#### ب\_ مبررات مبدأ التكلفة التاريخية

ونجد من أهم المبررات التي دعمت التكلفة التاريخية والتي كانت ركائز استندت عليها<sup>4</sup> :

<sup>1</sup> (بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة) مداخلة بعنوان مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق) يومي 18/17 جانفي 2010 المركز جامعة الوادي، الجزائر. ص 3

<sup>2</sup> امين سيد احمد لطفى ، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي ) ، الدار الجامعية ، مصر 2006،ص474

<sup>3</sup> عريف نورة، مرجع سابق ذكره ،ص111

<sup>4</sup> سالم عبد الله حلس ويوسف محمود جربوع ،دراسة بعنوان تأثير استخدام التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة ،الجامعة الإسلامية غزة ،فلسطين ص15.14

- 1 - **الموضوعية**: تعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة لأنه يزود الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات، يهدف بالإضافة إلى ذلك إلى المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية، يجب أن تكون هذه البيانات على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية؛
- 2- **الموثوقية**: تعد من أهم المبررات وخاصة ما إذا تم مقارنته مع الأسس الأخرى، مثل مبدأ التكلفة التاريخية.
- 3 - إتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار الفكر المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالإيراد، مبدأ الحيطة والحذر، وفرض وحدة القياس؛
- 4 - يرغب معدو القوائم المالية و المدققون في وضع أهمية أكثر على موثوقية المقاس من أجل سلامة التدقيق و المسؤولية القانونية؛
- 5- يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف و القياس وهذا يضمن عليها موضوعية و موثوقية أكبر .

### ثانيا: اثر التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية والملائمة

- تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، حيث أن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات<sup>1</sup>، إذ تعد الموثوقية الخاصية الأساسية الثانية بعد خاصية الملائمة، ولقد عرفها البيان رقم/2 لعام 1980 علي النحو التالي: "هي خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله" وتتكون من ثلاثة خصائص:
- **الصدق في التعبير**: مقابلة أو مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها وتغليب الجوهر على الشكل، كما يجب أن تعبر الأرقام المحاسبية عما حدث فعلا.
  - **القابلية للتحقق**: تكون المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق منها عندما تتوفر نتائج التحقق منها عن طريق طرف مستقل باستخدام نفس طرق القياس.
  - **الحياد**: ينبغي أن يتوفر في القوائم المالية ذات الأغراض العامة الحياد من جانب القيام بإعدادها بالنسبة لمختلف الاستخدامات التي تستخدم فيها، وذلك حتى تستطيع مقابلة الاحتياجات لجميع الجهات التي تستخدم القوائم المالية، وإلا فقدت تلك القوائم أهميتها في التعبير<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> قورين حاج قويدر، مقال بعنوان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجود المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث العدد 10، جامعة ورقلة، الجزائر 2012. ص 280.

<sup>2</sup> بدر الدين فاروق احمد سالم و نصر الدين حامد احمد، مقال بعنوان دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2013 ص 93.

منهج التكلفة التاريخية يتسم بالمعلومات المتولدة عنه بخليط غير متجانس من مكونات خاصة الموثوقية فهي من ناحية قابلية التحقق بدرجة عالية من التأكد لأنها مؤيدة بثبوتيات ومستندات وتتم معالجتها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ولكن من ناحية ثانية غالباً لا يحقق هذا المنهج خاصية الأمانة في التمثيل، ومن ناحية ثالثة فإن هذا المنهج يحقق جزءاً من خاصية الحياد، بمعنى خلوه من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس، وهذا لا يعني خلوه من التحيز في عملية القياس نفسها فهو يظهر تحيزاً لجانب الإدارة اتجاه المساهمين والمستثمرين<sup>1</sup>. هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد إن القياس وفق التكلفة التاريخية يفتقد إلى التوقيت الزمني المناسب أي أن البيانات المقدمة وفق التكلفة التاريخية تأتي متأخرة وهذا لا يخدم مصالح المستثمرين من حيث القدرة على التقييم والتنبؤ بالمستقبل مما يجعل خاصيتي القيمة التنبؤية والاسترجاعية محدودة. وعليه يمكن القول أن أرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة لأن تلك الأرقام أقل ارتباطاً - أو تمثيلاً - للواقع الفعلي<sup>2</sup>.

### ثالثاً: مزايا وعيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية

#### أ\_ مزايا استخدام مبدأ التكلفة التاريخية:

- 1- لقد عرف هذا المبدأ عدة انتقادات إلا أن هناك أسباباً تدعم وجهة نظر المنادين و المؤيدين لعدالته و التي يُتلخص أهمها فيما يلي:
- 1- يهدف نموذج التكلفة التاريخية إلى قياس أصول المؤسسة، من أجل معرفة مدى قدرة هذه الأصول على مواجهة التزامات المؤسسة؛
- 2- تهدف المحاسبة ضمن نموذج التكلفة التاريخية لترجمة راس المال النقدي للمؤسسة ولا تهتم أبداً براس المال الاقتصادي؛
- 3- تؤثر التكلفة التاريخية على تقييم واختيار أسس القرار، حيث يحتاج المدراء إلى معلومات عن نوعية القرارات التي تم اتخاذها في الماضي؛
- 4- تقدم التكلفة التاريخية مدخل لفكرة الاقتناع، فبعض متحذي القرارات لا يبحثون عن المثالية بقدر ما يسعون نحو الاقتناع؛

<sup>1</sup> نوره علي بن علي الجعدي، مذكرة بعنوان دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والإنسانية، جامعة العلوم والتكنولوجيا الأردنية 2010، ص 25.

<sup>2</sup> حازم الخطيب و ظاهر القشي، مقال بعنوان توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، 2004 ص 13.

- 5- حسب منهج التكلفة التاريخية، تعتبر معاملات المؤسسة مع عملائها الخارجيين المصدر الوحيد للملائم لتقييم أداء المؤسسة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية، الذين يهتمون بمعرفة مدى نمو المؤسسة<sup>1</sup>؛
- 6- أساسا للتعقب بالمستقبل فتحليل الأحداث الماضية أفضل أساسا للتعقب؛
- 7- يوفر دليلا قابلا للإثبات عن المعاملات مما يعني أنه نظام جيد لاحتساب الضريبة وعدم التهرب منها
- 8- أساسا للتعقب بالمستقبل فتحليل الأحداث الماضية أفضل أساسا للتعقب؛
- 9- يوفر دليلا قابلا للإثبات عن المعاملات مما يعني أنه نظام جيد لاحتساب الضريبة وعدم التهرب منها؛
- 10- يوفر قياسا مناسباً للمركز المالي قصير الأجل للمشروع مما يفيد الإدارة والدائنين قصيري الأجل<sup>2</sup>؛
- 11- أساسا للتعقب بالمستقبل فتحليل الأحداث الماضية أفضل أساسا للتعقب؛
- 12- يوفر قياسا مناسباً للمركز المالي قصير الأجل للمشروع مما يفيد الإدارة والدائنين قصيري الأجل<sup>3</sup>.

### ب\_ عيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية:

- من أهم الانتقادات التي يمكن تلخيصها في ما يلي:
- تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح البيانات المالية مثبتة بوحدة نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية؛
- ضعف أو حتى ملائمة المعلومات المحاسبية على أساس التكلفة التاريخية حيث تعتبر أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛
- تعتبر التكلفة التاريخية تكلفة فارقة وينعكس ذلك أثناء اتخاذ القرار وهذا ما يؤكد عدم ملائمة اتخاذ القرار<sup>4</sup>؛
- تجاهل معلومات هامة عن التغيرات في الأسعار السوقية لأصول المشروع وهذا التجاهل يؤدي إلى ما يلي<sup>5</sup>:
- تقاس الإيرادات المحققة خلال الفترة محل القياس وتكاليف الحصول عليها بوحدة نقدية غير متماثلة من حيث قوتها الشرائية مما يؤدي إلى الوصول إلى رقم لا معنى له يطلق عليه صافي الربح؛
  - عدم إمكانية المقارنة للبيانات المحاسبية الخاصة بمشروع ما عن سنوات مختلفة وذلك بسبب أن وحدة القياس المستخدمة في سنة ما تختلف عن مثلتها في سنة أخرى سواء بالزيادة أو النقصان؛

<sup>1</sup> فريد زعزات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة شهادة ماجستير، غير منشورة، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، 2009، ص 80.

<sup>2</sup> [http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#\\_VMikEdKG\\_X8](http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#_VMikEdKG_X8) Historique de navigation 28/01/2015 10,30.

<sup>3</sup> [http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#\\_VMikEdKG\\_X8](http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#_VMikEdKG_X8) Historique de navigation 28/01/2015 10,30.

<sup>4</sup> محمد بلقايد حملول، قياس مكونات المزاينة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماستر، غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، سنة 2011، ص 15.

<sup>5</sup> [http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#\\_VMikEdKG\\_X8](http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#_VMikEdKG_X8) Historique de navigation 28/01/2015 10,30.

- عدم إمكانية المقارنة لنتائج أعمال المشاريع المتماثلة ومراكزها المالية إذا اختلفت تواريخ بدئها لمزاولة النشاط أو تواريخ استبدالها و تجديدها لأصولها؛
  - المغالاة في أرباح الفترة محل القياس، فبافتراض ثبات كافة عناصر جدول حسابات النتائج عند الأسعار طبقاً للتكلفة التاريخية والأسعار طبقاً للسوق العام أثناء إعداد جدول حسابات النتائج فإن قيمة الإهلاك سوف تكون مختلفة وبالتالي صافي الربح سيختلف؛
- نخلص مما سبق إلى أن الانتقادات الموجهة لنظام (مبدأ) التكلفة التاريخية يمكن إيجازها فيما يلي:
- انتقادها لخواص الملائمة والقابلية للمقارن وإمكانية الاعتماد عليه؛
  - عدم التطبيق السليم لمبدأ المقابلة المحاسبي ومبدأ الإفصاح الكافي.

### الفرع الثاني: مدخل القيمة العادلة

يعد منهج القيمة العادلة في الاعتراف والقياس هو الأكثر إغراء للمهنيين، ووضعي المعايير بصفة يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة، كما أن استخدامها في التقرير عن كل العمليات والأحداث الماضية والحاضرة بإتباع منهج تقييمي يحسن من خاصية القابلية للمقارنة والثبات، ويساعد هذا الأمر في تحقيق الإبلاغ المالي العام وأهدافه المتمثلة في تلبية حاجات ومتطلبات أطياف عديدة في المجتمع بشكل عام والمشاركين في الأسواق المالية بشكل خاص.

من خلال هذا المدخل سنتعرض إلى أهم المفاهيم والقياس المتعلقة بالقيمة العادلة.

### أولاً: مفهوم ومقومات القيمة العادلة

#### أ\_ مفهوم القيمة العادلة

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB القيمة العادلة بأكثر من تعريف أبرزها وأهمها:

"بأن القيمة العادلة القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية"<sup>1</sup>

وتم استبدال هذا التعريف مؤخرًا في المعيار IFRS 13 والمتعلق بقياس القيمة العادلة ليصبح:

"السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس"<sup>2</sup>.

وهو ذات التعريف الوارد في المعايير المحاسبة الأمريكية .

<sup>1</sup> الدكتور خالد الجعارات، مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، ص 241

<sup>2</sup> IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014.p 01.

أما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي فقد عرف القيمة العادلة بأنها :  
 " السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعة لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس"<sup>1</sup>.  
 كما يعرفها البعض الأخر على أنها:  
 "المبلغ الذي يمكن مبادلة به أصل أو تسوية التزام صادر بين طرفين وعلى استعداد تام ولديهم معلومات كافية عن الصفقة"<sup>2</sup>.

كما عرفتها لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي:  
 "هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث تتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة"<sup>3</sup>.

يتضح من خلال التعاريف السابقة أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على النقاط الأساسية التالية:  
 ➤ الصفقة تتم بين أطراف مستقلة عن بعضها البعض و لا تربطهم علاقة فيما بينهم؛  
 ➤ أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة وغير مكرهة ودون تحت أي ضغط؛  
 ➤ الأطراف المتعاقد مطلعة على كل الحقائق والمعلومات الأساسية والهامة وذات الصلة بالصفقة؛  
 ➤ الظروف التي تتم فيها الصفقة تكون طبيعية وعادية (لا يكون البائع مثلاً مجبرا على البيع أو مثلاً في حالة التصفية....).

#### ب\_ مقومات القيمة العادلة<sup>4</sup>

للقيمة العادلة عدة مقومات تتمثل في :  
 1- تمثل القيمة العادلة أحد القيمتين ، قيمة يمكن مبادلة الأصل بها ، أو القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل ، وتعدد طرق الحصول على الأصول ويمكن التعرف عليها باختصار فيما يلي :  
 • الحصول على الأصل نقدا وتكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من النقدية وشبه النقدية ؛

<sup>1</sup> IAS Plus 05/03/2015 à 15,15 <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>

<sup>2</sup> Association d'économie financière 21/03/2015 à 11,45 <http://www.aef.asso.fr/parution.jsp?prm=18694>

<sup>3</sup> هوام جمعة و حديدي آدم، مداخلة بعنوان أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، أيام 11/09 سبتمبر 2013، اسطنبول، تركيا. ص 9.

<sup>4</sup> عريف نورة، مرجع سبق ذكره ،ص86

- الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى سواء كانت مماثلة أو غير مماثلة وتكون القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناؤه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه؛
  - إطفاء الالتزام بمقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية لأسهم أو حقوق الملكية الأخرى المصدرة؛
  - أن تكون عملية المبادلة نصت بناء على إلزام المؤسسة، وتكون مصادر الالتزام متنوعة مثل (الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد للأصل)، وكذلك لا يوجد للمؤسسة خيار أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية.
- 2- قيمة سداد الالتزام، وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام، وفق طرق المبادلة .

### ثانياً: أساليب وتقنيات قياس القيمة العادلة:<sup>1</sup>

في ظل الأسواق المتغيرة والمتقلبة *Dynamic and Volatile* فإن مقاييس القيمة العادلة تزودنا بكثير من الشفافية وذلك مقارنة بمقاييس التكلفة التاريخية، وبالإضافة إلى ملائمة القيمة العادلة للقياس في ظل الظروف الاقتصادية والمالية المتغيرة والمتقلبة فإن الموثوقية *Reliability* تكون مهمة أيضاً قبل الملائمة، لأن المعلومات الملائمة والتي تتسم بعدم الموثوقية تصبح بلا فائدة لأي مستخدم، أما عن كيفية قياس القيمة العادلة فقد بين مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أنه يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي:

1. يعتبر السعر المحدد في سوق نشط أفضل مقياس للقيمة العادلة؛
2. إذا لم يتوفر ذلك، يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة، وخاصة للبنود مثل الذمم المدينة والدائنة والأدوات المالية ذات معدل الفائدة المتغير؛
3. قد تستخدم كذلك الطرق التالية لقياس القيمة العادلة:
  - ❖ الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشابهة؛
  - ❖ خدمات التسعير من جهة خارجية؛
  - ❖ نماذج التسعير الداخلية؛
  - ❖ التدفقات النقدية المخصصة؛

وقد حدد المعيار الأمريكي رقم (157) ثلاثة أساليب لقياس القيمة العادلة وفقاً لمدخل السوق، ووفقاً لمدخل الدخل، بالإضافة للقياس وفقاً لمدخل التكلفة:

<sup>1</sup> هشام شلغام، مذكرة ماجستير بعنوان تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة ورقلة الجزائر، سنة 2015 ص 19

✓ **مدخل السوق Market Approach**: يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن مشاهدتها Observable وغيرها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الأصول المتماثلة أو المقارنة.

✓ **مدخل الدخل Income Approach**: يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية (مثل التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات) في مبلغ واحد (مخفضة) عند استخدام هذا النهج، فإن القيمة العادلة تعكس توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل.

✓ **مدخل التكلفة Cost Approach**: ويعتمد على المبلغ المطلوب حالياً لإحلال المقدرة الخدمية لأصل ما (إحلال التكلفة).

وطبقاً للمعيار رقم (157) فإن استخدام مدخل واحد للقياس يكون مناسباً في بعض المواقف باستخدام أسعار استرشادية Quoted prices في سوق نشط لأصول أو التزامات مماثلة. وفي مواقف أخرى فإن استخدام مداخل متعددة للقياس يكون مناسباً لأن نظام التقارير بالشركات يتطلب تماسك وترابط Consistently كل قدرات أساليب التقييم واستخدامها للوصول لقياس مناسب للقيمة العادلة.

