جامعة قاصدي مرباح ورقلة – الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان : علوم اقتصادية ،علوم التسيير و علوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة

إعداد الطالبتين:

أم الخير بقاري

راضية مش

بعنـــوان:

دراسة العوامل المؤثرة على القياس المحاسبي للتثبيتات المادية المحاسبية الجزائرية

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين و الأكاديميين لولاية ورقلـــة

للفترة 2018-2019

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المناقشة من الأساتذة

أ/ عبد القادر دشاش ..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ/ عبد الباقي بضياف ..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

أ/ أحمد بوضياف ..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الموسم الجامعي:2019/2018

جامعة قاصدي مرباح ورقلة – الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان : علوم اقتصادية ،علوم التسيير و علوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة

إعداد الطالبتين:

أم الخير بقاري

راضية مش

بعنـــوان:

دراسة العوامل المؤثرة على القياس المحاسبي للتثبيتات المادية المحاسبية الجزائرية

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين و الأكاديميين لولاية ورقلـــة

للفترة 2018-2019

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المناقشة من الأساتذة

أ/ عبد القادر دشاش ..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

أ/ عبد الباقي بضياف ..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

أ/ أحمد بوضياف ..... (جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الموسم الجامعي:2019/2018

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي وعلمي الى أغلى ما في الوجود نبع الحنان والأمان ، الى قرة عيني واشراقة دربي ونورا مستقبلي ، إلى أنبل كلمة ينطق بها اللسان في الوجود كله

*****أمي العزيزة حفظها الله *****

و الى روح المرحوم الدكتور الغالي على قلوبنا ** بن مالك محمد حسان ***

الى من كلله الله بالهيبة والوقار، الا من علمني العطاء بدون انتظار الى من احمل اسمه بكل افتخار

*****والدي العزيز حفظه الله *****

الى سندي وقوتي وملاذي بعد الله الى ينبوع عزيمتي اخوالي وزوجاتهم . الا من كان دعائهما سر نجاحي وحنانهما وبلسم جراحي

*****جدتي وجدي الحبيبين*****

الى من حبهم يجري في عروقي الى من شاركوني حلوة الحياة ومرتها اخواتي ، اشتاقوا وترقبوا كانت هذه هديتي .

الى من سرنا سويا ونحن نشق الطريق معنا نحو النجاح والابداع

***** صديقاتي وزميلاتي *****

الى من صاغو لنا علمهم حروفا ومن فكرهم منارة تنير لنا سيرة العلم والنجاح اساتذتي الى كل من لن تسعهم ورقتي

حملهم قبلي والذين كانوا لنا سندا في الحياة.

راضية مش

الإهداء

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

إلى كل من في الوجود بعد الله ورسوله ... إلى أغلى الحبايب ****

أمـــــــــــــي الحبيبـة الغـــاليـــــــــــة**

و الى روح المرحوم الدكتور الغالي على قلوبنا ** بن مالك محمد حسان ***

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله ... إلى من آثروني على أنفسهم ... إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات

إلى من علموني علم الحياة ... إلى من أظهروا لي ماهو أجمل من الحياة

إخـــــــــوتي

إلى روحو قلبي إلى أبي الغالي رحمه الله وأسكنه فسيح جناته. إلى زوجي الغالي أطال الله في عمره

الى زوج أختي العزيز والغالي على قلبي ** أحمد بوعزة**

إلى من سأفتقدهم وأتمنى أن لا يفتقدوني... إلى من أتمنى أن أذكرهم إذا ذكروني... إلى من أعرفهم ويعرفوني

إلى من أتمنى أن تبقى صورهم في عيوني... إلى من جعلهم الله أخوتي في الله و من أحببتهم فيه.

* أصدقـــــائـــــي وزمـــــلائـــــي *

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

أم الخير بقاري

الشـــكـــــر

الحمد لله على بفضله وإحسانه، أسبغ علينا نعمه ظاهرة وباطنة، فله الحمد والشكر والثناء الحسن، والصلاة والسلام على سيدنا ونبينا محمد وعلى آله وصحبه وسلم وبعد...

نتوجه بعميق الشكر والتقدير للأستاذ الدكتور عبد الباقي بوضياف الذي تفضل بالإشراف على هذه المذكرة

كما أتقدم بالشكر إلى الأستاذ بدر الزمان خمقاني على التوجيهات والنصائح في سبيل اتمام هذا العمل

فالشكر كل الشكر لكل من قدم لنا يد المساعدة في إتمام هذه المذكرة

فجزاهم الله عنا كل خير

الملخص

يعالج موضوع المذكرة العوامل المؤثرة على القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية ، حيث جاءت الدراسة الميدانية من خلال توزيع استبيان على عينة من المهنيين والأكاديميين ولمعالجة هذه الاشكالية اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الموزع .

تم استخدام البرنامج الاحصائي SPSS في تحليل بيانات الاستبيان واختبار الفرضيات وتوصلت الدراسة الى ان البيئة المحاسبية تحوي جملة من العوامل التي تؤثر على نتائج القياس المحاسبي .

من بين العوامل غياب الاسواق النشطة ، وان استخدام التكلفة التاريخية يعزز من موثوقية نتائج القياس المحاسبي وهذا ما توفره البيئة المحاسبية من امكانيات ، من جهة اخرى استخدام القيمة العادلة يحتاج الى البحث والتطوير المستمر للمعارف والخبرات وهذا ما تفتقره البيئة المحاسبية الجزائرية.

الكلمات المفتاحية : قياس محاسبي ، بيئة محاسبية جزائرية، تثبيتات مادية ، قيمة عادلة، تكلفة تاريخية .

Abstract :

This study deals with the influencing factors at the effectiveness of accounting measurement in the Algerian accounting environment ،where the field study came through the distribution of a questionnaire to a sample of professionals and academics، and to address this problem based on analytical descriptive methodology in its theoretical aspect and applied analytical methodology in distributed questionnaire analysis.

The statistical program SPSS was used to analyze the questionnaire data and test hypotheses، and the study found that the accounting environment contained a number of factors that were influenced by the results of the accounting measurement. Among the factors is the absence of active markets، and the use of historical cost enhances the reliability of accounting measurement results and this is the potential of the accounting environment، on the other hand، the use of fair value requires research and the continuous development of knowledge and experience، which is lacking in the Algerian accounting environment.

Keywords: Accounting measurement، accounting Algerian environment، material installations، fair value، historical cost.

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
إهداء	VI
شكر	VI
ملخص	VI
قائمة المحتويات	VI
قائمة الجداول	VIII
قائمة الاشكال البيانية	IX
قائمة الملاحق	X
مقدمة	أ-ب-ج
الفصل الاول : الاطار النظري للتثبيتات المادية والقياس المحاسبي	**05**
تمهيد	06
المبحث الأول : الاطار المفاهيمي للتثبيتات المادية والقياس المحاسبي	**07**
المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للتثبيتات المادية	07
المطلب الثاني : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي	14
المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على القياس المحاسبي	20
المبحث الثاني : الدراسات السابقة	**29**
المطلب الأول: الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي	29
المطلب الثاني : الدراسات التي تناولت القياس المحاسبي للتثبيتات المادية	35
المطلب الثالث : موقع الدراسة من الدراسات السابقة	37
الفصل الثاني : دراسة ميدانية لفعالية بدائل القياس المحاسبي لعينة من المهنيين والأكاديميين فب البيئة المحاسبية الجزائرية	**49**
المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة	**51**
المطلب الأول : الطريقة المستخدمة في الدراسة	51
المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة	54
المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها	**55**
المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية	55
المطلب الثاني : الاحصاء الاستدلالي	68
المطلب الثالث : مناقشة نتائج الفرضيات	72
خلاصة الفصل	74

خاتمة	76
قائمة المصادر والمراجع	79
الملاحق	84
الفهرس	94

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	تحليل وعرض الدراسات السابقة بالموضوع	38
1-2	مجموع الاستبانات الموزعة والمسترجعة والمستبعدة والصالحة للتحليل الاحصائي	50
2-2	سلم ليكارت الثلاثي	51
3-2	نتائج اختبار معامل الفا كرونباخ	52
4-2	توزيع العينة حسب الوظيفة	53
5-2	توزيع العينة حسب المهنة	54
6-2	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	54
7-2	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	55
8-2	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	56
9-2	العوامل البيئية المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي	57
10-2	فعالية بدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية	58
11-2	فعالية التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية	59
12-2	فعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية	60
13-2	اختبار (ANOVA)حول العوامل البيئية المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي	62
14-2	اختبار (ANOVA)حول فعالية بدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية	64
15-2	اختبار (ANOVA)حول فعالية التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية .	67
16-2	اختبار (ANOVA)حول فعالية القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية .	68

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
2-1	توزيع العينة حسب الوظيفة	53
2-2	توزيع العينة حسب المهنة	54
2-3	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	54
2-4	توزيع العينة حسب التخصص العلمي	55
2-5	توزيع العينة حسب الوظيفة	56

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	استمارة الاستبيان	**82**
2	نتائج المتغيرات الديمغرافية لعينة الدراسة	**86**
3	وصف إجابات عينة الدراسة	**87**
4	نتائج قيمة الفا كرونباخ	**88**
5	نتائج اختبار (ANOVA) تبعا لمتغير المهنة	**89**

مقـــدمة

توطئة

يعتبر القياس المحاسبي عنصر أساسي من عناصر البحث العلمي فهو يمكننا من إختبار صحة الفروض والنتائج ، وهو أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة لذا وجب إختيار البديل الأنسب الذي يقدم معلومات محاسبية ذات فعالية .

الظروف الإقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة بشكل دائم، وتتغير القدرة الشرائية لوحدة النقد بتغير هذه الظروف ، كساد أو غيرها من الظروف الأخرى كغياب الأسواق المالية النشطة .

تعددت طرق القياس ولكل طريقة مؤيدوها ومعارضوها خصوصا أن اتباع كل طريقة يؤدي للوصول الى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية فالتكلفة التاريخية تعتبر كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك لتميزها بخاصية الموثوقية ولكنه لا ينفي عجزها عن بعض المشكلات وعدم تقييمها للتثبيتات المادية بطريقة فعلية وواقعية ، والقيمة العادلة تتميز بالملائمة مما يجعلها محط أنظار وهي أيضا لم تسلم من الانتقاد وبالتالي اختيار البديل الانسب يؤثر على القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية .

