

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

قسم علوم تجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم المالية والمحاسبية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :

القياس المحاسبي بين القيمة العادلة و التكلفة التاريخية

دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة بولاية
ورقلة خلال الفترة (مارس - افريل 2017)

من إعداد الطالب: طواهر صلاح الدين

نوقشت و اجيزت علنا بتاريخ : 14 ماي 2017

امام اللجنة المكونة من السادة :

د/خميقي بدر الزمان (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

د/محمد حسان بن مالك (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

الاستاذ/بدوي الياس (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2017/2016

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

قسم علوم تجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم المالية والمحاسبية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :

القياس المحاسبي بين القيمة العادلة و التكلفة التاريخية

دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة بولاية
ورقلة خلال الفترة (مارس - افريل 2017)

من إعداد الطالب: طواهرير صلاح الدين

نوقشت و اجيزت علنا بتاريخ : 14 ماي 2017

امام اللجنة المكونة من السادة :

د/خميقي بدر الزمان (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

د/محمد حسان بن مالك (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

الاستاذ/بدوي الياس (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية : 2017/2016

الإهداء

إلى من كلله الله بالهبة والوقار .. إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. إلى
من أحمل أسمه بكل افتخار ..

والدي العزيز

إلى ملاكي في الحياة .. إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان و التفاني .. إلى
بسمة الحياة وسر الوجود

أمي الحبيبة

إلى من هم اقرب أليّ من روعي وبهم استمد عزتي وإصراري

اخوتي

إلى من تحلو بالإخاء وتميزوا بالوفاء ، إلى من جعلهم لله أخوتي في الله

أصدقائي

الشكر

الحمد لله و الشكر لله على نعمه التي انعمها علينا
ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك و عظيم سلطانك
لك الحمد و الشكر اولا و آخرا

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الدكتور محمد حسان بن مالك لقبوله الإشراف
على مذكري ومتابعته المستمرة، وأسأل لله أن يجزيه عنا كل خير ويديم عليه
الصحة و العافية .

أشكر كل من ساعدني في انجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو من بعيد.

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين وتسليط الضوء على كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة كبدايل للقياس المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكييف تطبيقهما مع واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من اجل معرفة ايهما الانسب للواقع المحاسبي الجزائري و ما اذا كان بالإمكان الانتقال من التكلفة التاريخية نحو القيمة العادلة .

لوصول لأهداف ونتائج الدراسة تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية ، اذ تم صياغتها بحيث يمكن من خلالها استطلاع رأي الفئات المستهدفة بما يحقق أهداف الدراسة ، وقد اعتمدنا في تحليل بيانات الاستبيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS v23) و معالج البيانات (Excel 2013) ، و في الأخير خلصت الدراسة إلى أن المهتمين بالمحاسبة في البيئة الجزائرية لديهم رغبة لتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس و هذا لما تعانیه من نقائص الا ان المؤسسات الجزائرية غير جاهزة لتطبيق القيمة العادلة في الوقت الحالي و هذا لتعدد العوائق و التحديات التي تعيق تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية .

الكلمات المفتاحية : قياس محاسبي -تكلفة تاريخية -قيمة عادلة -بدايل قياس محاسبي -بيئة محاسبية جزائرية.

Abstract

This study aimed at studying the accounting measure in the Algerian accounting environment from the academics and professionals' viewpoint. It also aimed to shed light on the historical cost and the Fair value as alternatives to the accounting measure in Algeria, together with the requirements of adapting their application in the situation of the Algerian accounting environment. This is so in order to know which is more appropriate to the Algerian accountancy situation, and to know whether it is possible to move from the historical cost to the just value.

In order to reach the aims and results of this study, a questionnaire was devised as a method for researching in the field study. It was conducted in the way that makes it possible to elicit the opinions from the target category, which would realize the aims of the study. We relied on the social sciences statistics bundle (SPSS v23) and data operator (Excel 2013). At last, the study concluded that the partisans of accountancy in the Algerian environment have a desire to overcome the application of the historical cost as a basis in measuring due to its deficiencies. However, the Algerian institutions are not ready to apply the just value in the meantime owing to the obstacles and challenges that impede its application in the Algerian accounting environment.

Key words : Accounting measure. Historical cost. Fair value. Alternatives to the accounting measure. Algerian accounting environment.

قائمة المحتويات

الإهداء

الشكر

V..... الملخص

VII..... قائمة المحتويات

VII..... قائمة الجداول

X..... قائمة الاشكال البيانية

XI..... قائمة الملاحق

XII..... قائمة الاختصارات و الرموز

أ..... المقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات السابقة للقياس المحاسبي

19..... المبحث الأول: الاطار النظري للقياس المحاسبي:

19..... المطلب الاول : ماهية القياس المحاسبي

24..... المطلب الثاني : مبدأ التكلفة التاريخية

27..... المطلب الثالث : القيمة العادلة

31..... المبحث الثاني : الدراسات السابقة

31..... المطلب الاول : الدراسات باللغة العربية

34..... المطلب الثاني : الدراسات باللغة الاجنبية

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

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لبدائل القياس المحاسبي

40..... المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

40..... المطلب الاول : الطريقة المستخدمة

46.....	المطلب الثاني :الادوات المستخدمة.....
48.....	المبحث الثاني : النتائج و المناقشة.....
48.....	المطلب الاول : النتائج.....
53.....	المطلب الثاني : المناقشة.....
57.....	الخاتمة.....
60.....	المراجع.....
64.....	الملاحق.....

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
31	مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة	(1 - 1)
41	عينة الدراسة	(1 - 2)
42	توزيع العينة حسب الجنس	(2 - 2)
43	توزيع العينة حسب العمر	(3 - 2)
43	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	(4 - 2)
44	توزيع العينة حسب الوظيفة	(5 - 2)
44	توزيع العينة حسب الخبرة	(6 - 2)
45	توزيع العينة حسب التخصص	(7 - 2)
46	توزيع العينة حسب القطاع	(8 - 2)
47	مقياس ليكرت الثلاثي	(9 - 2)
48	معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	(10 - 2)
49	الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة	(11 - 2)
49	نتائج اجابات المستجوبين على الفرضية الاولى	(12 - 2)
50	نتائج اجابات المستجوبين على الفرضية الثانية	(13 - 2)
51	نتائج اجابات المستجوبين على الفرضية الثالثة	(14 - 2)
52	نتائج إختبار (ANOVA) للفرضية الأولى تبعا لمتغير الوظيفة	(15 - 2)
52	نتائج إختبار (ANOVA) للفرضية الثانية تبعا لمتغير الوظيفة	(16 - 2)
53	نتائج إختبار (ANOVA) للفرضية الثالثة تبعا لمتغير الوظيفة	(17 - 2)

قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
42	توزيع العينة متغير الجنس	(1-2)
43	توزيع العينة متغير العمر	(2-2)
43	توزيع العينة حسب متغير المؤهل	(3-2)
44	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	(4-2)
44	توزيع العينة حسب متغير الخبرة	(5-2)
45	توزيع العينة حسب متغير التخصص	(6-2)
46	توزيع العينة حسب متغير القطاع	(7-2)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
64	استمارة الاستبيان	1
67	نتائج المتغيرات الديمغرافية لافراد عينة الدراسة	2
68	نتائج اختبار ألفا كوناخ	3
69	نتائج اجابات العينة لمحاو الاستبيان	4
73	نتائج مقاييس النزعة المركزية لاجابات المستجوبين	5
74	نتائج إختبار (ANOVA) لآراء العينة	6

قائمة الاختصارات و الرموز

المصطلح باللغة الاجنبية	المصطلح باللغة العربية	الاختصار
International Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية	IASB
The American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكية	AAA
Generally Accepted Accounting Principles	مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً	GAAP
systemè comptable financier	النظام المحاسبي المالي	SCF
Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	SPSS
one-way analysis of variance	تحليل التباين الأحادي	ANOVA

المقدمة

توطئة :

تخطى مشكلة القياس المحاسبي باهتمام الفكر الأكاديمي والمهني على حد سواء منذ أمد بعيد ، حيث ان القياس المحاسبي يتمركز في عمق الفكرة المحاسبية ، حتى أن المحاسبة المالية ببساطة شديدة هي مجرد وسيلة مُنظمة لقياس نتائج العمليات التجارية ، و تتركز أهمية القياس المحاسبي في تأثيره المباشر على نتائج المعلومات المحاسبية التي تستخدم في صنع القرار ، لذا تعد طرق القياس و ملاءمتها للواقع من أكثر المسائل المثيرة للجدل سواءً بين المهنيين أو الأكاديميين أو مستخدمي المعلومات المحاسبية.

الحديث عن القياس كما أشرنا يستوجب النظر أولاً في أهداف المحاسبة المالية وتحديد متطلبات الإطار النظري في هذا الخصوص بعد ذلك يأتي النظر في خيارات القياس المتعددة ومدى ملاءمتها لبيئة الأعمال ومن ثم تحديد الخيار الأنسب أو مجموعة الخيارات المناسبة للتطبيق ، و تطور الفكر المحاسبي ادى الى تعدد بدائل و طرق القياس مما جعل لكل طريقة مؤيدون و معارضون .

تعد التكلفة التاريخية احدى الطرق المستخدمة في التقييم والقياس اللازمة وهي أحد بدائل القياس الكلاسيكية والأكثر انتشاراً لتوفرها على الموثوقية كون أن أساس التكلفة التاريخية هو تسجيل لوقائع وأحداث اقتصادية وقعت بالفعل خلال فترة مضت ، مع افتراض ثبات قيمة النقد ، إلا أن فئة من الاقتصاديين يرون ان هذا الافتراض لا يعبر عن الحقيقة وغير واقعي لأن قيمة النقد تتغير من فترة إلى أخرى ، و إن الاستمرار في تطبيق أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى التظليل في عرض القوائم المالية ، من هنا استمر التفكير في إيجاد حلول لهذه التعثرات بالبحث عن بديل يحقق قيمة أكثر تعبيراً وتمثيلاً للواقع.

و نتيجة التطورات التي شهدتها البيئة الاقتصادية والمحاسبية من تزايد حجم الأعمال وتباينها واتجاه العالم نحو النظام العالمي الجديد (العولمة) وظهور الشركات الكبرى متعددة الجنسيات والانفتاح الاقتصادي بين الدول وحرية التعاملات التجارية والمالية ، فقد أدى ذلك كله إلى وجود ضغوطات على مهنة المحاسبة الزمتهما على إعادة النظر فيما يخص القياس وفق التكلفة التاريخية ، هذا ما ادى الى ظهور محاسبة القيمة العادلة كمطلب أساسي في إثبات معالجة الأحداث والعمليات المالية كي تكون أكثر دقة وأقرب إلى الواقع الفعلي وفقاً للظروف السائدة بما يحقق كفاءة وملائمة للبيانات المالية المنشورة .

لما كسبت كل هذه التطورات السائدة قامت الدولة الجزائرية بإصلاحات محاسبية مست عدة جوانب ومن بينها إقرار النظام المحاسبي المالي هذا الاخير تبنى مفهوم القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق لذلك أصبح لابد من تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد أن كانت تعتمد على نموذج التكلفة التاريخية لوحدها في المخطط المحاسبي الوطني في تلك الفترة من الزمن إلا أن تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يتطلب تحدي بعض العوائق والصعوبات المتعلقة بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية .

طرح الإشكالية:

بناء على ما سبق بإمكاننا صياغة الإشكالية الرئيسية التالية :

ما هو بديل القياس المحاسبي الأنسب و الاقرب للواقع المحاسبي الجزائري ؟

و منه نتطرق الى الاسئلة الفرعية التالية :

- هل هناك رغبة لدى المهتمين بالمحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي ؟
- ما مدى استيعاب الاكاديميين و المهنيين في الجزائر لمفهوم القيمة العادلة ؟

- هل توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة ؟

فرضيات البحث :

و للاجابة على الأسئلة الفرعية قمنا ببناء الفرضيات التالية :

- يرغب المهتمون بالمحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي .
- يتميز المهنيين و الأكاديميين في الجزائر بمستوى مقبول حول مفهوم القيمة العادلة .
- يواجه تطبيق أساس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية عوائق و تحديات كبيرة .

مبررات اختيار الموضوع :

- تخصص الباحث في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.
- الأهمية الكبيرة التي يكتسبها القياس المحاسبي لعرض عناصر القوائم المالية بكل شفافية ومصداقية.
- معرفة مكانة كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة والبدائل الأكثر اعتماداً في البيئة المحاسبية الجزائرية.

أهداف البحث :

- تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :
- التطرق الى قواعد القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية وبالقيمة العادلة.
- تسليط الضوء على مشاكل القياس القائم على التكلفة التاريخية في كونها تمهد الطريق لضرورة الاستغناء عنها في القياس المحاسبي.
- تسليط الضوء على المزايا التي جاءت بها القيمة العادلة لتغطية ثغرات التكلفة التاريخية .
- استعراض اهم التحديات التي تعيق تطبيق القيمة العادلة في الواقع المحاسبي الجزائري .

اهمية الدراسة :

تنبع أهمية هذه الدراسة في أن عملية القياس المحاسبي تعتبر من أهم الخطوات الأساسية لإعداد القوائم المالية و ستبحث في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في عملية القياس في البيئة المحاسبية الجزائرية ، و ايضا تسليط الضوء على القيمة العادلة التي تعتبر حديثة على البيئة المحاسبية الجزائرية و بالتالي تحتاج الى توضيح ، كذلك تنبع أهمية الموضوع في التعرف على مدى قبول البيئة المحاسبية الجزائرية لمفهوم القيمة العادلة الوقوف على إشكاليات تطبيقها في الواقع المحاسبي الجزائري .

ثانيا : حدود الدراسة :

- . الحدود المكانية : حاولنا من خلال هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين و الأكاديميين والإداريين وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في دولة الجزائر وبالتحديد في ولاية ورقلة (ورقلة . حاسي مسعود) .

- **الحدود الزمانية :** تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ آخر استمارة (من شهر مارس الى شهر افريل) .
- **الحدود الموضوعية :** تضمنت هذه الدراسة جميع جوانب الموضوع المتعلقة بالدراسة من خلال الاهتمام بالمحاور المرتبطة بدراسة القياس وفق كل من القيمة العادلة و التكلفة التاريخية ومدى ملاءمتها في البيئة المحاسبية الجزائرية .

منهج البحث والأدوات المستخدمة :

بهدف معالجة موضوع الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال ما استخلصناه من اهم الدراسات والكتب والمقالات العلمية والمدخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية.

اما بالنسبة للجزء التطبيقي استخدمنا فيه المنهج التحليلي ، حيث تمت المعالجة باستخدام استبيان ، وقد تم تحليل الاستبيان بالاعتماد على برنامج SPSS v23 و برنامج Excel 2013 .

صعوبات البحث:

- التجاوب السلي لبعض المستجوبين ، من خلال عدم الإجابة على الأسئلة و تأخر او عدم إرجاع الاستمارات .
- عدم الاكتراث بأهمية الموضوع من طرف بعض المستجوبين .
- تناولت الدراسة موضوع نظري هذا ما جعل المهنيين الذين لا يملكون مستوى جامعي يواجهون صعوبة في فهم المصطلحات.