### ثالثاً: الملائمة والموثوقية في ظل تطبيق مفهوم محاسبة القيمة العادلة

الملائمة والموثوقية هي الصفات الأساسية للمعلومات المحاسبية التي تكون مفيدة لاتخاذ القرار، كما جاء في بيان مجلس معايير المحاسبة المالية وأن أفضل الصفات أو الخصائص التي تميز المعلومات من أكثرها فائدة إلى أقلها فائدة لمتخذ القرار هي في المقام الأول الملائمة والموثوقية حيث عُرفت الملائمة بـ " قدرة المعلومات في تغيير القرارات المتخذة من قبل المستخدمين بصفتهم أصحاب رأس المال"<sup>1</sup>، والهدف من هذه الخاصية هو اختيار طرق القياس والإفصاح التي تساعد الأفراد الذين يعتمدون على القوائم المالية لاتخاذ القرارات، و قد حدد لها المجلس المذكور أعلاه مكوناتها (الملائمة) وهي: القيمة التنبؤية، والقيمة الاستراتيجية، والتوقيت المناسب. وحتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة، يلزم توافر الخصائص الثانوية التالية:<sup>2</sup>

- **التوقيت المناسب**: توفير المعلومات المحاسبية في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار.

<sup>1</sup> صفوان قضي عبد الحليم و أسماء عبد الكاظم عبد علي، مقال بعنوان إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة في ظل المعيار المحاسبي الدولي 16 بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الصوفية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد (3) العدد (6) لسنة 2013. ص 6.

<sup>2</sup> هشام شلغام، مرجع سبق ذكره، ص 20.



- القيمة التنبؤية: لأن مستخدم المعلومات المحاسبية يمارس نوعاً من التنبؤ عند اتخاذه لقراره، فإن المعلومات المحاسبية التي تكون لها أكبر قدرة تنبؤية هي أكثر ملاءمة لمستخدمي المعلومات.
  - القيمة الاسترجاعية: تمتلك المعلومات المحاسبية الملائمة قيمة استرجاعية، عندما يكون لها قدرة على تغيير أو تصحيح توقعات حالية أو مستقبلية.
- و يمكن أخذ قياس القيمة العادلة على أنه موثوق ويمكن الاعتماد عليه فقط في حال عدم وجود فروق مهمة لدى التحقق من تقديرات القيمة العادلة، وهذا قد لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة. ومن ثم فإن افتراض قيم عادلة في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطراً وسيؤثر على ملاءمة وموثوقية وقابلية مقارنة وفهم التقارير المالية وهذا ما سي طرح تساؤلات عن مدى ملاءمة وموثوقية التقارير المالية التي ستصدر في ظل هذا الأساس، ومع ذلك فإن نموذج القيمة العادلة يحقق قدراً أكبر من الملائمة وقدراً أقل من الموثوقية، خاصة في ظل غياب سوق نشطة

#### رابعاً: مزايا وعيوب استخدام محاسبة القيمة العادلة

##### أ- مزايا استخدام محاسبة القيمة العادلة:

نجيز أهم المزايا للقيمة العادلة فيما يلي<sup>1</sup>:

- تعكس القيمة العادلة الواقع الاقتصادي للمؤسسة وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية و الربح الاقتصادي للمؤسسة؛
- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛
- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال؛
- يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية؛
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة؛
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة؛

يوفر رؤية أكثر دقة للوضع الفعلي للأسواق المالية، إضافة إلى أن بيانات القيمة العادلة تسمح لنا بتوفير جميع المعلومات المتكاملة في أي وقت معين

<sup>1</sup> جميل حسن النجار، مقال بعنوان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، ص: 469.

### ب\_ عيوب استخدام محاسبة القيمة العادلة<sup>1</sup>:

وعلى الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق أساس القيمة العادلة إلا أنها لم تسلم من الانتقادات التي نوجزها في ما يلي:

- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصاً في حالة ارتفاع الأسعار وهي السائدة ؛
- اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة ، في أغلب الأحيان نهاية السنة المالية ، فالواقع يبين تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر ، فالقوائم المالية في نهاية السنة المالية قد تتغير بشكل مهم بعد أسبوع واحد من إصدارها ، وهذا قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة ؛
- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها ، وهذا يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها ؛
- عدم اتساق أساس القيمة العادلة مع كثير من المبادئ و الاسس المحاسبية ؛
- في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار فإن هذا يؤثر على قابلية المقارنة وتصبح عملية التحليل المالي صعبة وفي بعض الأحيان غير ممكنة ؛
- تعتبر موثوقية البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطر الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ؛
- قد يؤدي اعتماد أساس القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية إلى فتح مجال كبير للتلاعب بما يخدم مصالح الإدارة ؛
- يتم الاعتراف ببعض الإيرادات والخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية.

### المطلب الثالث القياس المحاسبي للأصول الثابتة

تمثل الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي في مجموع الوسائل و التقييم الثابتة المادية و المعنوية والمالية التي حازتها المؤسسة أو أنجزتها بنفسها ليس بغرض البيع إنما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة أي لأكثر من دورة واحدة ،وقد جمعت حسابات التثبيتات في المجموعة الثانية من النظام المحاسبي المالي الجديد، و تعتبر أغلب مفاهيم النظام المحاسبي وخاصةً منها مفاهيم القياس المحاسبي مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية كطرق القياس والتقييم... الخ، وذلك في إطار ما يسمى بالتوحيد المحاسبي، حيث أعدت هذه المفاهيم لتلائم مع البيئة

<sup>1</sup> ( بوكساني رشيد ،أوكليل نسيمية ،العربي حمزة) ،مرجع سبق ذكره ص10

الاقتصادية لجميع الدول وخاصةً منها المتقدمة، إلا أن البيئة الاقتصادية الجزائرية تعد من بين الاقتصاديات النامية ومن هذا المنطلق سنتناول في هذا المطلب مفهوم و أنواع الاصول الثابتة إضافة الى طريقة القياس الاصول الثابتة

### الفرع الأول: مفهوم وأنواع الأصول الثابتة

اولا: تعريف وأهمية الأصول الثابتة

أ - تعريف الأصول الثابتة :

1 - الأصول الثابتة هي عبارة عن عنصر له قيمة اقتصادية لأي مؤسسة ، بحيث ينتظر من هذه القيمة تحقيق منفعة مستقبلية ويسجل الأصل في الميزانية إذا توفرت الشروط التالية :<sup>1</sup>

● احتمال تحقيق منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛

● امكانية حساب كلفته أو قيمته عند تقييمها بطريقة صادقة؛

● امكانية تعريفه من خلال الفصل بين نشاطات المؤسسة أو بواسطة التشريعات أو من خلال العقد

إذا الأصول الثابتة هي الأصول التي تكتنيتها المؤسسة أو التي تقع تحت حيازتها بهدف استخدامها في العمليات الإنتاجية أو المساعدة في هذه العمليات وتستخدم لأكثر من سنة مالية أو عدة فترات محاسبية.

2- كما يمكن تعريف الأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي على انها الموجودات المتحكم فيها من طرف المؤسسة والتي تسعى لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية وقابلة للقياس، ويفترض أن تستغرق مدة استعمالها إلى ما بعد السنة المالية.<sup>2</sup>

ب- أهمية الأصول الثابتة:

تعتبر الأصول الثابتة من عناصر الأصول الهامة بالمقارنة بغيرها من عناصر الأصول الأخرى من ناحيه، وبالنسبة لأنشطة معينة دون غيرها من الأنشطة من ناحية أخرى وذلك للأسباب التالية :<sup>3</sup>

❖ لأن الأصول الثابتة أصول طويلة الأجل يجب أن تساهم في إنتاج السلع و الخدمات لفترات كبيرة؛

❖ لأن الوزن النسبي للأصول الثابتة، مقارنة بإجمالي أصول المنشأة، غالبا ما يكون مهما نسبيا، كما هو الحال في المنشأة الصناعية.

<sup>1</sup> وهيبه لبوز، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكره ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبية وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2010/2011، ص45

<sup>2</sup> مصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية لاهتلاك الثبتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، العدد الخامس، جامعة الوادي، 2012، ص124

<sup>3</sup> محمد عباس بدوي، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية المصرية و الدولية، ج2، دار الجامعة الجديدة، سوتير الأزريلة، الأسكندرية، ص:10، 11.

- ❖ لأن معظم الأصول الثابتة يتم إستهلاكها، وبالتالي فإن أعباء إهلاكها تعتبر من المصروفات، التي تؤثر على رقم ربح أو خسارة الفترة بدرجة كبيرة، خاصة في المنشآت الصناعية ؛
- ❖ لأن الخطأ في حساب تكلفة اقتنائها و المحاسبة عن إهلاكها و النفقات الخاصة بها، يكون مؤثرا في القوائم المالية، ويعتمد تأثير من فترة محاسبية إلى أخرى، ويؤثر على أكثر من قائمة مالية في نفس الوقت؛
- ❖ لأن التصرف في الأصول الثابتة قرار إداري سيكون له بالضرورة تأثير مالي يلزم المحاسبة ويدفعه، سواء كان التصرف بالبيع أو الاستبدال.

### ثانيا :انواع الأصول الثابتة

تصنف الأصول الثابتة وفق SCF إلى أصول العينية و أخرى معنوية ومالية ويمكن توضيح كل نوع على حدى كما يلي:

#### أ – الأصول العينية (العناصر المادية غير الجارية )

حسب الأحكام المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي و الواردة في القرار المؤرخ في جويلية ، فإن الأصل العيني هو أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج ، تقديم خدمات ، الإيجار أو الاستعمال في أغراض إدارية والذي يفترض أن تمتد مدة استعماله إلى ما يتجاوز مدة السنة المالية ، ويسمح هذا التعريف البسيط بتحديد الخصائص الأساسية للثبوتات العينية و المتمثلة في:<sup>1</sup>

- للثبوت العيني كيانا ملموسا وهذا ما يسمح بتمزه عن العناصر المعنوية التي ليس لها أي كيان ملموس ؛
- تحوزه المؤسسة لإستخدامه في إنتاج السلع ، تقديم الخدمات ، تحقيق أنشطتها الادارية أو بغرض الإيجار يستعمل لأكثر من دورة وهذا ما يميزه عن باقي العناصر المادية التي تستهلك خلال دورة واحدة.

#### ب – الأصول المعنوية :

الأصل المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي ، مراقب ومستعمل في إطار الأنشطة العادية والمقصودة منها مثلا : شهرة المحل والعلامات أو البرامج المعلوماتية أو رخص الاستعمال الأخرى و الإعفاءات و مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري .<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بلال كموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودورها في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية و محاسبة معمقة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارة وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2011، ص113

<sup>2</sup> عبد الكريم تواتي، تقويم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماستر في علوم مالية وحاسبة تخصص دراسات محاسبية ورجابية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، زرقة، 2012/2013، ص3

### ج - الأصول المالية:

تصنف الاصول المالية إلى <sup>1</sup> :

#### 1 - أصول مالية مثبتة :

وهي الأسهم و السندات و الديون التي يكون للكيان القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات .

#### 2 - أصول مالية جارية :

وهي الأسهم و السندات وكل الأدوات المالية الأخرى والتي تمت حيازتها بنية التنازل عليها في المدى القصير الأجل أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل.

### الفرع الثاني: قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

يعد مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أبرز المبادئ المحاسبية المهمة في عملية القياس المحاسبي من خلال هذا المنطلق جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بجملة من القوانين والمراسيم على غرار القانون 11/07 الصادر في 2007/11/25 المتضمن نظام المحاسبة المالية (SCF) والذي دخل حيز التنفيذ ابتداءً من سنة 2010م، وجاء بعده المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 م ليعزز القانون السابق حيث تضمن هذا المرسوم تطبيق أحكام القانون (11/07)، بالإضافة إلى إصدار القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 2009/03/25 العدد رقم 19 للجريدة الرسمية، ويعتبر هذا الإطار المرجع القانوني للمعالجة المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي المالي SCF وقد تضمن هذا النظام كيفية القياس والتقييم لكل من عناصر القوائم المالية سواء عند الحيازة لأول مرة أو التقييم في نهاية الفترة وقد تبنى هذا النظام الرؤية الاقتصادية بدلاً من الرؤية القانونية أي أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني التي كانت سائدة ولها الأولوية في النظام السابق، فوفقاً لمبادئ النظام المحاسبي المالي في المادة 6 إلى أن أحد المبادئ الأساسية والتي اعتبرها أساس في عملية إعداد الكشوف المالية هو مبدأ التكلفة التاريخية<sup>2</sup>، وهذا ما أكدته أيضا المادة 16 "تقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة"<sup>3</sup>. في حين عمدت حسب نفس الفقرة إلى أن بعض الأصول والخصوم مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيّم

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، شارع عيساوي إيدير، برج بوعريش، 2009، ص 77/76

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 74، 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 م. ص 4.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27، 22 جمادى الاول 1429 هـ الموافق 28 ماي سنة 2008 م. ص 12.

بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) "غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية"<sup>1</sup>، بمعنى هناك بعض الشروط والطرق الخاصة في التقييم و التي تستند إلى حالات خاصة كأصول البيولوجية والأدوات المالية في عملية القياس والتقييم.

جاء في نص الفقرة 1.112 في القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:

- القيمة الحقيقية (أو التكلفة الراهنة)؛
- قيمة الانجاز؛
- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة)<sup>2</sup>؛

كما جاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 لتؤكد ضرورة تقييد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني<sup>3</sup> مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية". ولقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يركز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة وضرورة توفرها بتوفر شروطها:<sup>4</sup>

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق؛
  - يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون؛
  - تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور؛
- وعليه ومن خلال ما جاء به النظام المحاسبي فإنه رخص للمؤسسات بعض المعالجات وإعادة تقييم الحسابات وفق القيمة العادلة وذلك لجملة من الأصناف نحددها فيما يلي:<sup>5</sup>

- الأصول المادية والمعنوية والمالية؛
- المخزونات؛
- الإعانات العمومية؛
- الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية؛

<sup>1</sup> نفس المرجع والصفحة السابقة.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 6.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27 مرجع سبق ذكره، ص 12.

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 87.

<sup>5</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 9-56.

- القروض والخصوم المالية؛
- تقييم الأعباء والمنتجات المالية؛
- عقود الإيجار التمويلي؛
- الاقتراضات والديون المماثلة؛

من خلال ما سبق يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي تبنى كلا المنهجين وذلك حسب الحاجة للمنهج وأيضا حسب بعض الشروط التي أشار لها في لب وصلب الموضوع المتعلق بعمليات القياس والإدراج والتقييم.

**قياس الأصول الثابتة العينية: <sup>1</sup>**

- ✓ وجوب إبقاء الأصل بقيمته الأساسية (التاريخية) في قائمة المركز المالي (المزانية)، ويسمح كذلك بأجراء معالجة أخرى (بديلة) تعني بإجراء إعادة لتقييم الأصل المعني (وبالتالي كامل الصنف الذي ينتمي إليه)، على أساس القيمة العادلة في السوق أول عن طريق إنتداب خبير؛
- ✓ عندما يتم تخفيض قيمة الأصل المسجلة نتيجة لإعادة التقييم فانه يجب الاعتراف بالتخفيض المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم بخصوص ذلك الأصل؛
- ✓ عند زيادة قيمة الأصل نتيجة إعادة التقييم، يجب إضافة هذه لحساب الملاك (أموال خاصة) تحت عنوان فائض إعادة التقييم، حيث يجب الاعتراف بزيادة إعادة التقييم على أنها دخل في حدود ما اعترف به كمصروف سابقا نتيجة الانخفاض في إعادة التقييم لنفس الأصل (يجب ألا يتجاوز إيراد إعادة التقييم مبلغ التخفيض السابق الناجم عن تخفيض سابق للقيمة عن طريق إعادة التقييم)؛
- ✓ يمكن تحويل فائض إعادة التقييم في حقوق الملاك (الأموال الخاصة) إلى الأرباح المدورة مباشرة عندما يتحقق هذا الإيراد، حيث يتحقق كاملا عند إعفاء هذا الأصل من الخدمة أو بيعه، ولكن بعض هذا الفائض (الإيراد) يتحقق خلال الحياة الإنتاجية للأصل المعني وفي هذه الحالة يكون المبلغ المتحقق هو الفرق بين الامتلاك على أساس التكلفة التاريخية و الامتلاك على أساس مبلغ إعادة التقييم، ولا يتم تحويل فائض إعادة التقدير إلى الأرباح مباشرة وإنما عبر قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)؛

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة

#### تمهيد

نستعرض في هذا المبحث مجموعة من الدراسات التي تناولت موضوع القياس المحاسبي ومدخله من خلال مدخل التكلفة التاريخية ومدخل القيمة العادلة، تناول المطلب الأول في طياته مجمل الدراسات العربية في البيئة العربية، والمطلب الثاني مجمل الدراسات الأجنبية في البيئة الأجنبية، وجاء المطلب الثالث لبيان موقع هذه الدراسة

<sup>1</sup> بلال كموش، مرجع سابق ذكره، ص05

عن تلك الدراسات السابقة سواءً فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة والأساليب المستخدمة والظروف التي أجريت فيها الدراسة والأهداف المرجوة منها.

### المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

تناول هذا المطلب كما سبق وتمت الإشارة له، مجمل الدراسات المتعلقة بمدخل القياس المحاسبي على مستوى البيئة العربية

#### • دراسة تامر بسام جابر الأغا (2013) بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية<sup>1</sup>

هدفت الدراسة إلى معرفة أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية لمعلومات المحاسبية في البنوك المحلية العامة في فلسطين، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي والأسلوب الإحصائي لتحليل البيانات من خلال تصميم استبانته وزعت على مجتمع الدراسة المتكون من مدراء البنوك والفروع، المدراء الماليين، والمدققين الداخليين، ورؤساء الأقسام، والمحاسبين، في البنوك المحلية العامة في فلسطين، وقد بلغ حجم العينة 80 استبانة تم جمعها من 100 استبانة تم توزيعها. وكان من أهم النتائج المتصل إليها:

- يؤثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بشكل ايجابي على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في حالة توفر الأسواق المالية النشطة، والمقومات الثقافية للمجتمع المالي، والكوادر الفنية المؤهلة للتعامل مع قياس القيمة العادلة؛
- تعتبر معلومات القيمة العادلة مقياساً مفضلاً لدى مستخدمي التقارير المالية وتوفر معلومات ذات جودة عالية لأداء البنوك في السوق المالي؛ وقد خلصت الدراسة إلى بعض التوصيات أهمها:
- ضرورة إجراء المزيد من البحوث التطبيقية والتحليلية في مجال القيمة العادلة وذلك للاستفادة من النتائج والتوصيات؛
- ضرورة توجه إدارة السوق المالي نحو رفع مستوى كفاءة ونشاط السوق، مما يساهم في تطبيق قياس القيمة العادلة؛

<sup>1</sup> تامر بسام جابر الأغا، مذكرة ماجستير بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2013.



• دراسة هيثم إدريس محمد المبيضين وآخرون (2011) بعنوان دور الاعتماد المزدوج للتكلفة

التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات المالية<sup>1</sup>

هدفت الدراسة إلى إبراز انعكاسات وتأثير إعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على ملائمة وموثوقية البيانات المالية في شركات المساهمة العامة على الرغم من تحفظ هيئة الأوراق المالية على مبدأ القيمة العادلة، وبيان الآثار السلبية للاعتماد المنفرد على التكلفة التاريخية على ملائمة المعلومات المحاسبية للقوائم المالية واتخاذ القرارات الرشيدة، وبلوغ أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي في دراسة مشكلات البحث وإثبات فرضياته في الجانب النظري واعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي لتوصيف متغيرات الدراسة والإجابة عن أسئلتها واختبار فرضياتها من خلال استبانته وزعت على المديرين الماليين والمحاسبين في شركات المساهمة العامة. فيما يلي أهم نتائج الدراسة المتوصل إليها:

- بينت الدراسة أن هناك تحفظ على القيمة العادلة من قبل هيئة الأوراق المالية ومراقبة الشركات في الأردن؛
  - بينت الدراسة أن محاسبة القيمة العادلة تؤدي إلى تغيير جوهري في نتائج القياس، وأن القياس المحاسبي المعد وفقاً للقيمة العادلة يعتمد أحياناً على الاجتهادات والتقديرات الشخصية؛
  - بينت الدراسة إلى أن هناك إمكانية للتحيز في عملية قياس البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة؛
- أوصت الدراسة بـ:
- ضرورة إصدار دليل استرشادي خاص بالقيمة العادلة من قبل الجهات المعنية في الأردن للمساعدة في تخفيض مخاطر التلاعب والتحريف إلى أدنى حد ممكن للمساهمة في فهمها وتسهيل تطبيقها؛
  - إنشاء جهاز حكومي يتولى إصدار والإعلان دورياً عن القيمة العادلة لمختلف السلع التي يتم تداولها في السوق المحلي؛

• دراسة وليد شحاتة محمد قاسم (2012) بعنوان استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة

شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين<sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى دراسة مشاكل القياس المحاسبي من خلال اختيار المدخل المناسب للقياس المحاسبي في ظل تعددها، وتقييم استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين في جمهورية مصر العربية في ظل المعايير المحاسبية المالية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا

<sup>1</sup> هيثم إدريس محمد المبيضين وآخرون، مقال بعنوان دور الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية العدد 14 المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد 2011.

<sup>2</sup> وليد شحاتة محمد قاسم، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة بعنوان استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين، جامعة القاهرة، مصر 2012.

من خلال قياس تأثير تطبيق مدخل القيمة العادلة على توفير معلومات أكثر شفافية بشكل يساعد في ترشيد قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية، بالإضافة إلى حصر وترتيب المشكلات الخاصة بتطبيق القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي من جهة، واقتراح حلول لهذه المشكلات من جهة أخرى بما يناسب الواقع المصري، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي والمقارن وكذا إعداد وتوزيع استقصاء على عدد من الأطراف المتعاملة على القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقاً لمعايير المحاسبة المالية والدولية وفقاً لتعليمات البنك المركزي. ومن أهم النتائج التي خلصت إليها الدراسة هي:

- المعلومات المعدة وفق القيمة تعد أكثر ملاءمة في ضوء الظروف الاقتصادية السائدة وقت تقديم المعلومة، أي أنها تقدم معلومات مالية أكثر شفافية؛
- يترتب على وجود مشكلات تصاحب استخدام مدخل القيمة العادلة، وانخفاض موثوقية أرقامه في ظل عدم وجود سوق نشط مما يؤثر على شفافية القوائم المالية؛

#### ● دراسة عوادي نعمان (2012) بعنوان القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة<sup>1</sup>

هدفت الدراسة إلى محاولة بيان مختلف طرق قياس الأصول (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة العادلة) وأثر هذه الطرق على التمثيل الصادق للميزانية العامة بما يلي رغبة مستخدم الميزانية العامة، وتسهيل الضوء على كيفية تعامل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري مع هذه الطرق، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لمعالجة الموضوع من جانب ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي في مجال قياس الأصول، واعتمد المنهج المقارن من أجل الوقوف على مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال قياس الأصول. من أهم نتائج الدراسة:

- لا يمكن الاستغناء عن خاصية الموثوقية و الملاءمة في عرض المعلومات المحاسبية فإنه من الضروري قياس مختلف بنود الأصول كل حسب النموذج الخاص به بشكل يفيد مستخدم الميزانية العامة؛
- صعوبة مسايرة المؤسسات الجزائرية لما جاء به النظام المحاسبي المالي في مجال قياس الأصول الخاصة فيما يتعلق بمفهوم القيمة العادلة وغياب الأسواق النشطة التي تمثل مصدراً لتحديد القيمة العادلة؛

<sup>1</sup> عوادي نعمان، مذكرة ماجستير بعنوان القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر 2012.

- دراسة إبراهيم خليل حيدر السعدي (2009) بعنوان مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول<sup>1</sup>

هدفت الدراسة إلى معرفة أهم مشاكل القياس المحاسبي في ظل ظروف التضخم وتوضيح أثر هذه المشاكل على قرارات استبدال الأصول، وللوصول إلى أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي واستخدام الاستبانة في الدراسة التطبيقية حيث تم توزيعها على الإدارات المالية في الشركات الصناعية، وقد تم استخدام اختبار (كرونباخ ألفا) لقياس مدى ثبات أداة القياس، وتم اختبار الفرضيات عن طريق اختبار (Test) وتم التوصل إلى أهم النتائج:

- الاستناد إلى التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة؛
- رغم الآثار السلبية للتكلفة التاريخية عند الاستناد عليها كأساس للقياس المحاسبي إلا أن جزءا كبيرا من الشركات تفضل العمل على أساس التكلفة التاريخية للقياس المحاسبي؛

#### المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

في هذا المطلب يتم التطرق إلى مجموعة من الدراسات التي تناولت مدخل التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في البيئة الأجنبية

- **T. Kaya and N. Türegün, (2014) Fair Value Accounting under FAS 157 and IFRS 13: Evidence from Borsa, Istanbul<sup>2</sup>.**

هدفت هذه الورقة إلى دراسة تطبيق محاسبة القيمة العادلة على نطاق واسع تحت FAS 157 و IFRS 13 فيما يتعلق تطبيقه على الأدوات المالية، ومقارنة نتائج محاسبة التكلفة التاريخية بمحاسبة القيمة العادلة للقوائم المالية من خلال تقديم أدلة على بورصة اسطنبول حيث اختار الباحث شركتين من الشركات المدرجة في البورصة الأولى تكبدت خسائر والثانية حققت أرباح، وتم تطبيق القيمة محاسبة القيمة العادلة على كلا الشركتين، وخلصت الدراسة إلى:

- أن منهج التكلفة التاريخية هو الطريقة الأكثر أمانا، ويستحق المزيد من الاهتمام؛

<sup>1</sup> إبراهيم خليل حيدر السعدي، مقال بعنوان مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21 سنة 2009.

<sup>2</sup> C. T. Kaya and N. Türegün Article entitled **Fair Value Accounting under FAS 157 and IFRS 13: Evidence from Borsa, Istanbul** GSTF Journal on Business Review (GBR) Vol.3 No.2, March 2014.

- التكلفة التاريخية لها دور كبير من خلال توفير المعلومات اللازمة، (وثائق- سجلات) وبالتالي المعاملات الفعلية والأرقام هي موثوق بها؛
- القيمة العادلة قد تؤدي إلى تقييمات متحيزة؛

• **Paul Jajairam (2013) Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting<sup>1</sup>**

هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين طريقة القيمة العادلة وطريقة التكلفة التاريخية ومدى تأثير كلا الطريقتين على البيانات المالية وإبراز نقاط تفوق كل طريقة على الأخرى وخلصت الدراسة إلى أن اختيار الطريقة المناسبة بين كلتا الطريقتين ليس من السهل وذلك لأن كل من الطريقتين لها مزايا وعيوب إذ أن طريقة التكلفة التاريخية سهلة الاستخدام وبسيطة للفهم إلا أن أنصار القيمة العادلة يدعو إلى إعادة النظر في محاسبة التكلفة التاريخية بسبب جملة من العيوب لعل أهمها خلال فترات التضخم ومن ناحية أخرى تبرز نجاعة استخدام محاسبة القيمة العادلة في نقل القيمة الحالية للأصول والخصوم وفقا لظروف السوق بحيث يوفر لمستخدمي القوائم المالية مزيد من المعلومات المالية الحالية إلا أن محاسبة القيمة العادلة لديها بعض العيوب مثل الذاتية والتعقيد ومع ذلك يبقى استخدام طريقة محاسبة القيمة العادلة متفوق على استخدام طريقة التكلفة التاريخية.

• **Can Tansel Kaya (2013) Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more “Fair”?**<sup>2</sup>

تتناول هذه الورقة الطبيعة الغامضة لمحاسبة القيمة العادلة وصعوبة تطبيقها وتشدد على أهمية محاسبة التكلفة التاريخية لتجنب أي أزمة مستقبلية محتملة، حيث اعتمد الباحث على المنهجين الوصفي والاستقرائي من خلال عرض مؤيد وأنصار كل من المبدئين (التكلفة التاريخية، القيمة العادلة)، بالإضافة إلى الإشارة إلى قضية شركة انرون والنتائج التي تبعتها على مستوى البيئة المحاسبية، وخلصت الدراسة إلى أنه بالإضافة إلى أوجه القصور لمعايير محاسبة القيمة العادلة هناك ما هو أكثر إثارة للقلق هو عدم وجود رقابة كافية على تطبيق هذه المعايير، وتميز محاسبة القيمة العادلة بالذاتية مما قد يهز الأساس الأخلاقي للبيئة المحاسبة في المستقبل.

<sup>1</sup> Paul Jajairam Article entitled **Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting** Review of Business Information Systems – First Quarter Volume 17, Number 1 Bronx Community College, City University of New York, USA 2013.

<sup>2</sup>Can Tansel Kaya Article entitled **Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more “Fair”?** The Journal of Accounting and Finance Jel Classification: M41, M49 October/2013.

- (Karl A. Muller - Edward J. Riedl - Thorsten Sellhorn) (2008) Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versus Fair Value<sup>1</sup>

هدفت الدراسة إلى دراسة أسباب وعواقب اختيار واستخدام شركات الاستثمار العقاري إلى نموذج التكلفة التاريخية أو نموذج القيمة العادلة لحساب أصولها الأولية والعقارات، ودراسة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الاتحاد الأوروبي.

وقد تم التوصل إلى أن المؤسسات التي تطبق نموذج القيمة العادلة لها أقل تباين في المعلومات وأكثر سيولة من المؤسسات التي تستخدم نموذج التكلفة التاريخية بصفة عامة، كما بينت الدراسة أن الشركات التي استخدمت نموذج القيمة العادلة هي أكثر الشركات التي أبدت مؤشرات على الالتزام بشفافية التقارير المالية.

### المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة.

تباينت الدراسات السابقة في دراسة بدائل القياس المحاسبي، حيث ركزت جملة من الدراسات على دراسة الآثار الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة سواءً على خصائص المعلومة المحاسبية أو على القوائم المالية وقرارات المستثمرين، بينما ركزت الفئة الأخرى على دراسة الآثار الناجمة عن تطبيق التكلفة التاريخية وخاصةً في بيئة تتميز بظروف التضخم وتغيرات الأسعار، في حين راحت بقية الفئات الأخرى في دراستها إلى إبراز مدى أهمية معيار محاسبة القيمة العادلة على حساب التكلفة التاريخية، إذ أن معظم الدراسات السابقة قد اعتمدت واستخدمت في بناء دراساتها على جملة من الأساليب الرياضية والبرامج الإحصائية إضافة إلى ذلك استخدام بعض النماذج والمؤشرات المعتمدة في بيئة الأعمال الاقتصادية.

أما فيما يخص هذه الدراسة فتشابه مع الدراسات السابقة من حيث دراسة بدائل القياس المحاسبي سواءً التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة أو البديلين معاً، وهذا من خلال دراسة نوعية المعلومة المحاسبية المقدمة من كلا النموذجين واقتصرت هذه الدراسة على خاصيتي الموثوقية و الملائمة فقط، بالإضافة إلى أنها تتشابه مع بعض الدراسات في الأدوات المستخدمة والأدوات الإحصائية والأساليب الرياضية المستخدمة أيضاً، ويكمن وجه الاختلاف في البيئة المدروسة من خلال دراسة بدائل القياس المحاسبي في بيئة جديدة وإجراء المقارنة بينهما باستخدام جملة الأدوات الإحصائية والأساليب الرياضية، كما أن هذه الدراسة استهدفت أفراد آخرين يمثلون عينة المستجوبين بالإضافة إلى اختلاف حجم العينة عن عينة الدراسات السابقة.

<sup>1</sup> (Karl A. Muller - Edward J. Riedl - Thorsten Sellhorn) Article entitled Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versus Fair Value JEL Classification: M41, G15, G38 Harvard Business School March 2008.

ستحاول هذه الدراسة الخروج عن الإطار الذي تم تناوله حول التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في الدراسات السابقة وسوف يتم مقارنة التكلفة التاريخية بالقيمة العادلة ومعرفة مدى ملائمة البديلين للبيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال اخذ آراء كل من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة حول بدائل القياس المحاسبي ومدى أهمية وملائمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة الجزائرية وفيما إذا كان هناك إمكانية توفر المقومات لتطبيق هذه البدائل في البيئة المحاسبية الجزائرية، وستحاول هذه الدراسة دراسة الخصائص المراد تحققها في المعلومات المحاسبية واختبار فيما إذا كانت بدائل القياس المحاسبي تقوم بتحقيقها أم لا.

## خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية و التطبيقية الخاصة بالقياس المحاسبي للأصول الثابتة وبدائله ،فاستنتجنا أن الهدف من البدائل القياس المحاسبي للأصول الثابتة هو قياس القوائم المالية بدقة ودون أخطاء أو تعقيد لأداء القوائم المالية لأهدافها التي انشأت من اجلها وإضفاء المزيد من الشفافية و المصدقية عليها ، حيث أن التكلفة التاريخية قد لا تكون عادلة ولكنها فعلية وحقيقية والالتزام بها يمنع التلاعب في المبالغ ومن جهة أخرى تعتبر المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية.

