

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة  
من إعداد الطالبة: سارة سويقات  
بغنوان:

فعالية أدوات القياس المحاسبي في البيئة  
المحاسبية الجزائرية  
دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2017/05/14

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ / صديقي فؤاد ( أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) رئيسا  
الدكتور/ بدر الزمان خمقاني ( أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) مشرفا  
الأستاذ / عمر موساوي ( أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة  
من إعداد الطالبة: سارة سويقات  
بعنوان:

**فعالية أدوات القياس المحاسبي في البيئة  
المحاسبية الجزائرية  
دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين**

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2017/05/14

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ / صديقي فؤاد ( أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) رئيسا  
الدكتور/ بدر الزمان خمقاني ( أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) مشرفا  
الأستاذ /عمر موساوي (أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

# الإهداء

إلى من حصد الأشواق عن دربي ليمهد لي طريق العلم

إلى من كلعب أذناؤه ليقدّم لنا لحظة السعادة

إلى القلب الكبير والدي العزيز

إلى من أرضعتني الحُب والحنان إلى رمز الحُب ولبس الشفاء

إلى القلب الناصح والبياض والذكي الحبيبة

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي إخوتي

(وحيد، سمية، نوره، خديجة، عبد الناصر، مروه، احسن، اسحاق وزوجة أخي زهير)

إلى أعمز الناس على قلبي أبناء إخوتي

إلى رفقاء دربي وصديقاتي

(كريمة، عربية، نهى، أحلام، سمية، عائشة)

إلى جميع زملائي الدراسة وفقهم الله

إلى جميع هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع.

سارة

# شكر و تحرفان

الحمد لله أهل الشكر والمنة ، وعلى الله على نبي المدي والرحمة

ثم الشكر الجزيل الى الوالدين الكريمين على دعمهم لي خلال مساري الدراسي وفي فترة  
إعدادي للمذكرة

واعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل لا يسعني إلا أن أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى أساتذتي الكرام  
، وعلى رأسهم الأستاذ بدر الزمان حمتاني لإشرافه على إنجاز هذا البحث وعلى نصائحه وتوجيهاته  
القيمة ، وعلى جميل صبره .

كما أتقدم بالشكر إلى كل من وقف إلى جانبي من أكاديميين ومهنيين وأصدقاء

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب وبعيد .

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة فعالية أدوات القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين وذلك بالتعرض لمدا خيل ومفاهيم القياس المحاسبي والمتمثلة في التكلفة التاريخية والقيمة العادلة حيث أن المؤسسات الجزائرية شرعت في تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي تم فيه والذي تم فيه استحداث القيمة العادلة في الجزائر حيث لكل بديل لديه مزايا كما أنه لا يخلو من النقائص. بالإضافة إلى معرفة أهم المقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذه البدائل وضرورة بيان أهم المعوقات التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من 50. فرد بين أكاديميين ومهنيين وتم الإبقاء على 40 مستجوب، واستخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات بالإضافة إلى برنامج (SPSS20) ومعالج البيانات Excel. وفي الأخير خلصت الدراسة إلى أن أدوات القياس المحاسبي فعالة في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر المحاسبين والأكاديميين.

**الكلمات المفتاحية:** القياس المحاسبي، تكلفة التاريخية، القيمة العادلة، بيئة محاسبية جزائرية، بدائل القياس المحاسبي

**Résumé:**

érie et la juste valeur nous affecter de nouvelles et des moyens appropriés pour mesurer la comptabilité et à travers cela, chaque solution a des avantages car il est pas sans défauts. en plus de la connaissance des ingrédients les plus importants fournis par l'environnement comptable algérien pour l'application de celles-ci que Alternatives et la nécessité des obstacles les plus importants auxquels est confronté le comptable lors de la déclaration de candidature, où le chercheur a adopté l'approche analytique descriptive dans l'appartenance théorique et appliquée méthode analytique dans l'analyse du questionnaire qui a été distribué dans le cadre de l'étude appliquée sur un échantillon constitué de 50 individuels entre les universitaires et les professionnels ont été maintenus 40 interrogateur, le chercheur a utilisé un certain nombre de méthodes statistiques dans l'analyse des données en plus du programme (SPSS20) et le processeur de données Excel. dans la dernière étude a conclu que les outils de mesure comptable efficace dans l'environnement comptable algérien du point de vue des comptables et des universitaires.

**Mots clés** : mesure comptable , coût historique, juste valeur d'environnement comptable Algérien, alternatives de la mesure comptable.

قائمة المحتويات

.III	الاهداء
.IV	الشكر
.V	ملخص
.VII	قائمة المحتويات
.VIII	قائمة الجداول
.IX	قائمة الاشكال
.X	قائمة الملاحق
.XI	قائمة الرموز والاختصارات
أ	مقدمة
1	الفصل الاول: الادبيات النظرية والتطبيقية
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الاول: القياس المحاسبي
3	المطلب الاول: ماهية القياس المحاسبي
6	المطلب الثاني: أدوات القياس المحاسبي
15	المطلب الثالث: القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
17	المطلب الرابع: تحيز القياس المحاسبي وأساليبه
22	المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية

قائمة المحتويات

22	المطلب الاول: عرض وقراءة الدراسات السابقة
26	المطلب الثاني: نقد وتحليل الدراسات السابقة
27	المطلب الثالث: أوجه الشبه والاختلاف
29	خلاصة الفصل
30	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
31	مقدمة الفصل
32	المبحث الاول: طريقة وأدوات الدراسة
32	المطلب الاول: طريقة الدراسة
34	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
36	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
36	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية
49	المطلب الثاني: اختبار وتحليل نتائج الفرضيات
53	خلاصة الفصل
57	المراجع
61	الملاحق
72	الفهرس



قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
31	احصائيات الاستبيانات الموزعة والمستردة على العينة	(1-2)
32	سلم لكيرت الثلاثي	(2-2)
35	توزيع العينة حسب الجنس	(3-2)
36	توزيع العينة حسب العمر	(4-2)
37	توزيع العينة حسب المستوى العلمي	(5-2)
38	توزيع العينة حسب الوظيفة	(6-2)
39	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	(7-2)
40	توزيع العينة حسب القطاع	(8-2)
42	معامل ألفا كرنباخ لعينة الدراسة	(9-2)
42	الاوزان المرجحة لمقياس الدراسة	(10-2)
43	آراء العينة حول أهمية بدائل القياس المحاسبي	(11-2)
44	آراء العينة حول ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدايل القياس المحاسبي	(12-2)
46	آراء العينة حول فعالية بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية	(13-2)
49	نتائج اختبار سمر نوف لمحاور الدراسة	(14-2)
49	نتائج اختبار تحليل التباين Anova للفرضية الاولى	(15-2)
50	نتائج اختبار تحليل التباين Anova للفرضية الثانية	(16-2)
51	نتائج اختبار تحليل التباين Anova للفرضية الثالثة	(17-2)

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
35	توزيع العينة حسب الجنس	(1-1)
36	توزيع العينة حسب العمر	(2-1)
37	توزيع العينة حسب المستوى العلمي	(3-1)
38	توزيع العينة حسب الوظيفة	(4-1)
40	توزيع العينة حسب الخبرة	(5-1)
41	توزيع العينة حسب القطاع	(6-1)

قائمة الاختصارات والرموز

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
60	استمارة الاستبيان	1
64	مخرجات المعالجة الاحصائية SPSS	2
64	قائمة الاساتذة المحكمين	3

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	مدلول الرمز	المصطلح باللغة العربية
<b>FASB</b>	<b>Financial Accounting Standards Board</b>	مجلس معايير المحاسبة المالية
<b>AAA</b>	<b>Accountants Association of America</b>	جمعية المحاسبين الأمريكية
<b>AICPA</b>	<b>American Institute of Certified Public Accountants</b>	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
<b>IAS</b>	<b>International Accounting Standards</b>	المعايير المحاسبية الدولية
<b>SPSS</b>	<b>Statistical Package for the Social Sciences</b>	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

# المقدمة

تعد وظيفة القياس المحاسبي من بين أهم الوظائف التي تسعى مهنة المحاسبة إلى تحقيقها، حيث واجهت هذه المهنة تحديات كبيرة في تحقيق وظيفة القياس إذ أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل من بين طرق القياس.

وللقيام المحاسبي نماذج عدة من بينها التكلفة التاريخية و القيمة العادلة ولكل واحدة منها مزايا فالتكلفة التاريخية تعد مبدأ من المبادئ المحاسبية الذي يعد خرقها إلى تعدي عن مقومات المحاسبة إضافة إلى كونها ذات موضوعية من جهة لكن وجهت لها انتقادات من جهة أخرى زعزت الثقة المطلقة فيها ليكون التوجه نحو أساس القيمة العادلة التي تتميز بالملائمة التي تفتقد لها التكلفة التاريخية بالرغم من هذه الأخيرة كذلك وجهت لها عدة انتقادات، وكل هذه المزايا أو العيوب كان لها التأثير المباشر على عملية القياس المحاسب، كما أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى استحداث بدائل للقياس المحاسبي إضافة للتكلفة التاريخية ويتعلق الأمر بتطبيق القيمة العادلة التي توجهت لتطبيقها معظم الهيئات المهنية المشرفة للمعايير المحاسبية في معظم الدول، هذه الأخيرة التي تساهم في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية إلا أن تطبيقها في الجزائر يتطلب تحدي بعض العوائق والصعوبات المتعلقة بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية، لذا جاءت هذه الدراسة لتعالج وتقيم مدى فعالية أدوات القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) في للبيئة المحاسبية الجزائرية.

وفي ظل هذا تتمحور معالم الاشكالية الاساسية لهذه الدراسة على النحو التالي :

مامدى فعالية ادوات القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية؟

### الاشكاليات الفرعية:

- هل تتميز بدائل القياس المحاسبي بفعالية في القياس ؟
- هل توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي ؟
- ماهي أهم العوائق والتحديات التي تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي؟

### الفرضيات:

- تتميز بدائل القياس المحاسبي بفعالية في القياس؛
- توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي ؛
- هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي ؛

## مبررات اختيار الموضوع:

- ارتباط الموضوع بتخصص الباحث؛
- رغبة الطالب في توسيع المعارف فيما يخص عملية القياس المحاسبي؛
- تعدد بدائل القياس المحاسبي ومعرفة أكثرها اعتمادا في الجزائر؛
- معرفة بدائل القياس المحاسبي وواقع تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## أهمية الدراسة :

تبع أهمية هذه الدراسة في أن عملية القياس المحاسبي تعتبر من أهم الخطوات الأساسية لاعداد القوائم المالية، والبحث في تطبيق بدائل القياس المحاسبي وتسييل الضوء على التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، كما تكمن أهمية البحث في التعرف على واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى فهمها وإدراكها لبدايل القياس المحاسبي.

## أهداف الدراسة : يتمثل الهدف من هذه الدراسة في ما يلي:

- التعرف على بدائل القياس المحاسبي وتقييمها؛
- تسليط الضوء على مفهوم التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ومزايا تطبيقها؛
- تقديم مميزات تطبيق القيمة العادلة وأسباب فقدان الثقة في التكلفة التاريخية؛
- عرض لأهم آراء العينة حول التكلفة التاريخية والقيمة العادلة؛
- الوقوف على مقومات ومعوقات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

## حدود الدراسة:

**الحدود المكانية:** تم حصر الدراسة في توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ومكاتب المحاسبة وأساتذة الجامعة في ولاية ورقلة .

**الحدود الزمنية:** تمثلت في الفترة الممتدة من تاريخ توزيع الاستمارة الى تاريخ الاستلام من شهر أفريل 2017.

## منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

للإحاطة بمختلف جوانب البحث وللإجابة على الاشكالية المطروحة واختبار الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض شامل للقياس المحاسبي وبدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة

العادلة) وطبق المنهج التحليلي واستخدام جملة من الاساليب الاحصائية في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة الميدانية .

أما الأدوات المستخدمة فتتمثل في برنامج معالج الجداول Excel 2007 وذلك لتجميع المعطيات في شكل جداول وأشكال من خلال عملية الاستبيان ، كما تم استخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS 20 للقيام باختبارات وحساب بعض المؤشرات الاحصائية.

### صعوبات البحث :

تمثلت صعوبات الدراسة والتي واجهتنا في الدراسة الميدانية في الدراسة الميدانية في ما يلي :

- التأجيل والتأخير في المواعيد من طرف بعض المستجوبين في ارجاع الاستبانة ؛
- التجاوب السلبي لبعض المستجوبين من خلال عدم الاجابة على الأسئلة أو عدم ارجاع الاستبانة.

### هيكل البحث :

قصد الامام بدراسة الموضوع وتحليل اشكالية البحث المطروحة والإجابة على التساؤلات واختبار الفرضيات تم تقييم الدراسة إلى فصلين حيث تم التطرق في الفصل الاول إلى الادبيات التطبيقية للقياس المحاسبي وتم التعرض في المبحث الاول إلى القياس المحاسبي وفي المبحث الثاني تناولنا الدراسات السابقة ، أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية وقسم هو الآخر إلى مبحثين ، المبحث الاول تناول الطريقة و الادوات المستخدمة والمبحث الثاني دراسة النتائج والمناقشة.



## الفصل الأول:

القياس المحاسبي وواقع تطبيقه

في البيئة المحاسبية الجزائرية

## تمهيد:

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الاساسية و يعتبر كذلك القياس أحد الفروض العالمية للمحاسبة وذلك 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 والأركان والأساليب التي تساعد في عملية القياس .

وسنحاول في هذا الفصل إلى التطرق إلى الاطار المفاهيمي العام للقياس المحاسبي وذلك بالوقوف على اهم مقومات القياس المحاسبي بالإضافة إلى أساليب القياس المحاسبي. أما على المستوى الدراسات الجزئية فقد أجريت دراسات مختلفة لتبحث في أدوات القياس المحاسبي، للمساهمة في تطوير طرق وأدوات القياس المستخدمة في المؤسسة من أجل ترشيد القرارات الادارية والمالية خاصة. وللإلمام بالموضوع قسمنا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: التأسيس النظري للقياس المحاسبي

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

المبحث الأول: قياس المحاسبي

المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي

• الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي

لقد قدّم الباحثون في مجالات القياس المختلفة تعريفات متعددة لعملية القياس ، ورغم اختلافها في الشكل إلاّ أنّها تتفق في المضمون وينسب أ ول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى camepll الذي عرفها بما يلي :

" يعبر القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها ، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة"<sup>1</sup>

ويرى آخر أن القياس "هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعداد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المؤسسة"<sup>2</sup> ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار"<sup>3</sup>

وتحديدا لعملية القياس المحاسبية صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1996 ما يلي: " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة"<sup>4</sup>

تحديدا لعملية القياس فهو: "إن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة خصائص لموضوع القياس بأساليب القياس، فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية

<sup>1</sup> دكمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الاردن، 2004، ص 326.

<sup>2</sup> د سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009، ص 181.

<sup>3</sup> شادو عبد اللطيف، القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر 2004، ص 7.

<sup>4</sup> محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الاردن، 2004، ص 130.

القياس أدوات المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس<sup>1</sup>

ويتضح مما سبق أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

### • الفرع الثاني: أركان القياس المحاسبي

من المفاهيم السابقة لعملية القياس المحاسبية، يختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها تبعاً لاختلاف أغراض القياس والخواص محل القياس ثم تبعاً لتغيير القواعد المستخدمة في عملية القياس والشخص القائم بعملية القياس، وتقوم عملية القياس المحاسبي بوجه عام على أربعة أركان رئيسية هي :

1. **الخاصية محل القياس:** تنصب عملية القياس بشكل عام و أيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين. في مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن للمشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين، هو حدث من الاحداث الاقتصادية للمشروع كبيعاته أو ربحه مثلا، كما قد تنصب على خاصية اخرى غير خاصية التعدد النقدي، كان يكون محل القياس، الطاقة الانتاجية للمشروع مثلا، أو معدل دوران مخزونه السلعي؛

2. **مقياس مناسب للخاصية محل القياس:** يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس بالنسبة للمؤسسة إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد). أما إذا كانت طاقته الانتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا أو عدد ساعات العمل المباشرة؛

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 أيضا من تحديد نوع وحدة القياس. فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع هي

<sup>1</sup> مرعي عبد الحفي و محمد سمير الصبان "أصول القياس والاتصال المحاسبي"، دار النهضة العربية، لبنان 1988، ص75.

محلا للقياس ، في هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد) ، لا بد أيضا من تحديد نوع النقد المميزة لهذه القيمة ؛

4. **الشخص القائم بعملية القياس** : يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية ، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها ، خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية . ويؤذي الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي - وهو المحاسب - دورا أساسيا ليس في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي و أساليبها فقط ، بل في تحديد نتائجها أيضا . وستعرض لهذا الدور بالتفصيل عند تحيز القياس المحاسبي .<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: خطوات القياس المحاسبي:

1. **تحديد الخاصية محل القياس** : وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي الذي أثر على المركز المالي للمشروع كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة لهذا المشروع ، والمشكلة الحقيقة التي يواجهها المحاسب والتي تعكس آثار على جميع مراحل عملية القياس هي عدم قدرة المحاسب في معظم الاحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا؛<sup>2</sup>

2. **تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس لعملية القياس** : والتي تتوقف على أغراض طبيعية عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس ، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس ، فالقياس المناسب لهذا الفرض هو مقياس اسمي ، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين أصليين فعلا فالقياس المناسب لهذا المقياس الترتيب؛

<sup>1</sup> محمد مطر ، موسى السويطي ، مرجع سبق ذكره ، ص 131 ، 132 .

<sup>2</sup> د وليد ناجي الحيايلى ، نظرية المحاسبة ، الدنمارك ، المنشورات الاكاديمية العربية المفتوحة الجزء الاول ، 2007 ص 106 .

3. تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس : والتي يتوقف أسلوبه في تنفيذ عملية القياس

المحاسبي كما يلي:

✓ الهدف من عملية القياس

✓ الأفق الزمني لعملية القياس

في حالة كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبيا فقط لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب القياس أو طريقة القياس المباشرة أو الأساسية، أما إذا كان أسلوب القياس المشتق أو غير مباشر والذي بموجبه تحدد قيم القياسات في اطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية؛

أما إذا كانت عملية القياس منصبة على حدث تاريخي يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث مستند من الواقع مثل الفاتورة ،سند صرف.<sup>1</sup>

المطلب الثاني: أدوات القياس المحاسبي

الفرع الأول : تكلفة التاريخية

❖ مفهوم التكلفة التاريخية:

عرفت التكلفة التاريخية بعده تعريفات كلها تصب في معنى واحد وفيما يلي بعض تعريفات

التكلفة التاريخية :

عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التكلفة التاريخية " : بأنها المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية ، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر ، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع و خدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها"<sup>2</sup>

وفي تعريف آخر : " هي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ

اقتناء الأصل"

<sup>1</sup> د سيد عطا الله السيد .مرجع سبق ذكره ص182.

<sup>2</sup> بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاز والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة ،ملتقى الدولي الأول حول nscf في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، 17 و 18 جانفي 2010 ، ص 6.

❖ مبررات الاستناد على التكلفة التاريخية:

يعتمد مبدأ التكلفة التاريخية على عدد من الفروض و المبادئ المحاسبية، كما أن هناك عوامل و أسباب موضوعية عديدة تبرر استخدام هذا المبدأ ومن أهمها ما يلي:

أولاً: الفروض المحاسبية :

**فرض الموضوعية :** يعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية<sup>1</sup>.

**فرض وحدة القياس النقدي :** يقوم نموذج التكلفة التاريخية على فرضية وحدة القياس النقدي أي تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار وتمسكه بالتكاليف التاريخية للأحداث والوقائع الاقتصادية<sup>2</sup>

**فرض الاستمرارية :** يتسق أيضا هذا الفرض مع مبدأ التكلفة التاريخية حيث يقضي هذا الفرض بأن الوحدة المحاسبية

مستمرة في ممارسة نشاطها التشغيلي العادي في المدى المنظور ، بحيث يمكنها الاستفادة من الطاقات الكامنة في أصولها لتحقيق أهدافها ، إذ لا داعي لاستخدام القيم الجارية إلا في حالة التصفية<sup>3</sup>.

ثانياً : المبادئ المحاسبية:

**مبدأ تحقق الإيراد :** حيث يقضي هذا المبدأ بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول و الخصوم إلا بعد تحققها فعلا عن طريق إجراء تبادل مع طرف خارجي<sup>4</sup>.

**مبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء :** وهو يعني مدخل العمليات حيث يتحدد الدخل المحاسبي بمقابلة إيرادات الفترة مع مصروفاتها اما قائمة المركز المالي فهي مجرد حلقة وصل بين قوائم الدخل في الفترات المحاسبية<sup>5</sup>

<sup>1</sup> بسمة سويد ،دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية -القيمة العادلة) مآكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،ص49

<sup>2</sup> علي عبد الله شاهين ،النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)،الجامعة الاسلامية بغزة. الطبعة الأولى 2011.ص 160.

<sup>3</sup> نفس المرجع ص50.

<sup>4</sup> بسمة سويد مرجع سبق ذكره ص50.

<sup>5</sup> علي عبد الله شاهين .مرجع سبق ذكره ص 165.

**مبدأ الحيطة والحذر :** من خلال هذا المبدأ يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة.

**مبدأ القياس الفعلي :** ويقضي هذا المبدأ بأن الإثبات في الدفاتر و القوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي<sup>1</sup>.

اضافة الى الفروض والمبادئ المحاسبية توجد مبررات اخرى نذكر منها :

- تمثل التكلفة التاريخية للحدث المالي التكلفة الحقيقية الفعلية المدفوعة او الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام ؛
- يستند الاثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية؛
- يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا المبدأ إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الاحداث المالية، مما يجعل البيانات المالية أكثر موثوقة؛
- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض المحاسبية والمبادئ المحاسبية الأساسية<sup>2</sup>. وتتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل، من كلفة الشراء؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة كمساهمة عينية، من قيمة الإسهام؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة مجاناً، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها ؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة ؛
- بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان، من تكاليف الانتاج<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> فارس جميل الصوفي، أحمد خضر محمد عابدين، مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم، المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي الجزائري في الجزائر بجامعة قاصدي مرباح بورقلة نوفمبر 2011، ص 7.

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره ص 164.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 12 ربيع الاول 1430 الموافق 25 مارس 2009، ص 7.



❖ تقييم التكلفة التاريخية:

أولاً: مزايا تطبيق التكلفة التاريخية:

- ✓ يهدف نموذج التكلفة التاريخية إلى قياس سيولة أصول المؤسسة ، من أجل معرفة مدى قدرة هذه الأصول على مواجهة التزامات المؤسسة ، ولا تهدف المحاسبة ضمن نموذج التكلفة التاريخية إلا لترجمة رأس المال النقدي للمؤسسة ولا تهتم أبداً برأس المال الاقتصادي ، حيث يعتبر رأس المال النقدي الضمان الوحيد للدائنين الماليين للمؤسسة؛
- ✓ التكلفة التاريخية نظام ضروري لكل أنواع الرقابة الإدارية لاحتفاظه بسجلات عن جميع المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية ( رقابة النقدية ) وكذا سجلات عن المدينون والدائنون لضمان الوفاء بالمطالبات المالية في تواريخ استحقاقها .. الخ
- ✓ التكلفة التاريخية أداة للإدارة لإجراء المقارنات بين الخطط والنتائج الفعلية وتحليل الانحرافات سواء إيجاباً أو سلباً مما يساعد على ضمان تحقيق أهداف وخطط المشروع وضمان كفاءة التشغيل؛
- ✓ حسب منهج التكلفة التاريخية ، تعتبر معاملات المؤسسة مع عملائها الخارجين المصدر الوحيد الملائم لتقييم أداء المؤسسة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية ، الذين يهتمون بمعرفة مدى نمو المؤسسة؛
- ✓ وحسب kieso et al يعزى استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول وتفضيلها على أساليب التقييم الأخرى إلى الأساليب التالية
  - \* أن التكلفة تعكس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء؛
  - \* أن المكاسب والخسائر لا يعترف بها إلا عند بيع الأصل ، ولا تثبت بناءً على التوقع والتقدير؛
  - \* تعبر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية.<sup>1</sup>

ثانياً: الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية

- مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى و متطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات و بيانات متجددة و متوافقة مع السوق؛

<sup>1</sup> بسمّة سويد ، مرجع سبق ذكره ص 55.

- عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع؛<sup>1</sup>
- الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثير من القيم في السجلات المحاسبية، ومن الأمثلة على ذلك شهرة المحل، والأصول البشرية، والمزايا الاحتكارية، ونظام المعلومات المتوفر لدى المؤسسة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى؛
- إن القاعدة المحاسبية، التي تشترط حدوث عملية تبادل حقيقية للاعتراف باكتساب الإيراد، والتي تعتبر من ضمن المسلمات في نظرية المحاسبة، تتناقض والمشاهد في الحياة العملية للمشروعات الاقتصادية، فقد تنكبد المؤسسة مصاريف إعلان في فترة معينة، بينما يتم البيع وتحقق الإيراد في الفترة التالية، ومن هنا فإن المقابلة بين الإيرادات المكتسبة والمصروفات المتعلقة بها ينقصها الدقة؛
- كما وجه مستخدمو القوائم المالية العديد من الانتقادات لأساس التكلفة التاريخية، ويمكن إيجازها فيما يلي:
- عدم مصداقية المعلومات التي تتضمنها قائمة المركز المالي، نظراً لاستخدامها خليطاً من العناصر المقاسة بوحدة نقد ذات قوة شرائية مختلفة داخل القائمة الواحدة؛
- عدم مصداقية الأرباح التي تظهر في قائمة الدخل، حيث أنها نتاج لمقابلة الإيرادات المقاسة بوحدة نقد ذات قوة شرائية حالية بالمصروفات المقاسة بخليط من الوحدات النقدية ذات القوة الشرائية المختلفة؛
- عدم ملائمة المعلومات المحاسبية المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لمتخذي القرارات، نتيجة لعدم واقعيتها وعدم بياها للموقف المالي الحقيقي، والقياس غير السليم للأرباح؛
- وتزداد حدة الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية في حالات إرتفاع المستوى العام للأسعار على أساس أن التكلفة التاريخية في مثل هذه الحالات لن تعبر عن الواقع بعد مضي فترة محدودة على

<sup>1</sup> بوكساني رشيد، وكييل نسيم، العرابي حمزة، مرجع سبق ذكره ص8.

تاريخ اقتناء الأصل ،ويؤدي هذا الوضع إلى صعوبة مقارنة تكلفة أي أصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: القيمة العادلة

#### أولاً: مفهوم القيمة العادلة

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم القيمة العادلة بتعدد الجهات التي قدمتها فقد عرفت القيمة العادلة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنها: "المبلغ الذي يمكن أن يتم مبادلة الأصل به أو تسديد التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت أو في إطار متوازن أو في ظل ظروف طبيعية بين طرفين مستقلين".<sup>2</sup>

هو السعر الذي يتم استلامه لقاء بيع أصول أو يتم دفعه لقاء سداد التزامات بين أطراف متوافر لها الدراية و الرغبة في التعامل على أسس تجارية و ليست خاضعة للإجبار بيعاً أو شراءً<sup>3</sup>

يعرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) القيمة العادلة بأنها: القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية وتنشأ القيمة العادلة من خلال إحدى المستويات الثلاثة:

**المستوى الأول:** القيمة العادلة هي تلك التي يتم الحصول عليها مباشرة من الأسعار المدرجة في الأسواق النشطة

**المستوى الثاني:** القيم العادلة هي تلك القيم التي لم يتم الحصول عليها مباشرة من الأسعار المدرجة ولكن يمكن استخلاصها من بيانات سوقية واضحة

**المستوى الثالث:** القيمة العادلة هي تلك التي لا يمكن الحصول عليها أو المستمدة من بيانات سوق يمكن وملاحظتها، ولكن يتم تحديدها باستخدام نماذج التقييم الداخلية.<sup>4</sup>

### ثانياً: أسباب التحول الى القيمة العادلة

<sup>1</sup> بسمة سويد مرجع سبق ذكره ص65

<sup>2</sup> فارس بن يدير، واقع محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبة الجزائرية مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015 ص8.