هيكل الدراسة :

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

الفصل الأول:

الإطار النظري و الدراسات
السابقة للقياس المحاسبي

تمهيد :

يعتبر القياس المحاسبي من بين اهم العناصر الأساسية التي تدرسها المحاسبة ، بحيث أنه جاء لتحديد قيم الأحداث الإقتصادية التي تدرسها المحاسبة من خلال إجراءات القياس المحاسبي ، إلا أن القياس المحاسبي يعاني من مشاكل تحتاج إلى البحث والتحليل لإيجاد حلول مناسبة خاصة في ظروف تتسم بالحركية وعدم الإستقرار، و لعل أكثر ما يعاني منه القياس هو اختيار الطريقة المناسبة لاطهار المعلومات بشكل افضل و اكثر مصداقية

ومن بين الطرق المستخدمة في عملية القياس المحاسبي نجد طريقة التكلفة التاريخية التي تعتبر من أهم المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ، والتي اعتمد عليها النموذج المحاسبي لعدة عقود في القياس المحاسبي ، الا ان عجزها عن مسايرة الظروف الاقتصادية جعلها محل انتقاد و لجأ الكثير للمطالبة بالتحول الى القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة .

من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل ما يلي:

-المبحث الأول:الاطار النظري للقياس المحاسبي:

المطلب الأول:القياس المحاسبي:

المطلب الثاني: مبدأ التكلفة التاريخية .

المطلب الثالث: القيمة العادلة.

-المبحث الثاني:الدراسات السابقة:

المطلب الأول:الدراسات باللغة العربية .

المطلب الثاني:الدراسات باللغة الأجنبية.

المطلب الثالث : موقع الدراسة من الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي:

المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي

تعد وظيفة القياس وظيفية أساسية في شتى العلوم ومع ذلك بقي مهملاً فترة من الزمن في مجال المحاسبة حتى بدأ المحاسبون مؤخراً بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي إذ أن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة خصائص لموضوع القياس بأساليب القياس، فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات هي المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس .

سنتناول من خلال هذا المطلب الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي وكذا المقومات العلمية لعملية القياس المحاسبي.

الفرع الأول : مفهوم القياس المحاسبي:

على الرغم من تعدد طرق القياس المحاسبي المستخدمة والتي كان هناك خلاف في أدبيات النظرية المحاسبية حول التمثيل الصادق لكل منها، إلا أن هذا النزاع قد يكون أقل حدة عندما يتم تعريف القياس المحاسبي وكيفية التعبير عنه عند عرض البيانات المحاسبية، إذ كانت تدور هذه التعاريف حول نفس الحلقة.

يعرف Mcdonald القياس بأنه عملية ترجمة الوصف اللفظي إلى وصف رقمي على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء موضوع القياس، وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء بوضوح ثم تحديد قواعد القياس وهذه الإجراءات تنتهي بتحديد رقم معين لكل خاصية يراد قياسها.¹

أيضاً القياس المحاسبي هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها عنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد بموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب.²

مجلس معايير المحاسبة الدولية يعرفه كما يلي " :القياس هو عملية تحديد المبالغ النقدية لعناصر القوائم المالية وتسجيلها في الميزانية العامة وبيان الدخل، وهذا ينطوي على اختيار أساس معين للقياس.

أما أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس المحاسبي فهو ذلك الصادر عن جمعية المحاسبين الأمريكية عام 1966 ورد فيه ما يلي " :يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة "

مما سبق من التعاريف السالفة الذكر يمكن الخروج بتعريف مبسط لعملية القياس المحاسبي هو أن " عملية القياس المحاسبي هي عبارة عن ترجمة للأحداث الاقتصادية للمؤسسة إلى أعداد رقمية متمثلة في النقد، أي التحول من خاصية الحدث الاقتصادي إلى خاصية التعدد النقدي."

¹ يامن خليل الزغي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير قسم المحاسبة

² وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، سنة 2007، ص 100 . 101

الفرع الثاني: أركان القياس المحاسبي

من المفاهيم السابقة لعملية القياس المحاسبية، يختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها ذلك تبعاً لاختلاف أغراض القياس و الخواص محل القياس ثم تبعاً لتغير القواعد المستخدمة فيه، والشخص القائم به، وبوجه عام هو يقوم على أربعة أركان رئيسية هي:

مقياس مناسب للخاصية محل القياس: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس بالنسبة لمشروع اقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلاً هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد) أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلاً.

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

وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي الخاصية 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 محلاً للقياس، في هذه الحالة فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لابد أيضاً من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، أهي الدينار أو الدولار... الخ.

الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصراً هاماً في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دوراً أساسياً ليس في تحديد مسار وأساليب عملية المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضاً وستعرض لهذا الدور بالتفصيل في مكان لاحق عند بحث موضوع تمييز القياس المحاسبي³.

الفرع الثالث: مضمون وشروط القياس المحاسبي

أ - مضمون القياس المحاسبي:

يتضمن القياس المحاسبي تحديد كل من الكميات والأسعار للتغيرات التي تحدث في الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية نتيجة قيامها بنشاطها الاقتصادي، وعليه سيتم التطرق إلى أهم عنصرين في القياس المحاسبي وهما⁴:

³ سفيان زرقون . إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي. . مذكرة ماستر ، غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، 2015/2014 ، ص 5 . 6

⁴ بالرقبي التجاني . مقال بعنوان القياس في المحاسبة ماهيته وقبوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر . العدد 8 . . 2008، ص 63 . 62

1-تحديد الكميات: يُقصد بتحديد الكميات عموماً عملية تحويل الكم المتصل المتمثل في امتدادات مكانية و زمانية للأشياء موضوع القياس إلى علامات مكانية و زمانية مُصاغة في صورة عددية يطلق عليها الكم المنفصل ، ويتضمن عملية تحديد الكميات بعض المصطلحات المستخدمة والمدرجة في هذا المجال منها بدأت فكرة العدد من خلال المقاييس البدائية المرتبطة بالمعاني الحسية التي كانت تسود المجتمعات القديمة ، وقد تطورت تلك المفاهيم لغويًا لتصبح ذات معاني تستخدم للتفاهم بصورة مجردة جديدة وهكذا نتج العدد عن تجارب حسية، وعادة يتم قياس الكميات باستخدام وحدات متجانسة يتفق عليها كمياري، وأياً كان نوع المقدار الكمي المراد قياسه فلا بد من مقارنة شيئين متجانسين على وجه ما، بحيث ينتج عن هذه المقارنة عدد يحدد النسبة بينهما ويمثل هذا العدد كمية المقدار المراد قياسه، وهذه النسبة عادة يتم تحديدها بعدد معين لا يمكن الوصول إليه إلا إذا تمت معرفة متى يكون الأول مساوياً للشيء الثاني أو يكون تساويهما ممكناً ومفهوماً.

وتعتمد طرق قياس الكميات على إيجاد علاقة بين الأعداد والمقادير المراد قياسها وتتحدد تلك العلاقة في صورة تطابق بين الأطراف لإيجاد التساوي بين وحدتين تمثل إحداها وحدة القياس.

2-تحديد الأسعار: إن التعبير عن كميات السلع والخدمات في صورة وحدات قياسية عامة تتناسب مع طبيعتها لا يحقق بمفرده هدف القياس المحاسبي، بل يستلزم الأمر ضرورة تحديد الأسعار التي تعبر عن معدل تساوي الوحدات لكمية تلك السلع والخدمات بوحدات نقدية تلقى القبول العام، هذا وتتضمن عملية تحديد وحدة قياس الأسعار تحديد قيمتين مختلفتين لنفس الكمية من السلع والخدمات حيث تعتبر وحدة النقود هي وحدة قياس الأسعار الأساسية منذ أن حل التبادل على الأساس النقدي محل التبادل بالمقايضة بين السلع والخدمات طالما أن القياس المحاسبي يعتمد على استخدام الأساليب الكمية سواء كانت عددية أو نسبية، وبالتالي لا بد أن يعتمد على وحدة كمية لقياس الأسعار وهي وحدة النقود ، حيث أن إحدى وظائف النقود هي أنها مقياس للقيمة وبالتالي فإن ما يراد قياسه محاسبياً هو القيمة الحقيقية للتغيرات التي تحدث للموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية، وحيث أن وحدة النقود كمقياس للقيمة ليست مستقلة عن مفهوم القيمة ذاتها لذا فإن افتراض ثبات وحدة القياس وعدم تأثرها بما يقاس عليها يؤثر على وحدة النقود ذلك أن قيمة النقود تتغير من آن لآخر نتيجة للتغير في قوتها الشرائية في فترات التضخم ، ولذا يترتب على استخدام وحدة النقود كوحدة للقياس المحاسبي في فترات التضخم أخطاء في نتائج القياس ما لم يتم تعديل قوتها الشرائية بما يتناسب مع معدل التضخم السائد، كما أن هذه المشاكل تحدث عند قياس أسعار السلع والخدمات طويلة الأجل وخاصة في حالة وجود تباعد تاريخي بين التبادل الفعلي والقياس.

ب - شروط القياس المحاسبي:

يجب أن تتوفر شروط معينة عند إجراء عملية القياس المحاسبي وهي كما يلي⁵:

1-الموضوعية: يجب أن تكون المعلومات والبيانات المحاسبية دقيقة وذلك من أجل تحقيق قياس موضوعي دقيق، وهذا ما يؤيده أصحاب اتجاه التكلفة التاريخية الذي يمثل الدليل الموضوعي عندهم في المستندات، إلا أنه بمرور الزمن تتلاشى موضوعية تلك المستندات وبالتالي فإن القياس المحاسبي في هذه الحالة تنتفي فيه صفة الموضوعية.

⁵ إبراهيم خليل حيدر السعدي، مقال بعنوان مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 21 . سنة 2009 ، ص 13

2 - توحيد أسس القياس: ومن خلاله يجب أن تتصف الوحدة المراد قياسها بعدم تغير محتواها الكمي على مدار عملية القياس نفسها وأن لا يتغير محتواها بين عملية قياس وأخرى.

الفرع الرابع : أسس و معايير المقارنة لتقييم بدائل القياس المحاسبي

أ - الأسس:

إن كان القياس المحاسبي يستخدم أدوات قياس عديدة تتعلق بالمساحة والوزن و الزمن إلا أن القياس النقدي (المالي) هو الأكثر أهمية من بين كافة أدوات القياس الأخرى، فالنقد يستخدم للتعبير عن الظواهر والأحداث الاقتصادية فيكون القياس في شكل مالي، وهذه الأداة تدخل في جميع فروع المحاسبة المستخدمة (المحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية، ...) ⁶

للمفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي تتم المقارنة بينها على أساس خلوها من: ⁷

1 - أخطاء التوقيت : تنتج أخطاء التوقيت عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقرير عنها محاسبياً في دورة أخرى، مما ينتج عنه تداخل في نتائج تلك الدورات فالقياس البديل الذي يعترف بتغيرات القيم في نفس الدورة التي تحدث خلالها سوف يتمتع بخاصية أفضل من بدائل القياس الأخرى.

2 - أخطاء وحدة القياس : ينتج هذا النوع من الأخطاء عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود ، بهذا تصبح الأفضلية لوحدة القياس التي تعترف بتغيرات المستوى العام للأسعار في القوائم المالية .

3- قابلية التفسير: ينبغي أن تصبح القوائم المالية الناتجة قابلة للفهم من حيث المعنى و الاستخدام.

4- الملاءمة : تعتبر هذه الخاصية هي الأساس الثاني من أسس تقييم بدائل القياس المحاسبي أي ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المعدة مفيدة في وقتها.

ب - معايير القياس المحاسبي:

تتلخص معايير القياس المحاسبي في ⁸ :

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

⁶ يامن خليل الرغبي، مرجع سبق ذكره ص32

⁷ تامر بسام جابر الأغا، مذكرة ماجستير بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2013 ، ص21

⁸ تامر بسام جابر الأغا، نفس المرجع السابق . ص 22

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

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

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

الفرع الخامس: أساليب وخطوات عملية القياس المحاسبي

أ - أساليب عملية القياس المحاسبي⁹:

يمكن حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبي إلى ثلاثة أنواع و هي :

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

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

2-أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة: عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة.

وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية ، لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها و مخرجاتها تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الاحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

⁹ وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره. ص ص 109-110-111.

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

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

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

ب - خطوات عملية القياس المحاسبي:

تتمثل خطوات القياس المحاسبي في أربعة خطوات هي ¹⁰ :

1- تجميع البيانات التي تصور الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع وتعتبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة، مثل الإيرادات، النفقات، والأصول، والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه؛

2- تسجيل العمليات السابقة طبقاً لنظام القيد المزدوج، بناءً على دليل موضوعي قابل للتحقيق؛

3- بمجرد تجميع وتسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة؛

4- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة في مجموعات من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة تقدم للأشخاص المعنيين بالمؤسسة أو المهتمين بأحوالها المالية و تهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأمور والأحداث المالية التي وقعت والتي أمكن تبويبها ¹¹.

¹⁰ تامر بسام جابر الأغا، مرجع سبق ذكره ص 24-25

¹¹ تامر بسام جابر الأغا، مرجع سبق ذكره ص 24-25

المطلب الثاني : مبدأ التكلفة التاريخية :

إن المحاسبة التقليدية والتي مازالت تطبق في العديد من دول العالم ، كانت تركز على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) والتي من بينها مبدأ التكلفة التاريخية والتي اعتبرت لعقود طويلة نموذجاً يتميز بدرجة عالية من الموضوعية و الموثوقية في عملية القياس و التقييم إلا أن هذه الخصائص لم تشفع لها في الحفاظ على المكانة التي كانت تحوزها سابقاً لسبب أنها غير مطبقة لمواجهة الإخطار عند استخدام أدوات مالية أكثر تعقيداً في ظل أسواق مالية غير مستقرة ، لذلك لجأت الجهات المهتمة بالمحاسبة إلى البحث عم نماذج أخرى أكثر ملاءمة .¹²

الفرع الأول: مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية

إن التكلفة التاريخية تعتبر النموذج الكلاسيكي للتوثيق الذي يقوم على إثبات جميع المواد والحقوق والمخزونات والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها، وهي تمثل التكلفة الفعلية والحقيقية والمتفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة وعادة ما تكون هذه التكلفة موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية إثبات التكلفة ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات بغض النظر عن تقلبات القيمة الاقتصادية بوحدة النقد.

و عرفت التكلفة التاريخية بعدة تعريفات كلها تصب في معنى واحد وفيما يلي بعض تعريفات التكلفة التاريخية : عرفها (Kieso and Al...2005) في كتابهم المحاسبة المتوسطة بأنها: " سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حدوثه أو حيازته ، و هي أداة قياس معظم الأصول والالتزامات " .¹³

وكذلك عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين 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 وخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها"¹⁴

نتستنج من خلال التعريفين السابقين والاعتماد على المستندات والوثائق المتوفرة عن العمليات مثل الفاتورة، أن التكلفة التاريخية لها موثوقية عالية أكثر من أي أساس آخر للقياس.

الفرع الثاني : أهم المبررات التي يستند إليها أساس التكلفة التاريخية المحاسبية:

الموضوعية: يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات، ويهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، و هذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية .¹⁵

¹² عريف نورة . إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية . دراسة ميدانية ، مذكرة ماستر غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر . 2011/2010 . ص 76

¹³ سامية كاهية . أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية المعلومات المالية . دراسة ميدانية ، مذكرة ماستر غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر سنة 2015 ص 05 .