كما أن ظهور مدخل القيمة العادلة كان له الأثر الكبير والجدل الواسع في أدبيات القياس المحاسبي لتبقى كل من نموذج التكلفة التاريخية وبما تتميزه من خاصية الموثوقية ونموذج القيمة العادلة وبما تميزه من خاصية الملائمة تبحثان عن مكانتهما في البيئة المحاسبية الجزائرية رغم وجود بعض الصعوبات والمشاكل في تطبيقها، وهذا ما سيتم التعرض له في الفصل الثانية فيما يخص الدراسة الميدانية والتي نهدف من خلالها معرفة أي البديلين أنسب كأساس للقياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية المحاسبية.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية لبدائل القياس المحاسبي



## مدخل للفصل

بعد التطرق إلى الأدبيات النظرية لبدائل القياس المحاسبي في الفصل الأول والتعرض إلى واقع القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية وعرض جملة من الدراسات السابقة يأتي هذا الفصل لتحليل ومناقشة الجوانب التطبيقية للدراسة وعرضها من أجل التعرف على مدى ملاءمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية، ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل يتم مناقشة ذلك من خلال مبحثين، حيث يعتبر المبحث الأول مقدمة وجيزة للإطار العام للدراسة الميدانية ووصفا للطريقة والأدوات المستخدمة في القيام بهذه الدراسة من أجل الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها، أما فيما يخص المبحث الثاني فقد تم التعرض إلى نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسير النتائج والبيانات المتحصل عليها وذلك باستخدام جملة من طرق التحليل. من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل ما يلي:

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.

- المطلب الأول: الطريقة المستخدمة.
- المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة.

- المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.

- المطلب الأول: النتائج.
- المطلب الثاني: المناقشة.

## المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

### تمهيد

نستعرض في طيات هذا المبحث الطريقة والأدوات المستخدمة في انجاز الدراسة وذلك من خلال تقسيم المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول نتناول فيه الطريقة المستخدمة والمطلب الثاني الأدوات المستخدمة.

### المطلب الأول: الطريقة المستخدمة

يتناول هذا المطلب المنهجية المتبعة في إعداد الدراسة والتعريف بمجتمع الدراسة وعينتها وكذا نوعها بالإضافة إلى أسلوب ومصادر جمع البيانات والمعلومات.

### الفرع الأول: منهج الدراسة

بالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة والأهداف المتوخى تحقيقها من خلال الموضوع الذي نتناول واقع القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة، فإن الباحث قد اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، إذ اطلع على الدراسات المختلفة في مجال القياس المحاسبي وبدائله وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية، من أجل معرفة وتقييم بدائل القياس المحاسبي من وجه نظر الفئتين الأكاديمية والمهنية، حيث تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة، والتعرف على رؤية المبحوثين نحو بدائل القياس المحاسبي للأصول الثابتة من خلال الوصول إلى بيانات يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي.

### الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

#### أولاً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين (أكاديميين ومهنيين) ، حيث اشتملت الفئة الأولى جميع الأكاديميين القريبين من مجال المحاسبة ، وكانت الأسباب وراء اختيار هذه الفئة لما لهم من دراية وفهم للتأصيل النظري لأصل الموضوع، أما الفئة الثانية فقد احتوت جميع المهنيين المحاسبين الذين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى محافظي الحسابات، وذلك لأنهم الفئة الأكثر التصاقاً بمدخل ومشاكل القياس المحاسبي للأصول الثابتة فهم يتولون مسؤولية إثبات العمليات وهم على دراية عالية بطرق القياس وأهميتها، إذ أنهم

يدركون آثار القياس المحاسبي على القوائم المالية، وعليه كان ضروريا معرفة موقفهم من تطبيق بدائل القياس المحاسبي.

### ثانياً: حدود الدراسة

تمثلت حدود الدراسة في الحدود المكانية والزمانية وكذا الموضوعية وهي كما يلي:

- **الحدود المكانية:** تناولت هذه الدراسة الميدانية واقع القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة الجزائرية حيث اقتصرت الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال تمثيلها في ولاية ورقلة .
- **الحدود الزمانية:** طبقت هذه الدراسة على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة خلال فترة من شهر مارس 2018 .
- **الحدود الموضوعية:** تضمنت هذه الدراسة جميع جوانب الموضوع المتعلقة بالدراسة من خلال الاهتمام بالمحاور المرتبطة بدراسة بدائل القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية والتوقف على جودة ونوعية الإجابات المحصل عليها.

### ثالثاً: عينة الدراسة

- تتكون عينة الدراسة من كافة مفردات مجتمع الدراسة لذا فقد تم اختيارها بطريقة العينة العمدية أو القصدية حيث اشتملت على ما يلي:
- **الفئة الأولى:** اشتملت هذه المجموعة على جميع أعضاء هيئة التدريس وتمثلت في الأساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة المحاسبة وكذا الأساتذة ذوي الاختصاصات القريبة من المحاسبة، بالإضافة إلى طلبة الماجستير والدكتوراه تخصص محاسبة الذين لهم علاقة بموضوع القياس المحاسبي.
  - **الفئة الثانية:** اشتملت هذه المجموعة على جميع محافظي الحسابات وكذا المحاسبين العاملين في مكاتب المحاسبة والمحاسبين المهنيين والمدراء الماليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية التي كان عددها 5 مؤسسات توزعت ما بين المؤسسات المالية والتأمين والإنتاجية والخدماتية.

وفيما يلي الجدول رقم 1.2 الذي يوضح الإطار العام لمجتمع الدراسة وكذلك مجموع الاستبانات الموزعة أما الجدول رقم 2.2 فهو يبين فئات عينة الدراسة من خلال مجموع الاستبانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي والنسب المئوية من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة.

الجدول رقم 1.2: الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة

الموزعة		الاستبانة مجتمع الدراسة
النسبة %	العدد	
25 %	20	الأكاديميين
75 %	60	المهنيين
100 %	80	المجموع

المصدر: من أعداد الطالب

نلاحظ من خلال الجدول 1.2 أن عدد الاستبانات الموزعة بلغ عددها 80 استبانة، والتي توزعت بين الأكاديميين والمهنيين أين وصلت نسبة الاستبانات الموزعة على الأكاديميين 25 % والمهنيين 75% من إجمالي الاستبانات الموزعة.

الجدول رقم 2.2: مجموع الاستبانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي

الاستبانة عينة الدراسة		الموزعة		المستردة		المستبعدة		الصافي المستخدم	
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد
100	20	75	15	0	0	0	15	75	15
100	60	71.66	43	13.33	8	58.33	35	58.33	35
100	80	72.5	58	10	8	62.5	50	62.5	50

المصدر: من أعداد الطالب

نلاحظ من خلال الجدول 2.2 أن عدد الاستبانات الموزعة على الأكاديميين بلغت 20 استبانة والتي تم استرجاع منها 15 استبانة أي بنسبة 75% من إجمالي الاستبانات الموزعة على الأكاديميين، وهي نسبة فوق المتوسط حيث لم يتم استرجاع بقية الاستبانات الأخرى بسبب عدم تعاون بعض المستجيبين رغم المراسلات

والاتصالات المتكررة عبر مختلف وسائل الاتصال، ولم يتم استبعاد منها أية استبانة لتوفرها على كافة الشروط المطلوبة للإجابة.

كما نلاحظ في نفس الجدول أن عدد الاستبانات الموزعة على المهنيين بلغت 60 استبانة حيث تم استرجاع منها 43 استبانة بنسبة 71.66% من إجمالي الاستبانات الموزعة على المهنيين، وتعتبر هذه النسبة فوق المتوسط أيضا حيث لم يتم استرجاع البقية بسبب عدم الإجابة من طرف المستجيبين وهذا راجع إلى تزامن فترة توزيع واسترجاع الاستبانات مع إعداد القوائم المالية في نهاية السنة، وبعد فرز الاستبانات تبين وجود 8 منها غير صالحة للتحليل أي ما نسبته 13.33% من إجمالي الاستبانات الموزعة على المهنيين، وذلك لعدم صلاحيتهم للتحليل بسبب عدم الإجابة على بعض الأسئلة أو للتضارب الموجود في الإجابات على مستوى الاستبانة، ليستقر عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل الإحصائي إلى 35 استبانة، وهذا ما يعادل نسبة 58.33% من إجمالي الاستبانات الموزعة على المهنيين.

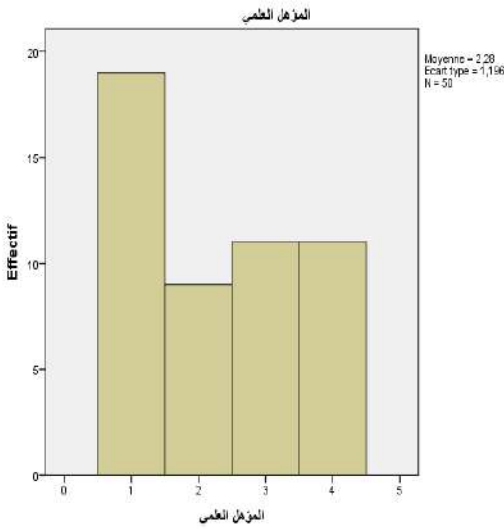
ومما سبق وكخلاصة للجدول 2.2 يمكن القول عموما أن نسبة الاستجابة من طرف المستجيبين كانت فوق من المتوسط حيث نجد عدد الاستبانات المستردة بلغت 58 استبانة أي بنسبة 72.5% وتم استبعاد منها 8 استبانات ما نسبته 10% لتستقر عينة الدراسة على 50 استبانة بنسبة 62.5% من إجمالي الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة

رابعاً: المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

نتناول في هذا العنصر خصائص أفراد العينة من حيث (المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة، الخبرة المهنية، نوع القطاع)، والجداول التالية تبين النتائج الوصفية لخصائص وسمات أفراد العينة:

أ. المؤهل العلمي: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

الشكل رقم 1.2



الجدول رقم 3.2

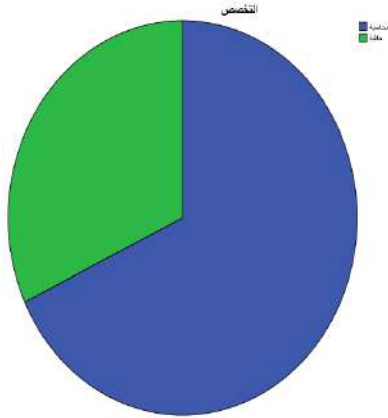
النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
38%	19	ليسانس
18%	9	ماجستير/ماستر
22%	11	دكتوراه
22%	11	دراسات أخرى
100%	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج SPSS وبالاعتماد على الملحق رقم 2

نلاحظ من خلال الجدول 3.2 و الشكل رقم 1.2 أن توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي بلغ 38% بالنسبة لحاملي شهادة ليسانس وهي الفئة الأكثر تكراراً في عينة الدراسة كما أن هذه النسبة هي الأعلى في هذه العينة، ثم تليها نسبتين متشابهتين لحملة الدكتوراه وشهادات أخرى التي بلغت 22% و يلاحظ أيضاً في الأخير أن هناك نسبة مقدارها 18% من عينة الدراسة والتي تمثل الفئة الأقل تكرار حيث تمثل هذه النسبة أفراد العينة الذين يحملون شهادة ماجستير او ماستر .

من خلال ما سبق نستنتج أن أفراد عينة الدراسة من ذوي الكفاءة والمستوى الأكاديمي العالي مما يضمن على إجابات العينة مصداقية ودقة جيدة.

ب. التخصص: توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي  
الجدول رقم 4.2



التخصص العلمي	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	34	68%
مالية	16	32%
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج SPSS وبالاعتماد على الملحق رقم 2

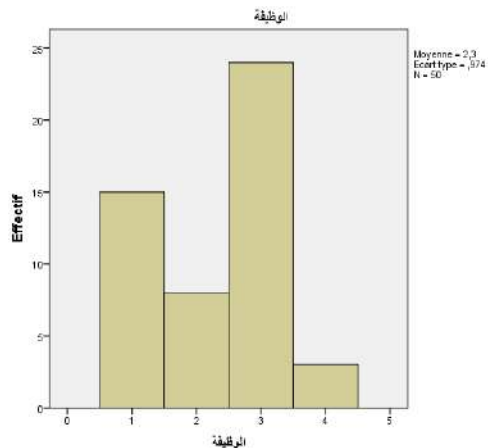
ما نلاحظه من الجدول 4.2 والشكل 2.2 أن غالبية أفراد العينة ضمن تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 68% وهي نسبة عالية وجيدة وذلك لأن موضوع الدراسة يتطلب أن يكون للمجيب دراية ومعرفة كافية في مجال المحاسبة وخاصة في القياس والتقييم، كما أن باقي أفراد العينة كانوا ضمن تخصص المالية أين وصلت نسبتهم إلى 32% ، هذه النسبة صغيرة مقارنة بحجم العينة إلا أنها تبقى ذات أهمية بالنسبة لأفراد العينة لما لهم من قاعدة محاسبية حول موضوع الدراسة، كما أن هاتين النسبتين تشيران إلى أن إجابات الدراسة تستند إلى معرفة بموضوع الدراسة.

ج. الوظيفة:

الجدول رقم 5.2

النسبة المئوية	التكرار	الوظيفة
30 %	15	أستاذ جامعي
16 %	8	محافظ حسابات
48 %	24	محاسب
6 %	3	مسير مالي
100 %	50	المجموع

الشكل رقم 3.2



المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج SPSS وبالاعتماد على الملحق رقم 2

يتضح من خلال الجدول 5.2 والشكل 3.2 أن أفراد العينة تشكلت بين الأكاديميين والمهنيين حيث بلغت نسبة الأكاديميين 30 % والمهنيين بنسبة 70 % حيث توزعت هذه النسبة بين محافظي الحسابات بنسبة 16 % والمحاسبين بنسبة 48 % والمسير المالي بنسبة 6 % هذه النسب تسمح لنا بالتعرف على جميع آراء أفراد العينة من كلا الجانبين، الجانب النظري ممثلة في وجهة نظر الأكاديميين والجانب التطبيقي ممثلاً في وجهة نظر المهنيين، مما يعني إمكانية الاعتماد على إجابات العينة والعمل عليها.

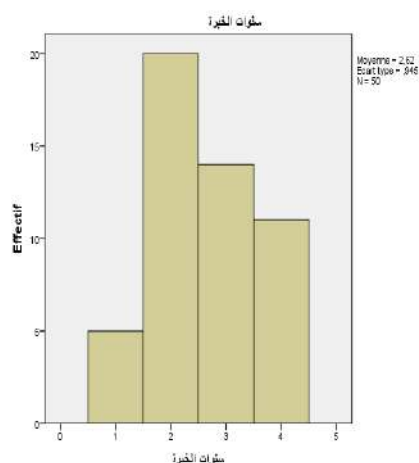


## د. الخبرة المهنية:

## توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم 6.2

الشكل رقم 4.2



النسبة المئوية	التكرار	الخبرة المهنية
10 %	5	أقل من سنة
40 %	20	من 1 إلى 5 سنوات
28 %	14	من 5 إلى 10 سنة
22 %	11	أكثر من 10 سنة
100 %	50	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج SPSS وبالاعتماد على الملحق رقم 2

يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه لتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية أن النسبة الكبرى لعدد سنوات الخبرة لأفراد العينة كانت لذوي الخبرة من 1 إلى 5 سنوات بنسبة 40 % ، ثم يليها أصحاب الخبرة من 5 إلى 10 سنوات وأكثر من 10 سنوات بنسبة 28 % و 22 % على التوالي في حين أن أقل نسبة كانت لذوي الخبرة أقل من سنة ، من خلال هذه النسب يمكن القول إن غالبية أفراد العينة من ذوي الخبرة المتوسطة في مجال المحاسبة، وبالتالي هناك قدرة لأفراد العينة على الإجابة بموضوعية حول موضوع الدراسة مما ينعكس إيجاباً على إجابات العينة ويزيد من مصداقيتها.

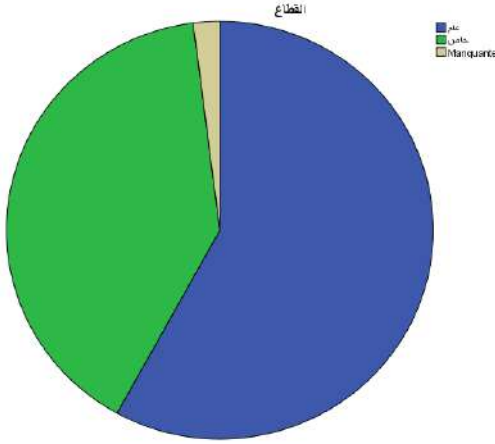
هـ. نوع القطاع:

الجدول رقم 7.2

النسبة المئوية	التكرار	القطاع
58%	29	قطاع عام
40%	20	قطاع خاص
2%	1	غير محدد
100%	50	المجموع

توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع القطاع

الشكل رقم 5.2



المصدر: من إعداد الطالب باستخدام برنامج SPSS وبالاعتماد على الملحق رقم 2

يبين لنا الجدول 7.2 والشكل 5.2 توزيع عينة الدراسة حسب نوع القطاع الذي ينتمون اليه ومن خلاله نجد أن جُل أفراد العينة يعملون في القطاع الحكومي في المؤسسات الاقتصادية التابعة للدولة حيث وصلت نسبتهم إلى 58% وباقي أفراد العينة يشتغلون في القطاع الخاص وبلغت نسبتهم 40% أما الذين لم يحددوا لنا نوع القطاع فكانت نسبتهم 2% هذا التنوع في القطاع من شأنه أن يضيف على نتائج الدراسة نوع من الشمولية والإلمام والإحاطة بجوانب الموضوع المتعلق بالبيئة المحاسبية الجزائرية.