<sup>3</sup> بسمة سويد، مرجع سبق ذكره، ص59

<sup>4</sup> بن هجيرة جميلة، أدوات القياس المحاسبي على التثبيات العينية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013، ص23.

- يرغب المستثمرون و المقرضون في وضع أهمية أكبر على الملائمة ( أكثر من الموثوقية ) من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما توفره القيمة السوقية العادلة؛
- تعتبر أداة قياس كفاءة خصوصا إذا تعلق الأمر بالنسبة لأسعار الأسهم و السندات المالية ( الأدوات المالية بشكل عام)؛
- مرتبطة بمفهوم المحافظة على رأس المال العيني الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء المؤسسة؛
- مرتبطة كذلك بمفهوم الدخل الشامل الذي يعتبر كأحد المقاييس الجديدة للدخل و الذي يعطي فائدة أكثر لمستخدمي القوائم المالية خصوصا في المؤسسات المالية؛
- ارتباط مجلس المعايير المحاسبية الدولية بلجنة الأوراق المالية التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملائمة و متماشية مع حالة الاقتصاد؛
- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي و ذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة
- أهم سبب للتحويل إلى القيمة العادلة هو ملائمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية ، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية.<sup>1</sup>
- كل هذه البدائل وغيرها من بدائل القياس الأخرى الجديدة أتت بها المعايير المحاسبية الدولية ، وذلك من أجل تحديث أو تطوير عملية القياس المحاسبي

### ثالثا: تقييم القيمة العادلة

#### أولا: مزايا القيمة العادلة

- معيار القيمة العادلة سوف يساهم بتحقيق ما يسمى بالإفصاح الشامل، حيث يستطيع المستثمرون الاطلاع على قوائم الشركة المالية، ومعرفة قيمة الأصول غير الملموسة التي تعكس بشكل جيد قيمة المؤسسة الحقيقية وبالتالي تولد ثقة المستثمرين بها ؛
- بما أن حقيقة قيمة الشركة لا تنحصر بقيمة صافي أصولها الملموسة ، حيث أن سمعة الشركة وأدائها لهما قيمة قد تكون وفي كثير من الأحيان كبيرة جدا ، فيمكن أن تظهر تلك القيمة في أصولها غير الملموسة عموماً وفي شهرة المحل خصوصا ، وهذا سيعكس الأمور في القوائم المالية بمنتهى الشفافية؛

<sup>1</sup> بوكساني رشيد ، أوكيل نسيم ، الرابي حمزة ، مرجع سبق ذكره ص9.

- إن عملية إظهار الأصول المالية في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة، ستعكس المنفعة الاقتصادية لها بشكل منقطع النظير، وبالتالي فان مستخدمي القوائم المالية ستكون لديهم القدرة بشكل أفضل على فهم الاستثمارات في هذه الأصول والقدرة على متابعة أداءها لاحقا؛
  - يستطيع المهتمون بالقوائم المالية متابعة التغيرات التي تطرأ على هذه الأصول من فترة لأخرى بشكل ممتاز مما يمكنهم وبشكل جيد معرفة وقياس أداء المؤسسة بشكل أفضل<sup>1</sup>؛
- وهناك أيضا إيجابيات أخرى للقيمة العادلة و المتمثلة في:
- تعكس القيمة العادلة واقع المؤسسة الاقتصادية وتعبر عن المفهوم الشامل للدخل؛
  - تراعي القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد ويتمشى مع مفهومي المحافظة على راس المال الحقيقي ورأس المال المادي او الطبيعي؛
  - تعد النتائج المستخرجة باستخدام منهج القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية.
  - يزود منهج القيمة العادلة المستثمرين بكافة فئاتهم بوعي وبصيرة ونظرة تنبؤية مستقبلية بقيمة المؤسسة.<sup>2</sup>

### ثانيا: الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة

- على الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق القيمة العادلة إلا أنها لم تخلو من الانتقادات التي نوجزها فيما يلي:
- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار؛
  - 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؛

<sup>1</sup> حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد 2 العدد 2 جامعة الزيتونة الاردنية، 25.

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره ص 198.

- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية (Subjectivity) في تقييمها ، وهذا يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها؛
- عدم اتساق القيمة العادلة مع كثير من المبادئ و الأسس 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 مخاطرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- يتم الاعتراف ببعض الإيرادات و الخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية<sup>1</sup> .  
وهناك نقائص أخرى موجهة للقيمة العادلة ندرجها كما يلي:
- يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من موجودات المؤسسة ، عندما لا تتوافر لها أسواق نشطة و منتظمة ، أو لا تتوافر معلومات كافية عن خصائصها الفنية ، مما يعيق إجراء المقارنات بينها وبين موجودات شبيهة يتم القياس عليها في احتساب أو تقدير قيمتها العادلة؛
- قد يفتح استخدام منهج القيمة العادلة عند إعداد البيانات المالية إلى فتح مجال أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال ، وتغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات و مصالح الإدارة؛
- يتطلب إعداد و عرض القوائم المالية وفق منهج القيمة العادلة فترة أطول من الوقت قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية في الوقت المناسب ، فتفتقد هذه المعلومات خاصية التوقيت الملائم ؛
- يتطلب الوقوف على الظروف المحيطة بالقيمة العادلة بذل مجهود أكبر و تكبد مصروفات إضافية ، مما يؤدي إلى زيادة تكلفة إعداد القوائم المالية على منفعتها؛
- يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى نتائج مختلفة حسب مخرجات قياس كل منها ، مما يفقد البيانات المالية مصداقيتها و موضوعيتها و قابليتها للمقارنة<sup>2</sup> .

### المطلب الثالث : القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية

<sup>1</sup> بوكساني رشيد ، أوكيل نسيم ، العرابي حمزة مرجع سبق ذكره ص10.

<sup>2</sup> محمد مطر و موسى السويطي ، مرجع سبق ذكره ، ص 199.

### الفرع الأول: واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

تعتبر اغلب مفاهيم النظام المحاسبي وخاصة منها مفاهيم القياس المحاسبي مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية كطرق القياس والتقييم وذلك في اطار ما يسمى بالتوحيد المحاسبي، حيث أعدت هذه المفاهيم لتلائم مع البيئة الاقتصادية لجميع الدول وخاصة منها المتقدمة، إلا أن البيئة الاقتصادية الجزائرية تعد من بين الدول النامية .

إن مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أبرز المبادئ المحاسبية المهمة في عملية القياس المحاسبي من خلال هذا المنطلق جاء النظام المحاسبي المالي الجديد جملة من القوانين والمراسيم ولقد تم اصدار مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 2009/03/25 العدد رقم 19 للجريدة الرسمية، ويعتبر هذا الاطار المرجع القانوني للمعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF وقد تضمن هذا النظام كيفية القياس والتقييم لكل من عناصر القوائم المالية وتمت الاشارة في القانون رقم 07-11 في المادة 6 إلى ان احد المبادئ الاساسية والتي اعتبرها أساس في عملية إعداد الكشوف المالية هو مبدأ التكلفة التاريخية وهذا ما تم تكيده في المادة 16 "تقييد في المحاسبة عناصر الاصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على اساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الاخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر او تطور القدرة الشرائية للعملة"<sup>1</sup>

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

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة) ؛
- قيمة الانجاز؛

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، 22 جمادى الاولى 1429 هـ الموافق 28 ماي 2008 ص 12. <sup>1</sup>

● القيمة المحينة (أو قيمة المنعة)<sup>1</sup>.

من خلال ما سبق يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي تبنى كلا المنهجين وذلك حسب الحاجة للمنهج وأيضاً حسب بعض الشروط المشار إليها في جريدة الرسمية العدد 19 و 27.

الفرع الثاني : صعوبات ومشاكل تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية

يواجه تطبيق كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة العديد من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة

المحاسبية والمالية الجزائرية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- يسبب التضخم مشكلات عديدة في العناصر الواردة بالقوائم المالية المعبر عنها بالتكلفة التاريخية، الأمر الذي يجعل هذه القوائم غير معبرة بصدق عن حقيقتها الاقتصادية ومضللة ؛
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيارة البائع والمشتري على المعلومات الكافية ، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية؛
- اعتماد القواعد الجبائية على مبدأ التكلفة التاريخية وعدم وجود نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة ، هذا التحفظ من طرف المشرع الجبائي حول هذا العنصر ربما يرجع حسب رأيهم إلى كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير ،وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها ،خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية؛
- غياب سوق مالي كفء والكوادر المهنية المؤهلة؛
- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصدقية والشمولية:فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في؛ المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها.<sup>2</sup>

المطلب الرابع: تحيز القياس المحاسبي وأساليبه

الفرع الأول:متطلبات القياس المحاسبي

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 12 ربيع الأول 1430 هـ الموافق 25 مارس 2009 ص 6.<sup>1</sup>  
 هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛ مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير جامعة قاصدي  
 مرباح ورقة 2015، ص 24.<sup>2</sup>



لقد حاولت مختلف الاتحادات و الهيئات و الجمعيات المهنية بوضع معايير القياس المحاسبي ، لتحقيق أهداف القوائم المالية بما يتلاءم مع خصائصها النوعية ، ومن أهم هذه المعايير تلك التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) لسنة 1966م ، وتمثل هذه متطلبات فيما يلي:

**أولاً : الصلاحية للغرض المستهدف منها :** يقتضي هذا المعيار أن تكون البيانات و المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية و درجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله ، ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تبايناً شديداً ، فإن الأمر يقتضي - تطبيقاً لهذا المعيار - افتراض أهداف معينة و محددة يرغب في تحقيقها من يستفيدون عادة من هذه المعلومات ، وهذا ما يحدث فعلاً في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح و إظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي.

**ثانياً : القابلية للتحقق منها :** يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه ، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات و الإجراءات المدونة ، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات و مطابقتها للمصدر ، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من خصائص التي تجعل منها أساساً سليماً لاتخاذ القرارات ، بحيث يمكن اتخاذ نفس القرار استناداً إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذها ، ويعني ذلك وجود دلالة محددة و معينة و لها استقلالها الذاتي بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ، أي بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات

**ثالثاً : الالتزام بالموضوعية:** تعني الموضوعية في التطبيق و الممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصي بقدر الإمكان ، و الاستناد على مصادر حقيقية للبيانات و المعلومات المحاسبية ، و الموضوعية بهذا المفهوم هي توأم التحقق و وجهه الآخر ، و يطلق عليها في كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعي ، و يعني مدلول الموضوعية من وجهة نظر الجمعية ان تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى ، الأمر الذي يتعين أن تكون هذه المعلومات واقعية ، و يمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة من خلال ما يلي:

- عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه احد المحاسبين ، فإن وصلوا الى النتائج نفسها فهذا يدل على الحياد المحاسب و عدم تدخله في النتائج؛

- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية.<sup>1</sup>

و هناك من يطلق على هذه الموضوعية بالموضوعية العلمية التي تتطلب إلى جانب حياد المحاسب و عدم تدخله بالنتائج ، أن تكون النتائج التي يقدمها القياس المحاسبي تمثل حقائق اقتصادية يمكن الدفاع عنها

رابعاً : **القابلية للقياس الكمي** : جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير و القوائم المالية ، و كان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية و تلخيص و عرض البيانات المتعلقة بها و المعلومات الناتجة عنها و ذلك بسبب اختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات و عدم تماثلها . و لما كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في كثير من الأحيان الى استبعاد بيانات و معلومات مفيدة و يمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى و تكون في العادة بيانات و معلومات لازمة لإيضاح و علاج التشوهات الناتجة عن الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره ، فإن هذا المعيار قد امتد بمحدود البيانات و المعلومات المحاسبية ، إلى التعامل في كل البيانات التي يمكن قياسها كميًا ، و إنتاج كل المعلومات التي يمكن قياسها كميًا ، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقديًا . و رغم ذلك ما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني : تحيز القياس المحاسبي

تعد ظاهرة تحيز القياس bias Measurement من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس ، وأيا كان مجالها في العلوم البحتة أو في العلوم الاجتماعية على حد سواء . وبينما يكون تحيز القياس ضئيلاً ويمكن تحديده بقدر كبير من الدقة في العلوم البحتة ، فإنه غالباً ما يكون كبيراً ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة بشكل خاص . ويرتبط ذلك إلى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية ، وبطبيعة عملية القياس المحاسبية من الناحية الأخرى .

ورغم الإجماع العام على أن الخاصية محل القياس للحدث الاقتصادي هي القيمة المالية ، إلا أن مفهوم القيمة ليس مفهوماً محددًا لدى المحاسبين ، مما يجعلهم مختلفين في قياس هذه القيمة . كما أن

<sup>1</sup> بسمه سويد ، مرجع سبق ذكره ص 28.

<sup>2</sup> نفس المرجع ص 28.

عملية القياس المحاسبية هي الأخرى محكومة بفروض وقواعد ومبادئ محاسبية عامة ينقصها التحديد، ويعاني الكثير منها من عيوب أو محددات وأوجه قصور، ذلك ما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات والتقديرية الشخصية للمحاسب والإدارة. وبالإضافة الى ذلك فإن من العوامل الهامة المسببة لتحيز القياس المحاسبي، هو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبية (أي وحدة النقد)، إذ أن قيمة هذه الوحدة بخلاف قيم وحدات القياس الأخرى، تتسم بسمة التقلب وعدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية القياس، ويجعلها هي الأخرى عرضة للتقلب وعدم الثبات.

وينقسم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع كما يلي :

**1- تحيز قواعد القياس المحاسبي:** يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس الذي ترتبط أسبابه بوجه عام بنظام القياس المحاسبي نفسه بما يتضمنه من مفاهيم ومبادئ وفروض وأعراف محاسبية تحكم عملية القياس المحاسبي مثل: مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الاعتراف وفرض ثبات وحدة النقد. الخ، ويكون دور المحاسب في نشوء هذا التحيز حياديا ولو من الناحية النظرية على الأقل ؛

ولعل من أوضح مظاهر هذا التحيز، هو تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم أو حالات الانكماش طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعي تعديل آثار هذا التضخم أو الانكماش.<sup>1</sup>

**2- تحيز القوائم بعملية القياس:** ويقصد به تحيز القياس المحاسبي التي ترتبط أسبابه بالقوائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي. مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل، أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حياديا، على أساس افتراضي أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة، يتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية وأن المحاسب يستخدمه بطريقة خاطئة في عملية القياس، تؤدي إلى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب وليس بنظام القياس.

يحدث ذلك مثلا إذا تم تكليف مجموعة من المحاسبين بتحديد قيمة قسط الاستهلاك لأحد الموجودات طويلة الأجل، بموجب قاعدة قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلا. في هذه الحالة وإن اتفق جميع أفراد المجموعة على استخدام نفس قاعدة القياس، إلا أنهم قد يختلفون في نتائج القياس المحققة بخصوص قيمة قسط الاستهلاك. ولو حللنا أسباب تحيز القياس المحاسبي المتمثل في فروقات

<sup>1</sup> محمد مطر موسى السويطي، مرجع سبق ذكره. ص 147. 154.

قيمة قسط الاستهلاك المحددة من قبل أفراد المجموعة، لوجودناها مرتبطة بطريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس بقاعدة القياس نفسها، إذ أن تحيز القياس الناشئ عن تحديد قيمة قسط الاستهلاك يمكن رده إلى اختلاف أفراد المجموعة في تقدير العمر الإنتاجي للأصل، أو في تقدير قيمة نفاية هذا الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، وليس إلى قاعدة القياس المستخدمة.

**3- التحيز المشترك:** وهو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معاً. بمعنى أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي مثلها مثل درجة موضوعية القائم بعملية القياس، تكونان ناقصين في هذه الأحوال. يحدث ذلك مثلاً عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة. وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة، تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب المتحيز، بسوء استخدامه لهذه القاعدة المتحيزة.

مثال على ذلك تحيز القياس المحاسبي المرافق لاستخدام سياسة أو قيد الحيطه و الحذر، وتعد هذه السياسة قاعدة من قواعد القياس المحاسبي، يتمسك به المحاسبون في تنفيذ قياساتهم التاريخية، وهي تؤدي بوجه عام إلى تخفيض قيم الأصول المقاسة، وتخفيض قيم صافي الربح السنوي، لكن استخدام هذه السياسة من قبل محاسبين مختلفين في درجات نحفظهم، يؤدي إلى اختلاف في قيم تحيز القياس الذي يصيب البيانات المحاسبية التاريخية.

غير أن ما يجدر ذكره أنه من الصعب في الواقع العلمي، تمييز مصدر واحد و محدد لتحيز القياس المحاسبي، لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالباً ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب و النظام المحاسبي معاً.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 154.

### الفرع الثالث : أساليب القياس المحاسبي

تشمل هذه الأساليب على مجموعة من الأساليب القياسية المتبعة في عملية القياس المحاسبي وهي ما يلي:

1- **أساليب قياس أساسية أو مباشرة:** والتي تحدد عملية نتيجة القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة، وذلك دون الحاجة الى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبنية على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس وتعتبر عملية التبويب المحاسبي من أهم الوسائل والأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة الى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كقياس بموجبه ييؤب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية.<sup>1</sup>

وتعد عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة الى استخدام الأرقام، يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب، كقياس ييؤب بموجبه الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية، كأن ييؤب أصل فئة الموجودات طويلة الاجل، أو مصروفا في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.<sup>2</sup>

2- **أساليب القياس المشتقة:** إذا ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها تعتمد على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب. أما في مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة.<sup>3</sup>

3- **أساليب القياس التحكيمية:** تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة ويطلق عليها بعض المحاسبين مصطلح (measurements by fiat) قياسات مجازية، ولكن الفرق الرئيسي بين الأساليب غير المباشرة والأساليب التحكيمية، أنه توجد قواعد موضوعية

<sup>1</sup> سيد عطاء الله السيد، مرجع سبق ذكره ص 183

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي مرجع سبق ذكره ص 139.

<sup>3</sup> سيد عطاء الله السيد مرجع سبق ذكره ص 183

تحكم أساليب القياس غير المباشرة، بينما تفتقر الأساليب القياس التحكيمية الى مثل هذه القواعد، مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الاحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

#### المطلب الأول: عرض وقراءة الدراسات السابقة

#### الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

1- دراسة (ابراهيم خليل حيدر السعدي 2009) بعنوان: مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول.<sup>2</sup>

تعالج هذه الدراسة مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم و أثرها على استبدال الأصول حيث تعرض الباحث في دراسته إلى مشكلة اختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي في ظل ظاهرة التضخم وأثر ذلك على قرارات الادارة، المتمثلة في قرار احلال الأصول الثابتة، وهدفت هذه الدراسة إلى هدفين مهمين هما: أولاً: معرفة أهم مشكلات القياس المحاسبي في ظل ظروف التضخم والهدف الثاني متمثل في استعراض اهم البدائل المطروحة لحل هذه المشكلات ؛ وفي الاخير توصلت الدراسة الى أن ظاهرة التضخم تؤدي الى حدوث مشاكل مالية عند استبدال الأصول. وأنه رغم القرارات الادارية الخاطئة التي تتسبب فيها التكلفة التاريخية إلا أن جزءاً كبيراً من الشركات تفضل العمل على أساسها في القياس المحاسبي.

2- دراسة (عريف نورة 2011) بعنوان: إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية.<sup>3</sup>

تعالج هذه الدراسة موضوع إشكالية القياس المحاسبي باستخدام مدخل التكلفة التاريخية والذي يعد أحد المبادئ المحاسبية، ويهدف هذا البحث إلى تبيان أهمية المعايير المحاسبية الدولية وأهمية المخرجات المالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، والمكانة التي يحوزها القياس المحاسبي في القوائم المالية

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره ص 111.

<sup>2</sup> ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 2009، 21.

<sup>3</sup> نورة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مراح ورقة 2011.

وإبراز العناصر التي يمسها القياس المحاسبي بصفة مباشرة وذلك بتحديد المقياس المناسب لكل عنصر واستعراض بعض نماذج القياس كالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة .

وفي الاخير خلصت الدراسة إلى أن كل بدائل القياس المحاسبي لها خصائص تمتاز بها وتعاني نقائص تؤثر على عملية القياس وأن البيئة الجزائرية لا تتوفر على مرجعية سوق نشط الامر الذي يؤدي إلى اعتماد التكلفة التاريخية دون القيمة العادلة .

### 3- دراسة (سويد بسمة 2012) بعنوان: دراسة مقارنة بين بدائل المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).<sup>1</sup>

تعالج هذه الدراسة موضوع دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي وذلك بالمقارنة بين أكثر بديل استخداما في المحاسبة وأحدث بديل للقياس حيث هدفت هذه الدراسة الى عرض اهم الاراء المؤيدة والمعارضة لكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وإلى إجراء مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ؛

وفي الاخير خلصت الدراسة الى انه يجب الاعتماد على التكلفة التاريخية لدرجة الموثوقية العالية التي توفرها وكذلك الاعتماد على القيمة العادلة التي توفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

### 4- دراسة (بن هجيرة جميلة 2013) بعنوان : أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيات العينية.<sup>2</sup>

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مفاهيم القياس المحاسبي والتحكم فيه ،وتوضيح مزايا وعيوب كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وتوضيح الفروقات ما بين التطبيق القياس بالتكلفة التاريخية والقياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفي الاخير خلصت الدراسة الى وجود فروق جوهرية بين الارقام المحاسبية للاستثمارات المعاد تقيمها باستخدام القيمة العادلة والأرقام المحاسبية للتثبيات المعدة على اساس التكلفة التاريخية وان التقييم الاولي لممتلكات المؤسسة يكون اساس التكلفة التاريخية التي تأخذ صفة ومحل القيمة العادلة في فترة دخولها للمؤسسة وضرورة اعادة

<sup>1</sup> بسمة سويد ،دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة )، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012.

<sup>2</sup> جميلة بن هجيرة ،أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيات العينية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013.

تقييمها وفق القيمة العادلة، ولإجراء عملية إعادة التقييم وفق القيمة العادلة لابد من توفر اسواق نشطة ويعتبر هذا الشرط عائقا لعدم توفره في البيئة الجزائرية.

## 5- دراسة (قويدري بوحفص 2014) بعنوان : تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.<sup>1</sup>

تعالج هذه الدراسة تقييم بدائل القياس المحاسبي وهذا من خلال التعرض لمفاهيم القياس المحاسبي والمتمثلة في التكلفة التاريخية والقيمة العادلة والتي تتمتع بأكثر ملائمة لعمليات اتخاذ القرار حيث ان كل بديل لديه مزايا كما انه لا يخلو من النقائص .

وفي الاخير خلصت الدراسة على انه يتم الاعتماد بشكل اكبر على التكلفة التاريخية وهذا لموثوقيتها العالية، وان الاعتماد على القيمة العادلة هو بشكل اقل برغم من ملائمة المعلومات التي تقدمها إلا انها تواجه العديد من الصعوبات وهذا راجع الى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وكذلك وعي اهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية بالإضافة الى عدم توفر اسواق مالية نشطة في البلد.

## 6- دراسة (شادو عبد اللطيف 2014) بعنوان: القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS.<sup>2</sup>

هدفت الدراسة الى توضيح مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، والمساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة القوائم المالية، والوصول بها إلى المستوى المطلوب من الافصاح عن المعلومات الواجبة النشر في القوائم وفقا لمعايير المحاسبية الدولية. حيث تناول الباحث القياس المحاسبي في القوائم المالية وتطرق إلى ماهية القياس المحاسبي والمعايير.

<sup>1</sup> قويدري بوحفص تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014.

<sup>2</sup> عبد اللطيف شادو، القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014.



وفي الاخير توصلت الدراسة الى ان مستوى الافصاح عن المعلومات المحاسبية بالقياس مع مستوى الافصاح المطلوب الموجود في المعايير المحاسبية بالقياس مع مستوى الافصاح المطلوب الموجود في المعايير المحاسبية الدولية هو بشكل عام مناسب

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية

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

هدفت هذه الدراسة الى المقارنة بين طريقة القيمة العادلة وطريقة التكلفة التاريخية ومدى تأثير كلا الطريقتين على البيانات المالية على الرغم من ان كلا الاسلوبين يستخدم على نطاق واسع من قبل الكيانات في حساب الدخل والمراكز المالية .

وخلصت الدراسة الى انه ليس من السهل اختيار طريقة مناسبة من بين الطريقتين وذلك لأن كل من الطريقتين لها مزايا وعيوب إذ ان طريقة التكلفة التاريخية سهلة الاستخدام وبسيطة للفهم ومع ذلك فإن مؤيدي القيمة العادلة يدعو إلى إعادة النظر في محاسبة التكلفة التاريخية بسبب جملة من العيوب ومن ناحية اخرى تبرز نجاعة القيمة العادلة في نقل القيمة الحالية للاصول والخصوم وفقا لظروف السوق بحيث يوفر لمستخدمي القوائم المالية مزيد من المعلومات المالية . إلا أن مدخل القيمة العادلة لديها بعض العيوب ومع ذلك يبقى استخدام طريقة القيمة العادلة متفوق على استخدام طريقة التكلفة التاريخية

### • Shamkuts, Volha.(2010) Fair Value Accounting<sup>2</sup>.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مفاهيم القيمة العادلة وطرق تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى منشأة الاعمال وإجراء مقارنة بين نظام محاسبة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية وقد تم الربط بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الاستثمارات المالية وأزمة أسواق المال العالمية وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية وأن القيمة العادلة تعطي معلومات محدثة لتعكس قيمتها السوقية ومن ثم زيادة الشفافية ،ومن ناحية أخرى يؤدي تطبيق

<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> Shamkuts, Volha. **Fair Value Accounting**. , University of Iceland, Faculty of Business Administration, Master Thesis (2010).

القيمة العادلة إلى إعطاء فرصة للإدارة بالتلاعب حيث ان القيمة السوقية قد لا تعكس القيمة العادلة بافتراض عدم كفاءة السوق.

### المطلب الثاني: نقد وتحليل الدراسات السابقة

يعد موضوع القياس المحاسبي من المواضيع المهمة التي اهتمت بها المنظمات المهنية المحاسبية والجهات الاكاديمية في كافة الدول. كون أن موضوع القياس المحاسبي هو أحد الوظائف المحاسبية الاساسية وذلك لأهميته في السير نحو التوافق المحاسبي وهو مشكل تسبب في قصور النظرية المحاسبية منذ القرن العشرين إلى يومنا هذا.

ففي الدراسات السابقة التي تم التعرض لها نجد أنها في الغالب ركزت على :

1. الجانب النظري والمتمثل في مقومات القياس المحاسبي وأهم بدائل القياس.
2. أن أغلب الدراسات ركزت على دراسة القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ولم تتطرق للدراسة التطبيقية محل الدراسة.
3. أغلب الدراسات التطبيقية تكون عبارة عن رصد لأراء المختصين والمهتمين بالمحاسبة عن طريق استمارة الاستبيان. وإذا كانت هناك دراسة عملية في المؤسسات فتخلص هذه الدراسة إلى أنه لم يتم التقييد بالطرق والممارسات المحاسبية.
4. هذه الدراسات سارت قي نفس المنحنى . حيث ركزت على بدائل القياس المحاسبي لكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة عن طريق رصد لأراء المتخصصين بواسطة الاستبيان
5. هناك بعض الدراسات قامت بدراسة تطبيق القياس المحاسبي على المؤسسات ، ودراسات قامت بتعديل القياس بالتكلفة التاريخية . ولم يتطرق إلى القياس بالقيمة العادلة ويعود ذلك القصور إلى أن البيئة الجزائرية لا تتوفر على مرجعية سوق نشط الأمر الذي يؤدي إلى الاعتماد على التكلفة التاريخية دون القيمة العادلة.
6. ركزت دراسة ( بن هجيرة ) على معرفة أثر استخدام كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في القياس بالنسبة للممتلكات المؤسسة العينية إلا أنها اختارت مؤسسة اقتصادية واحدة لهذه الدراسة ولم تقم بتعميمها على عدة مؤسسات

7. ركزت دراسة (ابراهيم خليل حيدر السعدي) على معالجة مشاكل القياس المحاسبي في ظل محاسبة التضخم. حيث قام بتعديل القياس بالتكلفة التاريخية. إلا أنه لم يتم التطرق إلى تطبيق القياس بالتكلفة العادلة.

### 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 التكلفة التاريخية وعن تطبيق القيمة العادلة في حين بقيت الفئات الأخرى في دراستها إلى إبراز مدى أهمية معيار القيمة العادلة على حساب التكلفة التاريخية وما هو البديل الأنسب للقياس المحاسبي .