¹⁴ وليد ناجي الحبابي ، يوسف الأسدي ، مرجع سبق ذكره . ص 7

¹⁵ رشيد بوكساني ، نسيم أوكيل ، حمزة العرابي ، مبدأ التكلفة التاريخية بين الإنتقاد و التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة. الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي و المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، المركز الجامعي بالوادي ، يومي 17 و 18 جانفي 2010 ، ص 7

الموثوقية: لعل أهم مبرر لمبدأ التكلفة التاريخية هو الموثوقية العالية إذ ما قارناها مع الأسس الأخرى¹⁶

اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار فكر المحاسبة المالية مثل الاعتراف بالإيرادات، فرض وحدة القياس، الحيطة والحذر، مبدأ المقابلة .

يرغب معدو القوائم المالية و المدققون في وضع أهمية أكبر على موثوقية المقاييس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية، و هذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية .

يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف والقياس وهذا يدل على أنها ذات موضوعية وموثوقية أكبر.¹⁷

الفرع الثالث : الانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية:

وبالرغم من المبررات التي يركز عليها مبدأ التكلفة التاريخية وكما ذكرنا سابقا فإنها تعرضت للكثير من الانتقادات نوجزها فيما يلي:¹⁸

لعل أكثر ما يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية هو ضعف أو حتى عدم ملاءمة المعلومات المحسوبة على أساسه. حيث تعتبر الملاءمة أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعليه يجب أن تكون في الأهمية الأولى عند القياس.

تعتبر التكلفة التاريخية تكلفة غارقة sunk cost أثناء عملية اختيار أو اتخاذ القرارات ، و هذا ما يؤكد عدم ملاءمتها في عملية اتخاذ القرارات .

يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملاءمة (أكثر من الموثوقية) من أجل اتخاذ قرارات سليمة و هذا ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية

التضخم: على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يتم تجاهل التضخم النقدي وارتفاع الأسعار الذي من شأنه عرض القوائم المالية بشكل مشوه بالمقارنة مع الواقع الاقتصادي ، وكذلك يتم تجاهل وحدة القياس

عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق.

عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع .

الفرع الرابع :مزايا استخدام مبدأ التكلفة التاريخية

¹⁶ رشيد بوكساني . مرجع سبق ذكره. ص 7

¹⁷ عريف نورة . مرجع سبق ذكره . ص 78 .

¹⁸ عريف نورة . مرجع سبق ذكره. ص 82

- رغم الانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية، إلا أن هناك من الأسباب التي تدعم وجهة نظر المندمين و المؤيدين لعدالته و التي يتلخص أهمها فيما يلي :
- أن التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل .
 - تستند التكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا و ليس افتراضية .
 - إن العمليات التي وقعت عند امتلاك الأصل أو نشوء الالتزام، هي أكثر موثوقية بسبب وجود ما يؤيد تلك الأحداث من سندات إثبات .
 - إن مبدأ التكلفة التاريخية يتلاءم مع الإطار الفكري للمحاسبة بما يشتمل عليه من فروض و مبادئ محاسبية مقبولة عموما، لاسيما فرض الموضوعية ، الذي يتيح إمكانية التحقق من صحة و دقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر .
 - تماشى مبدأ التكلفة التاريخية مع فرض الاستمرارية ،الذي يفترض أن الوحدة المحاسبية ستستمر في نشاطها و عملياتها التشغيلية إلى أجل غير محدود .
 - صحيح أنه يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية بأنه يتجاهل إثبات التغير في ارتفاع أسعار الأصول ، إلا إن ذلك يتلاءم مع مبدأ الحيطة و الحذر ،الذي يشترط الاستمرار في إثبات البنود المالية بتسجيلات المؤسسة وإظهارها في الميزانية وفقا لتكلفتها التاريخية، بحيث لا يتم إثبات أي زيادة متوقعة (محملة) في الأصول والإيرادات والالتزامات .
 - يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الثبات :في إتباع النسق ،بحيث تبقى الأصول و المطلوبات مقومة بتكلفتها التاريخية من فترة إلى أخرى ،بصرف النظر عن تغيرات الأسعار الطارئة خلال تلك الفترات .¹⁹
 - يوفر معلومات ملائمة تساعد الدائنين علي التأكد من المحافظة علي ادني مستوي من الأصول لضمان حقوقهم تجاه المشروع.
 - نظام ضروري لكل أنواع الرقابة الإدارية لاحتفاظه بسجلات عن جميع المتحصلات النقدية والمدفوعات النقدية (الرقابة النقدية) وكذا سجلات عن المدينون والدائنون لضمان الوفاء بالمطالبات المالية في تواريخ استحقاقها .. الخ.
 - أداة للإدارة لإجراء المقارنات بين الخطط والنتائج الفعلية وتحليل الانحرافات سواء إيجابا أو سلبا مما يساعد علي ضمان تحقيق أهداف وخطط المشروع وضمان كفاءة التشغيل.
 - أساس للتنبؤ بالمستقبل فتحليل الأحداث الماضية أفضل أساس للتنبؤ.
 - يوفر دليلا قابلا للإثبات عن المعاملات مما يعني انه نظام جيد لاحتساب الضريبة وعدم التهرب منها.
 - يوفر قياسا مناسباً للمركز المالي قصير الأجل للمشروع مما يفيد الإدارة والدائنون قصيري الأجل.²⁰

¹⁹ حواس صلاح، أطروحة دكتوراه بعنوان التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2008 ، ص108

²⁰ http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#.VMikEdKG_X8 Historique de navigation . (15/03/2017) .

المطلب الثالث : القيمة العادلة

الفرع الاول : ماهية القيمة العادلة

أ - تعريف القيمة العادلة : هناك عدة تعاريف للقيمة العادلة نذكر منها :

لجنة معايير المحاسبة الدولية عرفت القيمة العادلة على انها : " 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 مستقلين²¹ ."

وأيضاً المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) عرفها على انها : "القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة ، والتي تعمل في ظل ظروف السوق العادية²² ."

عرفها مجلس المحاسبة الأمريكي رقم 107 أنها قيمة تبادل أصل في عملية تبادلية حقيقية بين أفراد راغبة في التعامل ، دون أن تكون هذه العملية في حالات التصفية أو البيع الجبري²³ .

يمكن أن نستخلص بأن القيمة العادلة؛ " هي المقابل الذي اتفق الطرفان بموجبه على إبرام صفقة سواء كانت شراء أصل أو تسوية التزام، على أن يتمتع الطرفان بكامل الحرية و الرغبة بالتعامل وعلمان بأحوال السوق خاصة أسعاره ، وعليه فلا يجب أن تكون عملية بيع قسري أو بيع بالتصفية ، كما يجب أن تتم الصفقة في سوق نشط (تنافسي)."

ب - أسباب التحول للقيمة العادلة :

- يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملائمة (أكثر من الموثوقية) من أجل إتخاذ قرار سليم وهذا ما توفره القيمة العادلة.

- تعتبر أداة قياس كفى خصوصاً إذا تعلق الأمر بالنسبة لأسعار الأسهم و السندات المالية (الأدوات المالية بشكل عام).

- مرتبطة بالمحافظة على الرأس المال العيني الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء المؤسسة.

- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة

- أهم سبب للتحويل إلى القيمة العادلة هو ملاءمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية ، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة التاريخية²⁴.

²¹ كزار سليم عبد الزهرة، حسنين كاظم عوجه، حسنين راغب طلب، قياس القيمة العادلة للاسهام العادية باستعمال نموذج مضاعفة الربحية - دراسة تطبيقية- مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، السنة 9 العدد 29 ، جامعة الكوفة، 2013 ص 194 .

²² Lionel Escaffre, Réda Sefsaf, **L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titres bancaires : Cas de la France, l'Italie , et l'Allema**, Centre de recherche – LARGO, univ-angers , version 1 - 5 May 2010, p.04.

²³ زعيم باهية ، دراسة الإفصاح المحاسبي وفق التكلفة التاريخية ، دراسة ميدانية ، مذكرة ماستر غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، الجزائر سنة 2012 ص 66 .

²⁴ بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية . القيمة العادلة)، دراسة ميدانية ، مذكرة ماستر ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، الجزائر سنة 2012 ، ص42

الفرع الثاني : أساليب قياس القيمة العادلة²⁵ :

بين مجلس معايير المحاسبة المالية انه يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي:

السوق النشط أفضل مكان لقياس القيمة العادلة وفي حالة عدم توفر ذلك يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة

قد تستخدم كذلك الطرق التالية لقياس القيمة العادلة:

أ - الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشابهة .

ب - خدمات التسعير من جهة خارجية.

ت - نماذج التسعير الداخلية.

ث - التدفقات النقدية المخصومة.

وقد حدد المعيار الأمريكي رقم 157 ثلاث أساليب لقياس القيمة العادلة و هم :مدخل السوق مدخل التكلفة ومدخل الدخل . كما حدد المعيار 16 الأصول الثابتة قياس القيمة العادلة كالآتي:

القيمة السوقية بمعرفة مقيمين مؤهلين.

القيمة الاستبدالية بعد الاستهلاك:

كما بين المعيار الدولي رقم 32 الأدوات المالية بعض أسس قياس القيمة العادلة علي النحو التالي:

1- إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق نشطة وذات سيولة فان سعر السوق المعروض للأداة هو افضل دليل للقيمة العادلة حيث ان سعر السوق المناسب هو أما سعر العرض الحالي أو سعر الطلب أو سعر آخر عملية؛

2.إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق غير نشط فيمكن اللجوء إلي وسائل تقدير لتحديد القيمة العادلة بموثوقية هذه الاساليب هي²⁶:

أ -القيمة السوقية الجارية لأداة مالية مشابهة للأداة المالية المراد تقييمها .

ب - تحديد خصم التدفقات النقدية باستخدام سعر خصم مساو لمعدل الفائدة السائد في السوق لأدوات مالية لها نفس الخصائص.

ت - استخدام نماذج تسعير الخيارات

²⁵ محمد حسان بن مالك . محمد بشير غوالي . اثر القياس الحاسبي المستند الى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي

- دراسة تطبيقية - مجلة الباحث عدد 2015/15 . جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، الجزائر . ص 173

²⁶ محمد حسان بن مالك . محمد بشير غوالي .مرجع سبق ذكره . ص 173

3. إذا كانت الأداة غير متداولة في سوق مالي منظم فانه يتم تحديد مدى معين وبشكل معقول أن تقع القيمة العادلة ضمنه.
4. عند عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية لأي سبب فانه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسية للأدوات المالية المراد تقييمها.
- وتضمن المعيار رقم 40 الاستثمارات العقارية بأنه في حال عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة للممتلكات العقارية بموثوقية عالية فانه يجب إثبات هذه العقارات بالتكلفة وقد أوضح المعيار أسس تحديد القيمة العادلة على النحو التالي:
- يعتبر السعر السوقي أفضل محدد للقيمة العادلة ويعبر السعر السوقي هنا عن السعر الأكثر احتمالاً والممكن الحصول عليه بشكل معقول من السوق.

الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات أخرى مشابهة²⁷

الفرع الثالث : القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

المشرع الجزائري أعطى للقيمة العادلة تعريف لم يختلف كثير عن التعريف المقدم من طرف المعايير المحاسبية الدولية ، وتشير تعريف المشرع الجزائري إلى ان القيمة العادلة هي الثمن أو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية تبادل الأصول أو الخصوم المنتهية بين أطراف يمثلون عادة البائع والمشتري بحيث تكون لهم الدراية الكافية بمحتوى وظروف الصفقة التي تكون وفق شروط المنافسة الاعتيادية²⁸.

يواجه تطبيق القيمة العادلة العديد من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية نلخصها في النقاط التالية²⁹:

1. صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية : إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحياسة 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 البائع للعقارات في قيمها السوقية

2. تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي : يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تتمد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.

3. غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة : إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم و السندات و مشتقاتها وفقاً لطريقة القيمة العادلة ممكناً، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد و عميق على النظام المالي للجزائر

²⁷ محمد حسان بن مالك . محمد بشير غوالي . مرجع سبق ذكره . ص 173

²⁸ محمد زرقون . فارس بن يدبر . واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية . المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية - عدد 4 / جوان 2016 جامعة قاصدي

مرياح، ورقلة - الجزائر ص 7

²⁹ محمد زرقون . فارس بن يدبر . نفس المرجع السابق . ص 7

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

وفي الأخير يمكننا ان نجري مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من خلال الجدول التالي:

معايير التقييم و المقارنة		التكلفة التاريخية	القيمة العادلة
معايير المقارنة	أخطاء وحدة القياس	إعتماده وحدة قياس نقدية إسمية و تجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للبنود النقدية في القوائم المالية يجلب لهذا النموذج أخطاء وحدة القياس.	تعتمد على الأسعار في الأسواق المالية النشطة فلذلك فهي تراعي القوة الشرائية العامة للنقود ، و تعترف بالتغيرات في المستوى الأسعار فالقيمة العادلة تتجنب أخطاء وحدة القياس
	أخطاء التوقيت	تأجيل الاعتراف بالمكاسب و الخسائر للدورة أو الدورات السابقة إلى الدورات اللاحقة لهذا فإن هذا النموذج يحتوي على أخطاء التوقيت	عند حدوث تغيرات في القيمة خلال الدورة ، عند إعداد القوائم المالية حسب القيمة العادلة فإنه يعاد تقييم عناصر القوائم المالية . يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة في نفس الدورة ، ولهذا فإن التقييم من خلال القيمة العادلة يتجنب أخطاء التوقيت
معايير التقييم	الملائمة	هي معلومات غير ملائمة لإتخاذ القرارات ، لأنه لا يعبر عنها بوحدات السيطرة و التحكم السلعي ، فوحدات السيطرة و التحكم السلعي تعكس التغيرات في كل من المستوى الخاص و المستوى العام للأسعار.	المعلومات المبنية على أساس القيمة العادلة تعتبر أكثر ملاءمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لإتخاذ قراراتهم لأنها تعرض صورة دقيقة عن حالة الأسواق المالية وهذا يساعد على إتخاذ القرارات ، و تعمل على بعث الثقة في المستثمرين مما يزيد من كفاءة الأسواق المالية.
	التفسير	إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا النموذج هي معلومات قابلة للتفسير بوضوح ، لان التكلفة التاريخية تمتاز بسهولة التطبيق و الفهم لدى جميع مستخدمي القوائم المالية.	فلقيمة العادلة تعتبر مفهوم حديث النشأة و يسوده بعض الغموض لا يمكن فهمها عند جميع مستخدمي القوائم المالية ، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة صعبة القياس و يجب توفر شروط لتحديد القيمة العادلة

الجدول رقم (1.1) / المصدر : بسمة سويد . مرجع سبق ذكره . ص 56

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية – الدراسات السابقة للموضوع –

المطلب الاول : دراسات باللغة العربية

1- رولا كاسر لايقة (2007) . القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار . . 30

هدفت الدراسة الى توضيح أهمية التقارير المالية في اتخاذ القرارات على المستوى الداخلي والخارجي للمصرف و ايضا الى دراسة مستوى التزام المصارف بنشر القوائم الإلزامية والحكم على درجة الإفصاح فيها من خلال الاعتماد على ما جاء في المعيار المحاسبي رقم 30 الخاص بالمصارف والمؤسسات المالية المشابهة .

وتمحور الإشكال فيها حول القيود الموضوعية على عملية الإفصاح المحاسبي والمتمثلة في طبيعة العمل المصرفي و التي من شأنها أن تعرقل أهدافه الأساسية، إضافة إلى الإشكال القائم في كون عدم توفر البيانات و المعلومات اللازمة للوصول إلى قرارات استثمارية صائبة ويعود السبب في ذلك إلى عنصر السرية الذي يتميز به النشاط المصرفي وفق مجاله المحدود.