ومن هنا نصيغ الإشكالية المطروحة :

فيما تتمثل العوامل المؤثرة على القياس المحاسبي للتثبيتات المادية في البيئة الجزائرية الفترة 2018–2019؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والإحاطة بجوانبها قمنا بتقسيمها إلى الإشكاليات الفرعية التالية :

- هل توجد مقومات في البيئة المحاسبية الجزائرية تؤثر على فعالية القياس المحاسبي ؟
- هل تتميز بدائل القياس المحاسبي بفاعلية في قياس التثبيتات المادية في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟
- هل تتميز التكلفة التاريخية بفعالية في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟
- هل تتميز القيمة العادلة بفعالية في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

الفرضيات :

- توجد مقومات في البيئة المحاسبية الجزائرية تؤثر على فعالية القياس المحاسبي.
- تتميز بدائل القياس المحاسبي بفاعلية في قياس التثبيتات المادية في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- تتميز التكلفة التاريخية بفعالية في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- تتميز القيمة العادلة بفعالية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

أسباب اختيار الموضوع :

تتجلى مبررات اختيار الموضوع من خلال :

أسباب موضوعية:

- الأهمية البالغة للقياس المحاسبي وتأثيره على مصداقية القوائم المالية
- معرفة العوامل التي على تؤثر فعالية القياس المحاسبي
- الأداء البيئي والمدى الذي توصلت إليه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في مجال القياس المحاسبي

أسباب ذاتية:

- ارتباط الموضوع بمجال التخصص
- نظرا لأهمية القياس المحاسبي لنا الرغبة في معرفة العوامل المؤثرة على فعاليته في قياس التثبيتات المادية

أهمية وأهداف الدراسة: تكمن أهمية وأهداف الدراسة فيما يلي:

- كون القياس ركيزة أساسية في المحاسبة وهو ترجمة للعمليات المالية إلى أرقام
- معرفة المشاكل التي تعرض لها القياس المحاسبي نتيجة التطورات وانتشار الأسواق المالية
- بيان أثر التضخم على القياس المحاسبي
- التغيرات التي تطرأ على البيئة الاقتصادية وأثرها على القيمة العادلة

حدود الدراسة : تتمثل في:

حدود مكانية : نحاول في هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين والأكاديميين في الجزائر وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في دولة الجزائر عامة ، وبالتحديد في ولاية ورقلة .

حدود زمانية :تمت هذه الدراسة وطبقت على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة خلال الفترة الممتدة ما بين شهر مارس الى شهر أفريل 2019

منهج البحث :

المنهج الوصفي : يتمثل في وصف وتحليل الجانب النظري والفكري في مجال القياس المحاسبي والتثبيتات المادية ووصف وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع القياس المحاسبي في تقييم التثبيتات .

منهج دراسة الحالة : واعتمدنا منهج دراسة الحالة في القسم الخاص بالإشكال الناتج عن العوامل المؤثرة على القياس المحاسبي عند تقييم التثبيتات المادية حيث قمنا بدراسة ميدانية عن طريق الاستبيان كأداة لجمع المعلومات .

صعوبات الدراسة :

تمثلت صعوبات الدراسة والتي جلها واجهتنا في الدراسة الميدانية فيما يلي:

– التأخير والتأجيل في المواعيد من طرف بعض المستجوبين في إرجاع الاستبانه.

– تزامن فترة الدراسة مع تاريخ إعداد الميزانيات الختامية من طرف المحاسبين مما أدى الى اعتذار بعض المحاسبين عن الإجابة والبعض الآخر استغرق وقت أطول.

هيكل البحث

للإحاطة بجوانب الموضوع وتحقيق أهداف الدراسة وللإجابة عن الإشكالية المطروحة بصورة واضحة، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين بعد المقدمة حيث تم التطرق في الفصل الأول خاص بالاطار النظري للدراسة ، والثاني خاص بالجانب التطبيقي بالإضافة الى خاتمة تناولت استنتاجات وتوصيات وآفاق الدراسة كما يلي :

الفصل الأول : في هذا الفصل تم عرض الدراسة النظرية والادبيات التطبيقية حيث تم سرد المفاهيم الاساسية للقياس المحاسبي والتثبيتات المادية ، اما فيما يخص الادبيات التطبيقية فكانت خلال عرض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع في محاولة تحليلها ومقارنتها بدراستنا .

الفصل الثاني : في هذا الفصل تم عرض الدراسة الميدانية الموجهة لفائدة الأكاديميين والمهنيين ، ثم تحليل نتائج الاستبيان وتحليل آرائهم ومدى إلمامهم بالتطورات المحاسبية

الفصل الأول:

الإطار النظري للتثبيتات المادية والقياس المحاسبي

تمهيد :

إن عملية القياس المحاسبي تحكمها مبادئ وفروض وقواعد محاسبية عامة ،مما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات والتقديرات الشخصية للمحاسب والإدارة ، ومن بين العوامل المؤثرة على القياس المحاسبي عدم ثبات وحدة النقد والظروف البيئية فالجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل من بين طرق القياس والتي لكل واحدة منها مؤيدوها ومعارضوها.

أما على مستوى الدراسات الجزئية فقد أجريت دراسات مختلفة، منها الأجنبية والعربية لتبحث في أدوات القياس المحاسبي المستخدمة في التقييم وخاصة تقييم الأصول الثابتة والعوامل والمشاكل التي تؤثر على القياس، للمساهمة في تطوير طرق وأدوات القياس المستخدمة في المؤسسة الاقتصادية من اجل ترشيد القرارات الإدارية والمالية خاصة .وللإحاطة والإلمام بالموضوع قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتثبيتات المادية والقياس المحاسبي.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتثبيتات المادية.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على القياس المحاسبي.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي.

المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت القياس المحاسبي للتثبيتات المادية

المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتثبيتات المادية والقياس المحاسبي:

يعتبر القياس من أهم عناصر البحث العلمي حيث لا يمكن إختبار صحة الفروض والنتائج من دونه، كما أنه أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة ، وبالنسبة لقياس التثبيتات المادية بفاعلية يعود الى إختيار الطريقة والأدوات المناسبة للقياس المحاسبي.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للتثبيتات المادية :

الفرع الأول : مفهوم التثبيتات المادية .

أولا : تعريف التثبيتات المادية

" التثبيت العيني هو اصل مادي مراقب تحوزه المؤسسة من اجل استعماله في الانتاج وتقديم الخدمات، الايجار والاستعمال لأغراض ادارية والتي يفترض ان تستغرق مدة استعمالها اكثر من سنة. "[1]

حسب النظام المحاسبي المالي scf:

في المادة 121-01 عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المادية كالأتي:

التثبيت المادي هو أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات، الإيجار، والاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن يستغرق استعماله إلى ما بعد مدة السنة المالية[2].

أما المعيار المحاسبي الدولي IAS16 فقد عرفها على النحو التالي :

"هي اصول ملموسة محتفظ بها لاستخدامها في تصنيع او توريد البضائع والخدمات او الايجار للغير او لأغراض ادارية ومن المتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة."[3]

ثانيا : شروط الإدراج

يتم الاعتراف بأصل مادي إذا توفرت فيه الشرطين معا[4]:

-يمكن تقييم الأصل بطريقة موثوق فيها

-أن يكون من المحتمل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية

-وأن يكون قابل للتعيين ومراقب من طرف المؤسسة أي أن المؤسسة هي المستفيد من إراداته وتحمل التكاليف والأعباء الناتجة عن استعمالاته .

ثالثا: مبادئ جمع وفصل الأصول المادية[5]

في هذا الإطار تطبق مجموعة من المبادئ لتجميع الأصول المادية أو الفصل فيما بينها ومنها ما يلي:

---

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المادة رقم 03من القانون07-11المتضمن النظام المحاسبي المالي، **الجريدة الرسميةرقم74الصادرة في 25 نوفمبر 2007**'الجزائر،ص03

[2] بن عيشي بشير، **محاضرات التدقيق ومحافظة الحسابات**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، 2001_2002 (غير منشورة) الجزائر، 2004.

[3] محمد ابو نجار، جمعة حميدات ،**المعايير المحاسبية الدولية والابلاغ المالي**، دار وائل ،عمان،الاردن،2008،ص251.

[4]

[5] كتوش عاشور، **المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية** ، متيجة للطباعة ،الجزائر،2010،ص99-100

1-يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مستعملة تماما في السنة المالية التي تم إستخدامها فيها وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات على شكل تثبيتات.

2-تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبطا بتثبيتات عينية أخرى، وكانت المؤسسة تعزم إستخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.

3-تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدة الإنتفاع مختلفة ،أو كانت توفر منافع إقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

الفرع الثاني : مكونات التثبيتات المادية

تتكون التثبيتات المادية من الحسابات التالية :[1]

- ح / 211 الاراضي؛
- ح/ 212 تهيئة الاراضي؛
- ح/ 213 المباني ؛
- ح/ 215 التركيبات التقنية ،المعدات والادوات الصناعية ؛
- ح/218 قيم ثابتة مادية اخرى وقد تضم حسابات اخرى؛
- المنشآت العامة وأعمال الترتيب والهيئات ؛
- معدات النقل ؛
- اثاث مكتب ، ومعدات الاعلام الالي .

✓ **حساب /211 الأراضي**:

وحسب المفهوم المحاسبي تختلف المعالجة المحاسبية للأراضي حسب نوعها وغرض استعمالها فقد نجد:

-أراضي تشترى بقصد البيع خاصة في الوكالات العقارية حيث تعالج بصفتها مخزون.

-أراضي تقتنى لوجود مناجم فيها كالحجارة.

-أراضي وجدت لغرض إقامة مباني صناعية وهنا وجب الفصل بين قيمة الأرض والمبنى، لأن الأرض غير قابلة للإهتلاك عكس المبنى[2].

✓ **حساب212 عمليات وترتيب وتهيئة الأراضي**:

يسجل في هذا الحساب الأحداث التي لا تدخل من تكلفة اقتناء الأراضي كحفر آبار ومياه السقي، حيث يعالجها القياس المحاسبي كتثبيتات بحد ذاتها وتدخل ضمن هذا الحساب

✓ **حساب213 البناءات** :

وهي كل المباني المشتراة أو المنجزة من طرف المؤسسة أو من طرف الغير.