### الفرع الثالث: أسلوب ومصادر جمع البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات استند الباحث في دراسته لجمع البيانات والمعلومات اللازمة على مجموعة من المصادر الأولية و الثانوية، بحيث يغطي كل مصدر جزءا من البيانات والمعلومات ذات العلاقة بالموضوع كما يلي:

#### أولاً: المصادر الأولية

لبلوغ أهداف الدراسة واستكمالها قام الباحث بجمع البيانات باستخدام أسلوب أداة الاستبيان وذلك بالاستناد إلى الإطار النظري للدراسة، حيث تم توجيه هذا الاستبيان لمجتمع الدراسة من أكاديميين ومهنيين مع إجراء بعض المقابلات الشخصية مع المهنيين واستنتاج بعض الملاحظات، ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الإحصائي النسخة 20 واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة والأساليب الرياضية، بالإضافة إلى برنامج Excel نسخة 2007 بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدراسة.

#### ثانياً: المصادر الثانوية

تم الاعتماد واستخدام جملة من المصادر بمختلف اللغات في إعداد الجانب النظري للدراسة، إذ رجع الباحث إلى المكتبات المختلفة للاطلاع ومراجعة الدراسات السابقة وتمت الاستعانة بالمصادر الآتية:

- الكتب العلمية والمنهجية المختصة والمتعلقة بعلم المحاسبة؛
- المجالات والدوريات المتخصصة التي كتبت حول القياس المحاسبي وبدائله، القيمة العادلة والتكلفة التاريخية؛
- الرسائل العلمية (ماجستير ودكتوراه) التي تبحث في موضوع الدراسة؛
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية؛
- القانون التجاري؛
- الانترنت والمواقع الالكترونية؛

### المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

نتطرق في هذا المطلب إلى جميع الأدوات المستخدمة في عملية تحليل و إختبار الفرضيات والتي ساهمت في الوصول إلى نتائج الدراسة بدءاً بعرض أداة الدراسة ومعرفة مدى صدقها وثباتها ثم المرور إلى البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات.

### الفرع الأول: أداة الدراسة

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية من خلال تصميم وتطوير استبانة والتي تعتبر قاعدة الدراسة الإحصائية مع مراعاة تصميم شكل الاستبانة بشكل منظم وسهل وبما يتلائم مع أهداف وفروض الدراسة، وللتعرف كذلك على واقع القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث قام الباحث باستخدام عبارات تقييمية لتحديد إجابات عينة الدراسة وعلى مقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة حسب ماهو موضح في الجدول الآتي:

#### جدول رقم 8.2 لمقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة

مقاييس أداة الدراسة ودرجات كل مقياس		
موافق	محايد	غير موافق
3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب

- وبعد القراءة الموسعة للدراسات التي تناولت الموضوع والاطلاع على بعض المراجع المتخصصة في هذا المجال كان من أبرز الخطوات المتخذة لإعداد الاستبانة ما يلي:
- إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات؛
  - غطت أسئلة الاستبانة فرضيات الدراسة؛
  - دقة الأسئلة ومدى شمولية الاستبانة؛
  - عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملائمتها لجمع البيانات؛
  - تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف؛
  - عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم؛
  - إجراء دراسة اختبارية ميدانية أولية للاستبانة وتعديلها حسب ما يناسب؛
  - توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة؛

ولالإشارة فقد تم إعداد الاستبانة وتكونت من مجموعتين رئيسيتين هما:

- **المجموعة الأول:** تضمنت هذه المجموعة أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لمفردات عينة الدراسة والتي تكونت من 5 فقرات.

- **المجموعة الثانية:** تضمنت هذه المجموعة 27 فقرة تتعلق بفرضيات الدراسة والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور بهدف تغطية هذه الفرضيات وثلاثة أسئلة مباشرة مع الاختيارات وفيما يلي عرض لهذه المحاور:

**المحور الأول:** تناقش فقرات هذا المحور "مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية" والتي تضمنت 6 فقرات بدءاً من الفقرة رقم 1 إلى الفقرة رقم 6 والتي قسمت إلى جزأين، حيث كانت الفقرات الثلاثة الأولى للمحور الأول متعلقة بالجزء الأول حيث تناولت مدى تعزيز استخدام التكلفة التاريخية لخاصية الموثوقية في القياس المحاسبي وعدم تعزيزه لخاصية الملائمة، أما باقي فقرات المحور الأول فكانت متعلقة بمدى مساهمة استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي لخاصية الملائمة وعدم مساهمتها في خاصية الموثوقية.

**المحور الثاني:** عاجلت فقرات هذا المحور "مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية" والتي تضمنت 13 فقرة بدءاً من الفقرة رقم 7 إلى الفقرة رقم 19، والتي تم تقسيمها إلى جزأين تتناول جميعها المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث نجد كلا من الجزأين الأول والثاني مشتركين في الفقرة المتعلقة بالمقومات الاقتصادية، أما الجزء الأول متكون من 5 فقرات متعلقة بمدى توفير البيئة المحاسبية الجزائرية للمقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، أما الجزء الثاني فهو متكون من 7 فقرات متعلقة بمدى توفير البيئة المحاسبية الجزائرية للمقومات الثقافية والقانونية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

**المحور الثالث:** تناقش فقرات هذا المحور "عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية" والتي احتوت على 8 فقرات بدءاً من الفقرة رقم 20 إلى الفقرة رقم 27، حيث عاجلت الفقرات الأولى والثانية للمحور مدى أهمية بدائل القياس المحاسبي إتجاه مصداقية القوائم المالية وكذا مساهمة كل بديل لسد النقص الحاصل في عملية القياس المحاسبي للأصول الثابتة، أما باقي فقرات المحور فقد تناولت العوائق و التحديات التي تواجه المحاسب في تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

- **المجموعة الثالثة:** احتوت هذه المجموعة على الأسئلة المباشرة حول سلبيات تطبيق القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية وكذا معرفة آراء أفراد العينة حول اين تكمن صعوبة قياس الأصول الثابتة بواسطة بدائل القياس المحاسبي.

وفيما يلي عرض للفرضيات و تسلسل الفقرات حسب المحاور وفق الجدول الآتي:

جدول رقم 9.2 تقسيم فقرات المحاور وأجزاء محاور الاستبيان

أرقام الفقرات	أجزاء المحاور		المحاور
من 1 إلى 3	يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في القياس المحاسبي للأصول الثابتة ولا يعزز خاصية الموثوقية		مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية
من 4 إلى 6	يساهم استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي للأصول الثابتة في خاصية الموثوقية ولا يساهم في خاصية الملائمة		مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
فقرة 7	المقومات الاقتصادية	توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي للأصول الثابتة.	
من 8 إلى 9	المقومات الثقافية	توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي للأصول الثابتة	
من 10 إلى 12	الظروف القانونية		
فقرة 7	المقومات الاقتصادية		
من 13 إلى 15	المقومات الثقافية	توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي للأصول الثابتة	
من 16 إلى 19	الظروف القانونية		
من 20 إلى 21	مدى أهمية بدائل القياس المحاسبي إتجاه مصداقية القوائم المالية وكذا مساهمة كل بديل لسد النقص الحاصل في عملية القياس المحاسبي للأصول الثابتة		
من 22 إلى 27	هناك عوائق و تحديات تواجه المحاسب في تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية		عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
1 سؤال	سلبات تطبيق القياس المحاسبي للأصول الثابتة		الأسئلة المباشرة
2 سؤال	صعوبة تطبيق بدائل القياس المحاسبي في قياس الأصول الثابتة		

المصدر: من إعداد الطالب

وفيما يخص توزيع الاستبانات واستلامها فقد اعتمد الباحث على عدة وسائل وقنوات للاتصال من أجل توزيعها واستلامها بشكل يسهل و يساعد على انجاز وإعداد الدراسة الميدانية، حيث تم الاعتماد عموماً على عدة طرق يتم سردها وفق الآتي:

- الاتصال بأفراد العينة مباشرة في عملية التوزيع والاستلام للاستبانات؛
- استخدام البريد الإلكتروني و وسائل التواصل الاجتماعي في توزيع واستلام الاستبانات؛

### الفرع الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة

#### أولاً: صدق وتحكيم أداة الدراسة

للتأكد من صدق فقرات الاستبانة ومدى وضوح أسئلتها وشموليتها لموضوع الدراسة و واقعيتها بالإضافة إلى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات وإمكانية استخدامها في الدراسة الميدانية للاطلاع على موقف فئات عينة الدراسة، تم عرض الاستبانة على أستاذ ضمن تخصص المحاسبة وأستاذ في تخصص إحصاء ؛ بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة ، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض.

#### ثانياً: ثبات أداة الدراسة

كخطوة أساسية وأولية قبل استخراج نتائج هذا الاستبيان لابد من دراسة مدى ثبات عين الدراسة من خلال إجاباتهم على الفقرات المطروحة، ولقياس مدى ثبات أداة الدراسة وقياس درجة مصداقية إجابات عينة الدراسة تم استخدام معامل كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، حيث يعتمد هذا المعامل على قياس مدى ثبات أسئلة الاستبانة في مقدرتها على إعطاء إجابات وردود متوافقة اتجاه المستجوبين، وقياس نسبة المستجوبين الأكاديميين والمهنيين الذين يعيدون نفس الإجابة في حالة استجوابهم بواسطة هذا الاستبيان وفي نفس الظروف، إذ قام الباحث بتطبيق هذا المعامل على جميع فقرات الاستبانة (الأسئلة السلمية\*) المتعلقة بالمحاور الثلاثة وكانت نتائج ثبات الاستبانة من خلال المعامل وفق الجدول الآتي:

\*يؤخذ بعين الاعتبار في حساب ثبات الأسئلة السلمية التي تحتوي على درجات من الموافقة (غير موافق، محايد، موافق)

جدول رقم 10.2 نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.663	27

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 0.663 مما يعني أنه في حالة توزيع الاستبانة من جديد على نفس العينة وفي نفس الظروف فإن أكثر من 66 % منهم يعيدون نفس الإجابة ، ويمكن استنتاج وتقدير درجة صدق هذه النتائج أيضا من خلال الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ

$$\sqrt{0.663} = 0.814$$

ويتضح لنا من خلال الملحق رقم 2 نسب ألفا كرونباخ في حالة حذف كل مرة عبارة أو فقرة من الفقرات السبعة وعشرون ، حيث يتبين لنا مدى درجة التجانس في الثبات لكل فقرة من الفقرات، إذ تبقى نسبة الثبات في حدود 66 % (أنظر الملحق رقم 3 نسب ألفا كرونباخ في حالة حذف كل فقرة).

وفيما يلي سنحاول تقدير وقياس الثبات في كل محور من المحاور الثلاثة:

جدول رقم 11.2 نتائج معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور الاستبيان

ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	عنوان المحور
0.702	6	مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية
0.614	13	مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
0.675	8	عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
<b>0.663</b>	<b>27</b>	<b>المعدل العام لثبات أداة الدراسة</b>

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 3)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أفراد عينة الدراسة من الأكاديميين والمهنيين أكثر ثباتاً في أجوبتهم في المحور الأول المتعلق مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية مقارنة ببقية المحاور، حيث وصلت نسبة الثبات 70 % وبدرجة أقل في المحور الثالث بنسبة 67 % والذي تناول عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وأخيراً المحور الثاني بنسبة 61 % الذي تناول



مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية ، إذ تعتبر هذه النسب جيدة وبدرجة متفاوتة ويمكن الاعتماد عليها وهي مناسبة لأغراض الدراسة.

### الفرع الثالث: البرامج والأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات

لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية وباعتبار بياناتها وصفية فقد تم الاعتماد في تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة الاستبانة على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الإصدار العشرون (SPSS v20) (Statistical Package for the Social Sciences)، وقد تم استخدام معالج البيانات Excel وجملة من الأساليب الإحصائية التي تتكون من:

#### أولاً: مقاييس النزعة المركزية

تمثلت في الوسيط الحسابي بهدف التعرف على مدى استجابات أفراد عينة الدراسة عن كل فقرة من فقرات الدراسة، بالإضافة إلى الانحراف المعياري للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد عينة الدراسة لكل فقرة من فقرات الدراسة وكذا لكل محور من محاور الدراسة عن متوسطها الحسابي.

#### ثانياً: الإحصاء الوصفي

تم استخدام الإحصاء الوصفي بهدف وصف آراء وإجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة وتضمنت التكرارات والنسب المئوية وكذا للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه فقرات المحاور الرئيسية للاستبانة. بالإضافة إلى مقاييس النزعة المركزية والإحصاء الوصفي فقد تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس ثبات فقرات الاستبانة، وهذا من أجل الوقوف على مدى وجود اختلافات ذو دلالة إحصائية ومن عدمها بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول ملائمة بدائل القياس المحاسبي للأصول الثابتة للبيئة المحاسبية الجزائرية.

### المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

#### المطلب الأول: النتائج

نستعرض في هذا الجانب نتائج الدراسة التي ستحاول الإجابة على إشكالية إلى ما مدى ملائمة القيمة العادلة و التكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل ذلك تم طرح 27 فقرة في الاستبيان وأسئلة مباشرة، تقيس كل واحدة منها جانب معين من مدى ملائمة بدائل القياس المحاسبي في عملية قياس الأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، حيث يتم الإجابة بإعطاء درجة موافقة من

بين ثلاثة مستويات (غير موافق، محايد، موافق)، ولتكميم هذه المتغيرات قام الباحث بإعطاء درجة (1-2-3) للمستويات الثلاثة على التوالي بحيث كل ما كانت درجة الموافقة أكبر في العينة على العبارة يعني أنه هناك ملائمة حسب رأي المستجوبين في ذلك الجانب.

ولتليخيص مدى ملائمة البدائل في كل فقرة أو في كل قسم أو محور يمكن الاعتماد على متوسط إجابات المستجوبين في هذه الفقرات وفي هذه الأقسام والمحاور، بحيث كل ما كان المتوسط أكبر كل ما يعني درجة موافقة أكثر على تلك الفقرة ومنه درجة ملائمة أعلى.

وقد اقترح ليكرت سلم ثلاثي يبين الاتجاه العام لإجابات العينة في كل فقرة أو في كل قسم ومحور وهذا حسب المتوسط الحسابي للإجابات.

### جدول رقم 12.2 سلم ليكرت الثلاثي

الاتجاه العام	المتوسط الحسابي
غير موافق	[1 – 1.66]
محايد	[1.66 – 2.33]
موافق	[2.33 – 3]

المصدر: من إعداد الطالب

### الفرع الأول: مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

في هذا الجانب سنحاول الإجابة على التساؤل المتعلق بمدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية من أجل ذلك تم طرح 6 فقرات في الاستبيان، تقيس كل واحدة منها جانب معين من مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية وقد تم تقسيم العبارات في هذا المحور إلى قسمين حسب نوع البديل وفق الأتي:

- من الفقرة 1 إلى الفقرة 3 تقيس مساهمة التكلفة التاريخية في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية.
- من الفقرة 4 إلى الفقرة 6 تقيس مساهمة القيمة العادلة في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية.