و وصلت الباحثة في النهاية إلى انه يجب أن تعرض القوائم المالية للمصارف مع ما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية حتى تكون مخرجات ذات مصداقية وموثوقية وانه يجب تحديث القطاع المصرفي من خلال إدخال التكنولوجيا المتوفرة حاليا.

2- هشام شلغام (2015). تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.³¹

هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة و ابراز أهمية قواعد القياس لكل منهما و ايضا التطرق لقواعد القيمة العادلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ، و هدفت ايضا هذه الدراسة الى معرفة أثر تطبيق نموذج التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و اخيرا الوقوف على مقومات و معوقات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية .

كانت اشكالية الباحث تتمحور حول مدى ملاءمة بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية – القيمة العادلة) للبيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي .

توصل الباحث الى ان القياس وفق التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية والقياس وفق القيمة العادلة يحقق قدرا أكبر من الملاءمة و ايضا يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في القياس إلى إعطاء صورة غير صادقة للوضعية المالية للمؤسسة بينما تزود القيمة العادلة المستثمرين بعوي ونظرة تنبؤية مستقبلية ، و اشار الى ان البيئة المحاسبية الجزائرية في الوقت الراهن تلاءم وتتكيف مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي .

³⁰ رولا كاسر لايقة . القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار . مذكرة ماجستير قدمت في جامعة تشرين-دمشق بسوريا سنة 2007 .

³¹ هشام شلغام . تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي . دراسة ميدانية . مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير . جامعة ورقلة . 2015 .

3- دراسة صالحى مُجد (2013). إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية³²

هدفت الدراسة الى دراسة اشكالية القياس المحاسبي المستند الى التكلفة التاريخية للأصول الثابتة من خلال ابراز اهم عيوب التي يعاني منها القياس المحاسبي المستند للتكلفة التاريخية ومدى انعكاس هذا القياس على مصداقية وموثوقية القوائم المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية ومعرفة ما اذا كانت خاصية الموضوعية التي تتميز بها التكلفة التاريخية كافية مع غياب خاصية الملاءمة في المعلومات المقدمة يستوجب البحث عن بديل للقياس يعبر عن صورة صادقة وفعلية . فطرح الباحث الاشكالية التالية : ما مدى تأثير استخدام التكلفة التاريخية على التقييم الفعلي و الواقعي للأصول الثابتة ؟

وخلصت الدراسة الى ان وبالرغم من موضوعية التكلفة التاريخية وموثوقيتها الا انها عجزت عن التقييم الفعلي للأصول الثابتة ولا تسمح لمستخدمي القوائم المالية باتخاذ القرارات المناسبة وملائمة .

4- دراسة بوكساني رشيد، وآخرون (2010). مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة.³³

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بأساس القياس بالتكلفة التاريخية والى أهم الانتقادات الموجهة إليها والى معرفة دوافع توجه معايير المحاسبة الدولية نحو استعمال القيمة السوقية العادلة والى أهم الصعوبات التي تواجه عملية القياس المحاسبي وفقها.

وكانت المشكلة تتمحور حول مفهوم كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة و الاسس التي يقوم عليها مبدأ التكلفة التاريخية و الانتقادات الموجهة لها و ايضا دوافع توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة و اهم الصعوبات التي تواجه القياس وفق القيمة السوقية العادلة .

وفي الأخير توصلت الدراسة إلى نتائج تجيب فيها على إشكالية البحث وأهدافه، وهي أن القيمة العادلة أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، ولكن بالمقابل تعتبر اقل موثوقية .وباعتبار أن المفاضلة بين الملاءمة والموثوقية كانت في صالح الملاءمة، فان المفاضلة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية هي لصالح القيمة العادلة.

5- دراسة خالد عبد الرحمان جمعة يونس(2011). أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم.³⁴

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق القيمة العادلة للأدوات المالية على عائد الأسهم المتمثل في كل من العائد السوقي والعائد من صافي الدخل من خلال تحليل الجوانب النظرية المرتبطة بالموضوع والأسس العلمية التي يقوم عليها والمعالجات المحاسبية المتعلقة بها من خلال طرح إستبيان .

³² دراسة صالحى مُجد . إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية " دراسة حالة المديرية الإقليمية لبريد الجزائر، وحدة ورقة، مذكرة ماستر غير منشورة 2013

³³ دراسة بوكساني رشيد، وآخرون. مداخلة بعنوان: مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة . سنة 2010

³⁴ دراسة خالد عبد الرحمان جمعة يونس . أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم . دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، قدمت هذه الدراسة إستكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير 2011

الاشكالية تمحورت حول أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد أسهم الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية .

وخلصت نتائج الدراسة بالمحافظة على إستمرارية تطبيق القيمة العادلة ومتابعة مستجداتها ومحاولة تطوير وتأهيل العاملين في مجال المحاسبة مع إصدار معيار يتلائم مع الواقع الإقتصادي والإجتماعي الفلسطيني .

6- فارس بن يدير (2015). واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية .³⁵

هدفت الدراسة الى تسليط الضوء على مشاكل القياس القائم على التكلفة التاريخية و التعرف على القيمة العادلة و صعوبات تطبيقها و المبررات التي دعت للتحويل اليها . و ايضا التطرق الى القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية و المعايير الدولية لاعداد التقارير و ايضا من اهداف الدراسة التطرق للقيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي و امكانية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية و الصعوبات التي تواجهها .

فكانت مشكلة الباحث هي واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، و ما أثر تطبيقها على جودة القوائم المالية .

خلصت الدراسة الى ان هناك نظرة ثابتة لإدراك كل من المحاسبين والأكاديميين عينة الدراسة لفائدة القياس بواسطة القيمة العادلة بشكل عام و انها أفضل أساس لإعداد القوائم المالية بتوفير معلومات أكثر ملائمة و انها أكثر قابلية للفهم وقادرة على الحد من فجوة المعلومات و عموما أكثر فائدة . و خلص الباحث الى ان القيمة العادلة تواجه العديد من الصعوبات والتحديات من أجل تطبيقها في الواقع الجزائري ، حيث أن البيئة الاقتصادية والثقافية الجزائرية لا توفر أرضية مناسبة وملائمة للتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس .

7- دراسة هيثم إدريس مُجد المبيضين وآخرون (2011) . دور الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات المالية.³⁶

هدفت الدراسة إلى بيان طبيعة الجدل الحاصل بين مؤيدي و معارضي إعادة تقييم الاصول بالقيمة العادلة إبراز مدى ملائمة و موثوقية البيانات المالية في شركات المساهمة العامة على الرغم من تحفظ هيئة الأوراق المالية على مبدأ القيمة العادلة، وبيان العلاقة بين التحويل للقيمة العادلة و الازمة المالية العالمية و ايضا معرفة تأثير إعادة تقدير الاصول بالقيمة العادلة على ملائمة القوائم المالية في شركات المساهمة العامة .

كانت مشكلة الدراسة تدور حول اعتماد التكلفة التاريخية منفردة و تأثيرها على ملائمة المعلومات المالية لاتخاذ القرارات الرشيدة و ايضا إعادة تقدير الاصول بالقيمة العادلة و تأثيره على موثوقية البيانات في القوائم المالية .

³⁵ فارس بن يدير . واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية . دراسة ميدانية . مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير . جامعة ورقلة . 2015

³⁶ دراسة هيثم إدريس مُجد المبيضين وآخرون . بعنوان دور الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات المالية . دراسة ميدانية . جامعة بغداد . (2011)

من أهم نتائج الدراسة المتوصل إليها هي أن هناك تحفظ على القيمة العادلة من قبل هيئة الأوراق المالية ومراقبة الشركات في الأردن . و بينت الدراسة أن مدخل القيمة العادلة تؤدي إلى تغير جوهري في نتائج القياس، وأن القياس المحاسبي المعد وفقاً للقيمة العادلة يعتمد أحياناً على الاجتهادات والتقديرات الشخصية مما يؤدي الى وجود إمكانية للتحيز في عملية قياس البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة.

المطلب الثاني: دراسات باللغة الاجنبية :

1-Volha Shamkuts(2010). Fair Value Accounting.³⁷

هدفت الدراسة إلى تحليل الاسس المفاهيمية لمحاسبة القيمة العادلة و معرفة تطور القيمة العادلة و تأثيرها على البيانات المالية و الاسواق العالمية و معرفة مميزات و عيوب محاسبة القيمة العادلة من خلال مقارنة بينها و بين التكلفة التاريخية ، و ايضا من اهداف هذا البحث هو التطرق الى مدى مساهمة محاسبة القيمة العادلة في الازمة العالمية الاخيرة و ايضا مناقشة التطورات الاخيرة لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً و المعايير المحاسبية الدولية .

وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة القيمة يعني التغيير من المبادئ المحاسبية التي تركز على الموضوعية و الموثوقية و هذا ما له سلبيات و ايجابيات ، و ايضا خلصت الدراسة الى ان القيمة العادلة أكثر ملائمة من تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية لأنها تعطي معلومات تعكس حالة السوق الحالية و من ناحية اخرى يمكن ان تتميز القيمة العادلة بالمبالغة في التقديرات الشخصية مما يؤدي الى ظهور قوائم مالية مشوهة . و في الاخير اعتبر الباحث ان القيمة العادلة برغم الانتقادات تعتبر النموذج الامثل في الوقت الحالي بينما ينبغي تطويرها بشكل اكبر .

2-Tan , Hancock, Taplin and Tower,(2004) " fair value accounting for financial instrument.³⁸

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى ملائمة المعلومات التي يقدمها تطبيق القيمة العادلة وفيما و إذا كانت هناك مقارنة ما بين القوائم المالية لهذه المؤسسات عندما تقوم جميعها بتطبيق القيمة العادلة و تم ذلك من خلال طرح استبيان لفحص وجهات نظر المؤسسات المالية في كل من سنغافورة و أستراليا .

فكانت مشكلة البحث هي معرفة الى أي مدى تدعم المؤسسات المالية في أستراليا و سنغافورة تطبيق القيمة العادلة في قياس ادواتها المالية .

وخلصت الدراسة أن هناك حيادية في دعم تطبيق القيمة العادلة على جميع الأدوات المالية إلى ان البنوك الأسترالية أظهرت معارف أكبر مقارنة بسنغافورة في تطبيق القيمة العادلة وأن هناك قابلية أكبر للقياس المحاسبي بالقيمة العادلة في أستراليا مقارنة بسنغافورة .

³⁷ Volha Shamkuts. Fair Value Accounting. University of Iceland, Faculty of Business Administration, Master Thesis (2010).

³⁸ Tan , Hancock, Taplin and Tower, " fair value accounting for financial instrument. (2004Australian versus Singaporean perspective)

3-(Brett W. Cantrell – John M. McInnis – Christopher G. Yust)

(2014)Predicting Credit Losses: Loan Fair Values versus Historical Costs³⁹

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى قدرة مدخل القيمة العادلة على التنبؤ بخسائر الائتمان ومقارنته بقدرة مدخل التكاليف التاريخية على ذلك تحت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وذلك باستخدام البيانات المالية لعينة من البنوك للفترة 2005 إلى 2009 وتم استخدام مؤشر صافي تكاليف القروض الذي اعتبر من طرف الباحث أنه أفضل مؤشر لتنبؤ بخسائر الائتمان .

حيث خلصت الدراسة إلى أن مدخل التكلفة التاريخية أفضل نسبياً في التنبؤ بخسائر الائتمان وتوقعها في المستقبل مقارنة بمدخل القيمة العادلة ، وأن معلومات التكلفة التاريخية هي أكثر فائدة في التنبؤ بصافي تكاليف القروض من معلومات القيمة العادلة.

4-Paul Jajairam (2013) .Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting.⁴⁰

هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين طريقة القيمة العادلة وطريقة التكلفة التاريخية ومدى تأثير كلا الطريقتين على البيانات المالية وإبراز نقاط تفوق كل طريقة على الأخرى .

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

المطلب الثالث : موقع الدراسة من الدراسات السابقة :

تباينت الدراسات السابقة في دراسة بدائل القياس المحاسبي، حيث ركزت جملة من الدراسات على دراسة تطبيق القيمة العادلة وخصائصها ومزاياها ، بينما ركزت فئة أخرى على دراسة التكلفة التاريخية من حيث المزايا والعيوب ولجأت الفئة الأخرى إلى تبيان الفروق بين البديلين . وقد كانت هذه الدراسات عبارة على دراسات تطبيقية و ميدانية اعتمدت على جملة من الأساليب الرياضية و البرامج الاحصائية و ايضا المؤشرات المعتمدة في الواقع الاقتصادي و محاولة تحليل النتائج و الوصول الى تفسيرات لها .

و فيما يخص هذه الدراسة فتتشابه مع الدراسات السابقة من حيث دراسة بدائل القياس المحاسبي سواء التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة أو كلاهما معا ، و هذا من خلال دراسة البديلين و القيام بالمقارنة بينهما و ايضا من خلال الادوات الرياضية و

³⁹ 3-(Brett W. Cantrell - John M. McInnis - Christopher G. Yust) Predicting Credit Losses: Loan Fair Values versus Historical Costs(2014)

⁴⁰ Paul Jajairam. Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting .City University of New York, USA (2013)

الاساليب الاحصائية المعتمدة في غالبية الدراسات في وقتنا الحالي، فهذه الدراسة اختلفت في العينة المنتقاة للدراسة حيث لم يتم التمييز في اختيار العينة اذ شملت جميع من له دخل بمهنة المحاسبة سواء مهنيين او اكاديميين و محاولة معرفة الاسباب الحقيقية التي اعاقت تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية .

خلاصة الفصل :

في نهاية الفصل و بعد تعرضنا للقياس المحاسبي يمكننا القول انه مرآة للوضع المالية للمؤسسة وبالتالي من خلاله يمكننا إتخاذ القرارات المناسبة ، بحيث خلصنا إلى أن القياس ماهو إلا ترجمة كمية ونقدية لأحداث المؤسسة الماضية و المستقبلية وهذا بهدف توفير معلومات أقرب للواقع ، وكلما كانت عملية القياس ملائمة كلما كانت القرارات المبنية على أساس تلك القوائم فعالة ، وبهذا يمكننا الوصول إلى معلومات محاسبية معبرة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

وعليه فإن الجدل يبقى قائماً فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي واختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل ، حيث أن التكلفة التاريخية قد لا تكون عادلة ولكنها فعلية وحقيقية والالتزام بها يمنع التلاعب في المبالغ ومن جهة أخرى تعتبر المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية ، و في الفصل الميداني سنتطرق الى كلا البديلين و سنحاول معرفة ايهما الاقرب للواقع المحاسبي الجزائري .

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية لبدائل القياس
المحاسبي

تمهيد

بعد التطرق إلى الجانب النظري للدراسة وذلك من خلال تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي و كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ، وأيضا التطرق إلى الدراسات السابقة في الموضوع لا بد من تدعيم الدراسة بجانب تطبيقي على الواقع ، لهذا سنحاول في هذا الفصل القيام بعملية إسقاط لما تم تناوله في الجانب النظري على الجانب العملي ، و لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن محاور و فرضيات الدراسة ، والتي على ضوئها سنحاول تحليل و مناقشة الفرضيات و كذا اختبار صحتها .

من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل ما يلي:

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة.

المطلب الأول : الطريقة المستخدمة .

المطلب الثاني :الأدوات المستخدمة .

المبحث الثاني :النتائج والمناقشة.

المطلب الأول :النتائج .