[1] شعيب شنوف،"محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية "،ج1،مكتبة الشركة الجزائرية،بوداود،2008،ص15

[2] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية وسير الحسابات وتطبيقها(page bleues** متيحة للطباعة، 2010، ص،244_245.

وهي العقارات المستحدثة والمقتناة لغرض تحصيل التدفق النقدي وتضم الحسابات التالية[1]:

- **21311** مباني صناعية.
- **21315** مباني إدارية.
- **21318** مباني أخرى.
- **21335** تركيبات عامة وتهيئات للمباني.
- **21338** منشآت قاعدية.

✓ **حساب 215 التركيبات التقنية المعدات والأدوات الصناعية :**

تتمثل في المعدات الصناعية والتركيبات التقنية التي يصعب فصلها عن الأرض أحيانا كشبكات العتاد المختلفة المتعلقة بالإنتاج ، وتتفرع إلى الحسابات التالية[2]:

- **2154** معدات صناعية.
- **2155** أدوات صناعية.
- **2157** تهيئات وتركيبات للمعدات والأدوات الصناعية

✓ **حساب 218 التثبيتات العينية الأخرى:**

عند اقتضاء ، المنشآت العامة وأعمال الترتيب والتهيئات ،معدات النقل ،أثاث المكتب ومعدات مكتب ، معدات الإعلام الآلي والأغلفة القابلة للإسترجاع ، ومن بين الحسابات التي يضمها هي[3]:

- **2182** معدات نقل.
- **2183** معدات مكتب.
- **2184** أثاث مكتب.
- **2186** أغلفة متداولة.

الفرع الثالث : تقييم التثبيتات المادية

تخضع التثبيتات المادية إلى التقييم منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة الى غاية خروجها.

---

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر**، الطبعة الأولى، الجزائر، برج بوعريريج ، 2011 ،ص 72_73.

[2] نفسه ، ص73.

[3] لخضر علاوي، مرجع سابق، ص247.

1-التقييم الأولي للتثبيتات المادية

تقيم التثبيتات المادية مبدئيا بتكلفتها

1-1حالة الشراء تسجل التثبيتات المادية بتكلفة إقتنائها التي تحتوي حسب النظام المحاسبي المالي ووفقا للمعيار IAS 16على الاتي :[1]

- سعر الشراء خارج الرسم القابل للإسترجاع ،والصافي من التخفيضات التجارية

- تكاليف مباشرة ضرورية لبدء إستعمال الأصل مثل :مصاريف النقل (بما فيها مصاريف المستخدمين المرتبطة بذلك التسليم، المناولة، الجمركة، التركيب، أتعاب المهندسين، مصاريف تحضير و تهيئة الموقع... الخ)

-مصاريف المتوقع لتفكيك الأصل أو إعادة الموقع لوضعه الأصلي عند إنتهاء فترة الاستعمال المتوقعة.

-تجارب التشغيل

-بعض الأعباء المتعلقة بالحيازة كعقد الموثق بالنسبة لاقتناء قطعة أرض أو مبنى.

وتستثنى العناصر التالية من التكلفة المسجلة:

-مصاريف إدارية وأعباء عامة.

-مصاريف الانطلاق ومصاريف سابقة للإستغلال.

-خسائر التشغيل الأولي.

-تكلفة القرض الممول لاقتناء التثبيتات المادية (بإستثناء تبني الخيار المرخص به في النظام المحاسبي المالي SCF حسب مانص عليه المعيار IAS 23"تكلفة القرض").

2-1 في حالة انتاج المؤسسة للأصل لحاجتها الخاصة:

التثبيتات المادية المنتجة من طرف المؤسسة فإنها تقيم بتاريخ الدخول إلى ذمة المؤسسة على أساس تكلفة الإنتاج، بحيث أن تكلفة الإنتاج تشكل المصاريف المباشرة للعملية خلال دورة الإنتاج مثل المواد واللوازم المستهلكة واليد العاملة المستعملة والمصاريف الغير مباشرة المتغيرة والثابتة مثل: إهتلاك الآلات والمعدات التي تستعمل في الإنتاج ومصاريف الصيانة والإصلاحات للمباني والتجهيزات المباشرة للإنتاج[2]

[1]بن ربيع حنيفة ،**الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية AIS/IFRS**،دار هومة، الجزء الاول ،الجزائر،2010،ص267.

[2] اسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة ماجيستير غير منشورة في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص57

1-3 حالة التبادل[1]

يحدث أن تتبادل المؤسسة الأصل الثابت المادي مقابل أصول غير نقدية في نفس الوقت، يقيم الأصل الثابت المادي الذي حصلت عليه المؤسسة بالقيمة العادلة ماعدا حالة كون التبادل الحاصل لا تمثل حقيقة تجارية أو أنه يستحيل قياس القيمة العادلة بمصداقية سواء كان ذلك بالقيمة العادلة للأصل الحاصل عليه أو القيم العادلة المعطى في إطار التبادل.

إن القيمة العادلة التي يجب الأخذ بها هي القيمة العادلة للأصل المقدم في إطار التبادل إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل الذي تم الحصول عليه أكثر واقعية، وإذا تعذر قياس الأصل الحاصل عليه بالقيمة العادلة فإنه يقيم ويظهر بصافي القيمة المحاسبية للأصل في إطار التبادل.

ب_ التقييم اللاحق للتثبيتات المادية

أولا: إعادة تقييم التثبيتات المادية:

سمح المعيار المحاسبي رقم 16 باستخدام إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية خاصة بها وتقوم بتطبيق تلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصانع والمعدات[2].

والطريقتين كالاتي :[3]

1- طريقة التكلفة

تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية= التكلفة التاريخية – الاهتلاك –خسائر القيمة

2- طريقة إعادة التقييم

تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الإهتلاكات المستقبلية – خسائر القيم المستقبلية

ثانيا :إهتلاك التثبيتات المادية

1- التعريف :

يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الاهتلاك على أنه التوزيع المنتظم للمبلغ القابل للإهتلاك للتثبيت على مدة منفعته[4].

"تتعلق الإهتلاكات باستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي او معنوي ومن المسلم به اننا نسجله كعبئ واثبات الاهتلاك سنويا هو عملية اجبارية وذلك من اجل اعطاء طابع المصداقية للقوائم المالية (المادة 718 للقانون التجاري) ".[5]

---

[1] بن ربيع حنيفة ،مرجع سبق ذكره ،ص291-292.

2 A. Kaddouri، A. Mimeche، Op Cit، p 149.

[3] مذكرة اوقاسي حكيمة، وسعدي سميرة ، مذكرة ماستر بعنوان تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي ، دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري بالبويرة، قسم المحاسبة والمالية، 2014،2015 ص 48

[4] Anne Le Manh، Catrine Maillet، NormesComptable Internationales، IAS/IFRS، Edition Berti، Alger، 2009،P 39.

[5] بكاري بلخير ،**دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي SCF**،ديوان المطبوعات الجامعية،2016، ص68.

أساس الإهتلاك[1] :هو التكلفة التاريخية او القيمة المعاد تقييمها لأصل ، مطروح منها قيمته الباقية .

أساس الإهتلاك لتثبيت عيني يجب أن نوزعه بطريقة منهجية على مدته النفعية، بناءا على مخطط محدد، مخصص الإهتلاك نحسبه تبعا للمدة وللطريقة المختارة، ونسجله كعبئ للدورة .

مدة الإهتلاك : هي إما المدة المنتظرة من الاستعمال الإقتصادي للأصول من طرف مستعمل أو أكثر ، وإما عدد الوحدات الانتاجية أو الوحدات المماثلة المنتظرة من استعمال الأصول من طرف مستعمل أو أكثر[2].

طريقة الاهتلاك [3]: يجب ان يعكس مخطط الاهتلاك الوتيرة التي على أساسها تقوم المؤسسة باستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل .ولدينا ثلاث طرق اهتلاك مسموح بها هى :

- الاهتلاك الخطي(الثابت).
- الاهتلاك المتناقص .
- الاهتلاك بحسب وحدات الانتاج .

ثالثا: خسارة انخفاض قيمة التثبيتات المادية.

عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة بانها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة (أي الممكنة) التحصيل، تدني التثبيتات هو الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية والقيمة القابلة للتحصيل عندما تكون الأولى أقل من الثانية:[4]

تدني القيمة = القيمة الباقية المحاسبية – القيمة القابلة للتحصيل

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

●القيمة النفعية:هي القيمة المحينة لتقديرات التدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من إستعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منها التدفقات الخارجة، ويدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في اية مدة الإنتفاع به.

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

وايضا يشير المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 إلى بيان الاجراءات التي تطبقها المؤسسة لضمان تسجيل أصولها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد القيمة القابلة للتحصيل ، ويكون الأصل مرحلا بم يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد، إذا كان مبلغه المرحل يزيد عن المبلغ الذي سيتم استرداده من خلال استعمال أوبيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه انخفضت قيمته ويتطلب المعيار أن تقوم المؤسسة بالاعتراف بخسارة الانخفاض[5].

---

[1] نفسه

[2] القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 84.

[3] بكاري بلخير، مرجع سبق ذكره، ص 69

[4] بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص366

[5] المعيار المحاسبي رقم 36 ص 763.

الفرع الرابع : مقارنة قياس التثبيتات المادية من منظور كل من النظام المحاسبي المالي الجزائري وهيئة المعايير المحاسبية الدولية[1]:

خصصت هيئة المعايير المحاسبية الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 للأصول المادية في هذا المعيار تفصيل كيفية قياس هاته الأصول بينما تطرق النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى قياس الأصول المادية في سياق القواعد العامة والقواعد الخاصة لتقييم الأصول المادية وأطلق عليها إسم التثبيتات العينية على أساس أنها أصول تفوق مدة إستخدامها السنة.

لقد توافق النظام المحاسبي الدولي رقم 16 في قياس التثبيتات المادية من حيث قياسها المبدئي بناءا على التكلفة المتضمنة تكلفة الشراء والرسوم الجمركية والضرائب غير المسترجعة وتكاليف الشحن والتفريغ وأتعاب المهندسين.

كما توافق معه في قياس التثبيت المادي المكتسب عن طريق التبادل بإدراجه بالقيمة العادلة للأصل وفي حالة تعذر تحديد القيمة العادلة للأصل يدرج بالقيمة الدفترية للأصل المقدم للمبادلة (التكلفة مطروحا منها الإهتلاك المتراكم ومجمع خسائر انخفاض القيمة).