أما فيما يخص هذه الدراسة فتشابهت مع الدراسات السابقة من حيث دراسة البدائل القياس المحاسبي سواء على التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة أو البديلين معا، بالإضافة إلى أنها تتشابه مع بعض الدراسات في الاداة المستخدمة والادوات الاحصائية .

ويكمن وجه الاختلاف في البيئة المدروسة من خلال دراسة بدائل القياس المحاسبي واجراء مقارنة بينهما باستخدام جملة من الادوات الاحصائية والأساليب الرياضية ، كما أن هذه الدراسة استهدفت أفراد آخرين يمثلون عينة المستجوبين بالإضافة إلى اختلاف حجم العينة عن عينة الدراسات السابقة.

وستحاول هذه الدراسة الخروج عن الاطار الذي تم تناوله حول التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في الدراسات السابقة وسوف يتم معرفة مدى فعالية أدوات القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال أخذ آراء كل من المهنيين والاكاديميين في مجال المحاسبة وفيما إذا كان هناك إمكانية توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي

## خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية والتطبيقية الخاصة بدراسة فعالية ادوات القياس المحاسبي. واستنتجنا ان عملية القياس المحاسبي هي أساس وجوهر العمليات المحاسبية. والهدف من بدائل القياس المحاسبي هو قياس عناصر القوائم المالية لأهدافها التي أنشأت من الشفافية والمصدقية عليها ، وبدون عملية قياس موثوقة وملائمة في نفس الوقت لا يمكن الوصول إلى معلومات محاسبية معبرة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

وبعد أن قمنا بعرض كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وجدنا أن كل منهما تحتوي على مزايا وعيوب ، ووجود آراء مؤيدة وأخرى معارضة لكل منهما

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية لأدوات القياس  
المحاسبي

تمهيد:

بعد التطرق الى الجانب النظري للدراسة وذلك من خلال تطرقنا الى الاطار المفاهيمي للقياس المحاسبي والتعرض الى واقع القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية وعرض مجموعة من الدراسات السابقة في الموضوع. إلا أن الدراسة النظرية تبقى بحاجة لوجود تدعيمات واقعية. لهذا سنحاول في هذا الفصل القيام بعملية إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على الجانب العلمي، ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن محاورها فرضيات الدراسة والتي على ضوءها نقوم بالحكم على فعالية أدوات القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر المستقيمين .

ولإمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا أن نتناولها من خلال مبحثين :حيث يعتبر المبحث الاول مقدمة وجيزة للاطار العام للدراسة الميدانية ووصفا للطريقة والادوات المستخدمة في القيام بهذه الدراسة ،أما فيما يخص المبحث الثاني قد تم التعرض لنتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسير النتائج والبيانات المتحصل عليها.

وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي :

المبحث الاول:الطريقة والادوات المستخدمة

المبحث الثاني :النتائج والمناقشة

المبحث الاول: طريقة وأدوات الدراسة

المطلب الاول: طريقة الدراسة

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

1. مجتمع الدراسة: تم اختيار مجتمع الدراسة بناء على علاقة أفرادها بالمجال المحاسبي ممن يحملون شهادة ليسانس فما فوق ، حيث شمل مجتمع الدراسة على أساتذة جامعيين ذوي الاختصاص في المحاسبة والمهنيين المحاسبين الذين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى محافظي الحسابات وذلك لأنهم الفئة الأكثر التصاقاً بمدخل القياس المحاسبي.

ويمكن تصنيف هذا المجتمع الى فئتين :

● فئة الأكاديميين متمثلة في الاساتذة الجامعيين

● فئة المهنيين وتشمل عينة من المحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية والمهنيين والمعتمدين

2. عينة الدراسة: تتكون عينة الدراسة من كافة مفردات مجتمع الدراسة وقد تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية وقد شملت: الفئة الاولى: الاساتذة الجامعيين (الاكاديميين)

الفئة الثانية: المهنيين المعتمدين (محاسب خبير ، محافظ حسابات، ..) والمحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية وبناء على ذلك تم تحديد عينة الدراسة في (50) استمارة شملت الفئة المعنية والجدول التالي يبين عينة الدراسة

الجدول رقم (2-1) احصائيات الاستبيانات الموزعة والمستردة على العينة

البيانات	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	50	100%
عدد الاستمارات المستردة	42	84%
عدد الاستمارات المستبعدة	2	5%
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	40	80%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على فرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (1-1) وبعد عملية الفرز و التبيويب و التنظيم تم الاعتماد 40 استمارة للدراسة من مجموع الاستمارات الموزعة والبالغة 50 استمارة وذلك بعد فقد 8 استمارات لعدم كفاية الاجابة الواردة فيهما .

### الفرع الثاني : تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على مصدرين أساسيين للبيانات حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وتمثلت فيما يلي

1. **المصادر الاولية:** تم التوصل اليها من خلال البحث الميداني الذي قمنا به حيث تم توزيع استبيان الدراسة على عينة من الاكاديميين والمهنيين بهدف تجميع المعلومات اللازمة لموضوع بحثنا ، ثم تفرغهما ومعالجتهما عن طريق البرنامج الاحصائي spss المصدر رقم 20
2. **المصادر الثانوية:** تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة المقالات العلمية و البحوث الجامعية اضافة الى الدارسات السابقة التي تطرقت الى موضوع بحثنا ، وبناء عليها قمنا بتحديد فرضيات دراستنا وتحديد اسئلة الاستبيان بما يناسب ويؤدي الى الاجابة على الفرضيات ، وبهدف التحليل الاحصائي و اختبار فرضيات الدراسة استعملنا مقياس ليكرت الثلاثي كما هو موضح في الجدول الموالي :

### الجدول رقم (2-2) سلم ليكرت الثلاثي

العبارات	غير موافق	محايد	موافق
الاوزان	1	2	3

المصدر: من اعداد الطالبة



المطلب الثاني : أدوات الدراسة

تهدف من خلال هذا المطلب الى توضيح الأدوات المستعملة في دراستنا الميدانية و طرق جدد البيانات و البرامج و الأدوات المستعملة في المعالجة الاحصائية

الفرع الأول : الأداة المستعملة في الدراسة :

1. تصميم استمارة الاستبيان : من خلال هذه المرحلة حولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة ، بحيث تكون سهلة وقابلة لفهم من قبل المستجوبين ولدين من المفترض أن يكون على اطلاع واسع بموضوع الدراسة بحيث تسمح لنا هذه الاسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الاجابة والقبول لدى العينة وقد تم إعداد الاستبيان عبر المراحل التالية

- تجميع المعلومات من الدراسات والبحوث الجامعية السابقة ؛
- اعداد الاستبيان الأولي بالتشاور مع المشرف ؛
- عرض الاستبيان على من الأساتذة ؛
- اخراج الاستبيان في شكله النهائي ؛
- توزيع الاستبيان على أفراد العينة .

2. نشر استمارة الاستبيان : بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمادا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي

- المقابلة الشخصية : وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة الى المستجوب و محاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي يكتنفها.
- التسليم الغير مباشر : وهذا من خلال ايداع استمارة والاستبيان في العديد من المؤسسات والمكاتب المحاسبية

3. هيكل الاستبيان : تضمنت استمارة الاستبيان 38 سؤالاً توزعت على ثلاثة محاور رئيسية ، و لقد تم صياغة الاسئلة وفقا للانواع المتعارف عليها (النوع المغلق) ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

- المحور الاول : يضم هذا المحور الاسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة (الجنس ، العمر ..... ) يحتوى على ستة أسئلة من السؤال رقم 01 الى السؤال رقم 06.
- المحور الثاني : يضم هذا المحور الاسئلة من السؤال رقم 07 الى السؤال رقم 15.

- **المحور الثالث :** يضم الاسئلة المتعلقة بظروف البيئة الجزائرية ويضم 09 أسئلة من السؤال رقم 16 الى السؤال رقم 24.
- **المحور الرابع :** يضم هذا المحور الاسئلة المتعلقة بفعالية بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ويضم هذا المحور 14 سؤال ، من رقم 25 الى السؤال رقم 38.
- 4. **هدف الاستبيان :**
- **صدق المحكمين :** من اجل التعرف على صدق استبيان دراستنا قمنا بقياسه من خلال عرضه على مجموعة من المحكمين بلغ عددهم 3 محكمين من اساتذة الجامعيين جامعة قاصدي مرياح ورقلة كما هو مبين في الملحق ( رقم 02 ) وتم تعديل الاستبيان وفق توجيهات واقتراحات المحكمين قبل اخراجه بصورته النهائية ، كما هو موضح في الملحق (رقم 01) ثم توزيعه على عينة الدراسة .
- **قياس ثبات الاستبيان:** قمنا باستخدام مقياس ألفا كرونباخ للتعرف على مدى ثبات الاستبيان وفقراته ، حيث يأخذ هذا المعامل قيم بين (0-1) فكلما كانت قيمة المعامل أقرب للواحد كان هناك ثبات للفقرات.

#### الفرع الثاني: الادوات والبرامج الاحصائية

- 1) **البرامج المستعملة:** بعد توزيع الاستبيان على العينة المستهدفة بعد ذلك قمنا بجمعها وترميزها وتفرغها في برنامج Excel ثم نقل المعطيات إلى برنامج SPSS بغرض المعالجة الاحصائية للبيانات.
- 2) **الادوات الاحصائية المستعملة :** بغرض الحصول على نتائج لدراستنا قمنا بمعالجة بيانات الدراسة بإجراء مجموعة من الاختبارات الاحصائية نذكر منها:
  - أساليب الاحصاء الوصفي للتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية ؛
  - اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة الثبات بين فقرات الاستبيان؛
  - حساب متوسطات الحسائية والانحرافات المعيارية لكل محور من محاور الاستبيان؛
  - اختبار ANOVA.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

المطلب الاول: عرض نتائج الدراسة الميدانية

بعد تفرغ الاستبيانات المسترجعة والصالحة للدراسة في برنامج SPSS من أجل الحصول على النتائج  
نشر في عرض مختلف النتائج المتحصل عليها والخاصة بعينة الدراسة.

الفرع الاول: عرض نتائج المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

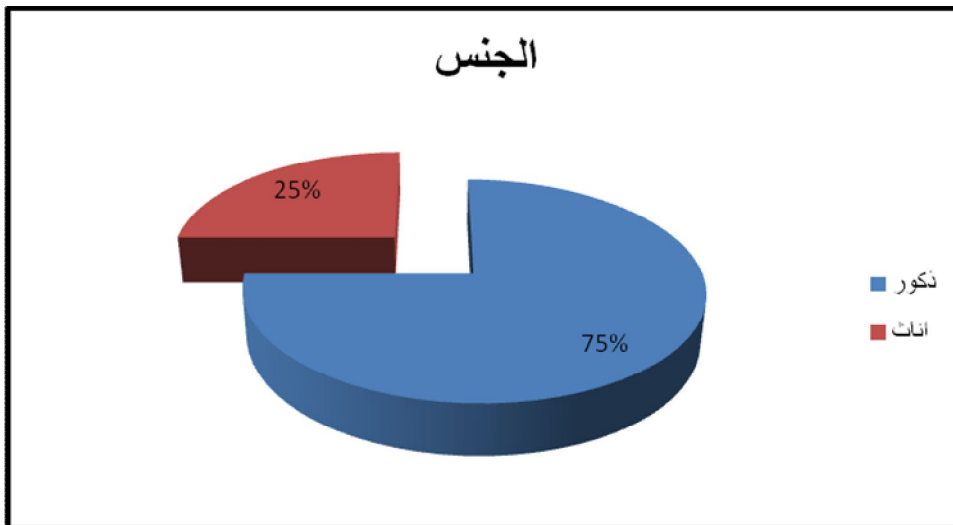
نتناول في هذا العنصر خصائص أفراد العينة من حيث الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات  
الخبرة، القطاع، والجداول التالية تبين النتائج الوصفية لخصائص وسمات افراد العينة:

1. توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس :

الجدول رقم (2-3) توزيع العينة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
75%	30	ذكور
25%	10	اناث
100%	40	المجموع

الشكل رقم (2-1) :توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

تتكون عينة الدراسة من 40 فردا، منهم 30 ذكرا و 10 إناث، حيث يوضح لنا الشكل رقم (1-1) والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، وكانت نسبة الذكور مرتفعة جدا مقارنة بنسبة الاناث حيث بلغت نسبة الذكور 75% في حين قدرت نسبة الاناث حوالي 25% وهذا يفسر أن الذكور يتوجهون لتخصصات وميادين العمل المحاسبي أكثر من الاناث.

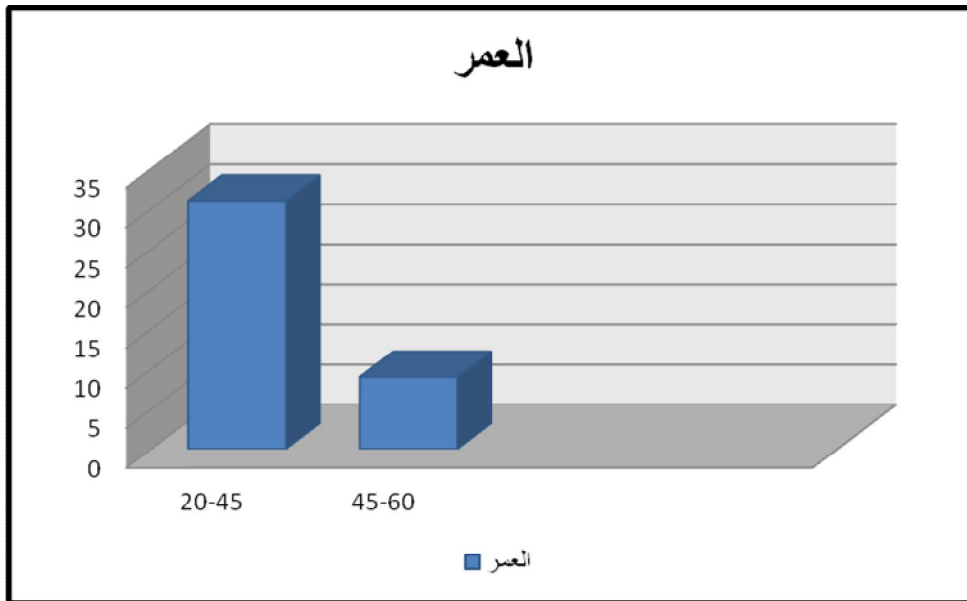
2. توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر :

الجدول رقم (2-4) توزيع العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة
من 20-45 سنة	31	77.5%
من 45-60 سنة	9	22.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-2) توزيع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-2) والشكل الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين أعمار أفراد عينة الدراسة بين الفئتين المدرجتين ، وأن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة هي الفئة العمرية بين 20 سنة إلى 45 سنة حيث بلغت نسبة 77.5% في حين بلغت نسبة الفئة العمرية ما بين 45 سنة إلى 60 سنة نسبة 22.5% .

وبالتالي يمكن اقول أن الفئة السائدة في عينة الدراسة هي من شابة إلى متوسطة العمر وأن هذه التركيبة العمرية لعينة الدراسة يمكن ان تنعكس بشكل ايجابي على اجابات الاستبيان نظرا لكون الاستبيان يحتوي على قاعدة معلومات حديثة نسبيا لبدل القياس المحاسبي الا وهو القيمة العادلة.

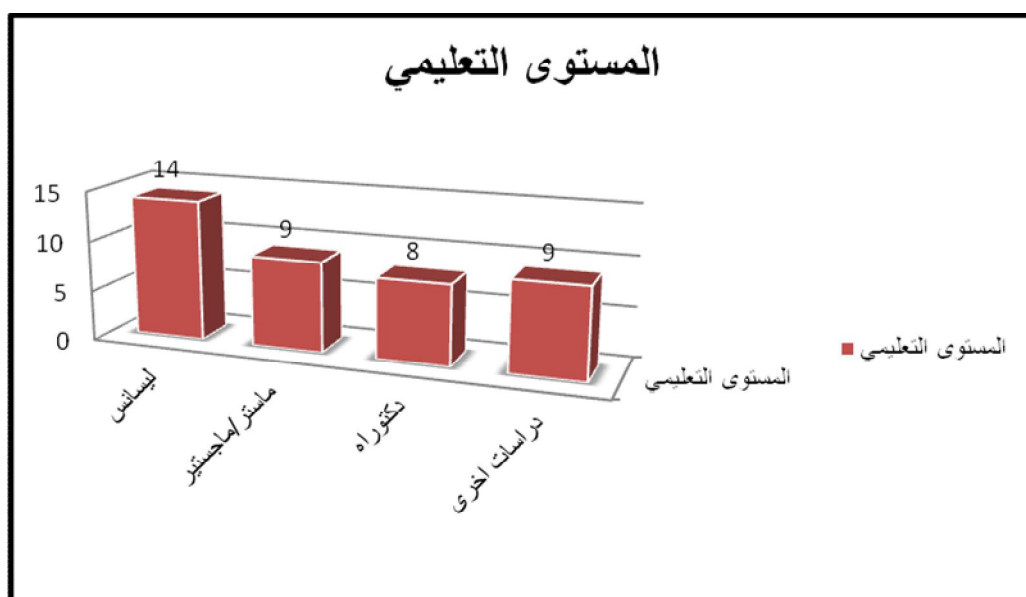
### 3. توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي:

الجدول رقم (2-5) توزيع العينة حسب المستوى العلمي

النسبة	التكرار	المستوى التعليمي
35%	14	ليسانس
22.5%	9	ماستر /ماجستير
20%	8	دكتوراه
22.5%	9	دراسات اخرى
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-3) توزيع العينة حسب المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

نستدل من خلال رقم (2-5) الجدول والشكل أعلاه و الخاص بتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم 14 فرد ونسبة 35 %، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماستر أو الماجستير 22.5 %، ونسبة حاملي شهادة الدكتوراه 20 % أما نسبة حاملي الشهادات الاخرى 22.5 % .

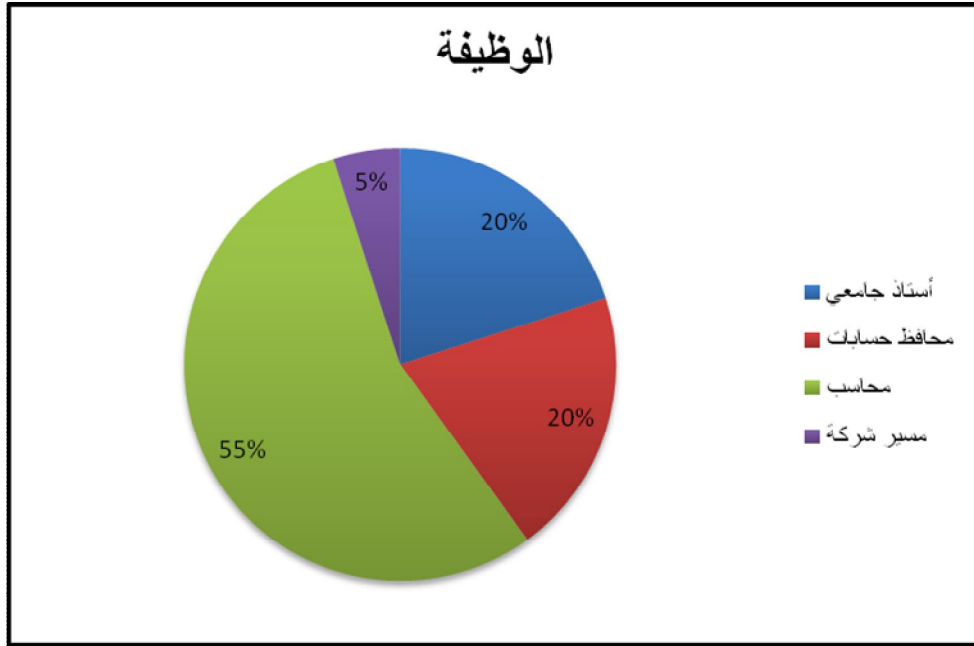
#### 4. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة :

الجدول رقم (2-6) توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
استاذ جامعي	8	20%
محافظ حسابات	8	20%
محاسب	22	55%
مسير شركة	2	5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم (1-4) توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-6) والشكل المتعلق بتوزيع العينة حسب الوظيفة نجد أن أكبر نسبة استحوذت عليها الفئة التي تشغل منصب محاسب وكان عددها 22 فرداً أي بنسبة 55% وهي فئة جد هامة بسبب المسؤولية التي تقع على المحاسب فهو يقوم بقياس وتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في حين تساوت نسبة الاساتذة مع محافظي الحسابات والتي بلغت نسبة كل منهما 20% أما مسيري الشركة فكانت نسبتها ضئيلة جداً أي بنسبة 5% .

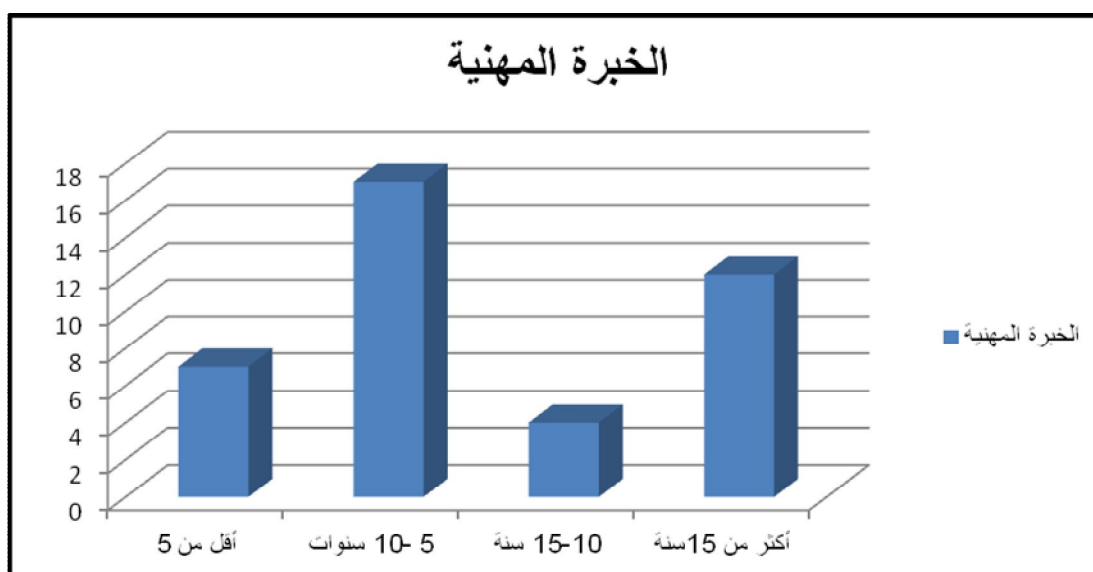
## 2. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

الجدول رقم (2-7) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
17.5%	7	أقل من 5 سنوات
42.5%	17	من 5-10 سنوات
10%	4	10-15 سنة
30%	12	أكثر من 15 سنة
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-5) توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول (2-7) والشكل أعلاه لتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية أن النسبة الكبرى لعدد سنوات الخبرة لأفراد العينة كانت لذوي الخبرة من 5-10 سنوات بنسبة 42.5% ثم يليها أصحاب الخبرة الأكثر من 15 سنة بنسبة 30%، أما بالنسبة لأصحاب الخبرة التي تقل عن 5 سنوات كانت نسبتها 17.5% وأدنى نسبة كانت لأصحاب الخبرة التي تتراوح أعمارهم ما بين (10 و 15 سنة) وكانت نسبتها 10%. وتدل هذه النتائج على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة، مما ينعكس إيجابياً على نتائج الدراسة.

5. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع:

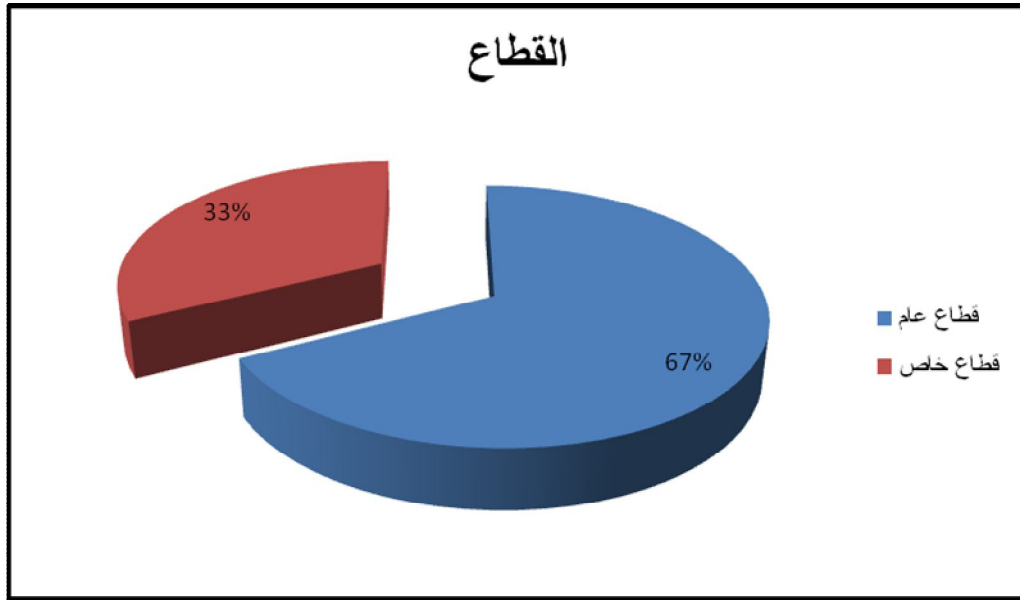
جدول رقم (2-8) توزيع العينة حسب القطاع

القطاع	التكرار	النسبة
قطاع عام	27	67.5%
قطاع خاص	13	32.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات SPSS.



الشكل رقم (2-6) توزيع العينة حسب القطاع



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

يبين لنا الجدول رقم (2-8) والشكل أعلاه توزيع عينة الدراسة حسب نوع القطاع الذين ينتمون إليه ومن خلاله نجد أن جل أفراد العينة يعملون في القطاع الحكومي في المؤسسات الاقتصادية التابعة للدولة حيث وصلت نسبتهم إلى 67.5% وباقي أفراد العينة يشتغلون في القطاع الخاص وبلغت نسبتهم 32.5%.

هذا التنوع في القطاع من شأنه أن يضيف على نتائج الدراسة نوع من الشمولية والإلمام والإحاطة بجوانب الموضوع المتعلقة بالبيئة المحاسبية الجزائرية.

### الفرع الثاني: عرض نتائج محاور الاستبيان

#### أولاً: ثبات أداة الدراسة

توجد عدة اختبارات تقيس الثبات الداخلي لأداة الدراسة، أهمها معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، والنسبة الاحصائية المقبولة لهذا هي 0.60% والجدول الموالي بين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة:

الجدول رقم (2-9) يبين معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,7680	32

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 0.768 مما يعني أنه في حالة توزيع الاستبانة من جديد على نفس العينة وفي نفس الظروف فإن أكثر من 76% منهم يعيدون نفس الاجابة وهو ما يعبر عن نسبة جد مقبولة لهذه الدراسة.

#### ثانيا: عرض نتائج محاور الاستبيان

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل اجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس كيرت، حيث قمنا بحساب طول الفئة الذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 1 إلى 2 ، من 2 إلى 3) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (غير موافق، محايد، موافق). وعليه يساوي طول الفئة:  $0.66 = 3/2$

يصبح توزيع الاجابات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2-10) يبين الاوزان المرجحة لمقياس الدراسة

الاتجاه	المتوسط المرجح
غير موافق	من 1 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالبة

1) عرض نتائج محور أهمية بدائل القياس المحاسبي

الجدول رقم (2-11) يوضح متوسطات إجابات العينة على محور أهمية بدائل القياس المحاسبي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
7	لبدائل القياس المحاسبي اختلاف في مصداقية المعلومات المحاسبية	2.5250	0.75064	موافق
8	تميز القيمة العادلة بخاصية الملائمة يجعلها مكملًا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي	2.6	0.63246	موافق
9	تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية يمكن من تجاوز مشاكل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي	2.45	0.84580	موافق
10	القيمة العادلة أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية	2.475	0.75064	موافق
11	التكلفة التاريخية أكثر موثوقة من القيمة العادلة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية	2.175	0.84391	محايد
12	بقاء تطبيق أساس التكلفة التاريخية على بعض الاصول والالتزامات في حالة صعوبة تطبيق أساس القيمة العادلة	2.525	0.59861	موافق
13	تعتبر القيمة العادلة بديلا للتكلفة التاريخية	2.4	0.77790	موافق
14	استخدام القيمة العادلة في قياس الدخل لا يؤثر إلى تضخيمه في حالة ارتفاع السعار	2.45	0.71432	موافق
15	تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات والأحكام الشخصية ولهذا فإن نتائج القياس المحاسبي تختلف	2.4	0.74421	موافق

			باختلاف المعارف والخبرات الشخصية
موافق	039864.	2.4444	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

يظهر لنا من خلال الجدول رقم (2-11) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول محور مدى تعارض بدائل القياس المحاسبي ومن خلال هذا الجدول نلاحظ أن المتوسط العام لفقرات هذا المحور بلغ (2.4444) والانحراف المعياري (0.39864)، حيث احتلت المرتبة الأولى العبارة رقم (8) بمتوسط حسابي (2.6) وانحراف معياري (0.63246)، في حين أن العبارة رقم (11) لقيت أدنى قبول من الفئة المستجوبة وذلك بمتوسط حسابي (2.175) وانحراف معياري (0.84580). هذه النتائج تشير إلى تركيز الاجابات ضمن معيار موافق.