المطلب الثاني :المناقشة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة**المطلب الأول: الطريقة المستخدمة**

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

الفرع الأول: منهج الدراسة

بالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة والأهداف المتوخى تحقيقها من خلال الموضوع الذي نتناول فيه القياس المحاسبي بين القيمة العادلة و التكلفة التاريخية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري، إذ اطلعنا على الدراسات المختلفة في مجال القياس المحاسبي ، وطبقنا المنهج التحليلي في جانبه التطبيقي المتعلق بتحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية و هذا من أجل معرفة وتقييم بدائل القياس المحاسبي من وجه نظر المهتمين بالحاسبة ، حيث تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس بهدف التعامل معها في إختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة، والتعرف على وجهة نظر العينة من خلال الوصول إلى بيانات يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة**أولاً: مجتمع الدراسة**

يتكون مجتمع الدراسة من كل المهتمين بالحاسبة سواء أكاديميين او مهنيين في ولاية ورقلة ، حيث ان الأسباب الكامنة وراء اختيار فئة الاكاديميين هي لما لهم من دراية وفهم للتأصيل النظري لأصل الموضوع، لذلك كان لابد من معرفة رأيهم ، أما الفئة الثانية فقد احتوت معظم المهنيين المحاسبين الذين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى محافظي الحسابات، وذلك لأنهم الفئة الأكثر التصاقاً بمداخل ومشاكل القياس المحاسبي فهم يتولون مسؤولية إثبات العمليات وهم على دراية عالية بطرق القياس وأهميتها، إذ أنهم يدركون آثار القياس المحاسبي على القوائم المالية ، وعليه كان ضروريا معرفة موقفهم وآرائهم .

ثانياً : حدود الدراسة :

. **الحدود المكانية :** حاولنا من خلال هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين والأكاديميين والإداريين وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في دولة الجزائر وبالتحديد في ولاية ورقلة (ورقلة . حاسي مسعود) .

. **الحدود الزمانية :** تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ آخر استمارة (من شهر مارس الى شهر افريل) .

. **الحدود الموضوعية :** تضمنت هذه الدراسة جميع جوانب الموضوع المتعلقة بالدراسة من خلال الاهتمام بالمحاور المرتبطة بدراسة القياس وفق كل من القيمة العادلة و التكلفة التاريخية ومدى ملاءمتها في البيئة المحاسبية الجزائرية .

ثالثا : عينة الدراسة :

. الصنف الأول : الأساتذة الجامعيين (الأكاديميين)

. الصنف الثاني : المهنيين المعتمدين (محافظ حسابات.....)

. الصنف الثالث : المحاسبين والمسيرين لدى المؤسسات الاقتصادية .

ومن أجل إتمام هذه الدراسة قمنا باختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة , بحيث لم يتم تحديد العينة مسبقا ، فقمنا بتوزيع 53 استمارة , شملت الفئات المعنية , والجدول التالي يبين عينة الدراسة .

الجدول رقم (1.2)

النسبة	التكرار	البيان
100%	53	عدد الاستثمارات الموزعة
15.09%	8	عدد الاستثمارات المفقودة
9.44%	5	عدد الاستثمارات الملغاة
75.47%	40	عدد الاستثمارات المقبولة للدراسة

إعداد الطالب المصدر : من بناء على فرز استمارات الاستبيان

الفرع الثالث : بناء الاستمارة و المتغيرات الديمغرافية :

اولا : بناء الاستمارة .

في هذه المرحلة حاولنا قدر الامكان تصميم اسئلة بسيطة و واضحة بحيث تكون سهلة الفهم من قبل المستجيبين والذين من المفترض ان يكونوا على اطلاع واسع بموضوع الدراسة ، حيث إننا من خلال هذه الأسئلة نقوم بالإجابة على فرضيات بحثنا .

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية وتضمن ثمانية عشر سؤالاً, وتم صياغتها باللغة العربية , وتم إخضاع الاستبيان للتحكيم من طرف بعض الأساتذة بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة خاصة من حيث دقة الأسئلة و المحتوى المعلوماتي للاستمارة و التأكد من شموليتها لمجاور البحث .

بعد اخذنا بعين الاعتبار للملاحظات التي صدرت من قبل الأساتذة المحكمين , بالإضافة إلى ما تم استنتاجه من نقائص خلال الاختبار الأولي ، تم ضبط أسئلة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي .

بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من إستمارات الإستبيان إعتدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي:

المقابلة الشخصية : التسليم المباشر للإستمارة للمستوجب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها و محاولة استرجاع الاستمارة في اقل وقت ممكن .

الاستعانة بالغير : وهذا من خلال تسليم عدد معين من الاستثمارات إلى بعض الزملاء و تكليفهم بتوزيعها .

التسليم الغير مباشر : من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من المؤسسات ومكاتب المحاسبة و العودة لاستلامها بعد مدة معينة .

البريد الالكتروني : تم إرسال استمارة الاستبيان بواسطة البريد الالكتروني لبعض المستجوبين , ومن ثم الإجابة عن محتوياتها ثم إرجاعها بنفس الطريقة إلى البريد الالكتروني للمرسل .

ثانيا : المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

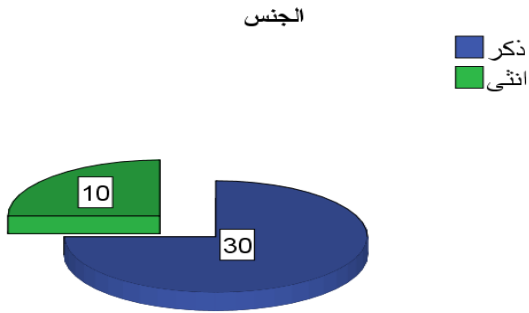
نتناول في هذا العنصر خصائص أفراد العينة من حيث (الجنس ، السن ،المؤهل العلمي ، الوظيفة ، الخبرة المهنية ،التخصص ، نوع القطاع) والجداول التالية تبين النتائج الوصفية لخصائص وممات أفراد العينة:

1. الجنس :

تم تصنيف أفراد العينة من حيث الجنس (ذكر ، انثى) حيث ان النتائج كانت كالتالي :

جدول رقم (1.2) : توزيع العينة حسب الجنس

جدول رقم (2.2) : توزيع العينة حسب الجنس



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

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

تكونت عينة الدراسة من 40 فردا منهم 30 ذكر و 10 أناث حيث وضح الشكل ان نسبة الذكور كانت مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث , حيث بلغت نسبة الذكور 75 % , ونسبة الإناث قدرت ب: 25%

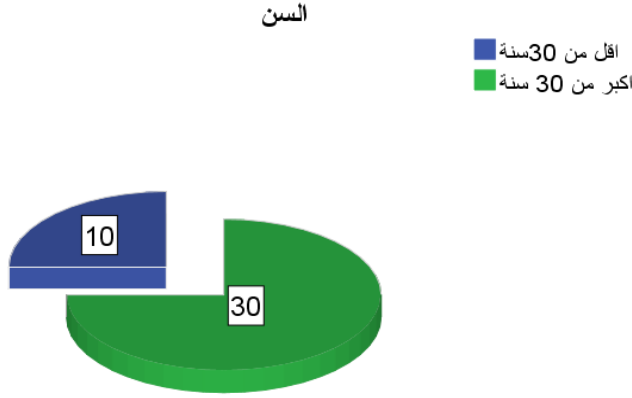
2. العمر :

نتطرق هنا الى خصائص الافراد من حيث السن حيث تم تقسيم العينة الى فئتين (اقل من 30 سنة ، أكبر من 30 سنة)

جدول رقم (3.2) : توزيع العينة حسب العمر

البيان	التكرار	النسبة
اقل من 30 سنة	10	%25
أكثر من 30 سنة	30	%75
المجموع	40	%100

شكل رقم (2.2) : توزيع العينة حسب متغير العمر



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

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3.2) أن هناك تباين بين الفئتين المدرجتين ، وأن الفئة العمرية (اقل من 30 سنة) اقل تكرارا حيث بلغت نسبتها %25 بينما بلغت نسبة الفئة العمرية (أكثر من 30 سنة) نسبة %75 .

وعليه تميل إلى أعمار متقدمة نسبيا في السن أي أن لها خبرة معتبرة ، وهذا ما يمكن أن يعكس إيجابا على نتائج البحث .

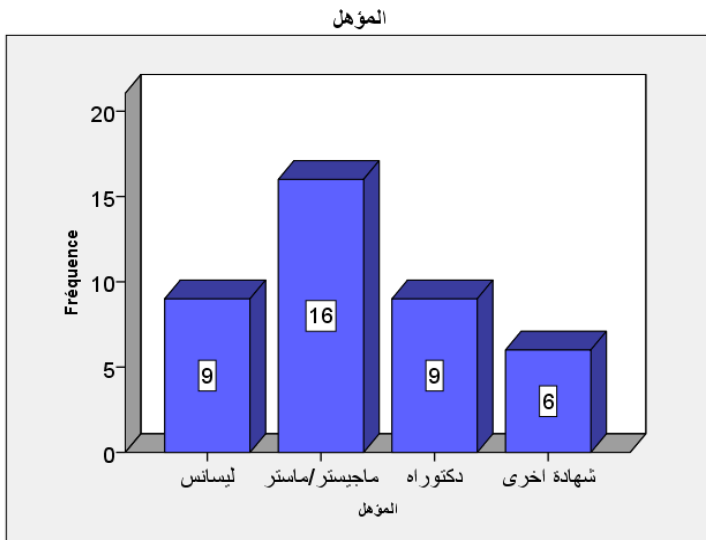
3. المؤهل العلمي :

تم تصنيف افراد العينة حسب المؤهل العلمي و هذا حسب الشهادة التي يمتلكها كل فرد (ليسانس ،ماجستير/ماستر ،دكتوراه ، شهادة اخرى)

جدول رقم (4.2) : توزيع العينة حسب المؤهل

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	9	%22.5
ماجستير/ماستر	16	%40
دكتوراه	9	%22.5
شهادة أخرى	6	%15
المجموع	40	%100

شكل رقم (3.2) : توزيع العينة حسب متغير المؤهل



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

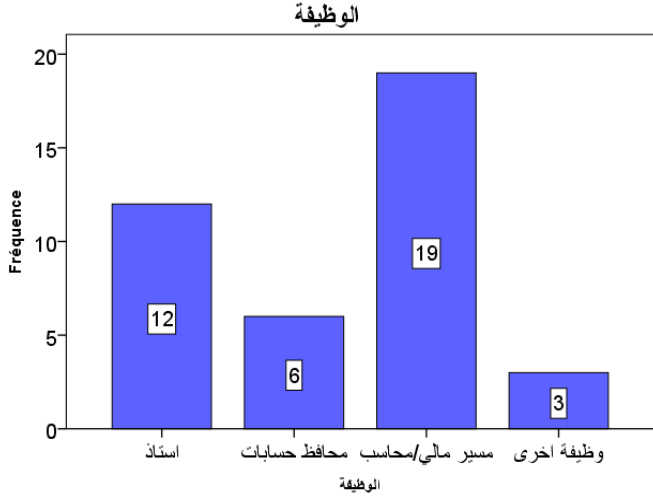
نلاحظ من خلال الجدول (4.2) أن أغلبية أفراد العينة حاملية شهادة ماجستير او ماستر فقد بلغ عددهم 16 فردا أي بنسبة 40% في حين بلغت نسبة حاملي شهادة ليسانس 22.5% ونسبة حاملي شهادة الدكتوراه 22.5% , أما بنسبة لحاملي شهادة أخرى 15% .

4. الوظيفة

قمنا بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة (أستاذ ،محافظ حسابات ،محاسب/مسير مالي ، ووظيفة اخرى)

شكل رقم (4.2) : توزيع العينة حسب متغير الوظيفة

جدول رقم (5.2) : توزيع العينة حسب الوظيفة



الوظيفة	التكرار	النسبة
أستاذ	12	30%
محافظ حسابات	6	15%
محاسب/مسير مالي	19	47.5%
وظيفة اخرى	3	7.5%
المجموع	40	100%

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

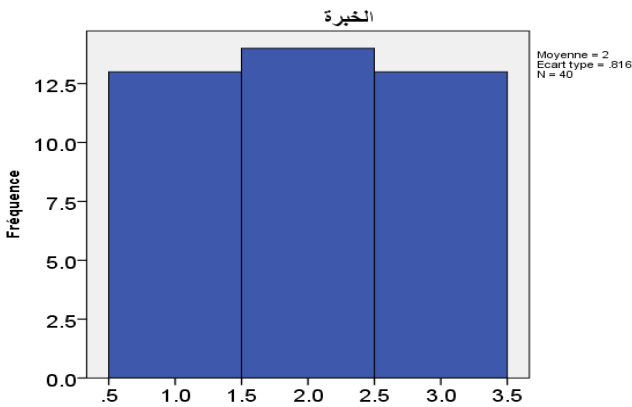
من خلال الجدول رقم (5.2) يتضح لنا أن أكثر من نصف العينة يعملون كمحاسبين ومسيرين ماليين , حيث بلغت نسبتهم 47.5% في حين كانت نسبة الأساتذة 30% أما نسبة محافظي الحسابات كانت 15% و وظائف اخرى كانت اقل نسبة بـ 7.5% أي تم التركيز على محاسبي ومسيري المؤسسات الاقتصادية لمعرفة مدى تعرضهم للمشاكل المحاسبية بسبب الممارسات الميدانية .

5. الخبرة :

قمنا بتقسيم افراد العينة حسب سنوات الخبرة (اقل من 5 سنوات ، بين 5 و 10 سنوات ، اكثر من 10 سنوات)

شكل رقم (5.2) : توزيع العينة حسب متغير الخبرة

جدول رقم (6.2) : توزيع العينة حسب الخبرة



الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	13	32.5%
من 5 الى 10 سنوات	14	35%
أكثر من 10 سنوات	13	32.5%
المجموع	40	100%

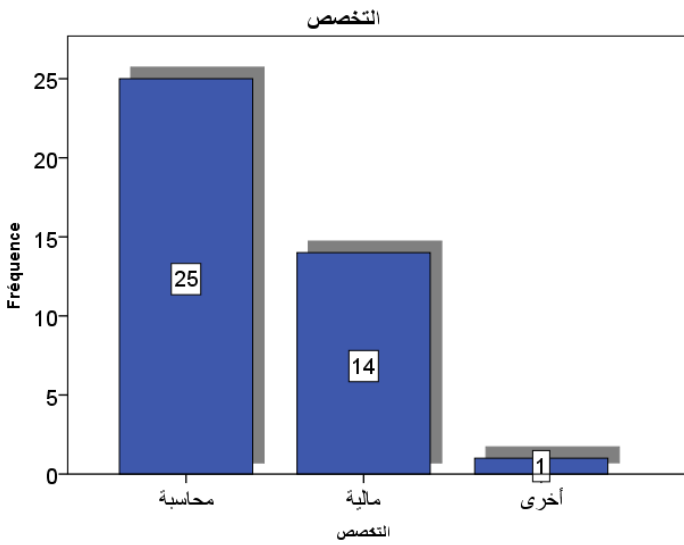
المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS وبالاعتماد على الملحق رقم 2

نجد في الجدول رقم (6.2) أن أفراد العينة الذين لديهم أقل من 5 سنوات في العمل متواجدون بنسبة 32.5% و هو نفس الشيء بالنسبة للأفراد الذين لديهم خبرة تتجاوز 10 سنوات، في حين نجد ان افراد العينة الذين لديهم خبرة مابين 5سنوات إلى 10 اكثر نسبة ب 35%

6.التخصص العلمي :

تم تقسيم العينة حسب تخصص كل فرد (محاسبة ، مالية ، جباية ، أخرى)

شكل رقم (6.2) : توزيع العينة حسب متغير تخصص



جدول رقم (7.2) : توزيع العينة حسب التخصص

النسبة	التكرار	التخصص
62.5%	25	محاسبة
35%	14	مالية
0%	0	جباية
2.5%	1	أخرى
100%	40	المجموع

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

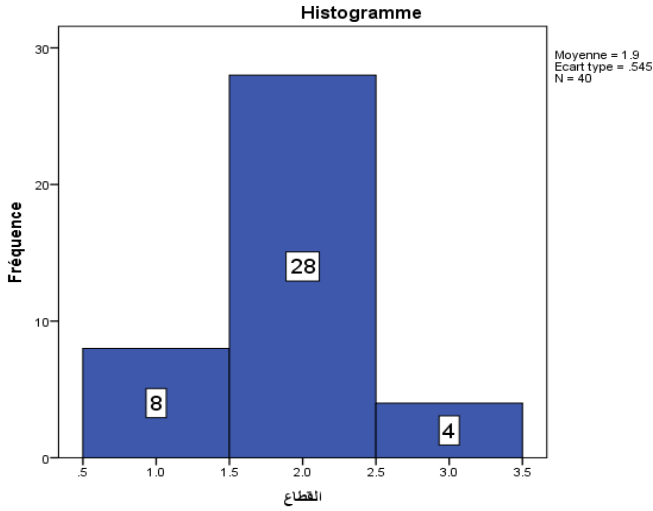
نجد في الجدول رقم (7.2) ان تخصص محاسبة هو الغالب بنسبة 62.5% في حين بلغت نسبة أفراد عينة تخصص مالية 35% , وأما الأفراد الذين ينتمون لتخصصات اخرى قدرت نسبتهم ب: 2.5% بينما لم يكن أي فرد من افراد العينة ينتمي لتخصص الجباية.