وتوافق كذلك النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير الدولية في قياس التثبيت المادي المنتج من طرف المؤسسة بالقيمة الإنتاجية لتكاليف الإنتاج غير أن معيار المحاسبة الدولي رقم 16 كان أكثر دقة عندما أشار إلى أن التثبيتات المادية المنتجة من طرف المؤسسة تقاس بنفس الأسس المستخدمة لتقييم المخزون، هاته الدقة غابت في النظام المحاسبي المالي الجزائري حيث اكتفى بالقول أن قيمة هاته التثبيتات تحدد بتكاليف الإنتاج.

وبخصوص القياس اللاحق فقد أخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بفكرة إعادة التقييم الواردة في المعيار المحاسبي الدولي رقم 16، حيث نص على ضرورة أجراء اختبار تدني القيمة عند إعداد القوائم المالية، في حالة وجود مؤشرات عن تدني القيمة تعمد المؤسسة إلى تقدير القيمة القابلة للتحصيل للتثبيت الذي توفرت فيه مؤشرات على إنخفاض في قيمته، وتعرف القيمة القابلة للتحصيل في النظام المحاسبي المالي الجزائري على أنها القيمة الأعلى بين ثمن البيع الصافي والقيمة المحينة وهو ماذهب إليه معيار المحاسبة الدولي رقم 16.

لم يمنح النظام المحاسبي المالي الجزائري الاختيار للمؤسسة بين طريقتي التكلفة وطريقة إعادة التقييم كما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 16.

توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في إقفال خسارة تدني التثبيت المعاد تقييمه في قائمة حسابات النتيجة حيث اعتبر هذه الخسارة عبئا يدرج في حساب النتيجة.

[1] عوادي نعمان، مذكرة ماجستير غير منشورة بعنوان **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة**، جامعة باجي مختار عنابة ، الجزائر 2012، ص 98_99_100.

كما توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في اعتبار الزيادة في قيمة التثبيت المعاد تقييمه والذي سجل انخفاضا في القيمة في الفترات السابقة إيرادا في حدود ما تم تسجيله سابقا كمصروف، والزيادة التي تفوق المصروف تعتبر زيادة في رأس المال وتدرج في بند:"فائض إعادة التقييم".

وتوافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 في رسملة المصاريف المرتبطة بالتثبيتات المادية إذا كانت تزيد من عمرها الإنتاجي أو تزيد في نجاعتها.

المطلب الثاني : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي:

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي والعلاقة بين القيمة والقياس المحاسبي .

أولا: مفهوم القياس المحاسبي

عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصة 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[1]

أما القياس المحاسبي فهو (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 أخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد بموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب)[2]

القياس المحاسبي بموجب معايير المحاسبة الدولية هو":عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة "[3]

و يأتي تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقياس المحاسبي: "القياس هو عملية تحديد المبالغ النقدية لعناصر القوائم المالية ليتم الاعتراف بها وتسجيلها في الميزانية العامة وبيان الدخل، وهذا ينطوي على اختيار أساس معين للقياس[4].

أما أكثر التعريفات تحديدا 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 بناءاً على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة "[5].

---

[1] الصبان محمد سمير، **دراسات في الأصول المالية :أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1991 ، ص 609.

[2] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، سنة 2007، ص 100-101.

[3] عفاف اسحاق ابو زر،**المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في اطار المحاسبة الدولية**، جامعة البترا،2008،ص04

[4] Discussion Paper. International Accounting Standards. Novembre 2005، p18

[5] محمد مطر و موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الثانية، عمان، الأردن 2008 ، ص 130.

ومما سبق نستنتج تعريفا مبسطا للقياس المحاسبي الذي يعتبر كترجمة للعمليات التي تحدث داخل المؤسسة في شكل أرقام وفق مبادئ متعارف عليها وضوابط للحصول على قيم تتسم بالموثوقية والمصداقية

ثانيا : العلاقة بين القيمة والقياس المحاسبي[1] :

بداية يجب الفصل بين مفهوم التقييم والتقويم ، فالتقييم هو تقدير واعطاء قيمة والتقويم هو التعديل بعد إعطاء القيمة، ويُقال لغة" قوم الشيء "أي عدله وصحح الاعوجاج فيه، أما" قيم الشيء "أي أعطاه وزنا أو عددا وحدد الاعوجاج فيه وفقا لوحدات معينة مثل الدينار الجزائري و يعَرف التقييم على أنه عملية يتم من خلالها مَعرفة نقاط القوة والنقاط الضعف ثم يتم تقدير القيمة عن طريق اصدار أحكام عليها باستخدام طرق وأدوات مختلفة، أما التقويم فيكون بعد عملية التقييم من أجل تحليل نتائج التقييم وتصحيح انحرافاته.

تظهر علاقة قيمة الأصل مع القياس المحاسبي في كون أن الأولى ترتبط بالتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة الناتجة عنها والتي تمثل المنافع المرجوة من القياس، وهنا يتجلى المفهوم المحاسبي للقيمة من خلال الربط بين التدفقات النقدية المستقبلية التي ينتجها الأصل، حيث أن كل طريقة قياس لا تُعبر عن الإيرادات المستقبلية لن تكون مُفيدة في التعبير عن القيمة سواء كانت قيمة الأصول أو قيمة شركات المجموعة

الفرع الثاني : اركان وشروط القياس المحاسبي

اولا : اركان القياس المحاسبي[2] :

1- الخاصية محل القياس

تنصب عملية القياس، بشكل عام ، وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين .وفي مجالات القياس المحاسبي، إذا ما اعتبرنا ان المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فان الخاصية محل القياس، قد تكون التعداد النقدي لشيء معين حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه على سبيل المثال

2- المقياس المناسب للخاصية محل القياس

يتحدد نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، بناءا على الخاصية محل القياس، ففي المشروع إذا كانت خاصية التعداد النقدي للربح، هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم هنا هو مقياس القيمة (وحدة النقد)

3- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس

بعد تحديد نوع المقياس المناسب لاجراء عملية القياس، ويكون الهدف تحديد قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، أي حينئذ لا يكفي فقط تحديد عملية القياس، بل لابد من تحديد نوع وحدة القياس لتكامل عملية القياس؛ مثلا الدينار، الجنيه، او الاسترليني ...الخ .

---

[1] اسماعيل سبتي ، **اثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والافصاح المحاسبي في المجموعة-دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول**-،مذكرة غير منشورة دكتوره الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص بنوك ،مالية ومحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لمسيلة،2015-2016'ص54-55.

[2] تامر بسام جابر الاغا، **اهمية القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية** ،مذكرة ماجستير غر منشورة في المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة، جامعة غزة1434هـ-2013م،ص23-24.

4- الشخص القائم بعملية القياس

يعد المحاسب هو الشخص القائم بعملية القياس وبالتالي يعتبر عنصرا هاما ومؤثر في هذه العملية لان نتيجة عملية القياس تتأثر بتأثر القائمين بها خصوصا في حالة عد توافر المقاييس الموضوعية ومن هنا يبرز دور المحاسب في تحديد مسار عملية القياس المحاسبي ونتائجها .

ثانيا : شروط القياس المحاسبي:

يجب أن تتوفر شروط معينة عند إجراء عملية القياس المحاسبي وهي كما يلي:[1]

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.

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 الثالث : محددات جودة القياس المحاسبي ومعاييره.

اولا : محددات جودة القياس المحاسبي[2]:

لكي يكون نموذج القياس المحاسبي على قدر من الجودة لابد أن تتوفر فيه محددات الجودة حسب ما اقره الفكر المحاسبي والمتمثلة في:

1-**خلو أخطاء التوقيت** :وتنتج هذه الأخطاء عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقرير عنها محاسبيا في دورة أخرى، الأمر الذي يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات.

2-**خلو أخطاء وحدة القياس** :وتنتج هذه الأخطاء عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود.

3- **القابلية للتفسير** : ونقصد بها أن القوائم المالية المعدة ينبغي أن تكون قابلة للفهم من حيث المعنى ومن حيث الاستخدام

4- **الملائمة** : نقصد بها ملائمة المعلومات المحاسبية المنتجة لاتخاذ القرارات من قبل المستخدمين المعنيين ،وبما ان "وحدات السيطرة والتحكم السلعي "تعبر عن تغيرات كل من المستوى الخاص والمستوى العام للأسعار، فانه ينظر اليها باعتبارها الخاصية الاكثر ملائمة .

ثانيا : معايير القياس المحاسبي:

تتلخص معايير القياس المحاسبي في:[3]

---

[1] 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، ص13

[2] محمد العربي قزون، **دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر**،مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ،غير منشورة، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،الجزائر،2013،ص40.

[3] تامر بسام جابر الاغا، مرجع سبق ذكره ص22.

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

2–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.

2- 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 لابد من البحث عن مقياس بديل يحقق توازن بين التكلفة والمنفعة المتوقعة منه.

3- 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 الرابع : آليات وأساليب القياس المحاسبي.

اولا : آليات القياس المحاسبي

إن تعدد الأغراض التي تستخدم فيها مخرجات القياس، أدى إلى تفاوت وجهات نظر المحاسبين، بشأن مدى مراحل عملية القياس المحاسبية وعدد الخطوات التي تنفذ فيها، حيث أن البعض حصر عملية القياس في عمليتي تسجيل وتلخيص القياسات المحاسبية التاريخية، أما البعض الأخر أضاف إلى تلك الخطوات عملية تشغيل هذه القياسات بغض النظر عن كونها تاريخية أو مستقبلية.

يمكن على أساس ذلك تحديد آلية القياس المحاسبي وخطواته[1] ، التي تبدأ بتجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية الناتجة عن عمليات المشروع والتي تتجلى في خصائص المعاملات المختلفة، وتسجيل هذه العمليات محاسبيا[2] والتي يمكن تحديدها كما يلي[3] :

1– يجري القياس لحظة حدوث الواقعة، لتحديد قيمتها اقتصاديا، ومن ثم يتم تسجيلها في مستند أول، ففي هذه المرحلة يتم القياس لكل حدث اقتصادي على حدا.

2– يجري القياس في مرحلة التخليص أو الترحيل، حيث يتم قياس مجموعة الأحداث الاقتصادية ذات الطبيعة الواحدة، فالقياس هنا ينصب على مجموعة أحداث وليس على حدث بمفرده.