## 2) عرض نتائج محور ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدايل القياس المحاسبي

الجدول رقم (2-12) يوضح متوسطات إجابات العينة على محور ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدايل

القياس المحاسبي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
16	توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي	1.6750	0.7618	محايد
17	توفر بيئة عمل اقتصادية في الجزائر مهياة من أجل تطبيق القيمة العادلة	1.5500	0.81492	غير موافق
18	تؤدي الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة	1.7000	0.79097	محايد
19	تعتمد عملية القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتمييزها	2.1500	0.86380	محايد

			بالموثوقية العالية	
20	ارتفاع مستوى ادراك ووعي المجتمع المحاسبي الجزائري ،يسهل استخدام القياس بالتكلفة التاريخية في الشركات الجزائرية	2.1250	0.82236	محايد
21	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار	1.4750	0.78406	غير موافق
22	يمكن انفتاح السوق الجزائري على السوق العالمي لمعرفة تغيرات الاسعار وسهولة توفر القيم العادلة	2.2000	0.85335	محايد
23	ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بالقيمة العادلة	1.8750	0.79057	محايد
24	تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين	2.4000	0.81019	موافق
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	1.9056	0.34915	محايد

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

نستدل من خلال الجدول رقم (2-12) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول ظروف البيئة المحاسبية الجزائرية أن المتوسط العام لفقرات هذا المحور بلغ (1.9056) والانحراف المعياري (0.34915)، حيث احتلت المرتبة الأولى للعبارة رقم (24) بمتوسط حسابي (2.4) وانحراف معياري بلغ (0.81019)، في حين أن العبارة رقم (21) لقت أدنى قبول من الفئة المستجوبة وذلك بمتوسط حسابي (1.4750) وانحراف معياري (0.78406).

3) عرض نتائج محور فعالية بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

الجدول رقم (2-13) يوضح متوسطات اجابات العينة على محور فعالية بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
25	يكتنف موضوع القيمة العادلة بعض الغموض	2.2750	0.84694	محايد
26	ليس لأفراد المجتمع المالي الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة	2.6000	0.63246	موافق
27	ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق محاسبة القيمة العادلة مما يصعب من اجراءات تطبيقها	2.2500	0.89872	محايد
28	يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى زيادة القابلية لفهم المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لمستخدمي هاته المعلومات في البيئة الجزائرية	2.3750	0.86787	موافق
29	عند استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي فلا ضرورة لتقديم معلومات اضافية تفسر اختلاف القيم الدفترية عن السوقية	2.1500	0.76962	محايد
30	القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية لأنه لا يستند على مبرر موضوعي أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية	2.0250	0.86194	محايد
31	امكانية تفعيل نموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية	2.4000	0.70892	موافق

32	ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة	2.5500	0.63851	موافق
33	عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	2.4750	0.75064	موافق
34	تتميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها في البيئة الجزائرية	2.3000	0.88289	محايد
35	تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتمييزها بالموثوقية العالية في البيئة الجزائرية	2.3000	0.82275	محايد
36	التكلفة التاريخية مبنية على أساس اثبات أو دليل موضوعي خالي من الحكم الشخصي وهذا ما يوفر لنا الموضوعية بدرجة كبيرة في البيئة الجزائرية	2.4500	0.67748	موافق
37	تأخذ التكلفة التاريخية بتغيرات الأسعار عند إجراء القياس المحاسبي في المحاسبة الجزائرية	1.9500	0.87560	محايد
38	يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس الدخل إلى تضخيمه في حالة ارتفاع السعار وبالتالي إلى تآكل القدرة الشرائية لرأس المال في البيئة المحاسبية الجزائرية	2.3846	0.71139	موافق
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	2.3203	0.33513	محايد

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

يظهر لنا من خلال الجدول رقم (2-13) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

لإجابات أفراد العينة حول محور فعالية بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية حيث نستدل من خلاله

أن المتوسط الحسابي العام لفرقات هذا المحور بلغ (2.3203) وانحراف معياري (0.33513)، حيث احتلت المرتبة الأولى العبارة رقم (26) بمتوسط حسابي (2.6) وانحراف معياري بلغ (0.63246)، أما المرتبة الأخيرة كانت للعبارة رقم (37) بمتوسط حسابي (1.9500) وانحراف معياري (0.87560).

### المطلب الثاني: اختبار وتحليل نتائج فرضيات الدراسة

#### الفرع الأول: تحليل نتائج محاور الاستبيان

بعدما تم عرض نتائج الاستبيان سيتم تحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص محاور الدراسة

ومن خلال الجداول السابقة لمحاور الاستبيان والتي توضح نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاجابات أفراد العينة نلاحظ :

\*تأييد أغلبية أفراد العينة بأن القيمة العادلة مكملا للتكلفة التاريخية وذلك لامتيازها بخاصية الملائمة حيث بلغ متوسط الاجابات حولها 2.6.

\*موافقة أغلبية أفراد العينة بأن لبدائل القياس المحاسبي اختلاف في مصداقية المعلومات المحاسبية حيث بلغ متوسط الاجابات حولها 2.52

\*اتفاق أغلبية أفراد العينة بأن القيمة العادلة تعتمد على اتجاهات والاحكام الشخصية وأن نتائج القياس المحاسبي تختلف باختلاف الخبرات الشخصية، حيث بلغ متوسط الاجابات حولها 2.4

\*موافقة اغلبية أفراد العينة على أن الجزائر تعاني من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي، حيث بلغ متوسط الاجابات حولها 2.4؛

\*ارتكزت معظم الاجابات ضمن معيار محايد، ويرجع السبب في ذلك إلى أن البيئة الجزائرية توفر بعض مقومات لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في حين لا تتوفر هذه المقومات عند مدخل القيمة العادلة.

\*في الفقرة رقم (16): أغلبية أفراد عينة الدراسة لم يوافقوا على أن البيئة المحاسبية الجزائرية توفر الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي ؛



\*موافقة أغلبية أفراد عينة الدراسة على امكانية تفعيل نموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ،ومن جانب آخر نلاحظ أن أفراد العينة وافقوا على عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

### الفرع الثاني: تحليل نتائج فرضيات الدراسة

❖ اختبار التوزيع الطبيعي

الجدول رقم (2-14) نتائج اختبار سمر نوف لمحاور الدراسة

البيان	A	B	C
قيمة Z	1.010	0.749	1.117
مستوى المعنوية sig	0.259	0.629	0.165

من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم (2-14) اختبار سمر نوف لمحاور الدراسة *smirnov à un échantillon* حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لجميع محاور الدراسة أكبر من 0.05 وعليه فالبيانات توزع طبيعيا ويمكن الاعتماد على اختبار *anova* المعلمية لاختبار الفرضيات

❖ اختبار الفرضيات:

#### 1. الفرضية الاولى: تمييز بدائل القياس المحاسبي بفعالية في القياس

- $H_0$ : لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين اراء المستجوبين في تمييز بدائل القياس المحاسبي في ظل .scf
- $H_1$ : توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين اراء المستجوبين في تمييز بدائل القياس المحاسبي في ظل .scf

الجدول رقم ( 2-15) نتائج اختبار تحليل التباين ANOVA للفرضية الاولى

الاختبار	F	Sig
Anova	0.303	0.823

من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم ( 2- 15 ) اختبار anova للفرضية الاولى حيث نلاحظ أن قيم f المحسوبة هي 0.303 أكبر من القيمة الجدولية وكذلك مستوى الاختبار بلغ 0.823 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05) وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة :لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين اراء المستجوبين في تميز بدائل القياس المحاسبي في ظل scf.

## 2. الفرضية الثانية:

- H0: لا توجد فروقات بخصوص ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدايل القياس المحاسبي
- H1: توجد فروقات بخصوص ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدايل القياس المحاسبي

الجدول رقم (2-16) نتائج اختبار تحليل التباين ANOVA للفرضية الثانية

الاختبار	F	Sig
Anova	0.676	0.53

من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم ( 2- 16 ) اختبار anova للفرضية الاولى حيث نلاحظ أن قيم f المحسوبة هي 0.676 أكبر من القيمة الجدولية و كذلك مستوى الاختبار بلغ 0.53 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05) وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة :لا توجد فروقات بخصوص ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدايل القياس المحاسبي .

3. الفرضية الثالثة:

- H0: لا توجد فروقات بخصوص العوائق التي تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية
- H1: توجد فروقات بخصوص العوائق التي تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

الجدول رقم (2-17) نتائج اختبار تحليل التباين ANOVA للفرضية الثالثة

الاختبار	F	Sig
Anova	0.347	0.791

من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم (2-17) اختبار anova للفرضية الثالثة حيث نلاحظ أن قيم f المحسوبة هي 0.347 أكبر من القيمة الجدولية وكذلك مستوى الاختبار بلغ 0.791 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05) وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة : لا توجد فروقات العوائق التي تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

## خلاصة الفصل :

حاولنا في هذا الفصل خلال الدراسة الميدانية والتي أجريت على عينة ممثلة في أكاديميين ومهنيين في مجال الاختصاص لمعرفة مدى فعالية بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وقد أبرزت الدراسة الميدانية جملة من النتائج يمكن حصرها في ما يلي:

- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن القياس المحاسبي يتميز بفعالية في القياس؛
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا توفر الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي؛
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب عند استخدام بدائل القياس المحاسبي في عملية القياس.

# الختامة

عاجت هذه المذكرة مدى قدرة بدائل القياس المحاسبي في اعطاء نتائج فعالية في ظل الظروف التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية وتم تناول هذه الاشكالية من خلال فصلين ، الفصل الاول تضمن الاطار المفاهيمي لبدايل القياس المحاسبي والدراسات السابقة ،أما الفصل الثاني فتطرقتنا فيه إلى دراسة ميدانية من خلال استمارة استبيان على عينة من المستجوبين ،ولقد أدركنا من خلال هذا ظروف البيئة المحاسبية الجزائرية تساهم في تفعيل بدائل القياس المحاسبي

### اختبار الفرضيات :

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

#### ❖ الفرضية الاولى: تتميز بدائل القياس المحاسبي بفعالية في القياس

من خلال تحليل نتائج الدراسة والمتحصل عليها وجدنا اجابات العينة تتماشى مع درجة الموافقة وهذا ما يثبتته الوسط الحسابي 2.4 وهذا يعني قبول الفرضية الأولى.

#### ❖ الفرضية الثانية : توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن البيئة الجزائرية لا توفر المقومات الاقتصادية المناسبة والملائمة لاستخدام التكلفة التاريخية وتوفر المقومات الثقافية لاستخدامها كما أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا توفر الارضية الملائمة لتطبيق القيمة العادلة .وهذا يعني رفض الفرضية الثانية .

#### ❖ الفرضية الثالثة :هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يؤكدون بوجود عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ،وهذا يعني قبول صحة الفرضية.

### الاستنتاجات:

- إن التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كلاهما من نتائج القياس المحاسبي وكل منهما تمتاز بخصائص وتعاني من نقائص من شأنها التأثير على عملية القياس المحاسبي؛
- يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في القياس إلى إعطاء صورة غير صادقة للوضع المالي للمؤسسة الاقتصادية في ظل تغيرات الاسعار؛
- يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي بوعي لمفهوم التكلفة التاريخية ، كما أن البيئة الجزائرية تفتقر الى ادراك كبير لمفهوم القيمة العادلة بسبب الغموض الذي يعتريه؛
- عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي؛
- ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة ؛
- تتلائم البيئة المحاسبية الجزائرية في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

### التوصيات:

- ضرورة رفع مستوى إدراك ووعي أفراد المجتمع المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة من خلال تكوينهم وتدريبهم من طرف المؤسسات والجمعيات المهنية ؛
- ضرورة توفير البيئة المحاسبية الجزائرية الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي؛
- ضرورة السعي وراء ايجاد سوق نشطة والانفتاح على الاسواق العالمية بما يتوافق مع البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- ضرورة قيام الباحثين في المستقبل بدراسة أسباب تمسك التشريعات الضريبية بالتكلفة التاريخية وعدم رغبتها بتعديل القوانين لتطبيق القيمة العادلة.

### آفاق الدراسة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين لنا وجود بعض الجوانب المكتملة للدراسة لازالت تحتاج إلى المزيد من التحليل والدراسة ،حيث اعتمدت هذه الدراسة على أداة الاستبانة في شقها الميداني التطبيقي كما أنها اعتمدت على بعض البرامج والأساليب الاحصائية لتحليل النتائج ،لذلك فإننا نقترح الآفاق التالية المكتملة لهذه الدراسة:

- اجراء دراسات تطبيقية على شركات اقتصادية تمكن من معرفة فعالية أدوات القياس المحاسبي ومدى توجه الشركات في عمليات القياس المحاسبي؛
- اجراء دراسات تهتم بالبحث عن أهم المقومات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية ؛
- دراسة أسباب تمسك التشريعات الضريبية بالتكلفة التاريخية ؛



أولاً: باللغة العربية

أ- الكتب:

1. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009.
2. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)، الجامعة الإسلامية بغزة. الطبعة الأولى 2011.
3. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الاردن 2004 .
4. محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الاردن، 2004.
5. مرعي عبد الحي ومحمد سمير الصبان " أصول القياس والاتصال المحاسبي"، دار النهضة العربية، لبنان 1988.
6. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الدنمارك، المنشورات الاكاديمية العربية المفتوحة الجزء الاول، 2007.

ب - الاطروحات والمذكرات:

1. ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الاصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد، 2009.
2. بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة )، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013.
3. جميلة بن هجيرة، أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على الشبكات العينية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013.
4. عبد اللطيف شادو، القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014.
5. فارس بن يدير، واقع محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبة الجزائرية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ميل شهادة الماجستير في المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2015.

6. قويدى بوحفص تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقة 2014.
7. نورة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقة 2011.
8. هشام شلغام، اتقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛ مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير جامعة قاصدي مرباح ورقة 2015

#### ج-الجرائد والمجلات:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 12، 19 ربيع الاول 1430 هـ الموافق 25 مارس 2009 ص 6
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 22، 27 جمادى الاولى 1429 هـ الموافق 28 ماي 2008 ص 12.
3. حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد 2 العدد 2 جامعة الزيتونة الاردنية 2004.

#### د-الملتقيات:

1. بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مبدأ الكلفة التاريخية بين الانتقاز والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، ملتقى الدولي الأول حول nscf في ظل المعايير المحاسبية الدولية، 17 و 18 جانفي 2010،
2. فارس جميل الصوفي، أحمد خضر محمد عابدين، مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم، المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي الجزائري في الجزائر بجامعة قاصدي مرباح بورقلة نوفمبر 2011

ثانياً: اللغة الاجنبية:

- 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 NewYork, USA 2013
- Shamkuts, Volha. Fair Value Accounting. , University of Iceland, Faculty of Business Administration, Master Thesis (2010).



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

الاستبيان

في اطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة قسم LMD بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ومن خلال دراسة الموضوع المعنون بـ "فعالية أدوات القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية" وللإجابة عن الاشكالية المطروحة والمتمثلة في: ما مدى فعالية ادوات القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية؟

وقد تم اختياركم ضمن المجموعة التي سوف تجيب على هذا الاستبيان باعتباركم أصحاب الاختصاص في الموضوع من المهنيين والأكاديميين، وإيماناً بأهمية رأيكم حول موضوع البحث، لذا فإن مساهمتكم في الاجابة الموضوعية على هذه الاسئلة وحرصكم على تقديم المعلومات الكافية المطلوبة بدقة سيؤدي إلى اثرا موضوع الدراسة وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات أكثر دقة.

كما نحيطكم علما أن اجابتكم ستحظى بالسرية التامة وستحول إلى أرقام وقيم ولن تستخدم إلا من أجل البحث و الافادة العلمية

شاكرين لكم حسن تعاونكم

أولا: البيانات الشخصية والمهنية: يرجى وضع (X) أمام الاجابة المناسبة:

1. الجنس:  ذكر  أنثى

2. العمر:  من 20 إلى 45 سنة  من 45 إلى 60 سنة

3. المؤهل العلمي:  1. ليسانس  2. ماستر /ماجستير  3. دكتوراه  4. دراسات أخرى

4. الوظيفة:

1. أستاذ جامعي  2. محافظ حسابات  3. محاسب  4. مدير شركة

5. سنوات الخبرة:

1. أقل من 5  2. من 5 - 10  3. من 10 - 15  4. أكثر من 15

6. القطاع

1. قطاع عام  2. قطاع خاص

ثانيا: اختبار الفرضيات

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق
<b>المحور الأول: أهمية بدائل القياس المحاسبي</b>				
7	لبدائل القياس المحاسبي اختلاف في مصداقية المعلومات المحاسبية			
8	تميز القيمة العادلة بخاصية الملائمة يجعلها مكملًا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي			
9	تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية يمكن من تجاوز مشاكل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي			
10	القيمة العادلة أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية			
11	التكلفة التاريخية أكثر موثوقية من القيمة العادلة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية			
12	بقاء تطبيق أساس التكلفة التاريخية على بعض الأصول والالتزامات في حالة صعوبة تطبيق أساس القيمة العادلة			
13	تعتبر القيمة العادلة بديلا للتكلفة التاريخية			
14	استخدام القيمة العادلة في قياس الدخل لا يؤثر إلى تضخيمه في حالة ارتفاع الأسعار			
15	تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات والأحكام الشخصية ولهذا فإن نتائج القياس المحاسبي تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية			
<b>المحور الثاني : ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدائل القياس المحاسبي</b>				
16	توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي			

17	توفر بيئة عمل اقتصادية في الجزائر مهياً من أجل تطبيق القيمة العادلة
18	تؤدي الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة
19	تعتمد عملية القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالموثوقية العالية
20	ارتفاع مستوى ادراك ووعي المجتمع المحاسبي الجزائري، يسهل استخدام القياس بالتكلفة التاريخية في الشركات الجزائرية
21	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيداً عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار
22	يمكن انفتاح السوق الجزائري على السوق العالمي لمعرفة تغيرات الاسعار وسهولة توفر القيم العادلة
23	ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بالقيمة العادلة
24	تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين
<b>المحور الثالث: فعالية بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية</b>	
25	يكتنف موضوع القيمة العادلة بعض الغموض
26	ليس لأفراد المجتمع المالي الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة
27	ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق محاسبة القيمة العادلة مما يصعب من اجراءات تطبيقها
28	يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى زيادة القابلية لفهم المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لمستخدمي هاته المعلومات في البيئة الجزائرية
29	عند استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي فلا ضرورة لتقديم معلومات اضافية تفسر اختلاف القيم الدفترية عن السوقية
30	القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية لأنه لا يستند على مبرر موضوعي أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية
31	امكانية تفعيل نموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية
32	ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة

			33	عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي
			34	تتميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها في البيئة الجزائرية
			35	تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالموثوقية العالية في البيئة الجزائرية
			36	التكلفة التاريخية مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي خالي من الحكم الشخصي وهذا ما يوفر لنا الموضوعية بدرجة كبيرة في البيئة الجزائرية
			37	تأخذ التكلفة التاريخية بتغيرات الأسعار عند إجراء القياس المحاسبي في المحاسبية الجزائرية
			38	يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس الدخل إلى تضخيمه في حالة ارتفاع الأسعار وبالتالي إلى تآكل القدرة الشرائية لرأس المال في البيئة المحاسبية الجزائرية

## الملحق رقم 02: قائمة المحكمين

الدرجة العلمية	الاسم	الرقم
استاذ محاضر بجامعة قاصدي مرياح	دشاش عبد القادر	01
استاذ محاضر بجامعة قاصدي مرياح	مقدم خالد	02
استاذ محاضر بجامعة قاصدي مرياح	قريشي خير الدين	03

## الملحق رقم 03: مخرجات SPSS.

توزيع العينة حسب الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1,00	30	75,0	75,0	75,0
Valide 2,00	10	25,0	25,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

توزيع العينة حسب العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1,00	31	77,5	77,5	77,5
Valide 2,00	9	22,5	22,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1,00	14	35,0	35,0	35,0
2,00	9	22,5	22,5	57,5
Valide 3,00	8	20,0	20,0	77,5
4,00	9	22,5	22,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	



توزيع العينة حسب القطاع

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1,00	27	67,5	67,5	67,5
Valide 2,00	13	32,5	32,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

توزيع العينة حسب الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1,00	8	20,0	20,0	20,0
2,00	8	20,0	20,0	40,0
Valide 3,00	22	55,0	55,0	95,0
4,00	2	5,0	5,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

معامل ألفا كرونباخ

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,768	32

Statistiques descriptive

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00007	40	1,00	3,00	2,5250	,75064
VAR00008	40	1,00	3,00	2,6000	,63246
VAR00009	40	1,00	3,00	2,4500	,84580
VAR00010	40	1,00	3,00	2,4750	,75064
VAR00011	40	1,00	3,00	2,1750	,84391
VAR00012	40	1,00	3,00	2,5250	,59861
VAR00013	40	1,00	3,00	2,4000	,77790
VAR00014	40	1,00	3,00	2,4500	,71432
VAR00015	40	1,00	3,00	2,4000	,74421
A	40	1,56	3,00	2,4444	,39864
N valide (listwise)	40				

Statistiques descriptive

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00016	40	1,00	3,00	1,6750	,76418
VAR00017	40	1,00	3,00	1,5500	,81492
VAR00018	40	1,00	3,00	1,7000	,79097
VAR00019	40	1,00	3,00	2,1500	,86380
VAR00020	40	1,00	3,00	2,1250	,82236
VAR00021	40	1,00	3,00	1,4750	,78406
VAR00022	40	1,00	3,00	2,2000	,85335
VAR00023	40	1,00	3,00	1,8750	,79057
VAR00024	40	1,00	3,00	2,4000	,81019
b	40	1,33	2,89	1,9056	,34915
N valide (listwise)	40				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00025	40	1,00	3,00	2,2750	,84694
VAR00026	40	1,00	3,00	2,6000	,63246
VAR00027	40	1,00	3,00	2,2500	,89872
VAR00028	40	1,00	3,00	2,3750	,86787
VAR00029	40	1,00	3,00	2,1500	,76962
VAR00030	40	1,00	3,00	2,0250	,86194
VAR00031	40	1,00	3,00	2,4000	,70892
VAR00032	40	1,00	3,00	2,5500	,63851
VAR00033	40	1,00	3,00	2,4750	,75064
VAR00034	40	1,00	3,00	2,3000	,88289
VAR00035	40	1,00	3,00	2,3000	,82275
VAR00036	40	1,00	3,00	2,4500	,67748
VAR00037	40	1,00	3,00	1,9500	,87560
VAR00038	39	1,00	3,00	2,3846	,71139
c	40	1,57	2,93	2,3203	,33513
N valide (listwise)	39				

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		a	b	c
	N	40	40	40
Paramètres normaux <sup>a,b</sup>	Moyenne	2,4444	1,9056	2,3203
	Ecart-type	,39864	,34915	,33513
Différences les plus extrêmes	Absolue	,160	,118	,177
	Positive	,082	,118	,127
	Négative	-,160	-,082	-,177
	Z de Kolmogorov-Smirnov	1,010	,749	1,117
	Signification asymptotique (bilatérale)	,259	,629	,165

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,152	3	,051	,303	,823
Intra-groupes	6,045	36	,168		
Total	6,198	39			

A

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,253	3	,084	,676	,573
Intra-groupes	4,501	36	,125		
Total	4,754	39			

B

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,123	3	,041	,347	,791
Intra-groupes	4,257	36	,118		
Total	4,380	39			

C

الصفحة	الفهرس
.VI	الاهداء
.VII	الشكر
.VIII	ملخص
.XII	قائمة المحتويات
.XIII	قائمة الجداول
.XIV	قائمة الاشكال
.XV	قائمة الملاحق
.XVI	قائمة الرموز والاختصارات
أ	مقدمة
1	الفصل الاول:الادبيات النظرية والتطبيقية
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الاول:القياس المحاسبي
3	المطلب الاول:ماهية القياس المحاسبي
3	الفرع الأول:تعريف القياس المحاسبي
4	الفرع الثاني:أركان القياس المحاسبي
5	الفرع الثالث:خطوات القياس المحاسبي
6	المطلب الثاني :أدوات القياس المحاسبي
6	الفرع الأول : تكلفة التاريخية
11	الفرع الثاني:القيمة العادلة
15	المطلب الثالث:القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
15	الفرع الأول:واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

16	الفرع الثاني : صعوبات ومشاكل تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية
17	المطلب الرابع: تحيز القياس المحاسبي وأساليبه
17	الفرع الأول: متطلبات القياس المحاسبي
19	الفرع الثاني : تحيز القياس المحاسبي
21	الفرع الثالث : أساليب القياس المحاسبي
22	المبحث الثاني :الادبيات التطبيقية
22	المطلب الاول: عرض وقراءة الدراسات السابقة
22	الفرع الاول :الدراسات باللغة العربية
25	الفرع الثاني :الدراسات باللغة الاجنبية
26	المطلب الثاني:نقد وتحليل الدراسات السابقة
27	المطلب الثالث:أوجه الشبه والاختلاف
29	خلاصة الفصل
30	الفصل الثاني:الدراسة الميدانية
31	مقدمة الفصل
32	المبحث الاول:طريقة وأدوات الدراسة
32	المطلب الاول:طريقة الدراسة
32	الفرع الأول :مجتمع وعينة الدراسة
33	الفرع الثاني : تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها
34	المطلب الثاني:أدوات الدراسة
34	الفرع الأول : الأداة المستعملة في الدراسة
35	الفرع الثاني:الادوات والبرامج الاحصائية
36	المبحث الثاني:عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
36	المطلب الأول :عرض نتائج الدراسة الميدانية
36	الفرع الاول:عرض نتائج المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

42	الفرع الثاني: عرض نتائج محاور الاستبيان
49	المطلب الثاني: اختبار وتحليل نتائج الفرضيات
49	الفرع الاول: تحليل نتائج محاور الاستبيان
50	الفرع الثاني: تحليل نتائج فرضيات الدراسة
53	خلاصة الفصل
57	المراجع
61	الملاحق
68	الفهرس

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة  
من إعداد الطالبة: سارة سويقات  
بغنوان:

فعالية أدوات القياس المحاسبي في البيئة  
المحاسبية الجزائرية  
دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2017/05/14

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ / صديقي فؤاد ( أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) رئيسا  
الدكتور/ بدر الزمان خمقاني ( أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) مشرفا  
الأستاذ / عمر موساوي ( أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة  
من إعداد الطالبة: سارة سويقات  
بغنوان:

**فعالية أدوات القياس المحاسبي في البيئة  
المحاسبية الجزائرية  
دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين**

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2017/05/14

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ / صديقي فؤاد ( أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) رئيسا  
الدكتور/ بدر الزمان خمقاني ( أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) مشرفا  
الأستاذ /عمر موساوي (أستاذ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة ) مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016



# الإهداء

إلى من حصد الأشواق عن دربي ليمهد لي طريق العلم

إلى من كلعب أذانه ليقدّم لنا لحظة السعادة

إلى القلب الكبير والدي العزيز

إلى من أرضعتني الحُب والحنان إلى رمز الحُب ولبس الشفاء

إلى القلب الناصح والبياض والدتي الحبيبة

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة إلى رياحين حياتي إخوتي

(وحيد، سمية، نوره، خديجة، عبد الناصر، مروه، احسن، اسحاق وزوجة أخي زهير)

إلى أعمز الناس على قلبي أبناء إخوتي

إلى رفقاء دربي وصديقاتي

(كريمة، عربية، نهى، أحلام، سمية، عائشة)

إلى جميع زملائي الدراسة وفقهم الله

إلى جميع هؤلاء أهدي ثمرة جهدي المتواضع.