أولاً: مساهمة التكلفة التاريخية في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

يتناسب متوسط كل فقرة مع مدى موافقة العينة عليها ومن تم فإنه كل ما كان المتوسط أكبر في الفقرات من 1 إلى 3 كل ما كانت مدى مساهمة التكلفة التاريخية عالية والجدول التالي يلخص نتائج توزيع إجابات العينة حول مدى مساهمة التكلفة التاريخية للخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

جدول رقم 13.2 مساهمة التكلفة التاريخية في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق	محايد	غير موافق	عنصر المساهمة
محايد	0.738	2.16	%36	% 44	%20	يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في القياس المحاسبي للأصول الثابتة
محايد	0.710	2.16	%34	%48	% 18	تشكل المعلومات المستندة إلى التكلفة التاريخية أساساً دقيقاً للتنبؤ واتخاذ القرار عند قياس الأصول الثابتة
موافق	0.756	2.40	%56	%28	% 16	القياس وفق التكلفة التاريخية يستند إلى وثائق ومستندات مثبتة قابلة للتحقق مما يعزز من خاصية الموثوقية

لمصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 4 و 5)

- يمكن من خلال هذا الجدول معرفة أهم نقاط وعناصر التكلفة التاريخية التي تساهم في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، حيث نلاحظ ما يلي:
- يعتبر القياس وفق التكلفة التاريخية الذي يستند إلى وثائق ومستندات مثبتة قابلة للتحقق التي تعزز من خاصية الموثوقية أهم عنصر مساهمةً في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بمعدل متوسط 2.40 وانحراف معياري قدره 0.756 حيث تأتي في أولويات المساهمة ، حيث أن هذه النتيجة تشير إلى تركيز الإجابة ضمن معيار موافق
  - أما فيما يخص الفقرتين الأولى والثانية فنلاحظ أنهما الأقل موافقة في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وذلك بمعدل متوسط 2.16 للفقرتين وانحراف معياري قدره 0.738 للفقرة الأولى و 0.710 للفقرة الثانية ، حيث أن هذه النتائج تشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار محايد ومنه يمكن القول أنهما الجزئيين الأقل مساهمةً في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

ثانياً: مساهمة القيمة العادلة في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

جدول رقم 14.2 مساهمة القيمة العادلة في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق	محايد	غير موافق	عنصر المساهمة
موافق	0.667	2.38	%48	%42	%10	البيانات المالية المبينة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات موثوقية عالية
موافق	0.733	2.44	%58	%28	%14	تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة
موافق	0.735	2.48	%62	%24	%14	تحقق بيانات القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية لأنها تعكس آخر تقييم

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 4 و 5)

يتضح من الجدول أعلاه مدى مساهمة القيمة العادلة في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وذلك من خلال فقراته، إذ نلاحظ أن خاصية التوقيت للمعلومة المحاسبية المبينة وفق القيمة العادلة والتي تعكس آخر تقييم للبيانات القوائم المالية هي من اولويات المساهمة للخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بالنسبة للقيمة العادلة وذلك بمعدل متوسط 2.48 وانحراف معياري قدره 0.735 ، ثم تليها وبدرجة اقل المعلومات المعدة وفق القيمة العادلة والتي تزود المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة وذلك بمعدل متوسط 2.44 وانحراف معياري قدره 0.733 ، ثم في المرتبة الاخيرة نجد البيانات المالية المبينة على أساس القيمة العادلة التي توفر معلومات ذات موثوقية عالية بمعدل متوسط 2.38 وانحراف معياري قدره 0.667 ؛ هذه النتائج تشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار موافق.

### الفرع الثاني: مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي

سنسعى في هذا الجانب للإجابة على التساؤل المتعلق بمدى توفير البيئة المحاسبية الجزائرية لمقومات الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي من خلال جملة من الفقرات والتي بلغت 13 فقرة مقسمة في هذا المحور إلى قسمين حسب نوع البديل. في البداية سنتناول المقومات الاقتصادية للبديلين (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) كما أشرنا سابقاً وذلك لأهمهما مشتركين معاً في هذا المقوم وفق الآتي:

#### - المقومات الاقتصادية:

جدول رقم 15.2 المقومات الاقتصادية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي

عناصر المقومات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار	22%	48%	30%	2.08	0.724	محايد

لمصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 4 و 5)

نلاحظ من خلال الجدول 16.2 أن أفراد العينة المستجوبين ليست لهم رؤية واضحة حول السوق الجزائرية ومدى امتيازها بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار حيث بلغ المعدل المتوسط لإجابات أفراد العينة 2.08 وإنحراف معياري قدره 0.724 ، وهذا ما يشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار محايد.

### أولاً: مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي

يحتوي هذا القسم والذي نهدف من خلاله إلى معرفة مدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية لمقومات الأرضية المناسبة والملائمة لاستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي للأصول الثابتة ، على المقومات الثقافية والقانونية إلى جانب المقومات الاقتصادية والتي تم التطرق إليها آنفا.

أ- المقومات الثقافية:

جدول رقم 16.2 المقومات الثقافية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق	محايد	غير موافق	عناصر المقومات
موافق	0.756	2.40	%56	%28	%16	يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم التكلفة التاريخية
محايد	0.679	2.22	%36	%50	%14	يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للتكلفة التاريخية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 4 و 5)

يعرض الجدول في فقراته مدى توفر المقومات الثقافية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي للأصول الثابتة ، حيث أن القيم المعبر عنها في الجدول تشير إلى أن هناك درجة من الإدراك والوعي لدى أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري في تطبيق التكلفة التاريخية مما يسهل استخدام التكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي وهذا من خلال المعدل المتوسط المتحصل عليه 2.40 والانحراف المعياري 0.756 في حين أن أفراد المجتمع المحاسبي يضعون في آخر أولويات هذا المقوم تعميق وتطوير فهم المجتمع المحاسبي للتكلفة التاريخية وذلك بمعدل 2.22 وانحراف معياري قدره 0.679

ب- المقومات القانونية:

جدول رقم 17.2 المقومات القانونية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق	محايد	غير موافق	عناصر المقومات
محايد	0.769	2.02	%30	%42	%28	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام التكلفة التاريخية
محايد	0.782	2.20	%42	%36	%22	تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية
محايد	0.718	2.12	%32	%48	%20	تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 4 و 5)

يوضح الجدول أعلاه أن البيئة القانونية تسهل استخدام التكلفة التاريخية وذلك من خلال تمسك التشريعات الضريبية باستخدام التكلفة التاريخية بمعدل متوسط 2.20 وانحراف معياري قدره 0.782 الا أن رؤية المجتمع المحاسبي لتطور التشريعات الضريبية بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية كان بمعدل متوسط 2.12 وانحراف معياري 0.718 ، كما أن التشريعات المحلية لها دور في استخدام التكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي، حيث كان معدل المتوسط لـ 2.02 وانحراف معياري 0.769 وهذا ما يشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار محايد.

### ثانياً: مقومات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

#### أ- المقومات الثقافية:

جدول رقم 18.2 المقومات الثقافية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي

عناصر المقومات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة مقاربة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة	20%	46%	34%	2.14	0.729	محايد
يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة	06%	42%	52%	2.46	0.613	موافق
تؤدي الجمعيات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة	14%	38%	48%	2.34	0.717	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 4 و 5)

من خلال الجدول 20.2 يتبين لنا أن مجمل الفقرات المتعلقة بالمقومات الثقافية تشير إلى توفر المقومات الثقافية في البيئة الجزائرية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، وهذا من خلال الدور الكبير التي تلعبها الجمعيات المهنية في الجزائر في عملية التأهيل والتدريب و المساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة الا أن افراد المجتمع المحاسبي في الجزائر يحتاجون إلى تعميق وتطوير في فهمهم للقيمة

العادلة وهذا حسب ما جاء في الجدول حيث تركزت إجاباتهم ضمن معيار موافق وبمتوسط حسابي 2.34 و 2.46 وانحراف معياري 0.717 و 0.613 على التوالي. كما نجد في الأخير ضمن أولويات المقومات الثقافية لافراد العينة من المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) يتمتعون بدرجة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة وهذا بمعدل متوسط 2.14 وانحراف معياري 0.729

### ب- المقومات القانونية:

جدول رقم 19.2 المقومات القانونية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي

عناصر المقومات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	22%	40%	38%	2.16	0.766	محايد
تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة	24%	38%	38%	2.14	0.783	محايد
ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة	34%	34%	32%	1.98	0.820	محايد
تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة	22%	32%	46%	2.24	0.797	محايد

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 4 و 5)

يرى أفراد المجتمع المحاسبي في الجدول أعلاه أن التشريعات الضريبية تحتاج لتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة حيث كان معدل المتوسط 2.24 وانحراف المعياري قدره 0.797، بينما كان معدل الاجابات للفقرتين الاولى والثانية على الترتيب 2.16 و 2.14 وانحراف معياري قدره 0.766 و 0.783 على التوالي، أما فيما ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة فجاءت في المرتبة الأخيرة بمعدل 1.98 و انحراف معياري قدره 0.820 ، وهذا ما يشير إلى تركيز الإجابات كلها ضمن معيار محايد .



**الفرع الثالث: عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية**

نتناول في هذا الجانب العوائق والتحديات التي قد تواجه المحاسب أثناء استخدام بدائل القياس المحاسبي للأصول الثابتة كأساس للقياس وهذا من خلال استعراض نتائج آراء المستجوبين، حيث تم تقسيم هذا الفرع إلى قسمين الأول يتناول عوائق استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية والثاني عوائق استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

**أولاً: عوائق وتحديات تطبيق التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية**

جدول رقم 20.2 عوائق وتحديات تطبيق التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية

عناصر العوائق والتحديات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط	الانحراف المعياري	الانحاف ه العام
القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية	12%	52%	36%	2.24	0.657	محايد
لا يوجد هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي وفق التكلفة التاريخية	16%	44%	22%	2.24	0.716	محايد

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 4 و 5)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أفراد المجتمع الجزائري يرون فقرات الاستبيان الخاص بأنه لا يوجد هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي وفق التكلفة التاريخية وأن القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية جاءت بمعدل متشابه 2.24 و بانحراف معياري قدره 0.716 و 0.657 على التوالي وبتالي الاجابات تتركز ضمن المعيار المحايد

ثانياً: عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

جدول رقم 21.2 عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

عناصر العوائق والتحديات	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
لا يوجد سوق مالي فعال في البيئة الجزائرية	22%	36%	42%	2.20	0.782	محايد
ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة	20%	30%	50%	2.30	0.789	محايد
صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول والخصوم	20%	22%	58%	2.38	0.805	موافق
القياس وفق القيمة العادلة يتطلب قدرا كبيرا من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة	08%	40%	52%	2.44	0.644	موافق
عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	16%	36%	46%	2.31	0.742	محايد
هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة	26%	34%	40%	2.14	0.808	محايد

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج SPSS (الملحق رقم 4 و 5)

يوضح الجدول 25.2 العوائق والتحديات التي قد يواجهها المحاسب عند استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية، حيث نرى أن القياس وفق القيمة العادلة يتطلب قدرا كبيرا من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة، وهذا حسب الوسط الحسابي الذي كان 2.44 بينما جاء معدل المتوسط لبقية الفقرات ما بين 2.31 و 2.14 والتي أشارت إلى آراء المستجوبين حول جملة من العوائق كانت من بينها صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول والخصوم وعدم جاهزية المؤسسات لاستخدام القيمة العادلة إضافة إلى ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة .

## الفرع الرابع: سلبيات و صعوبات القياس المحاسبي للأصول الثابتة

## أولاً: سلبيات تطبيق القياس المحاسبي

جدول رقم 22.2 سلبيات تطبيق القياس المحاسبي في القطاع العام والخاص

الرقم	العبارات	قطاع عام		قطاع خاص		المجموع	
		التكرارات	النسبة %	التكرارات	النسبة %	التكرارات	النسبة %
01	في الوحدة النقدية	06	20.7%	07	35%	13	26.53%
02	في التحيز في قواعد القياس	10	34.5%	06	30%	16	32.65%
03	في التحيز الشخصي	13	44.8%	07	35%	20	40.82%
	المجموع	29	100%	20	100%	49	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 6)

من خلال الجدول أعلاه وحسب نتائج الملحق رقم 07 نلاحظ أن أفراد العينة بالنسبة للقطاعين العام و الخاص يرون أن سلبيات تطبيق القياس المحاسبي تكمن في التحيز الشخصي و هي أعلى نسبة حسب أفراد العينة حيث بلغت نسبتها 40.82% ثم تليها التحيز في قواعد القياس المحاسبي بنسبة 32.65% أما فيما يخص العبارة الأخيرة فأخذت نسبة 26.53%

## ثانياً: صعوبات قياس الأصول الثابتة

## أ- صعوبات قياس الأصول الثابتة بالقيمة العادلة

جدول رقم 23.2 صعوبات قياس الأصول الثابتة بالقيمة العادلة القطاع العام والخاص

الرقم	العبارات	قطاع عام		قطاع خاص		المجموع	
		التكرارات	النسبة %	التكرارات	النسبة %	التكرارات	النسبة %
01	في كونها غير ملائمة	5	17.2%	10	5%	15	30.61%
02	في كونها غير واقعية	12	41.4%	3	15%	15	30.61%
03	في كونها غير ملائمة وغير واقعية	12	41.4%	07	35%	19	38.77%
	المجموع	29	100%	20	100%	49	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 6)

حسب الجدول 27.2 نلاحظ أن جميع افراد العينة يعتبرون أن صعوبة قياس الأصول الثابتة بالقيمة العادلة تكمن في كونها غير ملائمة وغير واقعية حيث بلغت نسبة 38.77% في حين نجد أن صعوبة قياس الأصول الثابتة بالقيمة العادلة وفق العبارتين (كونها غير ملائمة، في كونها غير واقعية ) جاءت ضمن اخر الاولويات اجابات العينة بنسبة 30.61%

### ب- صعوبات قياس الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية

جدول رقم 24.2 صعوبات قياس الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية في القطاع العام والخاص

الرقم	العبارات	قطاع عام		قطاع خاص		المجموع	
		التكرارات	النسبة %	التكرارات	النسبة %	التكرارات	النسبة %
01	في كونها غير ملائمة	07	24.1%	09	45%	16	32.65%
02	في كونها غير واقعية	06	20.7%	04	20%	10	20.40%
03	في كونها غير ملائمة وغير واقعية	16	55.2%	07	35%	23	46.93%
	المجموع	29	100%	20	100%	49	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 6)

نلاحظ أن جميع افراد العينة من خلال الجدول اعلاه أن صعوبة قياس الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية تكمن في كونها غير ملائمة وغير واقعية حيث بلغت نسبة 46.93% وهي ضمن أولويات اجابات العينة في حين نجد أن صعوبة قياس الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية في كونها غير ملائمة جاءت الثانية ضمن اولويات الصعوبات حسب آراء العينة وبلغت نسبتها 32.65% و في الاخير جاءت النسبة 20.4% لتعبر عن اخر اولويات صعوبات القياس الاصول الثابتة بالقيمة العادلة في كونها غير واقعية.

المطلب الثاني: المناقشة

في هذا المطلب سيتم مناقشة وتفسير النتائج المتوصل اليها في المطلب السابق والمتعلق بنتائج الدراسة وهذا على أساس محاور الاستبيان إضافة إلى دراسة وتقييم رؤية الأكاديميين والمهنيين لهذه المحاور، حيث قسم هذا المطلب إلى أربعة فروع، الفرع الأول يناقش نتائج مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية والفرع الثاني يناقش نتائج مقومات البيئة الجزائرية أما الفرع الثالث يهدف إلى دراسة العوائق والتحديات و الفرع الرابع يناقش سلبيات وصعوبات القياس المحاسبي للأصول الثابتة.

الفرع الأول: دراسة وتقييم مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومةالمحاسبية

بعد دراسة وتحليل نتائج الدراسة المتعلقة مامدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية في برنامج SPSS ومعالج البيانات Excel الان سنتطرق لمناقشة وتفسير النتائج المتوصل اليها، حيث نجد أن آراء المستجوبين في هذا العنصر توجهت اغليته نحو اتجاه محايد في البديل الاول اما البديل الثاني فجاءت كلها في اتجاه الموافقة ويفسر السبب في ذلك بالنسبة للبديل الأول المتعلق بالتكلفة التاريخية أن نموذج التكلفة التاريخية سهلة الاستخدام والتطبيق كما أنها لا يتميز بالحكم الشخصي والذاتية و السبب في أن مشكلة التكلفة التاريخية هي عدم تكيفها مع تغيرات الأسعار مما يؤثر على ملائمتها في عملية القياس المحاسبي، وهذا ما تعانیه من قصور في القياس المحاسبي من شأنه أن يؤثر على استمرارية الشركة إذ يؤدي إلى عدم قدرتها على استبدال قيمة الأصول كما أن التكلفة التاريخية قد لا تكون مناسبة لاتخاذ القرارات في ظل هذه الظروف مما قد يساهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية، ومنه مما سبق يمكن القول أن استخدام التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية في القياس المحاسبي ولا يعزز خاصية الملائمة.

أما فيما يخص البديل الثاني والخاص بنموذج القيمة العادلة فيمكن تفسير السبب وراء توجه المستجوبين نحو الموافقة على أن استخدام القيمة العادلة يساهم في خاصية الملائمة ولا يساهم في خاصية الموثوقية في كونهم على دراية عالية بمشاكل التكلفة التاريخية في خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية وتفوق نموذج القيمة العادلة في ذلك، ويمكن تفسير ذلك أن اعتماد القياس المحاسبي المعد وفقاً للقيمة العادلة أحيانا يعتمد على الاجتهادات والتقديرات الشخصية، وبالتالي هناك إمكانية للتحيز في عملية قياس البيانات المالية وبالتالي التأثير على نوعية وموثوقية المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى أنه يمكن أخذ قياس القيمة العادلة على أنه موثوق ويمكن الاعتماد عليه فقط في حال عدم وجود فروق مهمة لدى التحقق من تقديرات القيمة العادلة، وهذا قد لا يتحقق

في ظل عدم وجود سوق نشطة مما سي طرح تساؤلات عن مدى ملائمة وموثوقية التقارير المالية التي ستصدر في ظل هذه الأساس ومع ذلك فان نموذج القيمة العادلة يحقق قدراً أكبراً من الملائمة وقدراً أقل من الموثوقية.