3– يجري القياس في مرحلة التشغيل(إعداد المعلومات) ، في هذه المرحلة يتم قياس نتائج الأحداث الإقتصادية وليس الأحداث نفسها، سواء كانت منفردة أو مجتمعة، هذه النتائج تعكس من خلال القوائم المالية كقائمة حسابات النتائج التي تستخدم لتقديم معلومات عن نتائج الأحداث الإقتصادية على أعمال المؤسسات وكذلك قائمة الميزانية المالية التي تعكس الوضع المالي للمؤسسات، وتأثير نتائج الأحداث

---

[1] إبراهيم خليل حيدر السعدي، مرجع سبق ذكره ،ص11.

[2] Pingyang Gao،"**ATwo –step Representation of Accounting Measurement**، » The university of Chicago Booth School of Business،November 27، 2012، p 2.

[3] . سعيدي سياف حنان، **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والافصاح عنها في المؤسسات الصناعية**، مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة قسنطينة2013-2014،ص64.

الاقتصادية عليه

ثانيا : أساليب القياس المحاسبي :

في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف إختيار أي منها على أغراض عملية القياس ويمكن بوجه عام حصر أنواع الأساليب المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة أساليب[1] :

1- أساليب القياس الأساسية أو المباشرة

باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الإحتساب والمبينة أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس.

كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات إستخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى إستخدام الأرقام يمكن إستخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كمقياس بموجبه يبوب الحدث الإقتصادي محل التبويب في الفئة الثابتة أوفي فئة المصروفات المتغيرة

2- أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة [2]: عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة

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

الفرع الخامس : انواع ومبادئ القياس المحاسبي

اولا: أنواع القياس المحاسبي:[4]

1- القياس الكمي : هو الذي تستخدم فيه وحدات القياس الطبيعية كالمتر والطن والكيلوغرام للتعبير عن بعض الأحداث، يستخدم هذا القياس بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تقاس كمية المواد المشتراة بالكيلو غرام وعدد الوحدات المنتجة، ومحاسبة الموارد البشرية بعدد الأفراد المتدربين في منشاة ما.

---

[1] سيد عطا الله السيد ،**المفاهيم المحاسبية الحديثة**، دار الراية للنشر والتوزيع ،ط01،عمان،2009،ص442.

[2] وليد ناجي الحيالي، **مرجع سبق ذكره**،ص110-111.

[3] نفسه.

[4] ناصر طه عليوي، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، السنة الخامسة والثلاثون العدد92، 2012، **The Magazine of Economic& Administration**

2- القياس الزمني : يتم إستخدام وحدات القياس الزمني مثل : اليوم، الشهر، الساعة، كأداة تحتسب الزمن الفعلي الضائع الذي يتم قياسه بالأيام، و أيضا يستخدم القياس الزمني في المحاسبة التحليلية التي تقوم باستخراج النسب المالية مثل : نسب معدل فترة التخزين والتي تقاس أيضا بالأيام.

3- القياس النقدي : حيث يتم قياس الأحداث الإقتصادية بالنقد، ويعتبر النقد الوسيلة الأساسية المستخدمة في قياس قيمة الممتكات والعلاقات الإقتصادية الأخرى.

4–المؤشرات والنسب المالية : ويتم إستخدام المؤشرات والنسب والمعاملات كأداة لقياس الأحداث الإقتصادية وتستخدم بالأخص في المحاسبة التحليلية كأن تستخرج نسب معدل دوران الأصول ومعدل دوران رأس المال العامل أو نسبة التداول.

ثانيا: مباديء القياس المحاسبي:

1– مبدأ ثبات وحدة النقد :

إن التعبير عن وحدة الأحداث الإقتصادية التي هي أحداث كمية في نظام المعلومات المحاسبية يتم حتما عبر وحدة قياس تتمثل في النقود، فالقياس النقدي لكل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من شأنه أن يعطي صورة رقمية عن المؤسسة في قوائمها المالية الختامية، إلا أن الإعتماد على النقود من شأنه أن يطرح مشكلة عدم ثبات الوحدة النقدية المعمول بها مع مرور الوقت. [1]

1- مبدأ الحيطة والحذر (التحفظ) :

إن التحفظ أو ما يسمى بمبدأ الحيطة والحذر، يعتبر إعتماد الطرق والأساليب وكل ما من شأنه أن يؤدي إلى الإبتعاد عن تضخيم أرباح الوحدة المحاسبية وتقليل خسائرها، و بموجب هذا المبدأ يؤخذ في الحسبان أي خسائر أو مصروفات متوقعة، في حين لا تؤخذ الأرباح المتوقعة بعين الاعتبار إلا بعد تحققها.[2]

2- مبدأ عدم المقاصة :

حتى تكون القوائم الدالية صادقة وواضحة يجب تسجيل كل العمليات التي تمت بصورة مستقلة دون مقاصتها مع بعضها البعض، سواء بعنصر من الأصول مع عنصر من الخصوم أو تكاليف بإيرادات إلا إذا كانت هذه المقاصة مسموح بها قانونا .[3]

3- مبدأ وحدة القياس :

إن قياس الأحداث الاقتصادية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يكون حتما وفق مبدأ ثبات وحدة القياس، وتبعا لذلك نص المشرع الجزائري على استعمال الدينار الجزائري كوحدة قياس لكل التعاملات الاقتصادية، وركز على ضرورة التسجيل المحاسبي للتدفقات بالعملة الوطنية.

4- مبدأ التكلفة التاريخية :

[1] عبد الستار الكبيسي، "**الشامل في مبادئ المحاسبة**"، (1) و(2) الطبعة الأولى عمان الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع 2008 ص 35 .

[2] محمد بوتين، "**المحاسبية العامة للمؤسسة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005 ص 37.

[3] محمد متناوي ،علي عزوز،"**النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية**"، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي الدولي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، المركز الجامعي بالوادي 17-18جانفي 2010 ص 2.

يعد هذا المبدأ من أهم المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد القوائم المالية ويتم بموجب هذا المبدأ إثبات أصول وخصوم المؤسسة حسب السعر التبادلي الفعلي (سعر الشراء أو الإنتاج)، في تاريخ الحيازة لأنها ناتجة عن عملية تبادل بين المؤسسة والمتعاملين الخارجيين أو يعبر عن تكلفة الإنتاج في حالة الاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة.[1]

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على القياس المحاسبي:

الفرع الاول: ظروف البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية.

تتمثل بعض الظروف البيئية المحاسبية والمالية في مايلي:

سبب التضخم مشكلات عديدة في العناصر الواردة بالقوائم المالية المعبر عنها بالتكلفة التاريخية، الأمر الذي جعل هذه القوائم غير معبرة بصدق عن حقيقتها الاقتصادية ومضللة[2]؛

- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية[3]؛
- اعتماد القواعد الجبائية على مبدأ التكلفة التاريخية وعدم وجود نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة[4]، هذا التحفظ من طرف المشرع الجبائي حول هذا العنصر ربما يرجع حسب رأيهم إلى كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصةً فيما يتعلق بالأصول المالية[5]؛
- غياب سوق مالي كفُء والكوادر المهنية المؤهلة[6]؛
- ضعف المؤسسات المالية و المصرفية و باعتبار أن البنوك هي الركائز الأساسية في السوق المالية فإن ضعفها يؤثر مباشرة على السوق المالي[7]؛

---

[1] محمد مطر و موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص 55.

[2] فريد زعرت، مذكرة ماجستير غير منشورة بعنوان **معالجة القوائم المالية من أثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية** ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 2009 ص81.

[3] نور الدين مزياني، مداخلة بعنوان **النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية**، المؤتمر العلمي الثالث حول" إدارة منظمات الأعمال :التحديات العالمية المعاصرة "جامعة العلوم التطبيقية الخاصة الأردن أيام 27-29 افريل 2009. ص23.

[4] جاو حدو رضا و حمدي جليلة إيمان، مداخلة **بعنوان آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكييفه**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أيام 05-06 ماي 2013. جامعة الوادي، الجزائر ص 8-9.

[5] محمد زرقون ونور الدين بعيليش، مداخلة بعنوان **المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية**، المؤتمر الأكاديمي و المهني السنوي الخامس "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة" قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة ، مصر 2014. ص 19.

[6] صفاء بوضياف، مداخلة بعنوان **مستجدات النظام المحاسبي المالي وأفاق تكييفه في بيئة المحاسبية الجزائرية**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أيام 05-06 ماي 2013. جامعة الوادي ، الجزائر. ص 14.

[7] مراد أيت محمد،، الياس بدوي، رياض زلاسي، مداخلة بعنوان **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاثة سنوات**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة ورقلة، الجزائر 2014. ص 564.

– غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية:فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها[1].

الفرع الثاني: تأثير التضخم على القياس المحاسبي[2].

اولا: تعريف التضخم:

أوجد العديد من الاقتصاديين تعاريف كثيرة للتضخم، كل حسب وجهة نظره، فمنهم من كان ينظر إلى التضخم على أنه ارتفاع في الدخول النقدية للأفراد ارتفاع غير عادل ومنهم عرفه على أساس أن تضخم في التكاليف والذي يعني زيادة أسعار عناصر الإنتاج في السوق ولكن المعنى السائد والمتعارف عليه في الاقتصاد هو التضخم في الأسعار والذي يقصد به الارتفاع المستمر للمستوى العام للأسعار.

ثانيا: اسباب التضخم :

عند استعراض النظريات المختلفة، التي تحاول تفسير ظاهرة التضخم، فيتم حصر أهم أسباب ظاهرة التضخم التي أجمعت عليها النظريات .وهي كما يلي:

1– زيادة الطلب عن العرض والذي يعني قلة الإنتاج مع زيادة الإنفاق، حيث أنه عند وجود إنتاج قليل مع تزايد الطلب على السلع والخدمات هذا يؤدي إلى ارتفاع أسعار تلك السلع والخدمات.

2– ارتفاع تكلفة الإنتاج : وهو الذي يسبب بما يعرف التضخم في التكاليف سواء أكان على شكل زيادة في الأجور أو في الأرباح أو في كليهما

3 – زيادة عرض النقد :قد تلجأ الدولة في بعض الأحيان إلى زيادة إصدار النقد لتخفيف مديونيتها الداخلية المتراكمة عليها، وهذا بالتالي يؤدي إلى زيادة الإنفاق مع قلة الإنتاج وهذا بالتالي يؤدي إلى التضخم أي أن العجوزات في الموازنات الحكومية قد تؤدي إلى السيولة الفائضة ومن ثم إلى التضخم

4– الأحداث غير الاعتيادية :هناك العديد من الأحداث والتطورات المختلفة التي قد تؤدي إلى حدوث التضخم كالأحداث السياسية والتي تؤثر بشكل كبير على ارتفاع المستوى العام .