سارة

# شكر وترفان

الحمد لله أهل الشكر والمنة ، وعلى الله على نبي الهدى والرحمة

ثم الشكر الجزيل الى الوالدين الكريمين على دعمهم لي خلال مساري الدراسي وفي فترة  
إعدادي للمذكرة

واعتزافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعني إلا أن أتقدم بوافر الشكر والتقدير إلى أساتذتي الكرام  
، وعلى رأسهم الأستاذ بدر الزمان حمتاني لإشرافه على إنجاز هذا البحث وعلى ناصحه وتوجيهاته  
القيمة ، وعلى جميل صبره .

كما أتقدم بالشكر إلى كل من وقف إلى جانبي من أكاديميين ومهنيين وأصدقاء

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب وبعيد .

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة فعالية أدوات القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين وذلك بالتعرض لمدا خيل ومفاهيم القياس المحاسبي والمتمثلة في التكلفة التاريخية والقيمة العادلة حيث أن المؤسسات الجزائرية شرعت في تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي تم فيه والذي تم فيه استحداث القيمة العادلة في الجزائر حيث لكل بديل لديه مزايا كما أنه لا يخلو من النقائص. بالإضافة إلى معرفة أهم المقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذه البدائل وضرورة بيان أهم المعوقات التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من 50. فرد بين أكاديميين ومهنيين وتم الإبقاء على 40 مستجوب، واستخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات بالإضافة إلى برنامج (SPSS20) ومعالج البيانات Excel. وفي الأخير خلصت الدراسة إلى أن أدوات القياس المحاسبي فعالة في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر المحاسبين والأكاديميين.

**الكلمات المفتاحية:** القياس المحاسبي، تكلفة التاريخية، القيمة العادلة، بيئة محاسبية جزائرية، بدائل القياس المحاسبي

**Résumé:**

érie et la juste valeur nous affecter de nouvelles et des moyens appropriés pour mesurer la comptabilité et à travers cela, chaque solution a des avantages car il est pas sans défauts. en plus de la connaissance des ingrédients les plus importants fournis par l'environnement comptable algérien pour l'application de celles-ci que Alternatives et la nécessité des obstacles les plus importants auxquels est confronté le comptable lors de la déclaration de candidature, où le chercheur a adopté l'approche analytique descriptive dans l'appartenance théorique et appliquée méthode analytique dans l'analyse du questionnaire qui a été distribué dans le cadre de l'étude appliquée sur un échantillon constitué de 50 individuels entre les universitaires et les professionnels ont été maintenus 40 interrogateur, le chercheur a utilisé un certain nombre de méthodes statistiques dans l'analyse des données en plus du programme (SPSS20) et le processeur de données Excel. dans la dernière étude a conclu que les outils de mesure comptable efficace dans l'environnement comptable algérien du point de vue des comptables et des universitaires.

**Mots clés** : mesure comptable , coût historique, juste valeur d'environnement comptable Algérien, alternatives de la mesure comptable.

قائمة المحتويات

.III	الاهداء
.IV	الشكر
.V	ملخص
.VII	قائمة المحتويات
.VIII	قائمة الجداول
.IX	قائمة الاشكال
.X	قائمة الملاحق
.XI	قائمة الرموز والاختصارات
أ	مقدمة
1	الفصل الاول: الادبيات النظرية والتطبيقية
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الاول: القياس المحاسبي
3	المطلب الاول: ماهية القياس المحاسبي
6	المطلب الثاني: أدوات القياس المحاسبي
15	المطلب الثالث: القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
17	المطلب الرابع: تحيز القياس المحاسبي وأساليبه
22	المبحث الثاني: الادبيات التطبيقية

قائمة المحتويات

22	المطلب الاول: عرض وقراءة الدراسات السابقة
26	المطلب الثاني: نقد وتحليل الدراسات السابقة
27	المطلب الثالث: أوجه الشبه والاختلاف
29	خلاصة الفصل
30	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
31	مقدمة الفصل
32	المبحث الاول: طريقة وأدوات الدراسة
32	المطلب الاول: طريقة الدراسة
34	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
36	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
36	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية
49	المطلب الثاني: اختبار وتحليل نتائج الفرضيات
53	خلاصة الفصل
57	المراجع
61	الملاحق
72	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
31	احصائيات الاستبيانات الموزعة والمستردة على العينة	(1-2)
32	سلم لكيرت الثلاثي	(2-2)
35	توزيع العينة حسب الجنس	(3-2)
36	توزيع العينة حسب العمر	(4-2)
37	توزيع العينة حسب المستوى العلمي	(5-2)
38	توزيع العينة حسب الوظيفة	(6-2)
39	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	(7-2)
40	توزيع العينة حسب القطاع	(8-2)
42	معامل ألفا كرنباخ لعينة الدراسة	(9-2)
42	الاوزان المرجحة لمقياس الدراسة	(10-2)
43	آراء العينة حول أهمية بدائل القياس المحاسبي	(11-2)
44	آراء العينة حول ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدايل القياس المحاسبي	(12-2)
46	آراء العينة حول فعالية بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية	(13-2)
49	نتائج اختبار سمر نوف لمحاور الدراسة	(14-2)
49	نتائج اختبار تحليل التباين Anova للفرضية الاولى	(15-2)
50	نتائج اختبار تحليل التباين Anova للفرضية الثانية	(16-2)
51	نتائج اختبار تحليل التباين Anova للفرضية الثالثة	(17-2)

قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
35	توزيع العينة حسب الجنس	(1-1)
36	توزيع العينة حسب العمر	(2-1)
37	توزيع العينة حسب المستوى العلمي	(3-1)
38	توزيع العينة حسب الوظيفة	(4-1)
40	توزيع العينة حسب الخبرة	(5-1)
41	توزيع العينة حسب القطاع	(6-1)



قائمة الاختصارات والرموز

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
60	استمارة الاستبيان	1
64	مخرجات المعالجة الاحصائية SPSS	2
64	قائمة الاساتذة المحكمين	3

قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	مدلول الرمز	المصطلح باللغة العربية
<b>FASB</b>	<b>Financial Accounting Standards Board</b>	مجلس معايير المحاسبة المالية
<b>AAA</b>	<b>Accountants Association of America</b>	جمعية المحاسبين الأمريكية
<b>AICPA</b>	<b>American Institute of Certified Public Accountants</b>	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
<b>IAS</b>	<b>International Accounting Standards</b>	المعايير المحاسبية الدولية
<b>SPSS</b>	<b>Statistical Package for the Social Sciences</b>	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

# المقدمة

تعد وظيفة القياس المحاسبي من بين أهم الوظائف التي تسعى مهنة المحاسبة إلى تحقيقها، حيث واجهت هذه المهنة تحديات كبيرة في تحقيق وظيفة القياس إذ أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل من بين طرق القياس.

وللقيام المحاسبي نماذج عدة من بينها التكلفة التاريخية و القيمة العادلة ولكل واحدة منها مزايا فالتكلفة التاريخية تعد مبدأ من المبادئ المحاسبية الذي يعد خرقها إلى تعدي عن مقومات المحاسبة إضافة إلى كونها ذات موضوعية من جهة لكن وجهت لها انتقادات من جهة أخرى زعزت الثقة المطلقة فيها ليكون التوجه نحو أساس القيمة العادلة التي تتميز بالملائمة التي تفتقد لها التكلفة التاريخية بالرغم من هذه الأخيرة كذلك وجهت لها عدة انتقادات، وكل هذه المزايا أو العيوب كان لها التأثير المباشر على عملية القياس المحاسب، كما أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى استحداث بدائل للقياس المحاسبي إضافة للتكلفة التاريخية ويتعلق الأمر بتطبيق القيمة العادلة التي توجهت لتطبيقها معظم الهيئات المهنية المشرفة للمعايير المحاسبية في معظم الدول، هذه الأخيرة التي تساهم في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية إلا أن تطبيقها في الجزائر يتطلب تحدي بعض العوائق والصعوبات المتعلقة بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية، لذا جاءت هذه الدراسة لتعالج وتقيم مدى فعالية أدوات القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) في للبيئة المحاسبية الجزائرية.

وفي ظل هذا تتمحور معالم الاشكالية الاساسية لهذه الدراسة على النحو التالي :

مامدى فعالية ادوات القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية؟

### الاشكاليات الفرعية:

- هل تتميز بدائل القياس المحاسبي بفعالية في القياس ؟
- هل توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي ؟
- ماهي أهم العوائق والتحديات التي تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي؟

### الفرضيات:

- تتميز بدائل القياس المحاسبي بفعالية في القياس؛
- توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي ؛
- هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي ؛

## مبررات اختيار الموضوع:

- ارتباط الموضوع بتخصص الباحث؛
- رغبة الطالب في توسيع المعارف فيما يخص عملية القياس المحاسبي؛
- تعدد بدائل القياس المحاسبي ومعرفة أكثرها اعتمادا في الجزائر؛
- معرفة بدائل القياس المحاسبي وواقع تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## أهمية الدراسة :

تبع أهمية هذه الدراسة في أن عملية القياس المحاسبي تعتبر من أهم الخطوات الأساسية لاعداد القوائم المالية، والبحث في تطبيق بدائل القياس المحاسبي وتسييل الضوء على التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، كما تكمن أهمية البحث في التعرف على واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى فهمها وإدراكها لبدايل القياس المحاسبي.

## أهداف الدراسة : يتمثل الهدف من هذه الدراسة في ما يلي:

- التعرف على بدائل القياس المحاسبي وتقييمها؛
- تسليط الضوء على مفهوم التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ومزايا تطبيقها؛
- تقديم مميزات تطبيق القيمة العادلة وأسباب فقدان الثقة في التكلفة التاريخية؛
- عرض لأهم آراء العينة حول التكلفة التاريخية والقيمة العادلة؛
- الوقوف على مقومات ومعوقات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

## حدود الدراسة:

**الحدود المكانية:** تم حصر الدراسة في توزيع استمارة الاستبيان على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية ومكاتب المحاسبة وأساتذة الجامعة في ولاية ورقلة .

**الحدود الزمنية:** تمثلت في الفترة الممتدة من تاريخ توزيع الاستمارة الى تاريخ الاستلام من شهر أفريل 2017.

## منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

للإحاطة بمختلف جوانب البحث وللإجابة على الاشكالية المطروحة واختبار الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي من خلال عرض شامل للقياس المحاسبي وبدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة

العادلة) وطبق المنهج التحليلي واستخدام جملة من الاساليب الاحصائية في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة الميدانية .

أما الأدوات المستخدمة فتتمثل في برنامج معالج الجداول Excel 2007 وذلك لتجميع المعطيات في شكل جداول وأشكال من خلال عملية الاستبيان ، كما تم استخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS 20 للقيام باختبارات وحساب بعض المؤشرات الاحصائية.

### صعوبات البحث :

تمثلت صعوبات الدراسة والتي واجهتنا في الدراسة الميدانية في الدراسة الميدانية في ما يلي :

- التأجيل والتأخير في المواعيد من طرف بعض المستجوبين في ارجاع الاستبانة ؛
- التجاوب السلبي لبعض المستجوبين من خلال عدم الاجابة على الأسئلة أو عدم ارجاع الاستبانة.

### هيكل البحث :

قصد الامام بدراسة الموضوع وتحليل اشكالية البحث المطروحة والإجابة على التساؤلات واختبار الفرضيات تم تقييم الدراسة إلى فصلين حيث تم التطرق في الفصل الاول إلى الادبيات التطبيقية للقياس المحاسبي وتم التعرض في المبحث الاول إلى القياس المحاسبي وفي المبحث الثاني تناولنا الدراسات السابقة ، أما الفصل الثاني فقد خصص للدراسة الميدانية وقسم هو الآخر إلى مبحثين ، المبحث الاول تناول الطريقة و الادوات المستخدمة والمبحث الثاني دراسة النتائج والمناقشة.

## الفصل الأول:

القياس المحاسبي وواقع تطبيقه

في البيئة المحاسبية الجزائرية

## تمهيد:

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الاساسية و يعتبر كذلك القياس أحد الفروض العالمية للمحاسبة وذلك 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 والأركان والأساليب التي تساعد في عملية القياس .

وسنحاول في هذا الفصل إلى التطرق إلى الاطار المفاهيمي العام للقياس المحاسبي وذلك بالوقوف على اهم مقومات القياس المحاسبي بالإضافة إلى أساليب القياس المحاسبي. أما على المستوى الدراسات الجزئية فقد أجريت دراسات مختلفة لتبحث في أدوات القياس المحاسبي، للمساهمة في تطوير طرق وأدوات القياس المستخدمة في المؤسسة من أجل ترشيد القرارات الادارية والمالية خاصة. وللإلمام بالموضوع قسمنا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: التأسيس النظري للقياس المحاسبي

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية



## المبحث الأول: قياس المحاسبي

### المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي

#### • الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي

لقد قدّم الباحثون في مجالات القياس المختلفة تعريفات متعددة لعملية القياس ، ورغم اختلافها في الشكل إلاّ أنّها تتفق في المضمون وينسب أ ول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى camepll الذي عرفها بما يلي:

" يعبر القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها ، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة"<sup>1</sup>

ويرى آخر أن القياس "هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعداد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المؤسسة"<sup>2</sup> ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار"<sup>3</sup>

وتحديدا لعملية القياس المحاسبية صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1996 ما يلي: " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة"<sup>4</sup>

تحديدا لعملية القياس فهو: "إن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة خصائص لموضوع القياس بأساليب القياس، فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية

<sup>1</sup> دكمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الاردن، 2004، ص 326.

<sup>2</sup> د سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009، ص 181.

<sup>3</sup> شادو عبد اللطيف، القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماستر 2004، ص 7.

<sup>4</sup> محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الاردن، 2004، ص 130.

القياس أدوات المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس<sup>1</sup>

ويتضح مما سبق أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

### • الفرع الثاني: أركان القياس المحاسبي

من المفاهيم السابقة لعملية القياس المحاسبية، يختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها تبعاً لاختلاف أغراض القياس والخواص محل القياس ثم تبعاً لتغيير القواعد المستخدمة في عملية القياس والشخص القائم بعملية القياس، وتقوم عملية القياس المحاسبي بوجه عام على أربعة أركان رئيسية هي :

1. **الخاصية محل القياس:** تنصب عملية القياس بشكل عام و أيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين. في مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن للمشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين، هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كبيعاته أو ربحه مثلاً، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كان يكون محل القياس، الطاقة الانتاجية للمشروع مثلاً، أو معدل دوران مخزونه السلعي؛

2. **مقياس مناسب للخاصية محل القياس:** يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس بالنسبة للمؤسسة إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلاً هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد). أما إذا كانت طاقته الانتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلاً أو عدد ساعات العمل المباشرة؛

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. فمثلاً لو كانت قيمة ربح المشروع هي

<sup>1</sup> مرعي عبد الحفي و محمد سمير الصبان "أصول القياس والاتصال المحاسبي"، دار النهضة العربية، لبنان 1988، ص75.

محلا للقياس ، في هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد) ، لا بد أيضا من تحديد نوع النقد المميزة لهذه القيمة ؛

4. **الشخص القائم بعملية القياس** : يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية ، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها ، خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية . ويؤذي الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي - وهو المحاسب - دورا أساسيا ليس في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي و أساليبها فقط ، بل في تحديد نتائجها أيضا . وستعرض لهذا الدور بالتفصيل عند تحيز القياس المحاسبي .<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: خطوات القياس المحاسبي:

1. **تحديد الخاصية محل القياس** : وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي الذي أثر على المركز المالي للمشروع كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة لهذا المشروع ، والمشكلة الحقيقة التي يواجهها المحاسب والتي تعكس آثار على جميع مراحل عملية القياس هي عدم قدرة المحاسب في معظم الاحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا؛<sup>2</sup>

2. **تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس لعملية القياس** : والتي تتوقف على أغراض طبيعية عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس ، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس ، فالقياس المناسب لهذا الفرض هو مقياس اسمي ، أما إذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين أصليين فعلا فالمقياس المناسب لهذا المقياس الترتيب؛

<sup>1</sup> محمد مطر ، موسى السويطي ، مرجع سبق ذكره ، ص 131 ، 132.

<sup>2</sup> د وليد ناجي الحيايلى ، نظرية المحاسبة ، الدنمارك ، المنشورات الاكاديمية العربية المفتوحة الجزء الاول ، 2007 ص 106.

3. تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس : والتي يتوقف أسلوبه في تنفيذ عملية القياس

المحاسبي كما يلي:

✓ الهدف من عملية القياس

✓ الأفق الزمني لعملية القياس

في حالة كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبيا فقط لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب القياس أو طريقة القياس المباشرة أو الأساسية، أما إذا كان أسلوب القياس المشتق أو غير مباشر والذي بموجبه تحدد قيم القياسات في اطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية؛

أما إذا كانت عملية القياس منصبة على حدث تاريخي يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث مستند من الواقع مثل الفاتورة ،سند صرف.<sup>1</sup>

المطلب الثاني: أدوات القياس المحاسبي

الفرع الأول : تكلفة التاريخية

❖ مفهوم التكلفة التاريخية:

عرفت التكلفة التاريخية بعده تعريفات كلها تصب في معنى واحد وفيما يلي بعض تعريفات

التكلفة التاريخية :

عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التكلفة التاريخية " : بأنها المبالغ المقاسة

بالوحدة النقدية ، للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر ، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع و خدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها

"<sup>2</sup>

وفي تعريف آخر : " هي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ

اقتناء الأصل"

<sup>1</sup> د سيد عطا الله السيد .مرجع سبق ذكره ص182.

<sup>2</sup> بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مبدأ الكلفة التاريخية بين الانتقاز والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة ،ملتقى الدولي الأول حول

nscf في ظل المعايير المحاسبية الدولية ،17 و18 جانفي 2010 ،ص 6.

❖ مبررات الاستناد على التكلفة التاريخية:

يعتمد مبدأ التكلفة التاريخية على عدد من الفروض و المبادئ المحاسبية، كما أن هناك عوامل و أسباب موضوعية عديدة تبرر استخدام هذا المبدأ ومن أهمها ما يلي:

أولاً: الفروض المحاسبية :

**فرض الموضوعية :** يعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية<sup>1</sup>.

**فرض وحدة القياس النقدي :** يقوم نموذج التكلفة التاريخية على فرضية وحدة القياس النقدي أي تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار وتمسكه بالتكاليف التاريخية للأحداث والوقائع الاقتصادية<sup>2</sup>

**فرض الاستمرارية :** يتسق أيضا هذا الفرض مع مبدأ التكلفة التاريخية حيث يقضي هذا الفرض بأن الوحدة المحاسبية

مستمرة في ممارسة نشاطها التشغيلي العادي في المدى المنظور ، بحيث يمكنها الاستفادة من الطاقات الكامنة في أصولها لتحقيق أهدافها ، إذ لا داعي لاستخدام القيم الجارية إلا في حالة التصفية<sup>3</sup>.

ثانياً : المبادئ المحاسبية:

**مبدأ تحقق الإيراد :** حيث يقضي هذا المبدأ بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول و الخصوم إلا بعد تحققها فعلا عن طريق إجراء تبادل مع طرف خارجي<sup>4</sup>.

**مبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء :** وهو يعني مدخل العمليات حيث يتحدد الدخل المحاسبي بمقابلة إيرادات الفترة مع مصروفاتها اما قائمة المركز المالي فهي مجرد حلقة وصل بين قوائم الدخل في الفترات المحاسبية<sup>5</sup>

<sup>1</sup> بسمة سويد ،دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية -القيمة العادلة) مآكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،ص49

<sup>2</sup> علي عبد الله شاهين ،النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)،الجامعة الاسلامية بغزة. الطبعة الأولى 2011.ص 160.

<sup>3</sup> نفس المرجع ص50.

<sup>4</sup> بسمة سويد مرجع سبق ذكره ص50.

<sup>5</sup> علي عبد الله شاهين .مرجع سبق ذكره ص 165.

**مبدأ الحيطة والحذر :** من خلال هذا المبدأ يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة.

**مبدأ القياس الفعلي :** ويقضي هذا المبدأ بأن الإثبات في الدفاتر و القوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي<sup>1</sup>.

اضافة الى الفروض والمبادئ المحاسبية توجد مبررات اخرى نذكر منها :

- تمثل التكلفة التاريخية للحدث المالي التكلفة الحقيقية الفعلية المدفوعة او الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام ؛
- يستند الاثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية؛
- يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا المبدأ إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الاحداث المالية، مما يجعل البيانات المالية أكثر موثوقة؛
- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض المحاسبية والمبادئ المحاسبية الأساسية<sup>2</sup>. وتتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي:
- بالنسبة إلى السلع المكتسبة بمقابل، من كلفة الشراء؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة كمساهمة عينية، من قيمة الإسهام؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة مجاناً، من القيمة الحقيقية في تاريخ دخولها ؛
- بالنسبة للسلع المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسابية للأصول المقدمة للمبادلة ؛
- بالنسبة إلى السلع أو الخدمات التي ينتجها الكيان، من تكاليف الانتاج<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> فارس جميل الصوفي، أحمد خضر محمد عابدين، مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم، المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي الجزائري في الجزائر بجامعة قاصدي مرباح بورقلة نوفمبر 2011، ص 7.

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره ص 164.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، 12 ربيع الاول 1430 الموافق 25 مارس 2009، ص 7.

❖ تقييم التكلفة التاريخية:

أولاً: مزايا تطبيق التكلفة التاريخية:

- ✓ يهدف نموذج التكلفة التاريخية إلى قياس سيولة أصول المؤسسة ، من أجل معرفة مدى قدرة هذه الأصول على مواجهة التزامات المؤسسة ، ولا تهدف المحاسبة ضمن نموذج التكلفة التاريخية إلا لترجمة رأس المال النقدي للمؤسسة ولا تهتم أبداً برأس المال الاقتصادي ، حيث يعتبر رأس المال النقدي الضمان الوحيد للدائنين الماليين للمؤسسة؛
- ✓ التكلفة التاريخية نظام ضروري لكل أنواع الرقابة الإدارية لاحتفاظه بسجلات عن جميع المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية ( رقابة النقدية ) وكذا سجلات عن المدينون والدائنون لضمان الوفاء بالمطالبات المالية في تواريخ استحقاقها .. الخ
- ✓ التكلفة التاريخية أداة للإدارة لإجراء المقارنات بين الخطط والنتائج الفعلية وتحليل الانحرافات سواء إيجاباً أو سلباً مما يساعد على ضمان تحقيق أهداف وخطط المشروع وضمان كفاءة التشغيل؛
- ✓ حسب منهج التكلفة التاريخية ، تعتبر معاملات المؤسسة مع عملائها الخارجين المصدر الوحيد الملائم لتقييم أداء المؤسسة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية ، الذين يهتمون بمعرفة مدى نمو المؤسسة؛
- ✓ وحسب kieso et al يعزى استخدام التكلفة التاريخية في تقييم الأصول وتفضيلها على أساليب التقييم الأخرى إلى الأساليب التالية
  - \* أن التكلفة تعكس القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء؛
  - \* أن المكاسب والخسائر لا يعترف بها إلا عند بيع الأصل ، ولا تثبت بناءً على التوقع والتقدير؛
  - \* تعبر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية.<sup>1</sup>

ثانياً: الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية

- مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى و متطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات و بيانات متجددة و متوافقة مع السوق؛

<sup>1</sup> بسمّة سويد ، مرجع سبق ذكره ص 55.

- عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع؛<sup>1</sup>
- الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثير من القيم في السجلات المحاسبية، ومن الأمثلة على ذلك شهرة المحل، والأصول البشرية، والمزايا الاحتكارية، ونظام المعلومات المتوفر لدى المؤسسة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى؛
- إن القاعدة المحاسبية، التي تشترط حدوث عملية تبادل حقيقية للاعتراف باكتساب الإيراد، والتي تعتبر من ضمن المسلمات في نظرية المحاسبة، تتناقض والمشاهد في الحياة العملية للمشروعات الاقتصادية، فقد تنكبد المؤسسة مصاريف إعلان في فترة معينة، بينما يتم البيع وتحقق الإيراد في الفترة التالية، ومن هنا فإن المقابلة بين الإيرادات المكتسبة والمصروفات المتعلقة بها ينقصها الدقة؛
- كما وجه مستخدمو القوائم المالية العديد من الانتقادات لأساس التكلفة التاريخية، ويمكن إيجازها فيما يلي:
- عدم مصداقية المعلومات التي تتضمنها قائمة المركز المالي، نظراً لاستخدامها خليطاً من العناصر المقاسة بوحدة نقد ذات قوة شرائية مختلفة داخل القائمة الواحدة؛
- عدم مصداقية الأرباح التي تظهر في قائمة الدخل، حيث أنها نتاج لمقابلة الإيرادات المقاسة بوحدة نقد ذات قوة شرائية حالية بالمصروفات المقاسة بخليط من الوحدات النقدية ذات القوة الشرائية المختلفة؛
- عدم ملائمة المعلومات المحاسبية المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لمتخذي القرارات، نتيجة لعدم واقعيتها وعدم بياها للموقف المالي الحقيقي، والقياس غير السليم للأرباح؛
- وتزداد حدة الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية في حالات إرتفاع المستوى العام للأسعار على أساس أن التكلفة التاريخية في مثل هذه الحالات لن تعبر عن الواقع بعد مضي فترة محدودة على

<sup>1</sup> بوكساني رشيد، ووكيل نسيم، العرابي حمزة، مرجع سبق ذكره ص8.



تاريخ اقتناء الأصل ،ويؤدي هذا الوضع إلى صعوبة مقارنة تكلفة أي أصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: القيمة العادلة

#### أولاً: مفهوم القيمة العادلة

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم القيمة العادلة بتعدد الجهات التي قدمتها فقد عرفت القيمة العادلة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنها: " المبلغ الذي يمكن أن يتم مبادلة الأصل به أو تسديد التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت أو في إطار متوازن أو في ظل ظروف طبيعية بين طرفين مستقلين".<sup>2</sup>

هو السعر الذي يتم استلامه لقاء بيع أصول أو يتم دفعه لقاء سداد التزامات بين أطراف متوافر لها الدراية و الرغبة في التعامل على أسس تجارية و ليست خاضعة للإجبار بيعاً أو شراءً<sup>3</sup>

يعرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) القيمة العادلة بأنها: القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية وتنشأ القيمة العادلة من خلال إحدى المستويات الثلاثة:

**المستوى الأول:** القيمة العادلة هي تلك التي يتم الحصول عليها مباشرة من الأسعار المدرجة في الأسواق النشطة

**المستوى الثاني:** القيم العادلة هي تلك القيم التي لم يتم الحصول عليها مباشرة من الأسعار المدرجة ولكن يمكن استخلاصها من بيانات سوقية واضحة

**المستوى الثالث:** القيمة العادلة هي تلك التي لا يمكن الحصول عليها أو المستمدة من بيانات سوق يمكن وملاحظتها، ولكن يتم تحديدها باستخدام نماذج التقييم الداخلية.<sup>4</sup>

### ثانياً: أسباب التحول الى القيمة العادلة

<sup>1</sup> بسمة سويد مرجع سبق ذكره ص65

<sup>2</sup> فارس بن يدير، واقع محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبة الجزائرية مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015 ص8.

<sup>3</sup> بسمة سويد، مرجع سبق ذكره، ص59

<sup>4</sup> بن هجيرة جميلة، أدوات القياس المحاسبي على التثبيات العينية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013، ص23.