### الفرع الثاني: دراسة وتقييم مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي

في هذا العنصر سيتم مناقشة النتائج المتوصل اليها فيما يخص عدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية للمقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي كأساس للقياس المحاسبي، حيث نلاحظ للمقومات الاقتصادية انها جاءت باتجاه المحايد، ويفسر السبب في ذلك حسب رؤية المستجوبين في ضعف المؤسسات المالية (البنوك) الذي كان له الأثر البارز على السوق المالي (غياب سوق مالي كفاء)، كما أن التضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية أدى إلى غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشفافية والشمولية فضلا عن قلة، وهذا ما يؤكد عدم توفر المقومات الاقتصادية التي تسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.

من جانب آخر نلاحظ أن أفراد المجتمع المحاسبي كان اتجاههم نحو الاتجاه المحايد على أن البيئة الجزائرية توفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي وهذا راجع الى عدم التأكد من طرف افراد العينة حول مدى جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية وتوفرها على المقومات الثقافية و القانونية لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي إلا انه يمكن القول ان عمليات القياس المحاسبي داخل المؤسسات تستند إلى وثائق وسجلات الإثبات وهذا ما يرسخ مفهوم وثقافة التكلفة التاريخية في عمليات القياس وبقية المعالجات المحاسبية كما أن تمسك النظام المحاسبي المالي بالقياس وفق التكلفة التاريخية واعتماد القواعد الجبائية في النظام الجبائي الجزائري على مبدأ التكلفة التاريخية في عمليات التقييم يعد مؤشر على توفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

وفي الجهة المقابلة نلاحظ أن أفراد المجتمع المحاسبي لا يمتلكون الدراية الكافية على أن البيئة الجزائرية توفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، ويمكن تفسير السبب في ذلك هو غموض في فهم القيمة العادلة بالنسبة للمجتمع المحاسبي وعدم الاطلاع عليها بشكل كاف إضافة إلى ذلك غياب دور المؤسسات والجمعيات المهنية في تكوين وتدريب المحاسبين لمساعدتهم على تطبيق القيمة العادلة، وهذا كان سبباً في اتجاه اجابات افراد العينة في الاتجاه المحايد حول مدى توفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

الفرع الثالث: دراسة وتقييم عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبيةالجزائرية

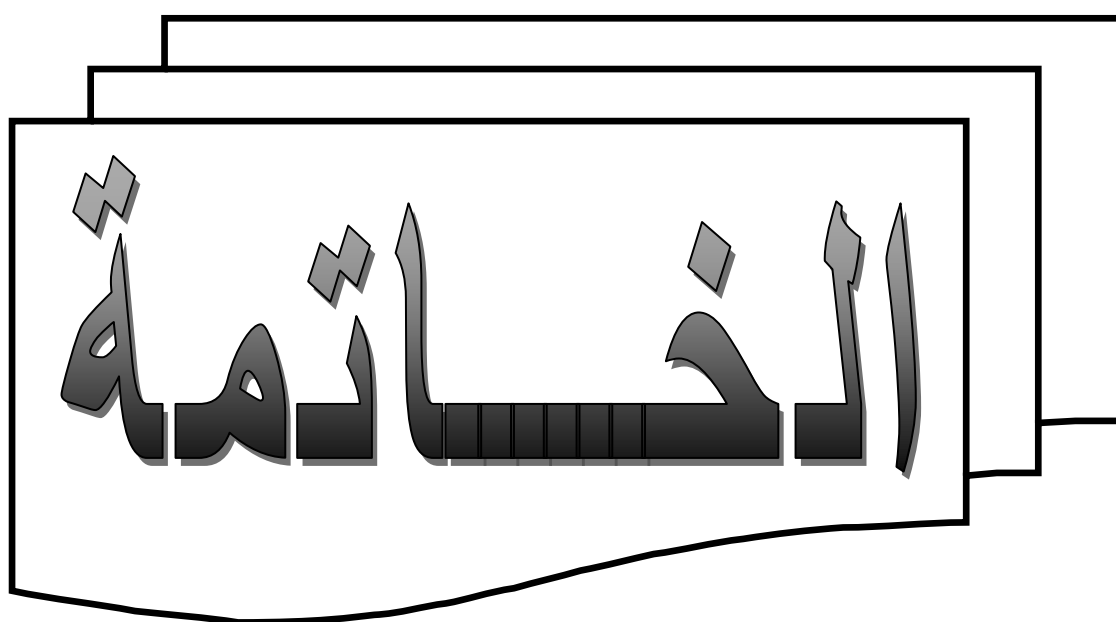
من خلال النتائج المتوصل اليها في المطلب السابق للفرع المتعلق بعوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي لاحظنا توجه إجابات أفراد المجتمع نحو (الموافق والمحايد)، بمعنى أن هناك عوائق وتحديات توجه المحاسب عند استخدام بدائل القياس المحاسبي في عملية القياس ويرجع ذلك إلى التعود على الممارسة المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني و بعض الصعوبة التي تواجهها أغلب المؤسسات في تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذلك غياب إجراءات صريحة وواضحة لعمليات القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، ومن جهة أخرى عدم تكيف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي بشكل عام.

## خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية والتي أجريت على عينة ممثلة في الأكاديميين والمهنيين في مجال الاختصاص معرفة مدى ملائمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية في قياس الأصول الثابتة، ومعرفة السلبيات و الصعوبات الناجمة عن بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، وقد أبرزت الدراسة الميدانية جملة من النتائج يمكن حصرها فيما يلي:

- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن استخدام التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية في القياس المحاسبي ولا يعزز من خاصية الملائمة.
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن نموذج القيمة العادلة يحقق قدرأ أكبر من الملائمة وقدرأ اقل من الموثوقية.
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن البيئة الجزائرية لا توفر المقومات الاقتصادية التي تسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي.
- هناك تضارب في آراء المجتمع المحاسبي في أن البيئة الجزائرية توفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي كأساس للقياس الأصول الثابتة.





## خاتمة

في معالجتنا لموضوع واقع القياس المحاسبي للأصول الثابتة البيئة المحاسبية الجزائرية، حاولنا دراسة إشكالية مدى ملائمة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية في عملية قياس الأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية والتي كان الهدف منها معرفة البديل الأنسب والأقرب والملائم للبيئة الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، إذ أن الدراسة النظرية تشير إلى أن نموذج التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية ونموذج القيمة العادلة يحقق قدرا أكبر من الملائمة وهذا ما أجمعت عليه أغلب الدراسات السابقة، كما أن الجزائر قامت بإصلاحات محاسبية لمواكبة التطورات الاقتصادية الدولية، حيث قامت بتبني محاسبة القيمة العادلة بعد أن كانت التكلفة التاريخية هي الوحيدة، إلا أن هناك تضارب بين أفراد المجتمع المحاسبي حول رؤيتهم في أن البيئة الجزائرية توفر المقومات لاستخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) .

### 1- اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه سابقا وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم إختبار صحة الفرضيات وتوصلنا إلى النتائج التالية:

- **الفرضية الأولى:** يساهم استخدام بدائل القياس المحاسبي للأصول الثابتة في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية (خاصية الملائمة والموثوقية).  
من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن استخدام التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية في القياس المحاسبي ولا يعزز خاصية الملائمة، كما أن استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي يساهم بقدر أكبر في خاصية الملائمة وبشكل أقل في خاصية الموثوقية. وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية.
- **الفرضية الثانية:** لا توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي للأصول الثابتة كأساس للقياس المحاسبي.

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي هناك تضارب في رؤيتهم في ان البيئة الجزائرية لا توفر المقومات الاقتصادية والمقومات الثقافية والقانونية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي في قياس الأصول الثابتة وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية.

● **الفرضية الثالثة:** هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي عند قياس الأصول الثابتة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون بوجود بعض العوائق والتحديات التي تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي عند قياس الأصول الثابتة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ومن جهة اخرى يرون بعدم وجود بعض العوائق . وهذا ما يعني عدم قبول صحة الفرضية.

## 2- الاستنتاجات:

- هناك إجماع من طرف أفراد المجتمع المحاسبي على أن القياس وفق التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية والقياس وفق القيمة العادلة يحقق قدرا أكبر من الملائمة؛
- يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس إلى إعطاء صورة غير صادقة للوضع المالي للمؤسسة الاقتصادية في ظل تغيرات الأسعار؛
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة؛
- عدم وجود سوق نشطة وعدم انفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية الأمر الذي من شأنه أن يساعد ويسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل في حين توفرها؛
- تميل البيئة الجزائرية إلى عدم الرغبة بالتغيير في إتباع الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القياس المحاسبي؛
- عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي؛
- ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة؛
- تتلائم وتتكيف البيئة المحاسبية الجزائرية في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

### 3- التوصيات:

- ضرورة رفع مستوى إدراك و وعي أفراد المجتمع المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة من خلال تكوينهم وتدريبهم من طرف المؤسسات والجمعيات المهنية؛
- ضرورة تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة نظراً لأن المعايير المحاسبية توصي بالقياس المستند إلى القيمة العادلة؛
- ضرورة السعي وراء إيجاد سوق نشطة والانفتاح على الاسوق العالمية بما يتوافق مع البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- إنشاء جهاز حكومي يتولى إصدار والإعلان دورياً عن القيمة العادلة لمختلف السلع التي يتم تداولها في السوق المحلي.

### 4- أفاق الدراسة:

- من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين لنا وجود بعض الجوانب المكتملة للدراسة لا زالت تحتاج إلى المزيد من التحليل والدراسة، لذلك فإننا نقترح الأفاق التالية المكتملة لهذه الدراسة:
- إجراء دراسات تطبيقية على شركات اقتصادية تمكن من معرفة أثر القياس الناجم عن بدائل القياس المحاسبي ومدى توجه الشركات في عمليات القياس المحاسبي، إضافة إلى معرفة مدى ملاءمة هذه البدائل للإفصاح عن القوائم المالية بشكل يعكس الوضعية المالية للمؤسسة.
  - إجراء دراسات تهتم بالبحث عن أهم المقومات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.
  - إجراء دراسات تطبيقية تهتم بالبحث عن البديل الأنسب كأساس للقياس المحاسبي حسب كل قطاع.

المراجع



## المراجع

### المراجع باللغة العربية

- 1- بدر الدين فاروق احمد سالم و نصر الدين حامد احمد، مقال بعنوان دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2013.
- 2- تامر بسام جابر الأغا، مذكرة ماجستير بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، سنة 2013.
- 3- بوكساني رشيد وآخرون، مداخلة بعنوان مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق) يومي 17/18 جانفي، المركز جامعة الوادي، الجزائر 2010.
- 4- نوره علي بن علي الجعدي، مذكرة بعنوان دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والإنسانية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، الجمهورية اليمنية 2010.
- 5- سالم عبد الله حلس و يوسف محمود جربوع، دراسة بعنوان تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين.
- 6- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك 2007.
- 7- حازم الخطيب و ظاهر القشي، مقال بعنوان توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، 2004.
- 8- فريد زعرت، مذكرة ماجستير بعنوان معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 2009.
- 9- يامن خليل الزغبي، مذكرة ماجستير بعنوان القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الاردن، 2005.

- 10- إبراهيم خليل حيدر السعدي، مقال بعنوان مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21 سنة 2009.
- 11- محمد مطر و موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن 2008...
- 12- صفوان قصبي عبد الحليم و أسماء عبد الكاظم عبد علي، مقال بعنوان إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة في ظل المعيار المحاسبي الدولي 16 بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الصوفية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3 العدد 6 لسنة 2013.
- 13- وليد شحاتة محمد قاسم، أطروحة دكتوراء فلسفة في المحاسبة بعنوان استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين، جامعة القاهرة، مصر 2012.
- 14- رولا كاسر لايقة، مذكرة ماجستير بعنوان القياس والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية، قسم الحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية 2007.
- 15- هيثم إدريس محمد المبيضين وآخرون، مقال بعنوان دور الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية العدد 14، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق 2011.
- 16- جميل حسن النجار، مقال بعنوان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9 العدد 3، الجامعة الأردنية 2013.
- 17- هوام جمعة و حديدي، آدم مداخلة بعنوان أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي أيام 11/09 سبتمبر، اسطنبول، تركيا. 2013.
- 18- امين سيد احمد لطفي ، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي ) ، الدار الجامعية ، مصر 2006
- 19- قورين حاج قويدر، مقال بعنوان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث العدد 10، جامعة ورقلة، الجزائر 2012.
- 20- فريد زعزات ، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ،مذكرة شهادة ماجستير ،غير منشورة ،جامعة سعد دحلب بالبيدة ،الجزائر ،2009



- 21- محمد بلقايد حملول ،قياس مكونات المزاينة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ،مذكرة ماستر ،غير منشورة ،تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،الجزائر ،سنة 2011
- 22- الدكتور خالد الجعارات،مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية ، جامعة الشرق الأوسط ،الاردن
- 23- هشام شلغام ،مذكرة ماجستير بعنوان تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ،تخصص محاسبة ومالية ،جامعة ورقلة الجزائر ،سنة 2015
- 24- وهيبة لبوز، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي ،مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة
- 25- مصطفى عوادي ،المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF ،مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية ، العدد الخامس ،جامعة الوادي ،2012،
- 26- محمد عباس بدوي ،عبد الوهاب نصر علي ،الحاسبة المالية وفقا للمعايير المحاسبية المصرية و الدولية ،ج2، دار الجامعة الجديدة ،سوتير الأزاريطة ،الأسكندرية ،مصر.
- 27- بلال كموش ،التقييم الدوري للعناصر المادية ودورها في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية و محاسبة معمقة ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ،جامعة فرحات عباس ،سطيف
- 28- عبد الكريم تواتي، تقويم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية ،مذكرة ماستر في علوم مالية وحاسبة تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة ،الجزائر.
- 29- عبد الرحمان عطية ،الحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار النشر جيطلي ، شارع عيساوي إيدير ،برج بوعريريج،2009
- 30- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 12/19 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م
- 31- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 22/27 جمادى الاول 1429 هـ الموافق 28 ماي سنة 2008 م

32- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 م.

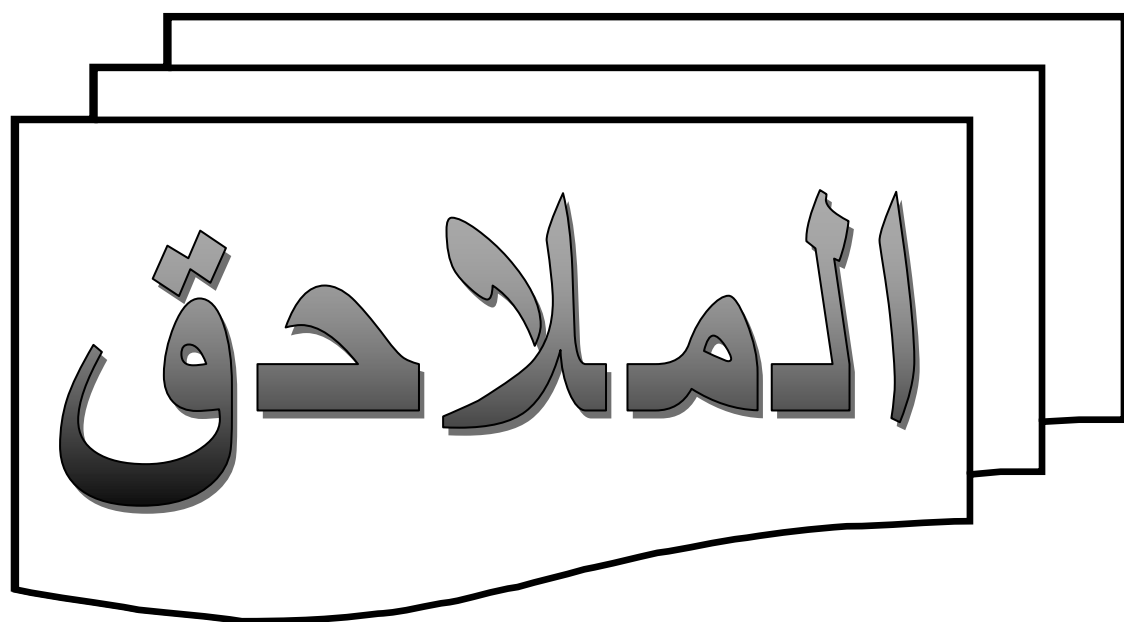
33- عريف نورة، مذكرة ماستر بعنوان اشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مراحل التكلفة التاريخية، تخصص دراسات جبائية ومحاسبة معمقة، جامعة ورقلة الجزائر، سنة 2011

#### المراجع باللغة الأجنبية

- 34- C. T. Kaya and N. Türegün Article entitled **Fair Value Accounting under FAS 157 and IFRS 13: Evidence from Borsa, Istanbul** GSTF Journal on Business Review (GBR) Vol.3 No.2, March 2014.
- 35- Paul Jaijairam Article entitled **Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting** Review of Business Information Systems – First Quarter Volume 17, Number 1 Bronx Community College, City University of New York, USA 2013.
- 36- Can Tansel Kaya Article entitled **Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more “Fair”?** The Journal of Accounting and Finance Jel Classification: M41, M49 October/2013.
- 37- (Karl A. Muller - Edward J. Riedl - Thorsten Sellhorn) Article entitled **Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versus Fair Value** JEL Classification: M41, G15, G38 Harvard Business School March 2008.