ثالثا : تأثير التضخم على القياس المحاسبي:

كما هو معروف يستخدم النقد كوحدة قياس باعتباره وسيلة للتبادل، ويفترض الثبات في وحدة النقد، ولكن مع تغير الوحدة الشرائية للنقد باستمرار فإنه من الصعب الاعتماد على فرضية ثبات وحدة النقد، وذلك بسبب عدم تمثيلها للواقع فإن التضخم، والذي يعني ارتفاع المستوى العام للأسعار، يؤدي إلى أن يكون القياس المحاسبي للعناصر وبالأخص العناصر غير النقدية) الأصول الثابتة(، مضلل ولا يعكس الواقع بصورة عادلة وصادقة، وذلك لاعتمادها على التكلفة التاريخية والتي تقوم على ثبات الأصول بتكلفة الحيازة الأصلية، أي المبلغ النقدي المدفوع عند اقتناء الأصل، التغاضي عن أية تقلبات في الأسعار، وبناءً على ذلك فإن القياس المحاسبي للأصول في ظل التضخم لا يعكس حقيقة

[1] العمري أصيلة و بروبة الهام، مداخلة بعنوان **تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان معلومة محاسبية جيدة وعوائق تكييفها في البيئة المحاسبية الجزائرية**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة ورقلة، الجزائر 2014. ص 321.

[2] ابراهيم خليل حيدر السعدي ،**مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم واثرها على استبدال الاصول** ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ،2009،العدد الحادي والعشرون.

أصول المؤسسة ، وبالتالي عندما تريد المنشأة أن تتخذ قرار باستبدال أصولها) إحلال أصل ثابت جديد محل أصل ثابت قديم (فإن هذا القرار سيكون غير رشيد، وذلك بسبب سوء تقدير حالة الأصل القديم
لاعتماده على التكلفة التاريخية وإهمال تأثير التضخم على الأصول.

الفرع الثالث: مصادر تحيز القياس

اولا : مفهوم تحيز القياس المحاسبي [1]

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)* التحيز في القياس" هو ميل للقياس بأن يحدث ما يعبر عنه على جانب أكثر من جانب آخر، بدلا من أن يكون الحدوث متساوي الاحتمال على كلا الجانبين "وهكذا فإن الخلو من التحيز يمثل قدرة إجراء قياس على تقديم وصف دقيق للخاصية المعنية، حيث يكون القياس متحيزا عندما تكون هناك فروق بين نتائج القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس.

ثانيا : مصادر تحيز القياس المحاسبي:

يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاث أنواع على النحو التالي[2]:

1- **تحيز قواعد القياس** :تحكم عملية القياس المحاسبي مفاهيم ومبادئ وقواعد وأعراف مقبولة قبولا عاما، وبافتراض الحيادية التامة للشخص القائم بعملية القياس فإن مصدر التحيز كله سيكون مقتصرا على تطبيق نظام القياس المحاسبي نفسه، ولعل من أوضح مظاهر هذا التحيز هو تحيز القياس المحاسبي في ظروف التضخم الذي تحتويه القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية؛

2- .**تحيز القائم بعملية القياس**: ترتبط أسبابه بالشخص القائم بعملية القياس وليس
بقواعد القياس نفسها، أي أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حياديا، ولكن المحاسب يستخدم هذا النظام بصورة خاطئة أو مبالغ فيها، إلى جانب تحيز أخطاء التطبيق نتيجة جهالة وضعف خبرة المحاسب، وكمثال على هذا التحيز مبالغة المحاسب في تقدير العمر الإنتاجي للأصول الثابتة أو تقدير النفاية؛

3- **التحيز المشترك** : هو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه كل من القائم بعملية القياس
ونظام القياس نفسه، أي أن هناك نقص في درجة موضوعية كلا من نظام القياس المحاسبي والمحاسب معا، وهكذا فإن تحيز نظام القياس المحاسبي المعتمد على منهج التكلفة التاريخية تتضاعف آثاره السلبية على القوائم والتقارير المحاسبية إذا ما أضيف إليه سوء استخدام هذا النظام من قبل المحاسب، مثال على ذاك تحيز القياس المرافق لاستخدام مبدأ الحيطة والحذر، حيث تؤدي إلى تخفيض قيم الأصول وصافي الربح السنوي، ويضاف
إلى هذا التحيز، تحيز من قبل المحاسبين أنفسهم في درجة تحفظهم؛ كما تجدر الإشارة إلى أنه نادرا ما يكون التحيز القياس المحاسبي مصدرا واحدا إذ عادة ما يشترك فيه كل من النظام المحاسبي والقائم بعملية القياس معا.

ثالثا : أشكال تحيز القياس المحاسبي[3] :

1- **تحيز الموضوعية** :يأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وينعدم هذا التحيز في حالة تمتع كل من المحاسب وقواعد الحساب بالموضوعية التامة، وأكثر مراحل القياس عرضة لنشوء

---

[1] اسيا لعروسي ، **تاثير القياس المحاسبي على الافصاح في القوائم المالية في حالة التضخم**، مذكرة غير منشورة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة لمسيلة،2013-2014،ص16.

[2] رضوان حلوة حنان :**النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، ط2 ، دار وائل، عمان، الأردن، 2006 ، ص209 .

[3] وليد ناجي الحيالي، مرجع سابق، ص142-146.

تحيز الموضوعية هي مرحلة التحميل لأن المحاسب في هذه المرحلة يستخدم أساليب تحكمية لا توفر مستوى الدقة التي يطمح إلى توفيرها في مخرجات عملية القياس؛

2 – **تحيز الملاءمة** :يتخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الملاءمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات من يستخدمها، فكلما زادت الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية كلما نقص تحيز الملاءمة، وينشأ تحيز الملاءمة في مرحلة الدمج أو التجميع لأن هذه العملية تؤثر على القيمة الإعلامية للقوائم المالية، وبالتالي تؤثر على عامل الاستفادة منها بسبب خسارة المعلومات الناتجة عن عملية الدمج؛

تحيز الموثوقية :يعد بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة، وفي مجالها التاريخي والمستقبلي، ولفهم تحيز الموثوقية نتبع مراحل استخدام القياسات المحاسبية في عملية التنبؤ:

– في المرحلة الأولى تشتق القياسات المحاسبية الأساسية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وإذا توفرت الدقة التامة في مخرجات عملية القياس ينتفي وجود تحيز الموضوعية؛

– في المرحلة الثانية وهي مرحلة التشغيل والمعالجة فتحلل القياسات المحاسبية الأساسية لتنشأ عنها المعل ومات المناسبة للقائم بعملية التنبؤ، فإذا نجح المحلل في الحصول على معلومات مناسبة له تماما، فإنه ينتفي تحيز الملاءمة، وفيما عدا ذلك ينشأ هذا التحيز الذي يمكن ربطه إما بخطأ في القياسات أو خطأ في تحليلها؛

– في المرحلة الأخيرة يستخدم القائم بعملية التنبؤ المعلومات المحاسبية الموفرة له من قبل النظام المحاسبي للمعلومات، مع معلومات أخرى يوفرها له نظام المعلومات الإداري في بناء نموذج التنبؤ إن تحيز الموثوقية إما أن يكون في المرحلة الأولى وبالتالي يكون سببه مرتبط بتحيز الموضوعية، أو في مرحلة التشغيل وبالتالي ترتبط أسبابه بتحيز الملاءمة، أو بتحيز الملاءمة والموضوعية معا إذا كان هناك تحيز في المرحلة الأولى والثانية، كما لا يمكن إهمال التحيز الذي يكون مصدره متخذ القرار، خاصة إذا ارتبط هذا التحيز بالمرحلة الثانية أو الثالثة

الفرع الرابع: بدائل القياس المحاسبي .

اولا: مدخل التكلفة التاريخية:

1– تعد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن أهمها مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقضي بأن الأصول تظهر في القوائم المالية بالتكلفة التي دفعت في سبيل الحصول عليها، ولا تتغير هذه القيمة حتى مع تغير أسعار هذه الأصول بعد اقتنائها، ويرتبط هذا المبدأ بفرض ثبات وحدة النقد[1]. بمعنى إثبات البند بتكلفته عند اقتناءه أو تحمله وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته[2].

وحسب التعريف الذي جاء به النظام المحاسبي المالي حيث عرف التكلفة التاريخية بـ"مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يُقدّم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها/ إنتاجها ومبلغ المنتوجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط"[3].

[1] ضيف الله محمد الهادي و لبزة هشام، مداخلة بعنوان **قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر 2014. ص 389.

[2] خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان **مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015**، جامعة ورقلة، الجزائر 2014. ص 15.

[3] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية**، العدد 19 / 12ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م. ص83.

2- مبررات استخدام مبدأ التكلفة التاريخية:

يستند أساس التكلفة التاريخية على مبررات كثيرة منها:[1]

1- إمكانية التحقق من بيانات التكلفة التاريخية الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية، وبالتالي إمكانية الاعتماد على البيانات المحاسبية؛

2- اتساق أساس التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية؛

3- و من أهم العناصر الفكرية التي ترتبط ارتباطًا وثيقًا بأساس التكلفة التاريخية ما يلي:

4- مبدأ تحقق الإيرادات والذي يقضي طبقًا لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر؛

5- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الفترة فقط، وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية؛

6-فرض استمرارية المشروع والذي يقضي بأن المشروع في حالة استمرار بأعماله الاعتيادية خلال الفترة المنظورة والتي يجب أن لا تزيد عن (12) شهراً من تاريخ التوقيع على الميزانية العمومية، وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي في حالة التصفية؛

7- مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار؛

8- من ضمن القيود التي تفرضها المحاسبة المالية هي" مبدأ الحيطة والحذر"، حيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة الميزانية المالية بقيم منخفضة؛

9-فرض وحدة القياس النقدي يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش؛

10- مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بِأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلاً طبقًا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي؛

3- مزايا وعيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية[2]:

1- لقد عرف هذا المبدأ عدة انتقادات إلا أن هناك أسباباً تدعم وجهة نظر المنادين و المؤيدين لعدالته و التي يُتلخص أهمها فيما يلي:

1- أن التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل؛

2- تستند التكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا، و ليست افتراضية؛

3- إن العمليات التي وقعت عند امتلاك الأصل أو نشوء الالتزام هي أكثر موثوقية بسبب وجود ما يؤيد تلك الأحداث من سندات إثبات؛

4- 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؛

---

[1] سالم عبد الله حلس و يوسف محمود جربوع، دراسة بعنوان **تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة**، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، ص 14-15.