- يرغب المستثمرون و المقرضون في وضع أهمية أكبر على الملائمة ( أكثر من الموثوقية ) من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما توفره القيمة السوقية العادلة؛
- تعتبر أداة قياس كفاءة خصوصا إذا تعلق الأمر بالنسبة لأسعار الأسهم و السندات المالية ( الأدوات المالية بشكل عام)؛
- مرتبطة بمفهوم المحافظة على رأس المال العيني الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء المؤسسة؛
- مرتبطة كذلك بمفهوم الدخل الشامل الذي يعتبر كأحد المقاييس الجديدة للدخل و الذي يعطي فائدة أكثر لمستخدمي القوائم المالية خصوصا في المؤسسات المالية؛
- ارتباط مجلس المعايير المحاسبية الدولية بلجنة الأوراق المالية التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملائمة و متماشية مع حالة الاقتصاد؛
- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي و ذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة
- أهم سبب للتحويل إلى القيمة العادلة هو ملائمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية ، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية.<sup>1</sup>
- كل هذه البدائل وغيرها من بدائل القياس الأخرى الجديدة أتت بها المعايير المحاسبية الدولية ، وذلك من أجل تحديث أو تطوير عملية القياس المحاسبي

### ثالثا: تقييم القيمة العادلة

#### أولا: مزايا القيمة العادلة

- معيار القيمة العادلة سوف يساهم بتحقيق ما يسمى بالإفصاح الشامل، حيث يستطيع المستثمرون الاطلاع على قوائم الشركة المالية، ومعرفة قيمة الأصول غير الملموسة التي تعكس بشكل جيد قيمة المؤسسة الحقيقية وبالتالي تولد ثقة المستثمرين بها ؛
- بما أن حقيقة قيمة الشركة لا تنحصر بقيمة صافي أصولها الملموسة ، حيث أن سمعة الشركة وأدائها لهما قيمة قد تكون وفي كثير من الأحيان كبيرة جدًا ، فيمكن أن تظهر تلك القيمة في أصولها غير الملموسة عموماً وفي شهرة المحل خصوصا ، وهذا سيعكس الأمور في القوائم المالية بمنتهى الشفافية؛

<sup>1</sup> بوكساني رشيد ، أوكيل نسيم ، الرابي حمزة ، مرجع سبق ذكره ص9.

- إن عملية إظهار الأصول المالية في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة، ستعكس المنفعة الاقتصادية لها بشكل منقطع النظير، وبالتالي فان مستخدمي القوائم المالية ستكون لديهم القدرة بشكل أفضل على فهم الاستثمارات في هذه الأصول والقدرة على متابعة أداءها لاحقا؛
  - يستطيع المهتمون بالقوائم المالية متابعة التغيرات التي تطرأ على هذه الأصول من فترة لأخرى بشكل ممتاز مما يمكنهم وبشكل جيد معرفة وقياس أداء المؤسسة بشكل أفضل<sup>1</sup>؛
- وهناك أيضا إيجابيات أخرى للقيمة العادلة و المتمثلة في:
- تعكس القيمة العادلة واقع المؤسسة الاقتصادية وتعبر عن المفهوم الشامل للدخل؛
  - تراعي القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد ويتمشى مع مفهومي المحافظة على راس المال الحقيقي ورأس المال المادي او الطبيعي؛
  - تعد النتائج المستخرجة باستخدام منهج القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية.
  - يزود منهج القيمة العادلة المستثمرين بكافة فئاتهم بوعي وبصيرة ونظرة تنبؤية مستقبلية بقيمة المؤسسة.<sup>2</sup>

### ثانيا: الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة

- على الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق القيمة العادلة إلا أنها لم تخلو من الانتقادات التي نوجزها فيما يلي:
- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار؛
  - 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؛

<sup>1</sup> حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد 2 العدد 2 جامعة الزيتونة الاردنية، 25.

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره ص 198.

- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية (Subjectivity) في تقييمها ، وهذا يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها؛
- عدم اتساق القيمة العادلة مع كثير من المبادئ و الأسس 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 مخاطرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- يتم الاعتراف ببعض الإيرادات و الخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية .<sup>1</sup>  
وهناك نقائص أخرى موجهة للقيمة العادلة ندرجها كما يلي:
- يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من موجودات المؤسسة ، عندما لا تتوافر لها أسواق نشطة و منتظمة ، أو لا تتوافر معلومات كافية عن خصائصها الفنية ، مما يعيق إجراء المقارنات بينها وبين موجودات شبيهة يتم القياس عليها في احتساب أو تقدير قيمتها العادلة؛
- قد يفتح استخدام منهج القيمة العادلة عند إعداد البيانات المالية إلى فتح مجال أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال ، وتغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات و مصالح الإدارة؛
- يتطلب إعداد و عرض القوائم المالية وفق منهج القيمة العادلة فترة أطول من الوقت قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية في الوقت المناسب ، فتفتقد هذه المعلومات خاصية التوقيت الملائم ؛
- يتطلب الوقوف على الظروف المحيطة بالقيمة العادلة بذل مجهود أكبر و تكبد مصروفات إضافية ، مما يؤدي إلى زيادة تكلفة إعداد القوائم المالية على منفعتها؛
- يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى نتائج مختلفة حسب مخرجات قياس كل منها ، مما يفقد البيانات المالية مصداقيتها و موضوعيتها و قابليتها للمقارنة<sup>2</sup>.

### المطلب الثالث : القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية

<sup>1</sup> بوكساني رشيد ، أوكيل نسيم ، العرابي حمزة مرجع سبق ذكره ص10.

<sup>2</sup> محمد مظر و موسى السويطي ، مرجع سبق ذكره ، ص 199.

### الفرع الأول: واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

تعتبر اغلب مفاهيم النظام المحاسبي وخاصة منها مفاهيم القياس المحاسبي مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية كطرق القياس والتقييم وذلك في اطار ما يسمى بالتوحيد المحاسبي، حيث أعدت هذه المفاهيم لتلائم مع البيئة الاقتصادية لجميع الدول وخاصة منها المتقدمة، إلا أن البيئة الاقتصادية الجزائرية تعد من بين الدول النامية .

إن مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أبرز المبادئ المحاسبية المهمة في عملية القياس المحاسبي من خلال هذا المنطلق جاء النظام المحاسبي المالي الجديد جملة من القوانين والمراسيم ولقد تم اصدار مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 2009/03/25 العدد رقم 19 للجريدة الرسمية، ويعتبر هذا الاطار المرجع القانوني للمعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF وقد تضمن هذا النظام كيفية القياس والتقييم لكل من عناصر القوائم المالية وتمت الاشارة في القانون رقم 07-11 في المادة 6 إلى ان احد المبادئ الاساسية والتي اعتبرها أساس في عملية إعداد الكشوف المالية هو مبدأ التكلفة التاريخية وهذا ما تم تكيده في المادة 16 "تفيد في المحاسبة عناصر الاصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على اساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الاخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر او تطور القدرة الشرائية للعملة"<sup>1</sup>

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

- القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة) ؛
- قيمة الانجاز؛

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، 22 جمادى الاولى 1429 هـ الموافق 28 ماي 2008 ص 12. <sup>1</sup>

● القيمة المحينة (أو قيمة المنعة)<sup>1</sup>.

من خلال ما سبق يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي تبنى كلا المنهجين وذلك حسب الحاجة للمنهج وأيضاً حسب بعض الشروط المشار إليها في جريدة الرسمية العدد 19 و 27.

الفرع الثاني : صعوبات ومشاكل تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية

يواجه تطبيق كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة العديد من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة

المحاسبية والمالية الجزائرية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- يسبب التضخم مشكلات عديدة في العناصر الواردة بالقوائم المالية المعبر عنها بالتكلفة التاريخية، الأمر الذي يجعل هذه القوائم غير معبرة بصدق عن حقيقتها الاقتصادية ومضللة ؛
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيارة البائع والمشتري على المعلومات الكافية ، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية؛
- اعتماد القواعد الجبائية على مبدأ التكلفة التاريخية وعدم وجود نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة ، هذا التحفظ من طرف المشرع الجبائي حول هذا العنصر ربما يرجع حسب رأيهم إلى كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير ،وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها ،خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية؛
- غياب سوق مالي كفء والكوادر المهنية المؤهلة؛
- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصدقية والشمولية:فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في؛ المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها.<sup>2</sup>

المطلب الرابع: تحيز القياس المحاسبي وأساليبه

الفرع الأول:متطلبات القياس المحاسبي

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 12 ربيع الأول 1430 هـ الموافق 25 مارس 2009 ص 6.<sup>1</sup>  
 هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛ مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير جامعة قاصدي  
 مرباح ورقة 2015، ص 24.<sup>2</sup>

لقد حاولت مختلف الاتحادات و الهيئات و الجمعيات المهنية بوضع معايير القياس المحاسبي ، لتحقيق أهداف القوائم المالية بما يتلاءم مع خصائصها النوعية ، ومن أهم هذه المعايير تلك التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) لسنة 1966م ، وتمثل هذه متطلبات فيما يلي:

**أولاً : الصلاحية للغرض المستهدف منها :** يقتضي هذا المعيار أن تكون البيانات و المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطاً وثيقاً من حيث قدرتها الإيضاحية و درجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله ، ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافاً متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تبايناً شديداً ، فإن الأمر يقتضي - تطبيقاً لهذا المعيار - افتراض أهداف معينة و محددة يرغب في تحقيقها من يستفيدون عادة من هذه المعلومات ، وهذا ما يحدث فعلاً في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح و إظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي.

**ثانياً : القابلية للتحقق منها :** يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه ، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات و الإجراءات المدونة ، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات و مطابقتها للمصدر ، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من خصائص التي تجعل منها أساساً سليماً لاتخاذ القرارات ، بحيث يمكن اتخاذ نفس القرار استناداً إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذها ، ويعني ذلك وجود دلالة محددة و معينة و لها استقلالها الذاتي بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ، أي بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات

**ثالثاً : الالتزام بالموضوعية:** تعني الموضوعية في التطبيق و الممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصي بقدر الإمكان ، و الاستناد على مصادر حقيقية للبيانات و المعلومات المحاسبية ، و الموضوعية بهذا المفهوم هي توأم التحقق و وجهه الآخر ، و يطلق عليها في كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعي ، و يعني مدلول الموضوعية من وجهة نظر الجمعية ان تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى ، الأمر الذي يتعين أن تكون هذه المعلومات واقعية ، و يمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة من خلال ما يلي:

- عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه احد المحاسبين ، فإن وصلوا الى النتائج نفسها فهذا يدل على الحياد المحاسب و عدم تدخله في النتائج؛

- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية.<sup>1</sup>

و هناك من يطلق على هذه الموضوعية بالموضوعية العلمية التي تتطلب إلى جانب حياد المحاسب و عدم تدخله بالنتائج ، أن تكون النتائج التي يقدمها القياس المحاسبي تمثل حقائق اقتصادية يمكن الدفاع عنها

رابعاً : **القابلية للقياس الكمي** : جرت العادة على استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير و القوائم المالية ، و كان ذلك نتيجة حتمية لعدم إمكانية استخدام مقاييس كمية أخرى لقياس التغيرات المحاسبية و تلخيص و عرض البيانات المتعلقة بها و المعلومات الناتجة عنها و ذلك بسبب اختلاف طبيعة العناصر المكونة لهذه التغيرات و عدم تماثلها . و لما كان الالتزام بالقياس النقدي يؤدي في كثير من الأحيان الى استبعاد بيانات و معلومات مفيدة و يمكن قياسها بمقاييس كمية أخرى و تكون في العادة بيانات و معلومات لازمة لإيضاح و علاج التشوهات الناتجة عن الاعتماد على المقياس النقدي دون غيره ، فإن هذا المعيار قد امتد بمحدود البيانات و المعلومات المحاسبية ، إلى التعامل في كل البيانات التي يمكن قياسها كميًا ، و إنتاج كل المعلومات التي يمكن قياسها كميًا ، بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقديًا . و رغم ذلك ما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على المقياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني : تحيز القياس المحاسبي

تعد ظاهرة تحيز القياس bias Measurement من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس ، وأيا كان مجالها في العلوم البحتة أو في العلوم الاجتماعية على حد سواء . وبينما يكون تحيز القياس ضئيلاً ويمكن تحديده بقدر كبير من الدقة في العلوم البحتة ، فإنه غالباً ما يكون كبيراً ويصعب قياسه في العلوم الاجتماعية عامة وفي المحاسبة بشكل خاص . ويرتبط ذلك إلى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية ، وبطبيعة عملية القياس المحاسبية من الناحية الأخرى .

ورغم الإجماع العام على أن الخاصية محل القياس للحدث الاقتصادي هي القيمة المالية ، إلا أن مفهوم القيمة ليس مفهوماً محددًا لدى المحاسبين ، مما يجعلهم مختلفين في قياس هذه القيمة . كما أن

<sup>1</sup> بسمه سويد ، مرجع سبق ذكره ص 28.

<sup>2</sup> نفس المرجع ص 28.



عملية القياس المحاسبية هي الأخرى محكومة بفروض وقواعد ومبادئ محاسبية عامة ينقصها التحديد، ويعاني الكثير منها من عيوب أو محددات وأوجه قصور، ذلك ما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات والتقديرية الشخصية للمحاسب والإدارة. وبالإضافة الى ذلك فإن من العوامل الهامة المسببة لتحيز القياس المحاسبي، هو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبية (أي وحدة النقد)، إذ أن قيمة هذه الوحدة بخلاف قيم وحدات القياس الأخرى، تتسم بسمة التقلب وعدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية القياس، ويجعلها هي الأخرى عرضة للتقلب وعدم الثبات.

وينقسم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع كما يلي :

**1- تحيز قواعد القياس المحاسبي:** يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس الذي ترتبط أسبابه بوجه عام بنظام القياس المحاسبي نفسه بما يتضمنه من مفاهيم ومبادئ وفروض وأعراف محاسبية تحكم عملية القياس المحاسبي مثل: مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الاعتراف وفرض ثبات وحدة النقد. الخ، ويكون دور المحاسب في نشوء هذا التحيز حياديا ولو من الناحية النظرية على الأقل ؛

ولعل من أوضح مظاهر هذا التحيز، هو تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم أو حالات الانكماش طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعي تعديل آثار هذا التضخم أو الانكماش.<sup>1</sup>

**2- تحيز القوائم بعملية القياس:** ويقصد به تحيز القياس المحاسبي التي ترتبط أسبابه بالقوائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي. مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل، أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حياديا، على أساس افتراضي أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة، يتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية وأن المحاسب يستخدمه بطريقة خاطئة في عملية القياس، تؤدي إلى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب وليس بنظام القياس.

يحدث ذلك مثلا إذا تم تكليف مجموعة من المحاسبين بتحديد قيمة قسط الاستهلاك لأحد الموجودات طويلة الأجل، بموجب قاعدة قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلا. في هذه الحالة وإن اتفق جميع أفراد المجموعة على استخدام نفس قاعدة القياس، إلا أنهم قد يختلفون في نتائج القياس المحققة بخصوص قيمة قسط الاستهلاك. ولو حللنا أسباب تحيز القياس المحاسبي المتمثل في فروقات

<sup>1</sup> محمد مطر موسى السويطي، مرجع سبق ذكره. ص 147. 154.

قيمة قسط الاستهلاك المحددة من قبل أفراد المجموعة، لوجودناها مرتبطة بطريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس بقاعدة القياس نفسها، إذ أن تحيز القياس الناشئ عن تحديد قيمة قسط الاستهلاك يمكن رده إلى اختلاف أفراد المجموعة في تقدير العمر الإنتاجي للأصل، أو في تقدير قيمة نفاية هذا الأصل في نهاية عمره الإنتاجي، وليس إلى قاعدة القياس المستخدمة.

**3- التحيز المشترك:** وهو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معاً. بمعنى أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي مثلها مثل درجة موضوعية القائم بعملية القياس، تكونان ناقصين في هذه الأحوال. يحدث ذلك مثلاً عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة. وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة، تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب المتحيز، بسوء استخدامه لهذه القاعدة المتحيزة.

مثال على ذلك تحيز القياس المحاسبي المرافق لاستخدام سياسة أو قيد الحيطه و الحذر، وتعد هذه السياسة قاعدة من قواعد القياس المحاسبي، يتمسك به المحاسبون في تنفيذ قياساتهم التاريخية، وهي تؤدي بوجه عام إلى تخفيض قيم الأصول المقاسة، وتخفيض قيم صافي الربح السنوي، لكن استخدام هذه السياسة من قبل محاسبين مختلفين في درجات نحفظهم، يؤدي إلى اختلاف في قيم تحيز القياس الذي يصيب البيانات المحاسبية التاريخية.

غير أن ما يجدر ذكره أنه من الصعب في الواقع العلمي، تمييز مصدر واحد و محدد لتحيز القياس المحاسبي، لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالباً ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب و النظام المحاسبي معاً.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص 154.

### الفرع الثالث : أساليب القياس المحاسبي

تشمل هذه الأساليب على مجموعة من الأساليب القياسية المتبعة في عملية القياس المحاسبي وهي ما يلي:

1- **أساليب قياس أساسية أو مباشرة:** والتي تحدد عملية نتيجة القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة، وذلك دون الحاجة الى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبنية على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس وتعتبر عملية التبويب المحاسبي من أهم الوسائل والأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة الى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كقياس بموجبه ييؤب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية.<sup>1</sup>

وتعد عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة الى استخدام الأرقام، يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب، كقياس ييؤب بموجبه الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية، كأن ييؤب أصل فئة الموجودات طويلة الاجل، أو مصروفا في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.<sup>2</sup>

2- **أساليب القياس المشتقة:** إذا ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها تعتمد على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب. أما في مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة.<sup>3</sup>

3- **أساليب القياس التحكيمية:** تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة ويطلق عليها بعض المحاسبين مصطلح (measurements by fiat) قياسات مجازية، ولكن الفرق الرئيسي بين الأساليب غير المباشرة والأساليب التحكيمية، أنه توجد قواعد موضوعية

<sup>1</sup> سيد عطاء الله السيد، مرجع سبق ذكره ص 183

<sup>2</sup> محمد مطر، موسى السويطي مرجع سبق ذكره ص 139.

<sup>3</sup> سيد عطاء الله السيد مرجع سبق ذكره ص 183

تحكم أساليب القياس غير المباشرة، بينما تفتقر الأساليب القياس التحكيمية الى مثل هذه القواعد، مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الاحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

#### المطلب الأول: عرض وقراءة الدراسات السابقة

#### الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية

1- دراسة (ابراهيم خليل حيدر السعدي 2009) بعنوان: مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول.<sup>2</sup>

تعالج هذه الدراسة مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم و أثرها على استبدال الأصول حيث تعرض الباحث في دراسته إلى مشكلة اختيار البديل المناسب للقياس المحاسبي في ظل ظاهرة التضخم وأثر ذلك على قرارات الادارة، المتمثلة في قرار احلال الأصول الثابتة، وهدفت هذه الدراسة إلى هدفين مهمين هما: أولاً: معرفة أهم مشكلات القياس المحاسبي في ظل ظروف التضخم والهدف الثاني متمثل في استعراض اهم البدائل المطروحة لحل هذه المشكلات ؛ وفي الاخير توصلت الدراسة الى أن ظاهرة التضخم تؤدي الى حدوث مشاكل مالية عند استبدال الأصول. وأنه رغم القرارات الادارية الخاطئة التي تتسبب فيها التكلفة التاريخية إلا أن جزءاً كبيراً من الشركات تفضل العمل على أساسها في القياس المحاسبي.

2- دراسة (عريف نورة 2011) بعنوان: إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية.<sup>3</sup>

تعالج هذه الدراسة موضوع إشكالية القياس المحاسبي باستخدام مدخل التكلفة التاريخية والذي يعد أحد المبادئ المحاسبية، ويهدف هذا البحث إلى تبيان أهمية المعايير المحاسبية الدولية وأهمية المخرجات المالية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، والمكانة التي يحوزها القياس المحاسبي في القوائم المالية

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره ص 111.

<sup>2</sup> ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 2009، 21.

<sup>3</sup> نورة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقة 2011.

وإبراز العناصر التي يمسها القياس المحاسبي بصفة مباشرة وذلك بتحديد المقياس المناسب لكل عنصر واستعراض بعض نماذج القياس كالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة .

وفي الاخير خلصت الدراسة إلى أن كل بدائل القياس المحاسبي لها خصائص تمتاز بها وتعاني نقائص تؤثر على عملية القياس وأن البيئة الجزائرية لا تتوفر على مرجعية سوق نشط الامر الذي يؤدي إلى اعتماد التكلفة التاريخية دون القيمة العادلة .

### 3- دراسة (سويد بسمة 2012) بعنوان: دراسة مقارنة بين بدائل المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).<sup>1</sup>

تعالج هذه الدراسة موضوع دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي وذلك بالمقارنة بين أكثر بديل استخداما في المحاسبة وأحدث بديل للقياس حيث هدفت هذه الدراسة الى عرض اهم الاراء المؤيدة والمعارضة لكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وإلى إجراء مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ؛

وفي الاخير خلصت الدراسة الى انه يجب الاعتماد على التكلفة التاريخية لدرجة الموثوقية العالية التي توفرها وكذلك الاعتماد على القيمة العادلة التي توفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

### 4- دراسة(بن هجيرة جميلة 2013) بعنوان : أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيات العينية.<sup>2</sup>

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مفاهيم القياس المحاسبي والتحكم فيه ،وتوضيح مزايا وعيوب كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وتوضيح الفروقات ما بين التطبيق القياس بالتكلفة التاريخية والقياس بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفي الاخير خلصت الدراسة الى وجود فروق جوهرية بين الارقام المحاسبية للاستثمارات المعاد تقيمها باستخدام القيمة العادلة والأرقام المحاسبية للتثبيات المعدة على اساس التكلفة التاريخية وان التقييم الاولي لممتلكات المؤسسة يكون اساس التكلفة التاريخية التي تأخذ صفة ومحل القيمة العادلة في فترة دخولها للمؤسسة وضرورة اعادة

<sup>1</sup> بسمة سويد ،دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة )، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية ،جامعة قاصدي مرياح ورقة 2012.

<sup>2</sup> جميلة بن هجيرة ،أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيات العينية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية ،جامعة قاصدي مرياح ورقة 2013.

تقييمها وفق القيمة العادلة، ولإجراء عملية إعادة التقييم وفق القيمة العادلة لابد من توفر اسواق نشطة ويعتبر هذا الشرط عائقا لعدم توفره في البيئة الجزائرية.

## 5- دراسة (قويدري بوحفص 2014) بعنوان : تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.<sup>1</sup>

تعالج هذه الدراسة تقييم بدائل القياس المحاسبي وهذا من خلال التعرض لمفاهيم القياس المحاسبي والمتمثلة في التكلفة التاريخية والقيمة العادلة والتي تتمتع بأكثر ملائمة لعمليات اتخاذ القرار حيث ان كل بديل لديه مزايا كما انه لا يخلو من النقائص .

وفي الاخير خلصت الدراسة على انه يتم الاعتماد بشكل اكبر على التكلفة التاريخية وهذا لموثوقيتها العالية، وان الاعتماد على القيمة العادلة هو بشكل اقل برغم من ملائمة المعلومات التي تقدمها إلا انها تواجه العديد من الصعوبات وهذا راجع الى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وكذلك وعي اهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية بالإضافة الى عدم توفر اسواق مالية نشطة في البلد.

## 6- دراسة (شادو عبد اللطيف 2014) بعنوان: القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS.<sup>2</sup>

هدفت الدراسة الى توضيح مدى دلالة القوائم المالية كأداة للإفصاح عن المعلومات الضرورية اللازمة لمستخدمي القوائم المالية، والمساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة القوائم المالية، والوصول بها إلى المستوى المطلوب من الافصاح عن المعلومات الواجبة النشر في القوائم وفقا لمعايير المحاسبية الدولية. حيث تناول الباحث القياس المحاسبي في القوائم المالية وتطرق إلى ماهية القياس المحاسبي والمعايير.

<sup>1</sup> قويدري بوحفص تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014.

<sup>2</sup> عبد اللطيف شادو، القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014.

وفي الاخير توصلت الدراسة الى ان مستوى الافصاح عن المعلومات المحاسبية بالقياس مع مستوى الافصاح المطلوب الموجود في المعايير المحاسبية بالقياس مع مستوى الافصاح المطلوب الموجود في المعايير المحاسبية الدولية هو بشكل عام مناسب

الفرع الثاني: الدراسات باللغة الاجنبية

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

هدفت هذه الدراسة الى المقارنة بين طريقة القيمة العادلة وطريقة التكلفة التاريخية ومدى تأثير كلا الطريقتين على البيانات المالية على الرغم من ان كلا الاسلوبين يستخدم على نطاق واسع من قبل الكيانات في حساب الدخل والمراكز المالية .

وخلصت الدراسة الى انه ليس من السهل اختيار طريقة مناسبة من بين الطريقتين وذلك لأن كل من الطريقتين لها مزايا وعيوب إذ ان طريقة التكلفة التاريخية سهلة الاستخدام وبسيطة للفهم ومع ذلك فإن مؤيدي القيمة العادلة يدعو إلى إعادة النظر في محاسبة التكلفة التاريخية بسبب جملة من العيوب ومن ناحية اخرى تبرز نجاعة القيمة العادلة في نقل القيمة الحالية للاصول والخصوم وفقا لظروف السوق بحيث يوفر لمستخدمي القوائم المالية مزيد من المعلومات المالية . إلا أن مدخل القيمة العادلة لديها بعض العيوب ومع ذلك يبقى استخدام طريقة القيمة العادلة متفوق على استخدام طريقة التكلفة التاريخية

### • Shamkuts, Volha.(2010) Fair Value Accounting<sup>2</sup>.

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مفاهيم القيمة العادلة وطرق تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى منشأة الاعمال وإجراء مقارنة بين نظام محاسبة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية وقد تم الربط بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الاستثمارات المالية وأزمة أسواق المال العالمية وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية وأن القيمة العادلة تعطي معلومات محدثة لتعكس قيمتها السوقية ومن ثم زيادة الشفافية ،ومن ناحية أخرى يؤدي تطبيق

<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> Shamkuts, Volha. **Fair Value Accounting**. , University of Iceland, Faculty of Business Administration, Master Thesis (2010).

القيمة العادلة إلى إعطاء فرصة للإدارة بالتلاعب حيث ان القيمة السوقية قد لا تعكس القيمة العادلة بافتراض عدم كفاءة السوق.

### المطلب الثاني: نقد وتحليل الدراسات السابقة

يعد موضوع القياس المحاسبي من المواضيع المهمة التي اهتمت بها المنظمات المهنية المحاسبية والجهات الاكاديمية في كافة الدول. كون أن موضوع القياس المحاسبي هو أحد الوظائف المحاسبية الاساسية وذلك لأهميته في السير نحو التوافق المحاسبي وهو مشكل تسبب في قصور النظرية المحاسبية منذ القرن العشرين إلى يومنا هذا.

ففي الدراسات السابقة التي تم التعرض لها نجد أنها في الغالب ركزت على :

1. الجانب النظري والمتمثل في مقومات القياس المحاسبي وأهم بدائل القياس.
2. أن أغلب الدراسات ركزت على دراسة القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ولم تتطرق للدراسة التطبيقية محل الدراسة.
3. أغلب الدراسات التطبيقية تكون عبارة عن رصد لأراء المختصين والمهتمين بالمحاسبة عن طريق استمارة الاستبيان. وإذا كانت هناك دراسة عملية في المؤسسات فتخلص هذه الدراسة إلى أنه لم يتم التقييد بالطرق والممارسات المحاسبية.
4. هذه الدراسات سارت قي نفس المنحنى . حيث ركزت على بدائل القياس المحاسبي لكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة عن طريق رصد لأراء المتخصصين بواسطة الاستبيان
5. هناك بعض الدراسات قامت بدراسة تطبيق القياس المحاسبي على المؤسسات ، ودراسات قامت بتعديل القياس بالتكلفة التاريخية . ولم يتطرق إلى القياس بالقيمة العادلة ويعود ذلك القصور إلى أن البيئة الجزائرية لا تتوفر على مرجعية سوق نشط الأمر الذي يؤدي إلى الاعتماد على التكلفة التاريخية دون القيمة العادلة.
6. ركزت دراسة (بن هجيرة ) على معرفة أثر استخدام كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في القياس بالنسبة للممتلكات المؤسسة العينية إلا أنها اختارت مؤسسة اقتصادية واحدة لهذه الدراسة ولم تقم بتعميمها على عدة مؤسسات



7. ركزت دراسة (ابراهيم خليل حيدر السعدي) على معالجة مشاكل القياس المحاسبي في ظل محاسبة التضخم. حيث قام بتعديل القياس بالتكلفة التاريخية. إلا أنه لم يتم التطرق إلى تطبيق القياس بالتكلفة العادلة.