#### المواقع الالكترونية

- 38- La notion de juste valeur  
[www.expertscomptables.fr/csoec/content/download/983402/25600084/version/2/file/LA+NOTION+DE+JUSTE+VALEUR+--+2012+04+10.pdf](http://www.expertscomptables.fr/csoec/content/download/983402/25600084/version/2/file/LA+NOTION+DE+JUSTE+VALEUR+--+2012+04+10.pdf)
- 39- Historique de navigation  
[http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#\\_VMikEdKG\\_X8](http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#_VMikEdKG_X8)
- 40- International Financial Reporting Standards 05/03/2015 à 15h15  
<http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>
- 41- Association d'économie financière 21/03/2015 à 11h45  
<http://www.aef.asso.fr/parution.jsp?prm=18694>





الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة ورقلة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم التجارية

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أخي الفاضل / أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستي استكمالاً لمتطلبات نيل درجة الماجستير في العلوم التجارية تخصص المحاسبة و جباية تحت عنوان (واقع القياس المحاسبي للأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية). تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آرائكم كأكاديميين ومهنيين حول مدى ملائمة بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة) للواقع الاقتصادي الجزائري

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة، وإن حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث أنها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وسيتم تزويدكم بنتائج الدراسة في حال الانتهاء منها إذا رغبتكم بالاطلاع عليها، وإذا واجهتكم أية مشكلة في الإجابة على الاستبانة فيمكنكم الاتصال بالرقم التالي لمساعدتكم في الإجابة على أية استفسار: 0664070448. أو المراسلة على البريد الإلكتروني: [khemgani13@gmail.com](mailto:khemgani13@gmail.com) شاكرين لكم حسن تعاونكم ولكم كل الشكر والامتنان والتقدير.

الباحث: خمقاني عبد الهادي / إشراف: أ / بضيف احمد

#### ملاحظة:

- مفهوم القيمة العادلة : هو المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.
- مفهوم التكلفة التاريخية:
- كل ما تم إنفاقه على كل أصل لكي يصبح هذا الأصل مشاركاً في العملية الإنتاجية.
- كل ما تتكبده الوحدة الاقتصادية في سبيل الحصول على أي شيء من الأصول.
- هو مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يُقدّم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها/ إنتاجها. وهو أيضاً: مبلغ المنتجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط.

أولاً: البيانات الشخصية والمهنية

وضع الإشارة (X) في الخانة المناسبة

<input type="checkbox"/>	دراسات أخرى	<input type="checkbox"/>	دكتوراه	<input type="checkbox"/>	ماجستير/ماستر	<input type="checkbox"/>	ليسانس	1- <u>المؤهل العلمي:</u>
<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	مالية	<input type="checkbox"/>	محاسبة	2- <u>التخصص:</u>
<input type="checkbox"/>	مدير مالي	<input type="checkbox"/>	محاسب	<input type="checkbox"/>	محافظ حسابات	<input type="checkbox"/>	أستاذ جامعي	3- <u>الوظيفة:</u>
<input type="checkbox"/>	أكثر من 10	<input type="checkbox"/>	10-5	<input type="checkbox"/>	5-1	<input type="checkbox"/>	أقل من سنة	4- <u>سنوات الخبرة:</u>
<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	خاص	<input type="checkbox"/>	عام	5- <u>القطاع:</u>

ثانياً: اختبار الفرضيات

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق
<b>المحور الأول: مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية</b>				
1	يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملاءمة في القياس المحاسبي للاصول الثابتة			
2	تشكل المعلومات المستندة إلى التكلفة التاريخية أساساً دقيقاً للتنبؤ واتخاذ القرار عند قياس الاصول الثابتة			
3	القياس وفق التكلفة التاريخية يستند إلى وثائق ومستندات مثبتة قابلة للتحقق مما يعزز من خاصية الموثوقية			
4	البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات موثوقية عالية			
5	تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة			
6	تحقق بيانات القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية لأنها تعكس آخر تقييم			
<b>المحور الثاني: مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية</b>				
7	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيداً عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار			
8	يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم التكلفة التاريخية مما يسهل استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس في الشركات الجزائرية			
9	يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للتكلفة التاريخية			
10	تلعب التشريعات المحلية دوراً هاماً في استخدام أو عدم استخدام التكلفة التاريخية			
11	تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية			
12	تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية			

13	يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة مما يسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس في الشركات الجزائرية
14	يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة
15	تؤدي الجمعيات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة
16	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة
17	تمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة
18	ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة
19	تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة
<b>المحور الثالث: عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية</b>	
20	القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية
21	لا يوجد هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي وفق التكلفة التاريخية
22	لا يوجد سوق مالي فعال في البيئة الجزائرية
23	ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة
24	صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول والخصوم
25	القياس وفق القيمة العادلة يتطلب قدرا كبيرا من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة
26	عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي
27	هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة

**ماهي في رأيك سلبيات تطبيق القياس المحاسبي**

في الوحدة النقدية

في التحيز في قواعد القياس

في التحيز الشخصي

**حسب رأيك أين تكمن صعوبة قياس الأصول الثابتة بالقيمة العادلة**

في كونها غير ملائمة

في كونها غير واقعية

في كونها غير ملائمة وغير واقعية

**في رأيك أين تكمن صعوبة قياس الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية**

في كونها غير ملائمة

في كونها غير واقعية

في كونها غير ملائمة وغير واقعية

الملحق رقم 02: نتائج المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

### Tableau de fréquences

#### المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ليسانس	19	38,0	38,0	38,0
ماجستير-ماستر	9	18,0	18,0	56,0
دكتوراه	11	22,0	22,0	78,0
دراسات اخرى	11	22,0	22,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

#### الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
أستاذ جامعي	15	30,0	30,0	30,0
محافظ حسابات	8	16,0	16,0	46,0
محاسب	24	48,0	48,0	94,0
مدير مالي	3	6,0	6,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

#### سنوات الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من سنة	5	10,0	10,0	10,0
1-5	20	40,0	40,0	50,0
5-10	14	28,0	28,0	78,0
أكثر من 10	11	22,0	22,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

#### التخصص

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاسبية	34	68,0	68,0	68,0
مالية	16	32,0	32,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

## القطاع

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	عام	29	58,0	59,2	59,2
Valide	خاص	20	40,0	40,8	100,0
	Total	49	98,0	100,0	
Manquante	Système manquant	1	2,0		
	Total	50	100,0		



## الملحق رقم 03: نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.614	6

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.702	13

## Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.675	8

## الملحق رقم 04: نتائج إجابات المستجوبين لمحاور الاستبيان

## Tableau de fréquences

يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملاءمة في القياس المحاسبي للاصول

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	10	20,0	20,0	20,0
محاييد	22	44,0	44,0	64,0
موافق	18	36,0	36,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

تشكل المعلومات المستندة إلى التكلفة التاريخية أساسا دقيقا للتمييز واتخاذ القرار عند قياس الاصول

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	9	18,0	18,0	18,0
محاييد	24	48,0	48,0	66,0
موافق	17	34,0	34,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

القياس وفق التكلفة التاريخية يستند إلى وثائق ومستندات مثبتة قابلة للتحقق مما يعزز من خاصية الموثوقية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	8	16,0	16,0	16,0
محاييد	14	28,0	28,0	44,0
موافق	28	56,0	56,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات موثوقية عالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	10,0	10,0	10,0
محاييد	21	42,0	42,0	52,0
موافق	24	48,0	48,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

تزود القيمة العادلة للمستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	7	14,0	14,0	14,0
محاييد	14	28,0	28,0	42,0
موافق	29	58,0	58,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

تحقق بيانات القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة خاصة التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية لأنها تعكس

آخر تقييم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	7	14,0	14,0	14,0
محاييد	12	24,0	24,0	38,0
موافق	31	62,0	62,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	11	22,0	22,0	22,0
محاييد	24	48,0	48,0	70,0
موافق	15	30,0	30,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم التكلفة التاريخية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	8	16,0	16,0	16,0
محاييد	14	28,0	28,0	44,0
موافق	28	56,0	56,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للتكلفة التاريخية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	7	14,0	14,0	14,0
محاييد	25	50,0	50,0	64,0
موافق	18	36,0	36,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام التكلفة التاريخية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	14	28,0	28,0	28,0
محاييد	21	42,0	42,0	70,0
موافق	15	30,0	30,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	11	22,0	22,0	22,0
محاييد	18	36,0	36,0	58,0
موافق	21	42,0	42,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	10	20,0	20,0	20,0
محاييد	24	48,0	48,0	68,0
موافق	16	32,0	32,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	10	20,0	20,0	20,0
محاييد	23	46,0	46,0	66,0
موافق	17	34,0	34,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	6,0	6,0	6,0
محاييد	21	42,0	42,0	48,0
موافق	26	52,0	52,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

تؤدي الجمعيات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة

العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	7	14,0	14,0	14,0
محاييد	19	38,0	38,0	52,0
موافق	24	48,0	48,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	11	22,0	22,0	22,0
محاييد	20	40,0	40,0	62,0
موافق	19	38,0	38,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	12	24,0	24,0	24,0
محاييد	19	38,0	38,0	62,0
موافق	19	38,0	38,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	17	34,0	34,0	34,0
محاييد	17	34,0	34,0	68,0
موافق	16	32,0	32,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	11	22,0	22,0	22,0
محاييد	16	32,0	32,0	54,0
موافق	23	46,0	46,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	6	12,0	12,0	12,0
محاييد	26	52,0	52,0	64,0
موافق	18	36,0	36,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

لا يوجد هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي وفق التكلفة التاريخية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	8	16,0	16,0	16,0
محاييد	22	44,0	44,0	60,0
موافق	20	40,0	40,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

لا يوجد سوق مالي فعال في البيئة الجزائرية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	11	22,0	22,0	22,0
محاييد	18	36,0	36,0	58,0
موافق	21	42,0	42,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	10	20,0	20,0	20,0
محاييد	15	30,0	30,0	50,0
موافق	25	50,0	50,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول والخصوم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	10	20,0	20,0	20,0
محاييد	11	22,0	22,0	42,0
موافق	29	58,0	58,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

القياس وفق القيمة العادلة يتطلب قدرا كبيرا من الاجتهاد والحكم الشخصي واتباع أسس قياس متباينة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	8,0	8,0	8,0
محاييد	20	40,0	40,0	48,0
موافق	26	52,0	52,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	

عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	8	16,0	16,3	16,3
محاييد	18	36,0	36,7	53,1
موافق	23	46,0	46,9	100,0
Total	49	98,0	100,0	
Manquante	Système manquant	1	2,0	
Total		50	100,0	

هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	13	26,0	26,0	26,0
محاييد	17	34,0	34,0	60,0
موافق	20	40,0	40,0	100,0
Total	50	100,0	100,0	



## الملحق رقم 05: نتائج مقياس النزعة المركزية لإجابات المستجوبين

## Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملاءمة في القياس المحاسبي للاصول تشكل المعلومات المستندة إلى التكلفة التاريخية أساسا دقيقا للتنبؤ واتخاذ القرار عند قياس الاصول	50	2,16	,738
القياس وفق التكلفة التاريخية يستند إلى وثائق ومستندات مثبتة قابلة للتحقق مما يعزز من خاصية الموثوقية	50	2,40	,756
البيانات المالية المبينة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات موثوقية عالية تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة	50	2,38	,667
تحقق بيانات الفوائد المالية المبينة على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية لأنها تعكس آخر تقييم	50	2,44	,733
مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	50	2,3367	,40615
N valide (listwise)	50		

## Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار	50	2,08	,724
يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم التكلفة التاريخية	50	2,40	,756
يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للتكلفة التاريخية	50	2,22	,679
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام التكلفة التاريخية	50	2,02	,769
تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية	50	2,20	,782
تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية	50	2,12	,718
يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة	50	2,14	,729
يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة	50	2,46	,613
تؤدي الجمعيات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة	50	2,34	,717
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	50	2,16	,766
تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة	50	2,14	,783
ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة	50	1,98	,820
تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة	50	2,24	,797
مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	50	2,1733	,33496
N valide (listwise)	50		

## Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية	50	2,24	,657
لا يوجد هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي وفق التكلفة التاريخية	50	2,24	,716
لا يوجد سوق مالي فعال في البيئة الجزائرية	50	2,20	,782
ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة	50	2,30	,789
صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول والخصوم	50	2,38	,805
القياس وفق القيمة العادلة يتطلب قدرا كبيرا من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة	50	2,44	,644
عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	49	2,31	,742
هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة	50	2,14	,808
عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	50	2,2796	,29562
N valide (listwise)	49		

## الملحق رقم 05: نتائج اجابات المستجوبين للأسئلة المباشرة

## Tableau de fréquences

ماهي في رأيك سليات تطبيق القياس المحاسبي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	في الوحدة النقدية	14	28,0	28,0
	في التحيز في قواعد القياس	16	32,0	60,0
	في التحيز الشخصي	20	40,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0

حسب رأيك أين تكمن صعوبة قياس الأصول الثابتة بالقيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	في كونها غير ملائمة	16	32,0	32,0
	في كونها غير واقعية	15	30,0	62,0
	في كونها غير ملائمة وغير واقعية	19	38,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0

في رأيك أين تكمن صعوبة قياس الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	في كونها غير ملائمة	17	34,0	34,0
	في كونها غير واقعية	10	20,0	54,0
	في كونها غير ملائمة وغير واقعية	23	46,0	100,0
	Total	50	100,0	100,0

الفهرس

حكمة

الإهداء

الشكر

VI	الملخص.....
VIII	قائمة المحتويات.....
XI	قائمة الجداول.....
XII	قائمة الأشكال البيانية.....
XIII	قائمة الملاحق.....
XIV	قائمة الرموز والاختصارات.....
أ	المقدمة.....

**الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية**

2	مدخل للفصل.....
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية.....
3	المطلب الأول: القياس المحاسبي.....
3	الفرع الأول: مدخل للقياس المحاسبي.....
6	الفرع الثاني: أساليب ومعايير عملية القياس المحاسبي.....
9	المطلب الثاني: مداخل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة).....
9	الفرع الأول: مدخل التكلفة التاريخية.....
13	الفرع الثاني: مدخل القيمة العادلة.....
19	المطلب الثالث: القياس المحاسبي للأصول الثابة.....
19	الفرع الأول: مفهوم و أنواع الأصول الثابتة.....
21	الفرع الثاني: قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي saf.....
24	المبحث الثاني: الدراسات السابقة.....
24	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية.....
28	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية.....
30	المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة.....
31	خلاصة الفصل.....

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

33	مدخل للفصل
34	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
34	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة
34	الفرع الأول: منهج الدراسة
34	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
43	الفرع الثالث: أسلوب ومصادر جمع البيانات
44	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
44	الفرع الأول: أداة الدراسة
47	الفرع الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة
49	الفرع الثالث: البرامج والأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات
49	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
49	المطلب الأول: النتائج
50	الفرع الأول: مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية
53	الفرع الثاني: مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي
57	الفرع الثالث: عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
67	الفرع الرابع: سلبيات وصعوبات القياس المحاسبي للأصول الثابتة
61	المطلب الثاني: المناقشة
61	الفرع الأول: دراسة وتقييم مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية
62	الفرع الثاني: دراسة وتقييم مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي
63	الفرع الثالث: دراسة وتقييم عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
64	خلاصة الفصل
66	الخاتمة
70	المراجع
75	الملاحق
93	الفهرس