[2] هشام شلغام ، مرجع سبق ذكره ،ص14-15.

5- تماشى مبدأ التكلفة التاريخية مع فرض الاستمرارية ،الذي يفترض أن الوحدة المحاسبية ستستمر في نشاطها و عملياتها التشغيلية إلى أجل غير محدود؛

6- 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(محتملة) في الأصول والإيرادات والالتزامات؛

7- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الثبات في إتباع النسق ،بحيث تبقى الأصول و المخصوم مقومة بتكلفتها التاريخية من فترة إلى أخرى بصرف النظر عن تغيرات الأسعار الطارئة خلال تلك الفترات.

8- يوفر معلومات ملائمة تساعد الدائنين علي التأكد من المحافظة علي أدني مستوى من الأصول لضمان حقوقهم قبل المشروع؛

9- 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؛

10- أداة للإدارة لإجراء المقارنات بين الخطط والنتائج الفعلية وتحليل الانحرافات سواء إيجابا أو سلبا مما يساعد على ضمان تحقيق أهداف وخطط المشروع وضمان كفاءة التشغيل؛

11- أساس للتنبؤ بالمستقبل فتحليل الأحداث الماضية أفضل أساس للتنبؤ؛

12- يوفر دليلا قابلا للإثبات عن المعاملات مما يعني أنه نظام جيد لاحتساب الضريبة وعدم التهرب منها؛

13- يوفر قياسا مناسبا للمركز المالي قصير الأجل للمشروع مما يفيد الإدارة والدائنين قصيري الآجل.

4- عيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية:

إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، لا يشك في وقتها و صحتها لحظة الاكتساب أو التملك، و إنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، الذي ينحرف قليلا عن القيمة الحالية، ومن هنا بدأت انتقادات لم تنتهِ لمبدأ التكلفة التاريخية، وتعددت معها الطرق، المبادئ، السياسات، للبدائل والنماذج المحاسبية المستحدثة.

فالظروف الاقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة و المتقلبة بشكل دائم، وتتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير هذه الظروف في حالاتها المختلفة من الكساد و التضخم أو غيرها من الظروف الاقتصادية، ولذلك وجهت

إلى مبدأ التكلفة التاريخية كثير من الانتقادات يمكن تلخيصها في ما يلي:

11- عدم قدرته علي الوفاء باحتياجات مستخدمة البيانات المحاسبية من المعلومات حيث أن هذا النظام لا يوفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات طويلة الآجل وقياس وتحليل أداء الربح والمركز المالي؛

12- تجاهل معلومات هامة عن التغيرات في القوة الشرائية للوحدة النقدية في مستويات الأسعار؛

13- تجاهل معلومات هامة عن التغيرات في الأسعار السوقية لأصول المشروع وهذا التجاهل يؤدي إلي ما يلي:

- تقاس الإيرادات المحققة خلال الفترة محل القياس وتكاليف الحصول عليها بوحدات نقدية غير متماثلة من حيث قوتها الشرائية مما يؤدي إلي الوصول إلي رقم لا معني له يطلق عليه صافي الربح؛
- عدم إمكانية المقارنة للبيانات المحاسبية الخاصة بمشروع ما عن سنوات مختلفة وذلك بسبب أن وحدة القياس المستخدمة في سنة ما تختلف عن مثيلتها في سنة أخرى سواء بالزيادة أو النقصان؛

- عدم إمكانية المقارنة لنتائج أعمال المشاريع المتماثلة ومراكزها المالية إذا اختلفت تواريخ بدئها لمزاولة النشاط أو تواريخ استبدالها و تجديدها لأصولها؛
- المغالاة في أرباح الفترة محل القياس، فبافتراض ثبات كافة عناصر جدول حسابات النتائج عند الأسعار طبقا للتكلفة التاريخية والأسعار طبقا للسوق العام أثناء إعداد جدول حسابات النتائج فإن قيمة الإهتلاك سوف تكون مختلفة وبالتالي صافي الربح سيختلف؛

ثانيا : مدخل القيمة العادلة

1- مفهوم القيمة العادلة:

حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة التي أصدرتها على غرار المعيار الدولي 39 الذي يعرف القيمة العادلة بأنها القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة و راغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية[1].

أما التعريف الذي جاء به النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة والذي أطلق عليها مصطلح **"القيمة الحقيقة"** فقد عرفها بـ "هو المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"[2].

2- أساليب وتقنيات قياس القيمة العادلة:[3]

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

1. يعتبر السعر المحدد في سوق نشط أفضل مقياس للقيمة العادلة؛
2. إذا لم يتوفر ذلك، يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة، وخاصة للبنود مثل الذمم المدينة والدائنة والأدوات المالية ذات معدل الفائدة المتغير؛
3. قد تستخدم كذلك الطرق التالية لقياس القيمة العادلة:

❖ الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشابهة؛

❖ خدمات التسعير من جهة خارجية؛

---

[1]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،** HAL Id: hal-00481105. Centre de recherche – LARGO، Faculté de Droit، d'Economie et de Gestion 5 May 2010، p 05.

[2] **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،** العدد 19 / 12ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م. ص87.

[3] رضا إبراهيم صالح، مقال بعنوان **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية،** مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية العدد رقم (2) المجلد رقم (46)، جامعة الإسكندرية 2009، ص:24،25.

❖ نماذج التسعير الداخلية؛

❖ التدفقات النقدية المخصوصة.

3- مزايا مبدأ القيمة العادلة :

جاء استخدام مدخل القيمة العادلة كبديل أفضل لتلافي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية ودف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات، وهي[1]:

✓ تعكس القيمة العادلة الواقع الاقتصادي للمؤسسة وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية و الربح الاقتصادي للمؤسسة؛

✓ إذا تم تقييم الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛

✓ يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال؛

✓ يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساس أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية؛

✓ تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة؛

✓ تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة؛

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

4- الانتقادات الموجهة لمبدأ القيمة العادلة

وعلى الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق القيمة العادلة إلا أنها لم تَخلُ من العيوب التي نوجزها فيما يلي[2]:

✓ اعتماد هذا المعيار في بعض جوانبه على عدم دقة القياس المحاسبي بسبب اختلاف الاجتهادات والآراء الشخصية لعملية التقييم للأدوات المالية غير النشطة، حيث يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من موجودات المؤسسة عندما لا تتوفر لها أسواق نشطة؛

✓ يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق معيار القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية؛

---

[1] جميل حسن النجار، مقال بعنوان **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، 2013. ص 469.

[2] غسان مصطفى احمد القضاة، مقال بعنوان **محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والاتهام في الأزمة المالية العالمية**، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية ، العدد الأول ، 2013، ص14 .

✓ قد يسبب استخدام معيار القيمة العادلة مجالا أكبرًا للتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات ومصالح الإدارة عند إعداد البيانات المالية؛

✓ إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في جدول حسابات النتائج أو في جدول التغير في رؤوس الاموال دون أن تتم عمليات تبادل فعلية بين المؤسسة وأطراف خارجية عنها، قد يفتح بابا للتلاعب في الإيرادات؛

القيمة العادلة تتميز بزيادة التكاليف للحصول على المعلومات وسبباً في زيادة التكلفة عن المنفعة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

نستعرض في هذا المبحث مجموعة من الدراسات التي تناولت موضوع القياس المحاسبي ومداخله من خلال العوامل المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي للتثبيتات المادية، وقد تم تقسيم المبحث إلى ثلاثة مطالب تناول المطلب الأول في طياته مجمل الدراسات التي لها علاقة بالعوامل المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي، والمطلب الثاني متعلق بالقياس المحاسبي للتثبيتات المادية، وجاء المطلب الثالث ليبين موقع هذه الدراسة عن تلك الدراسات السابقة سواءً فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة والأساليب المستخدمة والظروف التي أجريت فيها الدراسة والأهداف المرجوة منها.

المطلب الأول: الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي

- **دراسة رولا كاسر لايقة (2007) بعنوان :"القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار"**[1]

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية التقارير المالية في اتخاذ القرارات على المستوى الداخلي والخارجي للمصرف ودراسة 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 وكذلك في بيان قصور القوائم المالية المنشورة حاليا من قبل المصرف وعدم فعاليتها وضرورة إعدادها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي3

ولتحقيق هذه الأهداف تم الاعتماد على المنهج الاستنباطي وتم إجراء الدراسة على المصرف التجاري السوري بغية تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة من البحث وتم التوصل إلى أهم النتائج وهوعدم كفاية المعلومات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية للمصرف لتلبية احتياجات المستخدمين ، ولم يلتزم المصرف بإعداد القوائم المالية للمصرف وفقا للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية وخاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم3

- **دراسة فريد زعرات، سنة**2009 [2]

تعرضت الدراسة إلى إشكالية رئيسية تدور حول الكيفية التي يتم فيها استبعاد آثار التضخم على القوائم المالية حتى تعكس الوضع المالي الحقيقي والأداء الفعلي للمؤسسة .وهدفت هذه الدراسة إلى البحث عن إمكانية استعمال بدائل أخرى للتكلفة التاريخية ومقارنة وتقييم مختلف نماذج القياس المحاسبي المقترحة من طرف مختلف الهيئات المهنية، مع إجراء دراسة تطبيقية لمعرفة مدى إمكانية ونجاعة تطبيق هذه النماذج المحاسبية، وملاءمتها في تحقيق أهداف القوائم المالية.

---

[1] دراسة رولا كاسر لايقة (2007) بعنوان **:"القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار"** مذكرة تخرج ماجستير غير منشور **جامعة تشرين كلية الإقتصاد قسم المحاسبة سوريا 2007م**

2-فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستير غير منشورة في العلوم التجارية، غير منشورة، .تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، سنة2009 .