7.القطاع :

تم تصنيف الافراد حسب القطاع الذي ينشط فيه كل فرد (خاص ، عام ، مختلط)

جدول رقم (8.2) : توزيع العينة حسب القطاع

شكل رقم (7.2) : توزيع العينة حسب متغير القطاع



النسبة	التكرار	القطاع
%20	8	خاص
%70	28	عام
%10	4	مختلط
%100	40	المجموع

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

من خلال الجدول (8.2) يظهر لنا ان اغلب افراد العينة ينتمون للقطاع العام حيث ان النسبة بلغت 70% في حين ان القطاع الخاص كانت نسبته 20% و اقل نسبة كانت للذين ينشطون في القطاعين أي مختلط بنسبة 10% .

ثالثا :أسلوب ومصادر جمع البيانات

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

أولا :المصادر الأولية

لبلوغ أهداف الدراسة واستكمالها قام الباحث بجمع البيانات باستخدام أسلوب أداة الاستبيان وذلك بالاستناد إلى الإطار النظري للدراسة، حيث تم توجيه هذا الاستبيان لعينة الدراسة مع إجراء بعض المقابلات الشخصية مع افراد العينة، و من ثم تفرغ وتحليل نتائج الاجابات باستخدام برنامج SPSS الإحصائي النسخة 23 بالإضافة إلى برنامج Excel 2007 واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة والأساليب الرياضية .

البيانات الثانوية : وتتمثل في مجموعة الكتب والدراسات المنشورة والملتقيات ، والرسائل الجامعية والتعليمات الرسمية ذات العلاقة بالموضوع ، فضلا عن جمع ما تيسر من مصادر متاحة عبر شبكة الإنترنت ، بحيث تم تغطية الجانب النظري من الدراسة والذي يعتبر جزءا أساسيا في إجراء الدراسة الميدانية.

المطلب الثاني : الادوات المستخدمة

نتطرق في هذا المطلب إلى جميع الأدوات المستخدمة في عملية تحليل و إختبار الفرضيات والتي ساهمت في الوصول الى نتائج الدراسة :

الفرع الاول : أداة الدراسة

للاشارة فقد تضمنت استمارة الاستبيان خمسة و عشرون سؤالاً توزعت على أربع محاور رئيسية يكمن عرضها فيما يلي :

المحور الأول : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة (الجنس , الوظيفة , الخبرة) يحتوي على سبعة أسئلة .

المحور الثاني : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة برغبة المهتمون بالحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي و قد تضمن 6 اسئلة.

المحور الثالث: يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بمستوى المهنيين و الأكاديميين في الجزائر حول مفهوم القيمة العادلة و تضمن 6 اسئلة .

المحور الرابع : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بالعوائق و التحديات التي تواجه تطبيق أساس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية و تضمن 6 اسئلة .

حيث قمنا باستخدام عبارات تقييميه لتحديد إجابات عينة الدراسة وعلى مقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة حسب ماهو موضح في الجدول الآتي :

جدول رقم (9.2)مقياس ليكرت الثلاثي المعتمد في الدراسة

موافق	محايد	غير موافق
3	2	1

المصدر : من اعداد الطالب

الفرع الثاني :ثبات أداة الدراسة :

- قبل القيام بالاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل فرضيات الدراسة ، لابد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستعملة ، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس بعدة عوامل منها⁴¹ :
- طول الإختبار : بحيث تزداد قيمة معامل الثبات بزيادة عدد العبارات في الإستبيان .
 - تجانس أو تباين درجات أفراد العينة : يقل معامل ثبات الإختبار بزيادة تجانس أفراد العينة ، ويكبر مع زيادة تباين أفراد العينة في إجاباتهم .
 - مدى صعوبة فهم أداة العينة : عندما تكون عبارة الإستبيان غير مفهومة أو صعبة الإستيعاب ، فإن أفراد العينة قد يلجؤون إلى التخمين ، بالتالي تتأثر درجة ثبات أداة القياس .
 - الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الأداة : إذا كانت الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الأداة طويلة نسبيا فإن الظروف قد تختلف وبالتالي قد يؤثر على بعض إجابات أفراد العينة .
- وتوجد عدة إختبارات تقيس الثبات الداخلي لأداة الدراسة ، أهمها :

⁴¹ بسمة سويد . مرجع سبق ذكره . ص90

معامل كرونباخ: ويستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة ، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي 60% ، و الجدول رقم (10.2) يبين معامل الفا كرونباخ لأداة الدراسة ، حيث بلغت نسبته 0.747 وهي نسبة مقبولة جدا إحصائيا .

الجدول رقم (10.2) يبين معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.747	18

المصدر : مخرجات برنامج Spss (الملحق 3)

الفرع الثالث: البرامج والأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات

لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية وباعتبار بيانات وصفية فقد تم الاعتماد في تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة الاستبانة على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الإصدار 23 (SPSS. v23)، وقد تم استخدام معالج البيانات (Excel) (2013) وجملة من الأساليب الإحصائية التي تتكون من:

أولا: مقاييس النزعة المركزية

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

ثانيا: الإحصاء الوصفي

تم استخدام الإحصاء الوصفي بهدف وصف آراء وإجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة وتضمنت التكرارات والنسب المئوية وكذا للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه فقرات المحاور الرئيسية للاستبانة.

بالإضافة إلى مقاييس النزعة المركزية والإحصاء الوصفي فقد تم استخدام معامل الفا كرونباخ لقياس ثبات فقرات الاستبانة واستخدام ANOVA وهذا من أجل الوقوف على مدى وجود اختلافات ذو دلالة إحصائية ومن عدمها تبعاً لمتغير الوظيفة بين آراء المستجوبين .

المبحث الثاني : النتائج و المناقشة

المطلب الاول : النتائج

الفرع الاول : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات الاستبيان

سنحاول عرض نتائج إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة ، ثم إستنتاج إتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت ، حيث قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 1 إلى 2 ، من 2 إلى 3) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (موافق ، محايد ، غير موافق) وعليه يساوي طول الفئة $0.66 = 3/2$

الجدول رقم (11.2) الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

الإتجاه	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 الطالب

اولا - وجهة نظر المستجوبين عن رغبة المهتمون بالمحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي

يصف الجدول رقم (12.2) وجهة نظر المستجوبين في تجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي ، حيث تبين لنا أن السؤال الاول قد حصل على أكثر تأييد وذلك بأكبر وسط حسابي (2.60) ، في حين لقي السؤال رقم(6) أدنى قبول من قبل المستجوبين وذلك بأقل وسط حسابي (2.37) فيما تراوحت باقي المتوسطات بين 2.40 الى 2.57 .

الجدول (12.2) نتائج لإجابات المستجوبين على الفرضية الاولى :

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة
1	تعد التكلفة التاريخية أكثر ادوات القياس استخداما و هذا راجع لسهولة تطبيقها	72.5%	15%	12.5%	2.60	0.709	موافق
2	المعلومات المحاسبية المقدمة وفق التكلفة التاريخية تفتقد للملائمة و هذا ما وضعها محل انتقاد	65%	27.5%	7.5%	2.57	0.636	موافق
3	التكلفة التاريخية ذات قدرة محدودة في مجال التنبؤ لاستنادها الى فرض ثبات وحدة القياس	52.5%	40%	7.5%	2.45	0.639	موافق
4	اهمال التكلفة التاريخية لظاهرة التضخم ساهم في عرض القوائم المالية بصورة مشوهة مما عرضها للعديد من المشاكل	52.5%	35%	12.5%	2.40	0.709	موافق

5	المعلومات المقدمة وفق التكلفة التاريخية لا تكون دقيقة لأنها تعكس أحداث ماضية و ليست حالية	60%	20%	20%	2.40	0.810	موافق
6	هل يمكن ان يساهم استخدام القيمة العادلة في تجاوز الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية	52.5%	32.5%	15%	2.37	0.740	موافق
يرغب المهتمون بالحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي							
المصدر : من اعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS (الملحق 4 و 5)							

المصدر : من اعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS (الملحق 4 و 5)

ثانيا - وجهة نظر المستجوبين حول مدى فهم المهنيين و الأكاديميين في الجزائر للقيمة العادلة.

يصف الجدول رقم (13.2) وجهة نظر المستجوبين حول مدى فهم المهنيين و الأكاديميين في الجزائر للقيمة العادلة، حيث تبين لنا أن السؤال رقم (3) قد حصل على أكثر تأييد وذلك بأعلى وسط حسابي (2.83) ، في حين لقي السؤال رقم (1) أدنى قبول من قبل المستجوبين وذلك بأقل وسط حسابي قدره (2.07) و تراوحت باقي المتوسطات ما بين 2.25 و 2.38. الجدول (13.2) نتائج لإجابات المستجوبين على الفرضية الثانية :

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة
1	هناك مستوى فهم واضح لمفهوم القيمة العادلة لدى المهنيين و الاكاديميين	42.5%	22.5%	35%	2.07	0.888	محايد
2	تعتمد بعض أدوات القياس المستند للقيمة العادلة على الاجتهاد والتقدير الشخصي للمحاسب	50%	30%	20%	2.30	0.791	محايد
3	يحتاج تطبيق القيمة العادلة الى التطوير المستمر للمعارف و الخبرات	87.5%	7.5%	5%	2.83	0.501	موافق
4	هناك قبول من طرف المهتمين بالحاسبة للقياس بواسطة القيمة العادلة و اعتباره النموذج الانسب للقياس	45%	35%	20%	2.25	0.776	محايد
5	تعبير المعلومات المحاسبية وفق القيمة العادلة على تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني	50%	35%	15%	2.35	0.736	موافق
6	يوجد بعض الغموض في مفهوم القيمة العادلة على مستوى النظام المحاسبي المالي	52.5%	32.5%	15%	2.38	0.740	موافق
يتميز المهنيين و الأكاديميين في الجزائر بمستوى مقبول حول مفهوم القيمة العادلة							
المصدر : من اعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS (الملحق رقم 4 و 5)							

المصدر : من اعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS (الملحق رقم 4 و 5)

ثالثا - وجهة نظر المستجوبين حول العوائق و التحديات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية الجزائر

يصف الجدول رقم (14.2) وجهة نظر المستجوبين حول العوائق و التحديات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية الجزائر ، حيث تبين لنا أن السؤال رقم (4) قد حصل على أكثر تأييد من طرف المستجوبين وذلك بأكبر وسط حسابي (2.72) ، في حين لقي السؤال رقم(1) أدنى قبول من قبل المستجوبين وذلك بأقل وسط حسابي قدره (1.97) و تراوحت باقي المتوسطات الحسابية ما بين 2.50 و 2.67.

الجدول (14.2) نتائج لإجابات المستجوبين على الفرضية الثالثة :

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة
1	يمتاز المهنيين في البيئة المحاسبية الجزائرية بدرجة عالية من الكفاءة	22.5%	52.5%	25%	1.97	0.698	محايد
2	أغلبية المؤسسات الجزائرية تطبق التكلفة التاريخية كأساس للقياس	62.5%	30%	7.5%	2.55	0.639	موافق
3	يعالج النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة بشكل أكثر دقة و وضوح	60%	32.5%	7.5%	2.53	0.640	موافق
4	يتطلب تطبيق القيمة العادلة في الجزائر وجود اسواق ذات منافسة كاملة و سوق مالي فعال بعيدا عن التدخل الحكومي	82.5%	7.5%	10%	2.72	0.640	موافق
5	تؤدي التشريعات المحلية الى اعاقه تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس	57.5%	35%	7.5%	2.50	0.641	موافق
6	المؤسسات الجزائرية غير جاهزة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس	75%	22.5%	2.5%	2.67	0.506	موافق
	يواجه تطبيق أساس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية عوائق و تحديات كبيرة				2.49	0.627	موافق

المصدر : من اعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS (الملحق رقم 4 و 5)

الفرع الثاني : إختبار الفرضيات

1. الفرضية الأولى : يرغب المهتمون بالمحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي

والتي بدورها تم تقسيمها إلى فرضيتين جزئيتين كما يلي :

H_0 . لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول رغبة المهتمين بالمحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي .

H_1 توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول رغبة المهتمين بالمحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي

أظهرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (15.2) إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الوظيفة حول رغبة المهتمين بالحاسبة في التحول للقيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية ، عند مستوى الدلالة (0.05) وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية للإختبار بلغت (0.185) ، وهي أكبر من (0.05) ، وعليه فإننا نقبل الفرضية العدمية لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الوظيفة حول رغبة المهتمين بالحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي

الجدول رقم (15.2) نتائج إختبار (ANOVA) للفرضية الأولى تبعاً لمتغير الوظيفة

ANOVA					
CHAP1					
قيمة الدلالة الاحصائية	قيمة (F) المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
.1850	1.695	10.744	3	32.233	بين المجموعات
		6.338	36	228.167	داخل المجموعات
			39	260.400	الاجمالي

المصدر : مخرجات برنامج Spss (الملحق رقم 6)

2 . الفرضية الثانية : يتميز المهنيين و الأكاديميين في الجزائر بمستوى مقبول حول مفهوم القيمة العادلة.

والتي بدورها تم تقسيمها إلى فرضيتين جزئيتين كما يلي :

H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الوظيفة حول مستوى فهم المهنيين و الأكاديميين في الجزائر للقيمة العادلة .

H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الوظيفة حول مستوى فهم المهنيين و الأكاديميين في الجزائر للقيمة العادلة .

أظهرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (16.2) إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الوظيفة حول الفهم الواضح للقيمة العادلة لدى المهتمون بالحاسبة ، عند مستوى دلالة (0.05) وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية للإختبار بلغت (0.416) وهي أكبر من (0.05) ، وعليه فإننا نقبل الفرضية العدمية لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الوظيفة حول مستوى فهم المهنيين و الأكاديميين في الجزائر للقيمة العادلة .