### 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 التكلفة التاريخية وعن تطبيق القيمة العادلة في حين بقيت الفئات الأخرى في دراستها إلى إبراز مدى أهمية معيار القيمة العادلة على حساب التكلفة التاريخية وما هو البديل الأنسب للقياس المحاسبي .

أما فيما يخص هذه الدراسة فتشابهت مع الدراسات السابقة من حيث دراسة البدائل القياس المحاسبي سواء على التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة أو البديلين معا، بالإضافة إلى أنها تتشابه مع بعض الدراسات في الاداة المستخدمة والادوات الاحصائية .

ويكمن وجه الاختلاف في البيئة المدروسة من خلال دراسة بدائل القياس المحاسبي واجراء مقارنة بينهما باستخدام جملة من الادوات الاحصائية والأساليب الرياضية ، كما أن هذه الدراسة استهدفت أفراد آخرين يمثلون عينة المستجوبين بالإضافة إلى اختلاف حجم العينة عن عينة الدراسات السابقة.

وستحاول هذه الدراسة الخروج عن الاطار الذي تم تناوله حول التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في الدراسات السابقة وسوف يتم معرفة مدى فعالية أدوات القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال أخذ آراء كل من المهنيين والاكاديميين في مجال المحاسبة وفيما إذا كان هناك إمكانية توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي

## خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية والتطبيقية الخاصة بدراسة فعالية ادوات القياس المحاسبي. واستنتجنا ان عملية القياس المحاسبي هي أساس وجوهر العمليات المحاسبية. والهدف من بدائل القياس المحاسبي هو قياس عناصر القوائم المالية لأهدافها التي أنشأت من الشفافية والمصدقية عليها ، وبدون عملية قياس موثوقة وملائمة في نفس الوقت لا يمكن الوصول إلى معلومات محاسبية معبرة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

وبعد أن قمنا بعرض كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وجدنا أن كل منهما تحتوي على مزايا وعيوب ، ووجود آراء مؤيدة وأخرى معارضة لكل منهما

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية لأدوات القياس  
المحاسبي

تمهيد:

بعد التطرق الى الجانب النظري للدراسة وذلك من خلال تطرقنا الى الاطار المفاهيمي للقياس المحاسبي والتعرض الى واقع القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية وعرض مجموعة من الدراسات السابقة في الموضوع. إلا أن الدراسة النظرية تبقى بحاجة لوجود تدعيمات واقعية. لهذا سنحاول في هذا الفصل القيام بعملية إسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على الجانب العلمي، ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن محاورها فرضيات الدراسة والتي على ضوءها نقوم بالحكم على فعالية أدوات القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر المستقيمين .

ولإمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا أن نتناولها من خلال مبحثين :حيث يعتبر المبحث الاول مقدمة وجيزة للاطار العام للدراسة الميدانية ووصفا للطريقة والادوات المستخدمة في القيام بهذه الدراسة ،أما فيما يخص المبحث الثاني قد تم التعرض لنتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسير النتائج والبيانات المتحصل عليها.

وكان تقسيم هذا الفصل كالتالي :

المبحث الاول:الطريقة والادوات المستخدمة

المبحث الثاني :النتائج والمناقشة

المبحث الاول: طريقة وأدوات الدراسة

المطلب الاول: طريقة الدراسة

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

1. مجتمع الدراسة: تم اختيار مجتمع الدراسة بناء على علاقة أفرادها بالمجال المحاسبي ممن يحملون شهادة ليسانس فما فوق ، حيث شمل مجتمع الدراسة على أساتذة جامعيين ذوي الاختصاص في المحاسبة والمهنيين المحاسبين الذين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى محافظي الحسابات وذلك لأنهم الفئة الأكثر التصاقاً بمدخل القياس المحاسبي.

ويمكن تصنيف هذا المجتمع الى فئتين :

● فئة الأكاديميين متمثلة في الاساتذة الجامعيين

● فئة المهنيين وتشمل عينة من المحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية والمهنيين والمعتمدين

2. عينة الدراسة: تتكون عينة الدراسة من كافة مفردات مجتمع الدراسة وقد تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية وقد شملت: الفئة الاولى: الاساتذة الجامعيين (الاكاديميين)

الفئة الثانية: المهنيين المعتمدين (محاسب خبير ، محافظ حسابات، ..) والمحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية وبناء على ذلك تم تحديد عينة الدراسة في (50) استمارة شملت الفئة المعنية والجدول التالي يبين عينة الدراسة

الجدول رقم (2-1) احصائيات الاستبيانات الموزعة والمستردة على العينة

البيانات	العدد	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	50	100%
عدد الاستمارات المستردة	42	84%
عدد الاستمارات المستبعدة	2	5%
عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	40	80%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على فرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (1-1) وبعد عملية الفرز و التبيويب و التنظيم تم الاعتماد 40 استمارة للدراسة من مجموع الاستمارات الموزعة والبالغة 50 استمارة وذلك بعد فقد 8 استمارات لعدم كفاية الاجابة الواردة فيهما .

### الفرع الثاني : تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها

اعتمدنا في الدراسة الميدانية على مصدرين أساسيين للبيانات حيث قمنا بجمعها من خلال المصادر الثانوية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة وتمثلت فيما يلي

1. **المصادر الاولية:** تم التوصل اليها من خلال البحث الميداني الذي قمنا به حيث تم توزيع استبيان الدراسة على عينة من الاكاديميين والمهنيين بهدف تجميع المعلومات اللازمة لموضوع بحثنا ، ثم تفرغهما ومعالجتهما عن طريق البرنامج الاحصائي spss المصدر رقم 20
2. **المصادر الثانوية:** تمثلت المصادر الثانوية للدراسة في مجموعة المقالات العلمية و البحوث الجامعية اضافة الى الدارسات السابقة التي تطرقت الى موضوع بحثنا ، وبناء عليها قمنا بتحديد فرضيات دراستنا وتحديد اسئلة الاستبيان بما يناسب ويؤدي الى الاجابة على الفرضيات ، وبهدف التحليل الاحصائي و اختبار فرضيات الدراسة استعملنا مقياس ليكرت الثلاثي كما هو موضح في الجدول الموالي :

### الجدول رقم (2-2) سلم ليكرت الثلاثي

العبارات	غير موافق	محايد	موافق
الاوزان	1	2	3

المصدر: من اعداد الطالبة

## المطلب الثاني : أدوات الدراسة

تهدف من خلال هذا المطلب الى توضيح الأدوات المستعملة في دراستنا الميدانية و طرق جدد البيانات و البرامج و الأدوات المستعملة في المعالجة الاحصائية

### الفرع الأول : الأداة المستعملة في الدراسة :

1. تصميم استمارة الاستبيان : من خلال هذه المرحلة حولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة ، بحيث تكون سهلة وقابلة لفهم من قبل المستجوبين ولدين من المفترض أن يكون على اطلاع واسع بموضوع الدراسة بحيث تسمح لنا هذه الاسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الاجابة والقبول لدى العينة وقد تم إعداد الاستبيان عبر المراحل التالية

- تجميع المعلومات من الدراسات والبحوث الجامعية السابقة ؛
- اعداد الاستبيان الأولي بالتشاور مع المشرف ؛
- عرض الاستبيان على من الأساتذة ؛
- اخراج الاستبيان في شكله النهائي ؛
- توزيع الاستبيان على أفراد العينة .

2. نشر استمارة الاستبيان : بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمادا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي

- المقابلة الشخصية : وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة الى المستجوب و محاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي يكتنفها.
- التسليم الغير مباشر : وهذا من خلال ايداع استمارة والاستبيان في العديد من المؤسسات والمكاتب المحاسبية

3. هيكل الاستبيان : تضمنت استمارة الاستبيان 38 سؤالاً توزعت على ثلاثة محاور رئيسية ، و لقد تم صياغة الاسئلة وفقا للانواع المتعارف عليها (النوع المغلق) ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

- المحور الاول : يضم هذا المحور الاسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة (الجنس ، العمر ..... ) يحتوى على ستة أسئلة من السؤال رقم 01 الى السؤال رقم 06.
- المحور الثاني : يضم هذا المحور الاسئلة من السؤال رقم 07 الى السؤال رقم 15.

- **المحور الثالث :** يضم الاسئلة المتعلقة بظروف البيئة الجزائرية ويضم 09 أسئلة من السؤال رقم 16 الى السؤال رقم 24.
- **المحور الرابع :** يضم هذا المحور الاسئلة المتعلقة بفعالية بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ويضم هذا المحور 14 سؤال ، من رقم 25 الى السؤال رقم 38.
- 4. **هدف الاستبيان :**
- **صدق المحكمين :** من اجل التعرف على صدق استبيان دراستنا قمنا بقياسه من خلال عرضه على مجموعة من المحكمين بلغ عددهم 3 محكمين من اساتذة الجامعيين جامعة قاصدي مرياح ورقلة كما هو مبين في الملحق ( رقم 02 ) وتم تعديل الاستبيان وفق توجيهات واقتراحات المحكمين قبل اخراجه بصورته النهائية ، كما هو موضح في الملحق (رقم 01) ثم توزيعه على عينة الدراسة .
- **قياس ثبات الاستبيان:** قمنا باستخدام مقياس ألفا كرونباخ للتعرف على مدى ثبات الاستبيان وفقراته ، حيث يأخذ هذا المعامل قيم بين (0-1) فكلما كانت قيمة المعامل أقرب للواحد كان هناك ثبات للفقرات.

#### الفرع الثاني: الادوات والبرامج الاحصائية

- 1) **البرامج المستعملة:** بعد توزيع الاستبيان على العينة المستهدفة بعد ذلك قمنا بجمعها وترميزها وتفرغها في برنامج Excel ثم نقل المعطيات إلى برنامج SPSS بغرض المعالجة الاحصائية للبيانات.
- 2) **الادوات الاحصائية المستعملة :** بغرض الحصول على نتائج لدراستنا قمنا بمعالجة بيانات الدراسة بإجراء مجموعة من الاختبارات الاحصائية نذكر منها:
  - أساليب الاحصاء الوصفي للتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية ؛
  - اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة الثبات بين فقرات الاستبيان؛
  - حساب متوسطات الحسائية والانحرافات المعيارية لكل محور من محاور الاستبيان؛
  - اختبار ANOVA.



المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

المطلب الاول: عرض نتائج الدراسة الميدانية

بعد تفرغ الاستبيانات المسترجعة والصالحة للدراسة في برنامج SPSS من أجل الحصول على النتائج  
نشر في عرض مختلف النتائج المتحصل عليها والخاصة بعينة الدراسة.

الفرع الاول: عرض نتائج المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

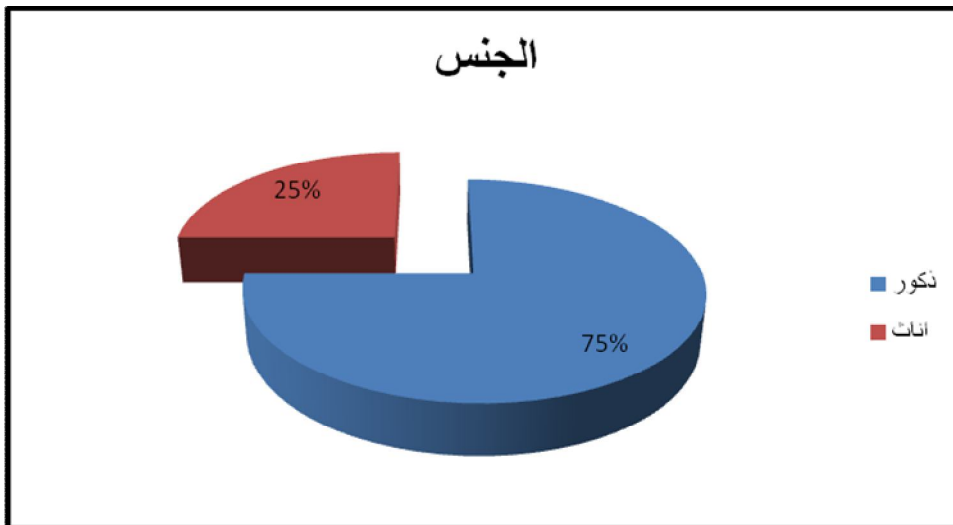
نتناول في هذا العنصر خصائص أفراد العينة من حيث الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات  
الخبرة، القطاع، والجداول التالية تبين النتائج الوصفية لخصائص وسمات افراد العينة:

1. توزيع افراد عينة الدراسة حسب الجنس :

الجدول رقم (2-3) توزيع العينة حسب الجنس

النسبة	التكرار	الجنس
75%	30	ذكور
25%	10	اناث
100%	40	المجموع

الشكل رقم (2-1) :توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

تتكون عينة الدراسة من 40 فردا، منهم 30 ذكرا و 10 إناث، حيث يوضح لنا الشكل رقم (1-1) والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، وكانت نسبة الذكور مرتفعة جدا مقارنة بنسبة الاناث حيث بلغت نسبة الذكور 75% في حين قدرت نسبة الاناث حوالي 25% وهذا يفسر أن الذكور يتوجهون لتخصصات وميادين العمل المحاسبي أكثر من الاناث.

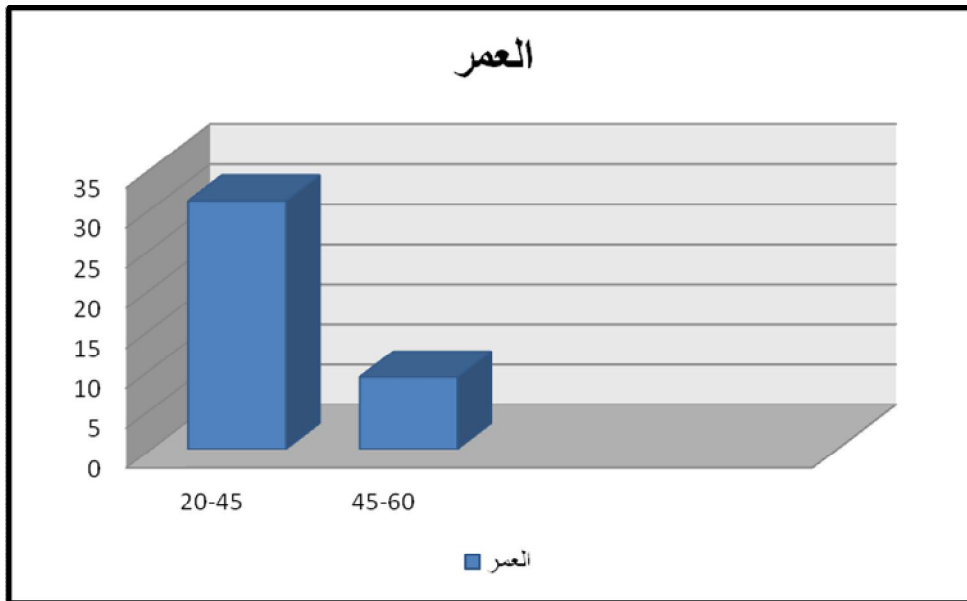
2. توزيع افراد عينة الدراسة حسب العمر :

الجدول رقم (2-4) توزيع العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة
من 20-45 سنة	31	77.5%
من 45-60 سنة	9	22.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-2) توزيع العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-2) والشكل الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ تباين أعمار أفراد عينة الدراسة بين الفئتين المدرجتين ، وأن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة هي الفئة العمرية بين 20 سنة إلى 45 سنة حيث بلغت نسبة 77.5% في حين بلغت نسبة الفئة العمرية ما بين 45 سنة إلى 60 سنة نسبة 22.5% .

وبالتالي يمكن اقول أن الفئة السائدة في عينة الدراسة هي من شابة إلى متوسطة العمر وأن هذه التركيبة العمرية لعينة الدراسة يمكن ان تنعكس بشكل ايجابي على اجابات الاستبيان نظرا لكون الاستبيان يحتوي على قاعدة معلومات حديثة نسبيا لبدل القياس المحاسبي الا وهو القيمة العادلة.

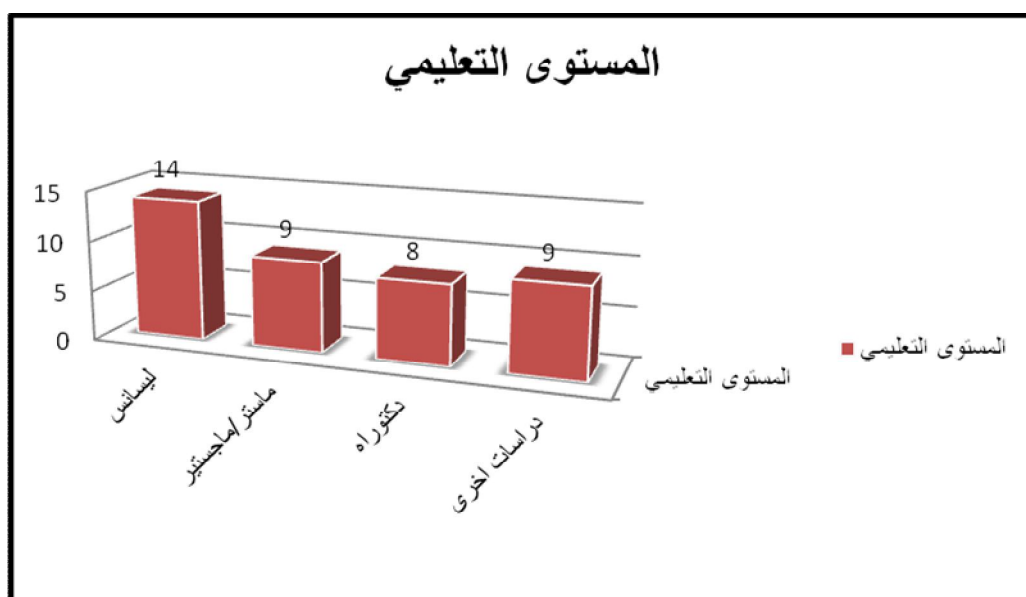
### 3. توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي:

الجدول رقم (2-5) توزيع العينة حسب المستوى العلمي

النسبة	التكرار	المستوى التعليمي
35%	14	ليسانس
22.5%	9	ماستر /ماجستير
20%	8	دكتوراه
22.5%	9	دراسات اخرى
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-3) توزيع العينة حسب المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

نستدل من خلال رقم (2-5) الجدول والشكل أعلاه و الخاص بتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم 14 فرد ونسبة 35 %، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماستر أو الماجستير 22.5 %، ونسبة حاملي شهادة الدكتوراه 20 % أما نسبة حاملي الشهادات الاخرى 22.5 % .

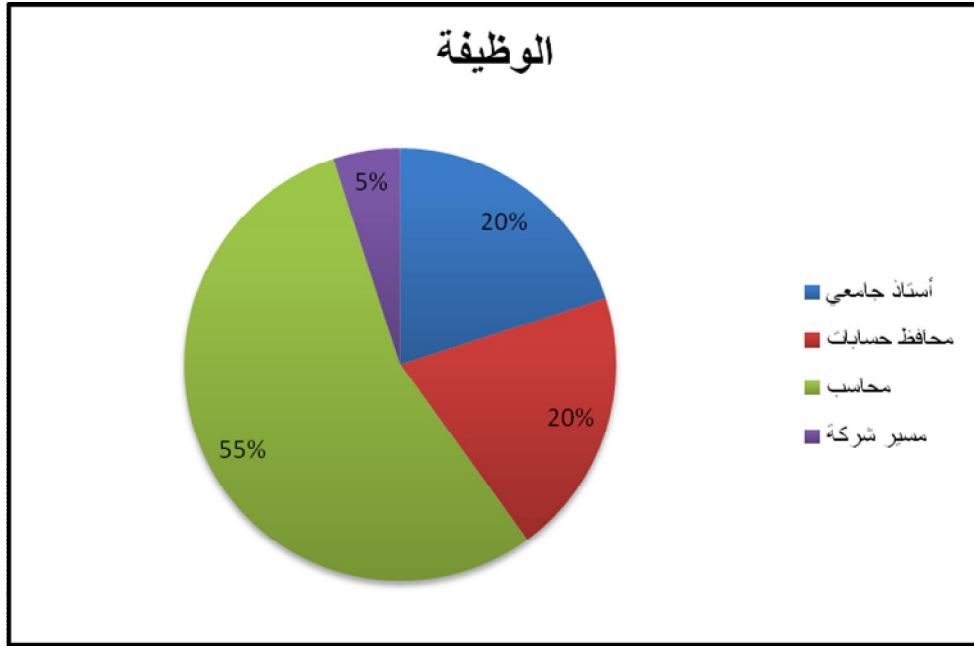
#### 4. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة :

الجدول رقم (2-6) توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
استاذ جامعي	8	20%
محافظ حسابات	8	20%
محاسب	22	55%
مسير شركة	2	5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم (1-4) توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات SPSS

من خلال الجدول رقم (2-6) والشكل المتعلق بتوزيع العينة حسب الوظيفة نجد أن أكبر نسبة استحوذت عليها الفئة التي تشغل منصب محاسب وكان عددها 22 فرداً أي بنسبة 55% وهي فئة جد هامة بسبب المسؤولية التي تقع على المحاسب فهو يقوم بقياس وتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في حين تساوت نسبة الاساتذة مع محافظي الحسابات والتي بلغت نسبة كل منهما 20% أما مسيري الشركة فكانت نسبتها ضئيلة جداً أي بنسبة 5% .

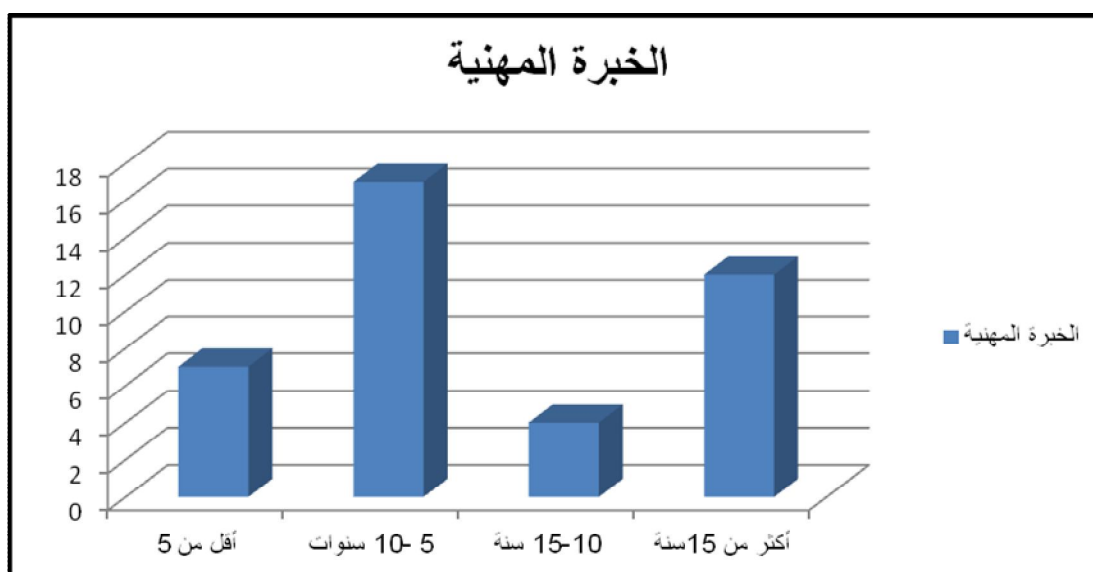
## 2. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

الجدول رقم (2-7) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	الخبرة
17.5%	7	أقل من 5 سنوات
42.5%	17	من 5-10 سنوات
10%	4	10-15 سنة
30%	12	أكثر من 15 سنة
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2-5) توزيع العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول (2-7) والشكل أعلاه لتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية أن النسبة الكبرى لعدد سنوات الخبرة لأفراد العينة كانت لذوي الخبرة من 5-10 سنوات بنسبة 42.5% ثم يليها أصحاب الخبرة الأكثر من 15 سنة بنسبة 30%، أما بالنسبة لأصحاب الخبرة التي تقل عن 5 سنوات كانت نسبتها 17.5% وأدنى نسبة كانت لأصحاب الخبرة التي تتراوح أعمارهم ما بين (10 و 15 سنة) وكانت نسبتها 10%. وتدل هذه النتائج على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة، مما ينعكس إيجابياً على نتائج الدراسة.

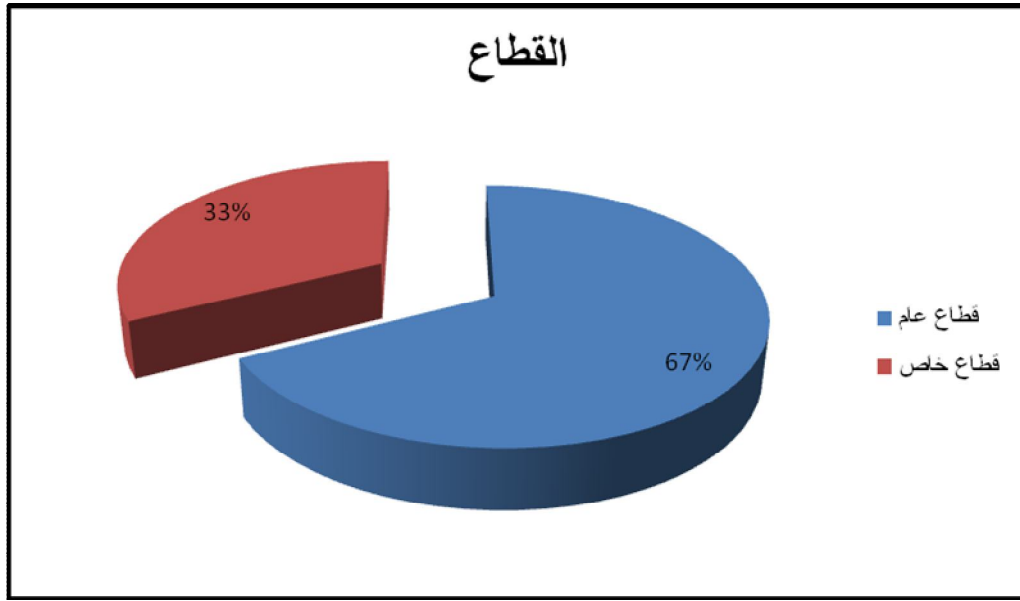
5. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع:

جدول رقم (2-8) توزيع العينة حسب القطاع

القطاع	التكرار	النسبة
قطاع عام	27	67.5%
قطاع خاص	13	32.5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات SPSS.

الشكل رقم (2-6) توزيع العينة حسب القطاع



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

يبين لنا الجدول رقم (2-8) والشكل أعلاه توزيع عينة الدراسة حسب نوع القطاع الذين ينتمون إليه ومن خلاله نجد أن جل أفراد العينة يعملون في القطاع الحكومي في المؤسسات الاقتصادية التابعة للدولة حيث وصلت نسبتهم إلى 67.5% وباقي أفراد العينة يشتغلون في القطاع الخاص وبلغت نسبتهم 32.5%.

هذا التنوع في القطاع من شأنه أن يضيف على نتائج الدراسة نوع من الشمولية والإلمام والإحاطة بجوانب الموضوع المتعلقة بالبيئة المحاسبية الجزائرية.

### الفرع الثاني: عرض نتائج محاور الاستبيان

#### أولاً: ثبات أداة الدراسة

توجد عدة اختبارات تقيس الثبات الداخلي لأداة الدراسة، أهمها معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، والنسبة الاحصائية المقبولة لهذا هي 0.60% والجدول الموالي بين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة:

الجدول رقم (2-9) يبين معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,7680	32

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 0.768 مما يعني أنه في حالة توزيع الاستبانة من جديد على نفس العينة وفي نفس الظروف فإن أكثر من 76% منهم يعيدون نفس الاجابة وهو ما يعبر عن نسبة جد مقبولة لهذه الدراسة.