الجدول رقم (16.2) نتائج إختبار (ANOVA) للفرضية الثانية تبعاً لمتغير الوظيفة

ANOVA					
2CHAP					
قيمة الدلالة الاحصائية	قيمة (F) المحسوبة	متوسط المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
.4160	.973	4.195	3	12.586	بين المجموعات
		4.311	36	155.189	داخل المجموعات
			39	167.775	الاجمالي

المصدر : مخرجات برنامج Spss (الملحق رقم 6)

3.الفرضية الثالثة : يواجه تطبيق أساس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية عوائق و تحديات كبيرة

والتي بدورها تم تقسيمها إلى فرضيتين جزئيتين كما يلي :

H₀: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول العوائق و التحديات التي تواجه تطبيق اساس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية .

H₁: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول العوائق و التحديات التي تواجه تطبيق اساس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية .

أظهرت النتائج في الجدول رقم (17.2) إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول مواجهة القيمة العادلة للصعوبات والتحديات في الجزائر ، عند مستوى دلالة (0.05) وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية للاختبار بلغت (0.087) وهي أكبر من (0.05) ، وعليه فإن نقبل الفرضية العدمية لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الوظيفة حول مواجهة القيمة العادلة للصعوبات والتحديات في الجزائر .

الجدول رقم (17.2) نتائج إختبار (ANOVA) للفرضية الثالثة تبعا لمتغير الوظيفة

ANOVA					
3CHAP					
مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة (F) المحسوبة	قيمة الدلالة الاحصائية
بين المجموعات	21.378	3	7.126	2.364	.087
داخل المجموعات	108.522	36	3.014		
الاجمالي	129.900	39			

المصدر : مخرجات برنامج Spss (الملحق رقم 6)

المطلب الثاني: المناقشة

في هذا المطلب سيتم مناقشة وتفسير النتائج المتوصل اليها في المطلب السابق والمتعلق بنتائج الدراسة وهذا على أساس محاور الاستبيان .

الفرع الاول : رغبة المهتمين بالمحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي .

التكلفة التاريخية أكثر أدوات القياس استخداما و هذا راجع لسهولة تطبيقها هذا ما ايدته غالبية مستجوبين و هذا راجع الى انها لا تحمل التعقيدات التي تحملها بعض أدوات القياس الاخرى ، و في نفس الوقت اكدت نتائج الاستبيان ان التكلفة التاريخية تعاني من نقائص تتمثل في افتقادها للملائمة و محدودية التنبؤ و انها تعكس احداث ماضية و ليست حالية ، هذه النقائص قد تؤدي الى تضليل مستخدمي القوائم المالية و اوضحت الاجابات ان نسبة كبيرة من المستجوبين يؤيدون فكرة ان استخدام القيمة العادلة

يمكن ان يساهم في تجاوز الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية ، كما أن هذه النتيجة توافقت مع بعض الدراسة السابقة والتي تم تناولها في الفصل الأول مثل دراسة (Paul Jajairam (2013) و ايضا دراسة صالحى مُجّد (2013) .

الفرع الثاني : مستوى فهم الاكاديميين و المهنيين في الجزائر للقيمة العادلة .

بالنظر لإجابات عينة الدراسة في العبارة التي تشير الى فهم الكاديميين و المهنيين للقيمة العادلة فان اتجاه الاجابات ذهب نحو الحياد حيث اختلفت وجهات النظر بين المستجوبين و هذا لعدم المعرفة التامة لإمكانيات الاخرين من طرف المستجوب ، و لهذا ايد المستجوبين و بشكل كبير فكرة ان تطبيق القيمة العادلة يحتاج الى التطوير المستمر للمعارف و الخبرات ، فيما لم يتم الفصل في قبول المهنيين للقياس بواسطة القيمة العادلة فاتجاه الاجابة ذهب نحو الحياد و هذا يمكن ان يعود الى تردد في الفصل ما اذا كانت هناك امكانيات لتطبيقها ام لا ، و نلاحظ في اجابات العينة ان هناك قبول لفكرة ان القيمة العادلة تؤدي الى تغليب الواقع الاقتصادي على القانوني و هذا عائد الى ان القيمة العادلة لا تأخذ بعين الاعتبار بعض الجوانب القانونية من بينها عدم كفاية الوثائق الثبوتية اللازمة في عملية اعادة التقييم ، فيما ايد المستجوبين ان هناك بعض الغموض يشوب القيمة العادلة على مستوى النظام المحاسبي المالي و هذا سببه عدم تطبيقها في غالبية المؤسسات رغم ورودها في النظام المحاسبي المالي .

الفرع الثالث : يواجه تطبيق اساس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية عوائق و تحديات كبيرة

من خلال النتائج المتوصل اليها في عبارات هذه الفرضية نلاحظ ان العبارة المتعلقة بكفاءة المهنيين في البيئة المحاسبية الجزائرية لاقت اقل تأييدا و اتجهت الاجابة نحو الحياد و هذا راجع الى عدم وجود قاعدة ثابتة لقياس كفاءة كل فرد ، و أكد المستجوبين ان معظم المؤسسات تطبق التكلفة التاريخية و هذا راجع الى ان المقومات الثقافية و القانونية في الجزائر تساعد على تطبيق التكلفة التاريخية اكثر من القيمة العادلة ، و من بين العبارات التي لاقت تأييدا كبيرا من طرف عينة الدراسة هي ضرورة وجود اسواق ذات منافسة كاملة و سوق مالي فعال بعيدا عن التدخل الحكومي لتطبيق القيمة العادلة ففي البيئة الجزائرية نلاحظ انه لا توجد حرية العرض و الطلب في السوق و ايضا غياب سوق مالي كفء ، من جانب اخر وافق افراد العينة على فكرة ان التشريعات المحلية تعيق تطبيق القيمة العادلة و يمكن ان يعود هذا الى الضوابط الضريبية التي تضعها الادارة الضريبية ، و في الاخير نلاحظ ان الاجابات اغلبها اتجه الى ان المؤسسات الجزائرية غير جاهزة لتطبيق القيمة العادلة و هذا راجع الى العوائق و التحديات التي تواجهها في البيئة المحاسبية الجزائرية ، هذا ما توافقت مع نتائج دراستين تم تناولهما في الفصل الاول : دراسة فارس بن يدير (2015) ، هشام شلغام (2015) .

خلاصة الفصل :

حاولنا في هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية والتي أجريت على عينة ممثلة في الأكاديميين والمهنيين في مجال الاختصاص معرفة أي البديل من بدائل القياس المحاسبي أنسب كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، وقد أبرزت الدراسة الميدانية جملة من النتائج يمكن حصرها فيما يلي:

- يرى أفراد عينة الدراسة ان التكلفة التاريخية رغم سهولة تطبيقها الا انها تعاني من نقائص يمكن ان تؤدي الى تشويه القوائم المالية.
- يرى أفراد عينة الدراسة أن مدخل القيمة العادلة يحقق قدر أكبر من الملائمة وقدر أقل من الموثوقية .
- يرى افراد عينة الدراسة ان أن هناك عوائق وتحديات تعيق استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية .

الخاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع القياس المحاسبي بين القيمة العادلة و التكلفة التاريخية معالجة إشكالية البحث التي تدور حول البديل الأنسب والأقرب للواقع الاقتصادي الجزائري، حيث و بعد تطرقنا في الجزء النظري لبعض الدراسات السابقة لاحظنا اختلاف في النتائج المتولص اليها فمنهم من توصل الى ان التكلفة التاريخية هي الانسب للقياس المحاسبي و منهم من توصل الى ان القيمة العادلة هي الانسب ، لذا قمنا بتقصي آراء مجموعة من الاكاديميين و المهنيين لمعرفة ايهما البديل الانسب ، حيث ان الجزائر قامت بإصلاحات محاسبية لمواكبة التطورات الاقتصادية الدولية و قامت بتبني محاسبة القيمة العادلة بعد أن كانت التكلفة التاريخية هي الوحيدة.

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 : من خلال تحليل نتائج الفرضية الأولى نستنتج أن عينة الدراسة مع فكرة تجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي و هذا لما تعانیه من نقائص و منه قبول الفرضية .
- الفرضية الثانية : من خلال تحليل نتائج الفرضية الثانية نستنتج أن عينة الدراسة مع فكرة ان هناك مستوى مقبول لمفهوم القيمة العادلة من طرف الاكاديميين و المهنيين و بالتالي قبول الفرضية .
- الفرضية الثالثة: من خلال تحليل نتائج الفرضية الثالثة نستنتج أن عينة الدراسة مع فكرة وجود عوائق و تحديات تعيق تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية و بالتالي صعوبة تطبيقها في الوقت الحالي و منه قبول الفرضية .

الاستنتاجات :

- الإصلاحات التي قامت بها الجزائر كانت مهمة للتطور المحاسبي وذلك بوضع نظام محاسبي مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية .
- هناك رغبة لدى المهتمين بالمحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية رغم الصعوبات التي يمكن ان يواجهها تطبيق القيمة العادلة .
- يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس إلى إعطاء صورة غير صادقة للوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية في ظل تغيرات الأسعار .
- يمكن تجاوز الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية بتطبيق القيمة العادلة و هذا اذا توفرت المقومات الثقافية و الاقتصادية التي تساعد في تطبيقها .
- لا تؤدي الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة .
- تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يتطلب وجود سوق نشطة و انفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية الأمر الذي من شأنه أن يساعد ويسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل في حين توفرها .
- عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام مدخل القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي .

التوصيات :

- إعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي وذلك للدور الذي يلعبه في إعداد القوائم المالية ذات شفافية و مصداقية.
- ضرورة رفع مستوى التنسيق والتفاعل بين الجامعات والمؤسسات التعليمية والتدريبية وبين المؤسسات الاقتصادية من اجل مزج المعرفة النظرية بالخبرة العملية للعاملين في تلك المؤسسات.
- يجب النهوض ببورصة الجزائر وذلك بتشجيع المؤسسات المدرجة فيها ودفع المؤسسات الغير مدرجة على دخول البورصة ، ويعتبر هذا أحد التدابير لأجل تطبيق القيمة العادلة .
- تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة ، نظرا لان المعايير المحاسبية الدولية توصي بالقياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة .
- ضرورة قيام الباحثين في المستقبل بدراسة أسباب تمسك التشريعات الضريبية بالتكلفة التاريخية وعدم رغبتها بتعديل القوانين بما يتناسب وتطبيق القيمة العادلة.

آفاق الدراسة :

- تناولنا من خلال هذه الدراسة بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية وقد اخترنا كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، لان التكلفة التاريخية تعتبر ركيزة القياس المحاسبي منذ عصور ، وان القيمة العادلة هو مفهوم حديث جاء بعد إقرار النظام المحاسبي المالي ، فقد اعتمدنا في هذه الدراسة على اداة الاستبيان ، لذا نقترح الآفاق التالية المكملة لهذه الدراسة :
- إجراء دراسات تطبيقية على شركات اقتصادية تطبق القيمة العادلة و اخرى تطبق التكلفة التاريخية و اجراء مقارنة بينهما.
 - إجراء دراسات تطبيقية للبحث في أهم المقومات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية لمسايرة ما هو موجود في المعايير المحاسبية الدولية .
 - إجراء دراسات تطبيقية للبحث عن البديل الأنسب كأساس للقياس المحاسبي حسب كل قطاع .

المراجع

المراجع باللغة العربية :

الكتب :

وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، سنة 2007 ،

البحوث الجامعية :

1. بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية . القيمة العادلة)، دراسة ميدانية ، مذكرة ماستر ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر سنة 2012
2. تامر بسام جابر الأغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير. كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2013 .
3. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه . كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2008 .
4. خالد عبد الرحمان. جمعة يونس . أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم . دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، قدمت هذه الدراسة إستكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير . فلسطين 2011.
5. رولا كاسر لايقة . القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار . مذكرة ماجستير قدمت في جامعة تشرين-دمشق بسوريا سنة 2007 ،
6. زعيم باهية ، دراسة الإفصاح المحاسبي وفق التكلفة التاريخية ، دراسة ميدانية ، مذكرة ماستر غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر سنة 2012 . .
7. سامية كاهية . أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية. دراسة ميدانية ، مذكرة ماستر غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر سنة 2015 .
8. سفيان زرقون . إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي . ، مذكرة ماستر ، غير منشورة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، 2014/2015 ،
9. صالح محمد . إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة بإستخدام مدخل التكلفة التاريخية " دراسة حالة المديرية الإقليمية لبريد الجزائر، وحدة ورقلة ، مذكرة ماستر غير منشورة 2013
10. عريف نورة . إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية بإستخدام مدخل التكلفة التاريخية . دراسة ميدانية ، مذكرة ماستر غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر . 2011/2010
11. فارس بن يدير . واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية . دراسة ميدانية . مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير . جامعة ورقلة . 2015.

12. هشام شلغام - تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة ميدانية . مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير . جامعة ورقلة . 2015.
13. يامن خليل الزغي،. القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير قسم المحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، سنة 2005 .

المجلات العامة :

1. إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية . العدد 21 . سنة 2009 .
2. بالرقى التجاني . القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر . العدد 8 . 2008 .
3. كرار سليم عبد الزهرة، حسنين كاظم عوجه، حسنين راغب طلب، قياس القيمة العادلة للاسهام العادية باستعمال نموذج مضاعفة الربحية - دراسة تطبيقية- مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، السنة 9 العدد 29 ، جامعة الكوفة، 2013 .
4. مُجّد حسان بن مالك . مُجّد بشير غوالي . اثر القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي - دراسة تطبيقية - مجلة الباحث عدد 2015/15 . جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر .
5. مُجّد زرقون . فارس بن يدير . واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية . المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية - عدد 4 / جوان 2016 جامعة قاصدي مرباح، ورقلة .

المقالات و المنتقيات :

1. رشيد بوكساني ، نسيم أوكيل ، حمزة العرابي ، مبدأ التكلفة التاريخية بين الإنتقاد و التأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة. الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي و المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، المركز الجامعي بالوادي ، يومي 17 و 18 جانفي 2010 .
2. دراسة هيثم إدريس مُجّد المبيضين وآخرون . دور الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات المالية" دراسة ميدانية . جامعة بغداد . (2011) .

الانترنت :

منتدى شبكة المحاسبين العرب . التكلفة التاريخية . تاريخ التصفح : 2017/03/15

http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#.VMikEdKG_X8
Historique de navigation

المراجع باللغة الاجنبية :

1. (Brett W. Cantrell – John M. McInnis – Christopher G. Yust) .**Predicting Credit Losses: Loan Fair Values versus Historical Costs** (2014).
2. Lionel Escaffre, Réda Sefsaf, **L’impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titres bancaires** : Cas de la France, l’Italie , et l’Allemag, Centre de recherche – LARGO, univ-angers , version 1 – 5 May 2010.
3. Paul Jajjairam .**Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting** .City University of New York, USA (2013).
4. Volha Shamkuts. **Fair Value Accounting** . , University of Iceland, Faculty of Business Administration, Master. Thesis (2010).
5. Tan , Hancock, Taplin and Tower, " **fair value accounting for financial instrument: (Australian versus Singaporean perspective) 2004**

الملاحق



الملحق رقم 1 : استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة



استمارة الاستبيان

السلام عليكم . تحية طيبة و بعد

احي الفاضل / اختي الفاضلة

يشرفني ان اضع بين ايديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع المعلومات المتعلقة بدراستنا لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماستر بتخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة ، هذا من خلال دراسة موضوع تحت عنوان :

القياس المحاسبي بين القيمة العادلة و التكلفة التاريخية

لذا نرجو منكم التكرم و الاجابة على اسئلة الاستبيان بدقة و اهتمام و هذا لاعتماد الدراسة على اجاباتكم ، مع التأكيد على سرية المعلومات و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .

شكرا لتعاونكم و استجابتكم

الطالب : طواهر صلاح الدين .

Email : Salahfzfz@gmail.com.

اولا : البيانات الشخصية

اسم و لقب المستجوب (اختياري):

1. الجنس : ذكر أنثى
2. السن : أقل من 30 سنة أكبر من 30 سنة
3. المؤهل العلمي : ليسانس ماجستير / ماستر دكتوراه شهادة أخرى
4. الوظيفة : أستاذ(ة) محافظ حسابات محاسب/مسير مالي وظيفة أخرى
5. الخبرة : أقل من 5 سنوات من 5 الى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات
6. التخصص : محاسبة مالية جباية أخرى
7. القطاع : خاص عام مختلط

ثانيا : الاسئلة المتعلقة بالدراسة

1 - يرغب المهتمون بالمحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
1	تعد التكلفة التاريخية أكثر ادوات القياس استخداما و هذا راجع لسهولة تطبيقها			
2	المعلومات المحاسبية المقدمة وفق التكلفة التاريخية تفتقد للملائمة و هذا ما وضعها محل انتقاد			
3	التكلفة التاريخية ذات قدرة محدودة في مجال التنبؤ لاستنادها الى فرض ثبات وحدة القياس			
4	اهمال التكلفة التاريخية لظاهرة التضخم ساهم في عرض القوائم المالية بصورة مشوهة مما عرضها للعديد من المشاكل			
5	المعلومات المقدمة وفق التكلفة التاريخية لا تكون دقيقة لأنها تعكس أحداث ماضية و ليست حالية			
6	هل يمكن ان يساهم استخدام القيمة العادلة في تجاوز الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية			

2 - يتميز المهنيين و الأكاديميين في الجزائر بمستوى مقبول حول مفهوم القيمة العادلة .

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
1	هناك مستوى فهم واضح لمفهوم القيمة العادلة لدى المهنيين و الأكاديميين			
2	تعتمد بعض أدوات القياس المستند للقيمة العادلة على الاجتهاد والتقدير الشخصي للمحاسب			
3	يحتاج تطبيق القيمة العادلة الى التطوير المستمر للمعارف و الخبرات			
4	هناك قبول من طرف المهتمين بالمحاسبة للقياس بواسطة القيمة العادلة و اعتباره النموذج الانسب للقياس			
5	تعبر المعلومات المحاسبية وفق القيمة العادلة على تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني			
6	يوجد بعض الغموض في مفهوم القيمة العادلة على مستوى النظام المحاسبي المالي			

3 - يواجه تطبيق أساس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية عوائق و تحديات كبيرة

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
1	يمتاز المهنيين في البيئة المحاسبية الجزائرية بدرجة عالية من الكفاءة			
2	أغلبية المؤسسات الجزائرية تطبق التكلفة التاريخية كأساس للقياس			
3	يعالج النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة بشكل أكثر دقة و وضوح			
4	يتطلب تطبيق القيمة العادلة في الجزائر وجود اسواق ذات منافسة كاملة و سوق مالي فعال بعيدا عن التدخل الحكومي			
5	تؤدي التشريعات المحلية الى اعاقه تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس			
6	المؤسسات الجزائرية غير جاهزة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس			

الملاحق رقم 02 : نتائج المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

Table de fréquences

		الجنس			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	30	75.0	75.0	75.0
	انثى	10	25.0	25.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

		السن			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 من اقل	10	25.0	25.0	25.0
	سنة 30 من اكبر	30	75.0	75.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

		المؤهل			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	9	22.5	22.5	22.5
	ماستر/ماجستير	16	40.0	40.0	62.5
	دكتوراه	9	22.5	22.5	85.0
	اخرى شهادة	6	15.0	15.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

		الوظيفة			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	استاذ	12	30.0	30.0	30.0
	حسابات محافظ	6	15.0	15.0	45.0
	محاسب/مالي مسير	19	47.5	47.5	92.5
	اخرى وظيفة	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide سنوات 5 من اقل	13	32.5	32.5	32.5
سنوات 10 الى 5 من	14	35.0	35.0	67.5
سنوات 10 من اكثر	13	32.5	32.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

التخصص

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محاسبية	25	62.5	62.5	62.5
مالية	14	35.0	35.0	97.5
أخرى	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

القطاع

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide خاص	8	20.0	20.0	20.0
عام	28	70.0	70.0	90.0
مختلط	3	7.5	7.5	97.5
4	1	2.5	2.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

الملحق رقم 03: نتائج اختبار ألفا كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.747	18

الملحق رقم 04: نتائج إجابات المستجوبين لمحاور الاستبيان

Table de fréquences

تعد التكلفة التاريخية أكثر ادوات القياس استخداما و هذا راجع لسهولة تطبيقها

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	29	72.5	72.5	72.5
	محايد	6	15.0	15.0	87.5
	غير موافق	5	12.5	12.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

المعلومات المحاسبية المقدمة وفق التكلفة التاريخية تفتقد للملائمة و هذا ما وضعها محل انتقاد

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	26	65.0	65.0	65.0
	محايد	11	27.5	27.5	92.5
	غير موافق	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

التكلفة التاريخية ذات قدرة محدودة في مجال التنبؤ لاستنادها الى فرض ثبات وحدة القياس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	21	52.5	52.5	52.5
	محايد	16	40.0	40.0	92.5
	غير موافق	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

اهمال التكلفة التاريخية لظاهرة التضخم ساهم في عرض القوائم المالية بصورة مشوهة مما عرضها للعديد من المشاكل

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	21	52.5	52.5	52.5
	محايد	14	35.0	35.0	87.5
	غير موافق	5	12.5	12.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

المعلومات المقدمة وفق التكلفة التاريخية لا تكون دقيقة لأنها تعكس أحداث ماضية و ليست حالية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	24	60.0	60.0	60.0
	محايد	8	20.0	20.0	80.0
	غير موافق	8	20.0	20.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

هل يمكن ان يساهم استخدام القيمة العادلة في تجاوز الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	21	52.5	52.5	52.5
	محايد	13	32.5	32.5	85.0
	غير موافق	6	15.0	15.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

هناك مستوى فهم واضح لمفهوم القيمة العادلة لدى المهنيين و الاكاديميين

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	17	42.5	42.5	42.5
	محايد	9	22.5	22.5	65.0
	غير موافق	14	35.0	35.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

تعتمد بعض أدوات القياس المستند للقيمة العادلة على الاجتهاد والتقدير الشخصي للمحاسب

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	20	50.0	50.0	50.0
	محايد	12	30.0	30.0	80.0
	غير موافق	8	20.0	20.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يحتاج تطبيق القيمة العادلة الى التطوير المستمر للمعارف و الخبرات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	35	87.5	87.5	87.5
	محايد	3	7.5	7.5	95.0
	غير موافق	2	5.0	5.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

هناك قبول من طرف المهتمين بالمحاسبة للقياس بواسطة القيمة العادلة و اعتباره النموذج الانسب للقياس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	18	45.0	45.0	45.0
	محايد	14	35.0	35.0	80.0
	غير موافق	8	20.0	20.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

تعبّر المعلومات المحاسبية وفق القيمة العادلة على تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	20	50.0	50.0	50.0
	محايد	14	35.0	35.0	85.0
	غير موافق	6	15.0	15.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يوجد بعض الغموض في مفهوم القيمة العادلة على مستوى النظام المحاسبي المالي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	21	52.5	52.5	52.5
	محايد	13	32.5	32.5	85.0
	غير موافق	6	15.0	15.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يمتاز المهنيين في البيئة المحاسبية الجزائرية بدرجة عالية من الكفاءة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	9	22.5	22.5	22.5
	محايد	21	52.5	52.5	75.0
	غير موافق	10	25.0	25.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

أغلبية المؤسسات الجزائرية تطبق التكلفة التاريخية كأساس للقياس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	25	62.5	62.5	62.5
	محايد	12	30.0	30.0	92.5
	غير موافق	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يعالج النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة بشكل أكثر دقة و وضوح

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	24	60.0	60.0	60.0
	محايد	13	32.5	32.5	92.5
	غير موافق	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

يتطلب تطبيق القيمة العادلة في الجزائر وجود اسواق ذات منافسة كاملة و سوق مالي فعال بعيدا عن التدخل الحكومي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	33	82.5	82.5	82.5
	محايد	3	7.5	7.5	90.0
	غير موافق	4	10.0	10.0	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

تؤدي التشريعات المحلية الى اعاقه تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	23	57.5	57.5	57.5
	محايد	14	35.0	35.0	92.5
	غير موافق	3	7.5	7.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

المؤسسات الجزائرية غير جاهزة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق	30	75.0	75.0	75.0
	محايد	9	22.5	22.5	97.5
	غير موافق	1	2.5	2.5	100.0
	Total	40	100.0	100.0	

الملحق رقم 05: نتائج مقاييس النزعة المركزية لإجابات المستجوبين

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تعد التكلفة التاريخية أكثر أدوات القياس استخداما و هذا راجع لسهولة تطبيقها	40	2.60	.709
المعلومات المحاسبية المقدمة وفق التكلفة التاريخية تفتقد للملائمة و هذا ما وضعها محل انتقاد	40	2.57	.636
التكلفة التاريخية ذات قدرة محدودة في مجال التنبؤ لاستنادها الى فرض ثبات وحدة القياس	40	2.45	.639
اهمال التكلفة التاريخية لظاهرة التضخم ساهم في عرض القوائم المالية بصورة مشوهة مما عرضها للعديد من المشاكل	40	2.40	.709
المعلومات المقدمة وفق التكلفة التاريخية لا تكون دقيقة لأنها تعكس أحداث ماضية و ليست حالية	40	2.40	.810
هل يمكن ان يساهم استخدام القيمة العادلة في تجاوز الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية	40	2.37	.740
N valide (liste)	40		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
هناك مستوى فهم واضح لمفهوم القيمة العادلة لدى المهنيين و الاكاديميين	40	2.07	.888
تعتمد بعض أدوات القياس المستند للقيمة العادلة على الاجتهاد والتقدير الشخصي للمحاسب	40	2.30	.791
يحتاج تطبيق القيمة العادلة الى التطوير المستمر للمعارف و الخبرات	40	2.83	.501
هناك قبول من طرف المهتمين بالمحاسبة للقياس بواسطة القيمة العادلة و اعتباره النموذج الانسب للقياس	40	2.25	.776
تعتبر المعلومات المحاسبية وفق القيمة العادلة على تغليب الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني	40	2.35	.736
يوجد بعض الغموض في مفهوم القيمة العادلة على مستوى النظام المحاسبي المالي	40	2.38	.740
N valide (liste)	40		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
يمتاز المهنيين في البيئة المحاسبية الجزائرية بدرجة عالية من الكفاءة	40	1.97	.698
أغلبية المؤسسات الجزائرية تطبق التكلفة التاريخية كأساس للقياس	40	2.55	.639
يعالج النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة بشكل أكثر دقة ووضوح	40	2.53	.640
يتطلب تطبيق القيمة العادلة في الجزائر وجود اسواق ذات منافسة كاملة و سوق مالي فعال بعيدا عن التدخل الحكومي	40	2.72	.640
تؤدي التشريعات المحلية الى اعاقا تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس	40	2.50	.641
المؤسسات الجزائرية غير جاهزة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس	40	2.67	.572
N valide (liste)	40		

الملاحق رقم 06: نتائج اختبار (ANOVA) لآراء العينة :

ANOVA

CHP1

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	32.233	3	10.744	1.695	.185
Intragroupes	228.167	36	6.338		
Total	260.400	39			

ANOVA

CHP2

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	12.586	3	4.195	.973	.416
Intragroupes	155.189	36	4.311		
Total	167.775	39			

ANOVA

CHP3

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Inter-groupes	21.378	3	7.126	2.364	.087
Intragroupes	108.522	36	3.014		
Total	129.900	39			

الفهرس

الفهرس

	الإهداء
	الشكر
V.....	الملخص
VII.....	قائمة المحتويات
62	قائمة الجداول
X.....	قائمة الاشكال البيانية
XI.....	قائمة الملاحق
XII.....	قائمة الاختصارات و الرموز
أ.....	المقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات التطبيقية للقياس المحاسبي

18.....	تمهيد الفصل
19.....	المبحث الأول : الادبيات النظرية للقياس المحاسبي
19.....	المطلب الاول : ماهية القياس المحاسبي
19.....	الفرع الاول : مفهوم القياس المحاسبي
20.....	الفرع الثاني :أركان القياس المحاسبي
20.....	الفرع الثالث : مضمون وشروط القياس المحاسبي
22.....	الفرع الرابع : أسس و معايير المقارنة لتقييم بدائل القياس المحاسبي
23.....	الفرع الخامس : أساليب وخطوات عملية القياس المحاسبي
24.....	المطلب الثاني : مبدأ التكلفة التاريخية
25.....	الفرع الاول: مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية
25.....	الفرع الثاني :أهم المبررات التي يستند اليها أساس التكلفة التاريخية المحاسبية

- 26..... الفرع الثالث : الانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية.....
- 26..... الفرع الرابع :مزايا استخدام مبدأ التكلفة التاريخية.....
- 27..... المطلب الثالث : القيمة العادلة
- 27..... الفرع الاول : ماهية القيمة العادلة.....
- 28..... الفرع الثاني : أساليب قياس القيمة العادلة.....
- 30..... الفرع الثالث : القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.....
- 31..... المبحث الثاني : الدراسات السابقة
- 31..... المطلب الاول : الدراسات باللغة العربية.....
- 34..... المطلب الثاني : الدراسات باللغة الاجنبية
- 36..... المطلب الثالث : موقع الدراسة من الدراسات السابقة.....
- 37..... خلاصة الفصل.....
- الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لبدائل القياس المحاسبي**
- 39..... تمهيد الفصل
- 40..... المبحث الأول :الطريقة والأدوات المستخدمة
- 40..... المطلب الاول : الطريقة المستخدمة.....
- 40..... الفرع الأول: منهج الدراسة.....
- 40..... الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.....
- 41..... الفرع الثالث : بناء الاستمارة و المتغيرات الديمغرافية.....
- 46..... المطلب الثاني :الادوات المستخدمة.....
- 47..... الفرع الاول : أداة الدراسة.....
- 47..... الفرع الثاني :ثبات أداة الدراسة :
- 48..... الفرع الثالث: البرامج والأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات.....

48.....	المبحث الثاني : النتائج و المناقشة
48.....	المطلب الاول : النتائج
49.....	الفرع الاول : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات الاستبيان
51.....	الفرع الثاني : إختبار الفرضيات
53.....	المطلب الثاني : المناقشة
53.....	الفرع الاول : رغبة المهتمين بالمحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي
54.....	الفرع الثاني : مستوى فهم الاكاديميين و المهنيين في الجزائر للقيمة العادلة
54.....	الفرع الثالث : يواجه تطبيق اساس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية عوائق و تحديات كبيرة
55.....	خلاصة الفصل
57.....	الخاتمة
60.....	المراجع
64.....	الملاحق
77.....	الفهرس