#### ثانيا: عرض نتائج محاور الاستبيان

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل اجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس كيرت، حيث قمنا بحساب طول الفئة الذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 1 إلى 2 ، من 2 إلى 3) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (غير موافق، محايد، موافق). وعليه يساوي طول الفئة:  $0.66 = 3/2$

يصبح توزيع الاجابات حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2-10) يبين الاوزان المرجحة لمقياس الدراسة

الاتجاه	المتوسط المرجح
غير موافق	من 1 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالبة



1) عرض نتائج محور أهمية بدائل القياس المحاسبي

الجدول رقم (2-11) يوضح متوسطات إجابات العينة على محور أهمية بدائل القياس المحاسبي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
7	لبدائل القياس المحاسبي اختلاف في مصداقية المعلومات المحاسبية	2.5250	0.75064	موافق
8	تميز القيمة العادلة بخاصية الملائمة يجعلها مكملًا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي	2.6	0.63246	موافق
9	تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية يمكن من تجاوز مشاكل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي	2.45	0.84580	موافق
10	القيمة العادلة أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية	2.475	0.75064	موافق
11	التكلفة التاريخية أكثر موثوقة من القيمة العادلة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية	2.175	0.84391	محايد
12	بقاء تطبيق أساس التكلفة التاريخية على بعض الاصول والالتزامات في حالة صعوبة تطبيق أساس القيمة العادلة	2.525	0.59861	موافق
13	تعتبر القيمة العادلة بديلا للتكلفة التاريخية	2.4	0.77790	موافق
14	استخدام القيمة العادلة في قياس الدخل لا يؤثر إلى تضخيمه في حالة ارتفاع السعار	2.45	0.71432	موافق
15	تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات والأحكام الشخصية ولهذا فإن نتائج القياس المحاسبي تختلف	2.4	0.74421	موافق

			باختلاف المعارف والخبرات الشخصية
موافق	039864.	2.4444	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

يظهر لنا من خلال الجدول رقم (2-11) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول محور مدى تعارض بدائل القياس المحاسبي ومن خلال هذا الجدول نلاحظ أن المتوسط العام لفقرات هذا المحور بلغ (2.4444) والانحراف المعياري (0.39864)، حيث احتلت المرتبة الأولى العبارة رقم (8) بمتوسط حسابي (2.6) وانحراف معياري (0.63246)، في حين أن العبارة رقم (11) لقيت أدنى قبول من الفئة المستجوبة وذلك بمتوسط حسابي (2.175) وانحراف معياري (0.84580). هذه النتائج تشير إلى تركيز الاجابات ضمن معيار موافق.

## 2) عرض نتائج محور ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدايل القياس المحاسبي

الجدول رقم (2-12) يوضح متوسطات إجابات العينة على محور ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدايل

القياس المحاسبي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
16	توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي	1.6750	0.7618	محايد
17	توفر بيئة عمل اقتصادية في الجزائر مهياة من أجل تطبيق القيمة العادلة	1.5500	0.81492	غير موافق
18	تؤدي الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة	1.7000	0.79097	محايد
19	تعتمد عملية القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتمييزها	2.1500	0.86380	محايد

			بالموثوقية العالية	
20	ارتفاع مستوى ادراك ووعي المجتمع المحاسبي الجزائري ،يسهل استخدام القياس بالتكلفة التاريخية في الشركات الجزائرية	2.1250	0.82236	محايد
21	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار	1.4750	0.78406	غير موافق
22	يمكن انفتاح السوق الجزائري على السوق العالمي لمعرفة تغيرات الاسعار وسهولة توفر القيم العادلة	2.2000	0.85335	محايد
23	ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بالقيمة العادلة	1.8750	0.79057	محايد
24	تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين	2.4000	0.81019	موافق
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	1.9056	0.34915	محايد

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

نستدل من خلال الجدول رقم (2-12) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول ظروف البيئة المحاسبية الجزائرية أن المتوسط العام لفقرات هذا المحور بلغ (1.9056) والانحراف المعياري (0.34915)، حيث احتلت المرتبة الأولى للعبارة رقم (24) بمتوسط حسابي (2.4) وانحراف معياري بلغ (0.81019)، في حين أن العبارة رقم (21) لقت أدنى قبول من الفئة المستجوبة وذلك بمتوسط حسابي (1.4750) وانحراف معياري (0.78406).

3) عرض نتائج محور فعالية بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

الجدول رقم (2-13) يوضح متوسطات اجابات العينة على محور فعالية بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
25	يكتنف موضوع القيمة العادلة بعض الغموض	2.2750	0.84694	محايد
26	ليس لأفراد المجتمع المالي الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة	2.6000	0.63246	موافق
27	ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق محاسبة القيمة العادلة مما يصعب من اجراءات تطبيقها	2.2500	0.89872	محايد
28	يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى زيادة القابلية لفهم المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لمستخدمي هاته المعلومات في البيئة الجزائرية	2.3750	0.86787	موافق
29	عند استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي فلا ضرورة لتقديم معلومات اضافية تفسر اختلاف القيم الدفترية عن السوقية	2.1500	0.76962	محايد
30	القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية لأنه لا يستند على مبرر موضوعي أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية	2.0250	0.86194	محايد
31	امكانية تفعيل نموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية	2.4000	0.70892	موافق

32	ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة	2.5500	0.63851	موافق
33	عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	2.4750	0.75064	موافق
34	تتميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها في البيئة الجزائرية	2.3000	0.88289	محايد
35	تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتمييزها بالموثوقية العالية في البيئة الجزائرية	2.3000	0.82275	محايد
36	التكلفة التاريخية مبنية على أساس اثبات أو دليل موضوعي خالي من الحكم الشخصي وهذا ما يوفر لنا الموضوعية بدرجة كبيرة في البيئة الجزائرية	2.4500	0.67748	موافق
37	تأخذ التكلفة التاريخية بتغيرات الأسعار عند إجراء القياس المحاسبي في المحاسبة الجزائرية	1.9500	0.87560	محايد
38	يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس الدخل إلى تضخيمه في حالة ارتفاع السعار وبالتالي إلى تآكل القدرة الشرائية لرأس المال في البيئة المحاسبية الجزائرية	2.3846	0.71139	موافق
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	2.3203	0.33513	محايد

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

يظهر لنا من خلال الجدول رقم (2-13) والذي يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

لإجابات أفراد العينة حول محور فعالية بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية حيث نستدل من خلاله

أن المتوسط الحسابي العام لفقرات هذا المحور بلغ (2.3203) وانحراف معياري (0.33513)، حيث احتلت المرتبة الأولى العبارة رقم (26) بمتوسط حسابي (2.6) وانحراف معياري بلغ (0.63246)، أما المرتبة الأخيرة كانت للعبارة رقم (37) بمتوسط حسابي (1.9500) وانحراف معياري (0.87560).

### المطلب الثاني: اختبار وتحليل نتائج فرضيات الدراسة

#### الفرع الأول: تحليل نتائج محاور الاستبيان

بعدما تم عرض نتائج الاستبيان سيتم تحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص محاور الدراسة

ومن خلال الجداول السابقة لمحاور الاستبيان والتي توضح نتائج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة نلاحظ :

\*تأييد أغلبية أفراد العينة بأن القيمة العادلة مكملا للتكلفة التاريخية وذلك لامتيازها بخاصية الملائمة حيث بلغ متوسط الاجابات حولها 2.6.

\*موافقة أغلبية أفراد العينة بأن لبدائل القياس المحاسبي اختلاف في مصداقية المعلومات المحاسبية حيث بلغ متوسط الاجابات حولها 2.52

\*اتفاق أغلبية أفراد العينة بأن القيمة العادلة تعتمد على اتجاهات والاحكام الشخصية وأن نتائج القياس المحاسبي تختلف باختلاف الخبرات الشخصية، حيث بلغ متوسط الاجابات حولها 2.4

\*موافقة اغلبية أفراد العينة على أن الجزائر تعاني من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي، حيث بلغ متوسط الاجابات حولها 2.4؛

\*ارتكزت معظم الاجابات ضمن معيار محايد، ويرجع السبب في ذلك إلى أن البيئة الجزائرية توفر بعض مقومات لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في حين لا تتوفر هذه المقومات عند مدخل القيمة العادلة.

\*في الفقرة رقم (16): أغلبية أفراد عينة الدراسة لم يوافقوا على أن البيئة المحاسبية الجزائرية توفر الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي ؛

\*موافقة أغلبية أفراد عينة الدراسة على امكانية تفعيل نموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ،ومن جانب آخر نلاحظ أن أفراد العينة وافقوا على عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

### الفرع الثاني :تحليل نتائج فرضيات الدراسة

❖ اختبار التوزيع الطبيعي

الجدول رقم ( 2-14 ) نتائج اختبار سمر نوف لمحاور الدراسة

البيان	A	B	C
قيمة Z	1.010	0.749	1.117
مستوى المعنوية sig	0.259	0.629	0.165

من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم ( 2-14 ) اختبار سمر نوف لمحاور الدراسة smirnov à un échantillon حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية لجميع محاور الدراسة أكبر من 0.05 وعليه فالبيانات توزع طبيعيا ويمكن الاعتماد على اختبار anova المعلمية لاختبار الفرضيات

❖ اختبار الفرضيات:

#### 1. الفرضية الاولى: تتميز بدائل القياس المحاسبي بفعالية في القياس

- H0: لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين اراء المستجوبين في تميز بدائل القياس المحاسبي في ظل .scf
- H1: توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين اراء المستجوبين في تميز بدائل القياس المحاسبي في ظل .scf

الجدول رقم ( 2-15) نتائج اختبار تحليل التباين ANOVA للفرضية الاولى

الاختبار	F	Sig
Anova	0.303	0.823

من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم ( 2- 15 ) اختبار anova للفرضية الاولى حيث نلاحظ أن قيم f المحسوبة هي 0.303 أكبر من القيمة الجدولية وكذلك مستوى الاختبار بلغ 0.823 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05) وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة :لا توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين اراء المستجوبين في تميز بدائل القياس المحاسبي في ظل scf.

## 2. الفرضية الثانية:

- H0: لا توجد فروقات بخصوص ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدائل القياس المحاسبي
- H1: توجد فروقات بخصوص ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدائل القياس المحاسبي

الجدول رقم (2-16) نتائج اختبار تحليل التباين ANOVA للفرضية الثانية

الاختبار	F	Sig
Anova	0.676	0.53

من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم ( 2- 16 ) اختبار anova للفرضية الاولى حيث نلاحظ أن قيم f المحسوبة هي 0.676 أكبر من القيمة الجدولية و كذلك مستوى الاختبار بلغ 0.53 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05) وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة :لا توجد فروقات بخصوص ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدائل القياس المحاسبي .



3. الفرضية الثالثة:

- H0: لا توجد فروقات بخصوص العوائق التي تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية
- H1: توجد فروقات بخصوص العوائق التي تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

الجدول رقم (2-17) نتائج اختبار تحليل التباين ANOVA للفرضية الثالثة

الاختبار	F	Sig
Anova	0.347	0.791

من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم (2-17) اختبار anova للفرضية الثالثة حيث نلاحظ أن قيم f المحسوبة هي 0.347 أكبر من القيمة الجدولية وكذلك مستوى الاختبار بلغ 0.791 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05) وعليه يتم قبول الفرضية الصفرية القائلة : لا توجد فروقات العوائق التي تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

## خلاصة الفصل :

حاولنا في هذا الفصل خلال الدراسة الميدانية والتي أجريت على عينة ممثلة في أكاديميين ومهنيين في مجال الاختصاص لمعرفة مدى فعالية بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وقد أبرزت الدراسة الميدانية جملة من النتائج يمكن حصرها في ما يلي:

- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن القياس المحاسبي يتميز بفعالية في القياس؛
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا توفر الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي؛
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب عند استخدام بدائل القياس المحاسبي في عملية القياس.

# الختامة

عاجت هذه المذكرة مدى قدرة بدائل القياس المحاسبي في اعطاء نتائج فعالية في ظل الظروف التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية وتم تناول هذه الاشكالية من خلال فصلين ، الفصل الاول تضمن الاطار المفاهيمي لبدايل القياس المحاسبي والدراسات السابقة ،أما الفصل الثاني فتطرقنا فيه إلى دراسة ميدانية من خلال استمارة استبيان على عينة من المستجوبين ،ولقد أدركنا من خلال هذا ظروف البيئة المحاسبية الجزائرية تساهم في تفعيل بدائل القياس المحاسبي

### اختبار الفرضيات :

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

#### ❖ الفرضية الاولى: تتميز بدائل القياس المحاسبي بفعالية في القياس

من خلال تحليل نتائج الدراسة والمتحصل عليها وجدنا اجابات العينة تتماشى مع درجة الموافقة وهذا ما يثبتته الوسط الحسابي 2.4 وهذا يعني قبول الفرضية الأولى.

#### ❖ الفرضية الثانية : توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن البيئة الجزائرية لا توفر المقومات الاقتصادية المناسبة والملائمة لاستخدام التكلفة التاريخية وتوفر المقومات الثقافية لاستخدامها كما أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا توفر الارضية الملائمة لتطبيق القيمة العادلة . وهذا يعني رفض الفرضية الثانية .

#### ❖ الفرضية الثالثة : هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يؤكدون بوجود عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ، وهذا يعني قبول صحة الفرضية.

### الاستنتاجات:

- إن التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كلاهما من نتائج القياس المحاسبي وكل منهما تمتاز بخصائص وتعاني من نقائص من شأنها التأثير على عملية القياس المحاسبي؛
- يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في القياس إلى إعطاء صورة غير صادقة للوضع المالي للمؤسسة الاقتصادية في ظل تغيرات الاسعار؛
- يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي بوعي لمفهوم التكلفة التاريخية ، كما أن البيئة الجزائرية تفتقر الى ادراك كبير لمفهوم القيمة العادلة بسبب الغموض الذي يعتريه؛
- عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي؛
- ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة ؛
- تتلائم البيئة المحاسبية الجزائرية في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

### التوصيات:

- ضرورة رفع مستوى إدراك ووعي أفراد المجتمع المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة من خلال تكوينهم وتدريبهم من طرف المؤسسات والجمعيات المهنية ؛
- ضرورة توفير البيئة المحاسبية الجزائرية الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي؛
- ضرورة السعي وراء ايجاد سوق نشطة والانفتاح على الاسواق العالمية بما يتوافق مع البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- ضرورة قيام الباحثين في المستقبل بدراسة أسباب تمسك التشريعات الضريبية بالتكلفة التاريخية وعدم رغبتها بتعديل القوانين لتطبيق القيمة العادلة.

### آفاق الدراسة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين لنا وجود بعض الجوانب المكتملة للدراسة لازالت تحتاج إلى المزيد من التحليل والدراسة ، حيث اعتمدت هذه الدراسة على أداة الاستبانة في شقها الميداني التطبيقي كما أنها اعتمدت على بعض البرامج والأساليب الاحصائية لتحليل النتائج ، لذلك فإننا نقترح الآفاق التالية المكتملة لهذه الدراسة:

- اجراء دراسات تطبيقية على شركات اقتصادية تمكن من معرفة فعالية أدوات القياس المحاسبي ومدى توجه الشركات في عمليات القياس المحاسبي؛
- اجراء دراسات تهتم بالبحث عن أهم المقومات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية ؛
- دراسة أسباب تمسك التشريعات الضريبية بالتكلفة التاريخية ؛

أولاً: باللغة العربية

أ- الكتب:

1. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009.
2. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)، الجامعة الإسلامية بغزة. الطبعة الأولى 2011.
3. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الاردن 2004 .
4. محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الاردن، 2004.
5. مرعي عبد الحي ومحمد سمير الصبان " أصول القياس والاتصال المحاسبي"، دار النهضة العربية، لبنان 1988.
6. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الدنمارك، المنشورات الاكاديمية العربية المفتوحة الجزء الاول، 2007.

ب - الاطروحات والمذكرات:

1. ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الاصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد، 2009.
2. بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة )، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013.
3. جميلة بن هجيرة، أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على الشبكات العينية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013.
4. عبد اللطيف شادو، القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية ias/ifrs، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014.
5. فارس بن يدير، واقع محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبة الجزائرية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ميل شهادة الماجستير في المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2015.

6. قويدى بوحفص تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقة 2014.
7. نورة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقة 2011.
8. هشام شلغام، اتقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛ مذكرة مقدمة للحصول على شهادة الماجستير جامعة قاصدي مرباح ورقة 2015

#### ج-الجرائد والمجلات:

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 12، 19 ربيع الاول 1430 هـ الموافق 25 مارس 2009 ص 6
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 22، 27 جمادى الاولى 1429 هـ الموافق 28 ماي 2008 ص 12.
3. حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد 2 العدد 2 جامعة الزيتونة الاردنية 2004.

#### د-الملتقيات:

1. بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مبدأ الكلفة التاريخية بين الانتقاز والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، ملتقى الدولي الأول حول nscf في ظل المعايير المحاسبية الدولية، 17 و 18 جانفي 2010،
2. فارس جميل الصوفي، أحمد خضر محمد عابدين، مدى تأثير التكلفة التاريخية على القوائم المالية في ظل ظروف التضخم، المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي الجزائري في الجزائر بجامعة قاصدي مرباح بورقلة نوفمبر 2011



ثانياً: اللغة الاجنبية:

- 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 NewYork, USA 2013
- Shamkuts, Volha. Fair Value Accounting. , University of Iceland, Faculty of Business Administration, Master Thesis (2010).



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

الاستبيان

في اطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة قسم LMD بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ومن خلال دراسة الموضوع المعنون بـ "فعالية أدوات القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية" وللإجابة عن الاشكالية المطروحة والمتمثلة في: ما مدى فعالية ادوات القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية؟

وقد تم اختياركم ضمن المجموعة التي سوف تجيب على هذا الاستبيان باعتباركم أصحاب الاختصاص في الموضوع من المهنيين والأكاديميين، وإيماناً بأهمية رأيكم حول موضوع البحث، لذا فإن مساهمتكم في الاجابة الموضوعية على هذه الاسئلة وحرصكم على تقديم المعلومات الكافية المطلوبة بدقة سيؤدي إلى اثرا موضوع الدراسة وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات أكثر دقة.

كما نحيطكم علما أن اجابتكم ستحظى بالسرية التامة وستحول إلى أرقام وقيم ولن تستخدم إلا من أجل البحث و الافادة العلمية

شاكرين لكم حسن تعاونكم

أولا: البيانات الشخصية والمهنية: يرجى وضع (X) أمام الاجابة المناسبة:

1. الجنس:  ذكر  أنثى
2. العمر:  من 20 إلى 45 سنة  من 45 إلى 60 سنة
3. المؤهل العلمي:  1. ليسانس  2. ماستر /ماجستير  3. دكتوراه  4. دراسات أخرى
4. الوظيفة:

1. أستاذ جامعي  2. محافظ حسابات  3. محاسب  4. مدير شركة

5. سنوات الخبرة:

1. أقل من 5  2. من 5 - 10  3. من 10 - 15  4. أكثر من 15

6. القطاع

1. قطاع عام  2. قطاع خاص

ثانيا: اختبار الفرضيات

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق
<b>المحور الأول: أهمية بدائل القياس المحاسبي</b>				
7	لبدائل القياس المحاسبي اختلاف في مصداقية المعلومات المحاسبية			
8	تميز القيمة العادلة بخاصية الملائمة يجعلها مكتملا للتكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي			
9	تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية يمكن من تجاوز مشاكل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي			
10	القيمة العادلة أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية			
11	التكلفة التاريخية أكثر موثوقية من القيمة العادلة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية			
12	بقاء تطبيق أساس التكلفة التاريخية على بعض الاصول والالتزامات في حالة صعوبة تطبيق أساس القيمة العادلة			
13	تعتبر القيمة العادلة بديلا للتكلفة التاريخية			
14	استخدام القيمة العادلة في قياس الدخل لا يؤثر إلى تضخيمه في حالة ارتفاع السعار			
15	تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات والأحكام الشخصية ولهذا فإن نتائج القياس المحاسبي تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية			
<b>المحور الثاني : ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لبدائل القياس المحاسبي</b>				
16	توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الارضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي			

17	توفر بيئة عمل اقتصادية في الجزائر مهياً من أجل تطبيق القيمة العادلة
18	تؤدي الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة
19	تعتمد عملية القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالموثوقية العالية
20	ارتفاع مستوى ادراك ووعي المجتمع المحاسبي الجزائري، يسهل استخدام القياس بالتكلفة التاريخية في الشركات الجزائرية
21	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيداً عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار
22	يمكن انفتاح السوق الجزائري على السوق العالمي لمعرفة تغيرات الاسعار وسهولة توفر القيم العادلة
23	ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بالقيمة العادلة
24	تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين
<b>المحور الثالث: فعالية بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية</b>	
25	يكتنف موضوع القيمة العادلة بعض الغموض
26	ليس لأفراد المجتمع المالي الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة
27	ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق محاسبة القيمة العادلة مما يصعب من اجراءات تطبيقها
28	يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى زيادة القابلية لفهم المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لمستخدمي هاته المعلومات في البيئة الجزائرية
29	عند استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي فلا ضرورة لتقديم معلومات اضافية تفسر اختلاف القيم الدفترية عن السوقية
30	القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية لأنه لا يستند على مبرر موضوعي أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية
31	امكانية تفعيل نموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية
32	ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة

			33	عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي
			34	تميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها في البيئة الجزائرية
			35	تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل كبير على مبدأ التكلفة التاريخية لتميزها بالموثوقية العالية في البيئة الجزائرية
			36	التكلفة التاريخية مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي خالي من الحكم الشخصي وهذا ما يوفر لنا الموضوعية بدرجة كبيرة في البيئة الجزائرية
			37	تأخذ التكلفة التاريخية بتغيرات الأسعار عند إجراء القياس المحاسبي في المحاسبة الجزائرية
			38	يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس الدخل إلى تضخيمه في حالة ارتفاع الأسعار وبالتالي إلى تآكل القدرة الشرائية لرأس المال في البيئة المحاسبية الجزائرية

## الملحق رقم 02: قائمة المحكمين

الدرجة العلمية	الاسم	الرقم
استاذ محاضر بجامعة قاصدي مرياح	دشاش عبد القادر	01
استاذ محاضر بجامعة قاصدي مرياح	مقدم خالد	02
استاذ محاضر بجامعة قاصدي مرياح	قريشي خير الدين	03

## الملحق رقم 03: مخرجات SPSS.

توزيع العينة حسب الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1,00	30	75,0	75,0	75,0
Valide 2,00	10	25,0	25,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

توزيع العينة حسب العمر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1,00	31	77,5	77,5	77,5
Valide 2,00	9	22,5	22,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1,00	14	35,0	35,0	35,0
2,00	9	22,5	22,5	57,5
Valide 3,00	8	20,0	20,0	77,5
4,00	9	22,5	22,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

توزيع العينة حسب القطاع

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1,00	27	67,5	67,5	67,5
Valide 2,00	13	32,5	32,5	100,0
Total	40	100,0	100,0	

توزيع العينة حسب الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
1,00	8	20,0	20,0	20,0
2,00	8	20,0	20,0	40,0
Valide 3,00	22	55,0	55,0	95,0
4,00	2	5,0	5,0	100,0
Total	40	100,0	100,0	

معامل ألفا كرونباخ

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,768	32

Statistiques descriptive

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00007	40	1,00	3,00	2,5250	,75064
VAR00008	40	1,00	3,00	2,6000	,63246
VAR00009	40	1,00	3,00	2,4500	,84580
VAR00010	40	1,00	3,00	2,4750	,75064
VAR00011	40	1,00	3,00	2,1750	,84391
VAR00012	40	1,00	3,00	2,5250	,59861
VAR00013	40	1,00	3,00	2,4000	,77790
VAR00014	40	1,00	3,00	2,4500	,71432
VAR00015	40	1,00	3,00	2,4000	,74421
A	40	1,56	3,00	2,4444	,39864
N valide (listwise)	40				

Statistiques descriptive

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00016	40	1,00	3,00	1,6750	,76418
VAR00017	40	1,00	3,00	1,5500	,81492
VAR00018	40	1,00	3,00	1,7000	,79097
VAR00019	40	1,00	3,00	2,1500	,86380
VAR00020	40	1,00	3,00	2,1250	,82236
VAR00021	40	1,00	3,00	1,4750	,78406
VAR00022	40	1,00	3,00	2,2000	,85335
VAR00023	40	1,00	3,00	1,8750	,79057
VAR00024	40	1,00	3,00	2,4000	,81019
b	40	1,33	2,89	1,9056	,34915
N valide (listwise)	40				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00025	40	1,00	3,00	2,2750	,84694
VAR00026	40	1,00	3,00	2,6000	,63246
VAR00027	40	1,00	3,00	2,2500	,89872
VAR00028	40	1,00	3,00	2,3750	,86787
VAR00029	40	1,00	3,00	2,1500	,76962
VAR00030	40	1,00	3,00	2,0250	,86194
VAR00031	40	1,00	3,00	2,4000	,70892
VAR00032	40	1,00	3,00	2,5500	,63851
VAR00033	40	1,00	3,00	2,4750	,75064
VAR00034	40	1,00	3,00	2,3000	,88289
VAR00035	40	1,00	3,00	2,3000	,82275
VAR00036	40	1,00	3,00	2,4500	,67748
VAR00037	40	1,00	3,00	1,9500	,87560
VAR00038	39	1,00	3,00	2,3846	,71139
c	40	1,57	2,93	2,3203	,33513
N valide (listwise)	39				



Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		a	b	c
	N	40	40	40
Paramètres normaux <sup>a,b</sup>	Moyenne	2,4444	1,9056	2,3203
	Ecart-type	,39864	,34915	,33513
Différences les plus extrêmes	Absolue	,160	,118	,177
	Positive	,082	,118	,127
	Négative	-,160	-,082	-,177
	Z de Kolmogorov-Smirnov	1,010	,749	1,117
	Signification asymptotique (bilatérale)	,259	,629	,165

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,152	3	,051	,303	,823
Intra-groupes	6,045	36	,168		
Total	6,198	39			

A

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,253	3	,084	,676	,573
Intra-groupes	4,501	36	,125		
Total	4,754	39			

B

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,123	3	,041	,347	,791
Intra-groupes	4,257	36	,118		
Total	4,380	39			

C

الصفحة	الفهرس
.VI	الاهداء
.VII	الشكر
.VIII	ملخص
.XII	قائمة المحتويات
.XIII	قائمة الجداول
.XIV	قائمة الاشكال
.XV	قائمة الملاحق
.XVI	قائمة الرموز والاختصارات
أ	مقدمة
1	الفصل الاول:الادبيات النظرية والتطبيقية
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الاول:القياس المحاسبي
3	المطلب الاول:ماهية القياس المحاسبي
3	الفرع الأول:تعريف القياس المحاسبي
4	الفرع الثاني:أركان القياس المحاسبي
5	الفرع الثالث:خطوات القياس المحاسبي
6	المطلب الثاني :أدوات القياس المحاسبي
6	الفرع الأول : تكلفة التاريخية
11	الفرع الثاني:القيمة العادلة
15	المطلب الثالث:القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
15	الفرع الأول:واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

16	الفرع الثاني : صعوبات ومشاكل تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية
17	المطلب الرابع: تحيز القياس المحاسبي وأساليبه
17	الفرع الأول: متطلبات القياس المحاسبي
19	الفرع الثاني : تحيز القياس المحاسبي
21	الفرع الثالث : أساليب القياس المحاسبي
22	المبحث الثاني :الادبيات التطبيقية
22	المطلب الاول: عرض وقراءة الدراسات السابقة
22	الفرع الاول :الدراسات باللغة العربية
25	الفرع الثاني :الدراسات باللغة الاجنبية
26	المطلب الثاني:نقد وتحليل الدراسات السابقة
27	المطلب الثالث:أوجه الشبه والاختلاف
29	خلاصة الفصل
30	الفصل الثاني:الدراسة الميدانية
31	مقدمة الفصل
32	المبحث الاول:طريقة وأدوات الدراسة
32	المطلب الاول:طريقة الدراسة
32	الفرع الأول :مجتمع وعينة الدراسة
33	الفرع الثاني : تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها
34	المطلب الثاني:أدوات الدراسة
34	الفرع الأول : الأداة المستعملة في الدراسة
35	الفرع الثاني:الادوات والبرامج الاحصائية
36	المبحث الثاني:عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
36	المطلب الأول :عرض نتائج الدراسة الميدانية
36	الفرع الاول:عرض نتائج المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

42	الفرع الثاني: عرض نتائج محاور الاستبيان
49	المطلب الثاني: اختبار وتحليل نتائج الفرضيات
49	الفرع الاول: تحليل نتائج محاور الاستبيان
50	الفرع الثاني: تحليل نتائج فرضيات الدراسة
53	خلاصة الفصل
57	المراجع
61	الملاحق
68	الفهرس