وتم التوصل إلى أهم النتائج وفي الأخير خلصت الدراسة إلى اقتراح في حالة وجود معدلات تضخم مرتفعة فانه من الأفضل استعمال محاسبة وحدة النقد الثابتة مع نموذج القيمة العادلة حتى تكون النتائج أكثر موضوعية، وتوحيد القوة الشرائية لجميع بنود القوائم المالية الحالية والسابقة من اجل تحقيق خاصية قابلية القوائم المالية للمقارنة.

دراسة زهير خضر ياسين مقال بعنوان" القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة" [1]

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الوقوف على أهمية تطبيق منهج المحاسبة عن القيمة العادلة ومحاسبة المشتقات في منشآت الأعمال ، ومدى تطابق ذلك مع ما جاء به النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق ولتحقيق هذه الأهداف تم الاعتماد على على المنهج الاستقرائي الوصفي بالاعتماد على الأدبيات الخاصة بالموضوع ، والمقارن ما بين ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية والتطبيق المحاسبي في العراق وتم التوصل إلى أهم النتائج :

- أن التكلفة التاريخية التي هي أساس التسجيل والقياس المحاسبي لم تعد قادرة على المتغيرات المالية والاقتصادية التي يمر بها العالم مما دفع بالفكر المحاسبي من طرح بديل هو القيمة العادلة ومحاسبة المشتقات
- أن معايير المحاسبة الدولية قد واكبت هذا المتغير في العالم وصدرت عدة معايير لتنظم هذه الحالة.
- أن النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق لازال بعيدا عن الأخذ بقياس القيمة العادلة.
- رغم صدور معالجات للقيمة العادلة في عدد من قواعد المحاسبة الصادرة عن مجلس القواعد والمعايير المحاسبية العراقية ، إلا أنها كانت ولازالت بعيدة التطبيق.

- Musa Inuwa Fodio and Yinka Mashood Salaudeen (2012) Comparative Analysis of the Value Relevance of Historical cost Accounting and Inflation-adjusted Accounting Information[2]

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة حسب التضخم وكذا مقارنة المعلومات المحاسبية المعدة وفق التكلفة التاريخية والتضخم المعدل للمعلومات المحاسبية في نيجيريا والبيانات المالية بالتكلفة التاريخية والمعدلة لعينة من الشركات المدرجة في NSE والتي بلغت 67 شركة تصنيع وتم استخدم نموذج مؤشر شارب لمقارنة رد فعل أسعار الأسهم إلى التكلفة التاريخية ومعلومات التضخم المعدلة.

من أهم النتائج المتوصل إليها :

أن نسب التكلفة التاريخية تشوه المعلومات المحاسبية والبيانات المالية ولكن ليس بشكل كبير، كما أن محتوى المعلومات للبيانات المعدلة حسب التضخم تتجاوز تلك المعلومات للتكلفة التاريخية ولها قوة تفسيرية إضافية كبيرة وذات دلالة إحصائية ما هو أبعد من التكلفة التاريخية.

---

[1] **دراسة زهير خضر ياسين مقال بعنوان" القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة"مجلة الكلية التقنية الإدارية / بغداد مجلة المنصور / عدد / 14 خاص / الجزء الثاني2010 .**

[2] Musa Inuwa Fodio and Yinka Mashood Salaudeen Article entitled **Comparative Analysis of the Value Relevance of Historical cost Accounting and Inflation-adjusted Accounting** Information International Journal of Economics and Management Sciences Vol. 1، No. 8، 2012

- Can Tansel Kaya (2013) Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more "Fair"?[1]

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

- **دراسة محمد العربي قزون،2013 بعنوان"، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر"**[2]

هدفت الدراسة إلى البحث في فعالية القياس المحاسبي بإستخدام نموذج القيمة العادلة، وذلك وفق سياق تحليلي لما ورد في الأدبيات المحاسبية، وأيضا هدفت إلى معرفة جدوى تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، ولتحقيق هذه الأهداف تم الاعتماد على استقصاء آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المهتمين بالشأن المحاسبي، وتم التوصل إلى أهم النتائج :

- أن القيمة العادلة تتمتع بإجماع نظري نظرا لما تقدمه من وقوف حقيقي على ثروة المؤسسة وأدائها والحفاظ على رأس المال، وذلك نتيجة اعتماد السوق كمرجع أساسي في القياس،
- كما خلصت أيضا إلى أن البيئة الجزائرية ليست ملائمة للقياس وفق القيمة العادلة في الوقت الحالي .وذلك نظرا لحداثة المفهوم وعدم وجود أسواق نشطة،
- بالإضافة لعدم وجود خبراء مقيمين ملمين بمتطلبات قياس القيمة العادلة عند إستعمال النماذج الداخلية.

- **دراسة تامر بسام جابر الأغا (2013) بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**[3]

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

[1]Can Tansel Kaya Article entitled **Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more "Fair"?** The Journal of Accounting and Finance Jel Classification: M41، M49 October/2013.

[2] محمد العربي قزون ، **دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، سنة2013 .

[3] تامر بسام جابر الأغا، مرجع سبق ذكره.

- يؤثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بشكل ايجابي على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في حالة توفر الأسواق المالية النشطة، والمقومات الثقافية للمجتمع المالي، والكوادر الفنية المؤهلة للتعامل مع قياس القيمة العادلة؛
- تعتبر معلومات القيمة العادلة مقياساً مفضلاً لدى مستخدمي التقارير المالية وتوفر معلومات ذات جودة عالية لأداء البنوك في السوق المالي؛

وقد خلصت الدراسة إلى بعض التوصيات أهمها:

- ضرورة إجراء المزيد من البحوث التطبيقية والتحليلية في مجال القيمة العادلة وذلك للإستفادة من النتائج والتوصيات؛
- ضرورة توجه إدارة السوق المالي نحو رفع مستوى كفاءة ونشاط السوق، مما يساهم في تطبيق قياس القيمة العادلة؛

Nour Aldeen M. Ghafeer and Abdul Aziz A. Abdul Rahman (2014) The Impact of Fair Value Measurements on Income Statement: IFRS 13 "an Application Study in Insurance Companies"[1]

هدفت الدراسة إلى مناقشة مشكل القياس المحاسبي وأثره على جدول حسابات النتائج وضرورة الانتقال من القياس وفق التكلفة التاريخية نحو القيمة العادلة مما يجعل المعلومات المقدمة ذات أهمية بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات وذلك من خلال إلقاء الضوء على هذه المشكلة وإعادة صياغة بعض الأصول المالية لشركات التأمين وتطبيق القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية ومقارنة هذه البيانات ،ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على مصادر المعلومات المتعلقة بالدراسة وتحليلها، وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- هناك فرق كبير بين جدول حسابات النتائج باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ القيمة العادلة؛
- تطبيق القيمة العادلة يساهم في عملية الإفصاح عن البيانات المالية؛

على ضوء النتائج أوصى الباحث بما يلي:

- أهمية الحفاظ على استمرارية تطبيق مدخل القيمة العادلة ومتابعة الحالات والتطورات في المعايير الدولية؛
- الحاجة إلى إرساء مفهوم تطبيق مدخل القيمة العادلة وخصائصها وطرق القياس والعمل في مجال المحاسبة عن الأدوات المالية؛
- أهمية إجراء المزيد من الدراسات حول تأثير تطبيق مدخل القيمة العادلة في المستقبل؛

[1] Nour Aldeen M. Ghafeer and Abdul Aziz A. Abdul Rahman Article entitled **The Impact of Fair Value Measurements on Income Statement: IFRS 13 "an Application Study in Insurance Companies"** Research Journal of Finance and Accounting. Vol.5، No. 16، 2014.

2. دراسة هشام شلغام (2015) بعنوان :"تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي " [1]

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتقييم بدائل القياس المحاسبي في البيئـة المحاسبية الجزائريـــة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين وتسليط الضوء على (التكلفة التاريخية – القيمة العادلة)كأحد بدائل القياس المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكييف تطبيقها مع واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بالإضافة إلى معرفة أهم المقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذه البدائل وضرورة بيان أهم المعوقات التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من 70 فرد بين مهنيين وأكاديميين وتم الإبقاء على 62 مستجوب، واستخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية في تحليل البيانات بالإضافة إلى برنامج (SPSS 22) ومعالج البيانات Excel وقد توصلت الدراسة إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم وتتكيف في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، كما أوصت بضرورة تكيف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل، وتم التوصل إلى أهم النتائج :

- هناك اتفاق أن القياس المحاسبي في ظل التكلفة التاريخية يحقق الموثوقية ، أما القياس في ظل القيمة العادلة يحقق الملائمة؛
- استخدام التكلفة التاريخية يؤدي إلي إعطاء وضعية غير حقيقة للمؤسسة ؛
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة ؛
- عدم ملائمة البيئة الجزائرية للمفهوم القيمة العادلة بسبب عدم توفر السوق النشطة ، وعدم انفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية الأمر الذي يؤدي إلى استخدام أفضل للبدائل الأخرى للقياس ؛
- تميل البيئة الجزائرية إلى عدم الرغبة بالتغيير في إتباع الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القياس المحاسبي

- **دراسة زين عبد المالك(2015) بعنوان :"القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي"**[2]

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الإصلاح المحاسبي في الجزائر وتباين طرق القياس ومتطلبات الإفصاح المحاسبي لعناصر القوائم المالية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال إبراز أهمية عمليتي القياس والإفصاح وتبيان مدى إسهامهما في إعطاء صورة واضحة حول أداء ووضعية المؤسسة من خلال تقديم معلومات مالية ذات مصداقية ومعبرة عن واقع المؤسسة، ولتحقيق هذه الأهداف تم إستعمال المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري والذي يتناسب مع طبيعة الدارسة، كما تم إستعمال منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي، وتم التوصل إلى أهم النتائج :

- قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي، والذي نتج عنه إعتماد النظام المحاسبي المالي، وذلك بهدف مسايرة الممارسة المحاسبية العالمية'
- وتقديم معلومات موحدة ذات مصداقية من خلال قوائم مالية تمتاز بالشفافية والوضوح؛ يتطلب تطبيق الأساليب

[1] هشام شلغام (2015) ،**تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي،** "مذكرة تخرج ماجستير غير منشورة، محاسبة مالية ، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير"،جامعة ورقلة (2015) .

[2] **دراسة** زين عبد المالك**(2015) بعنوان:"القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي** مذكرة تخرج ماجستيرغير منشورة كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير جامعة بومرداس **(2015)**

الحديثة للقياس المحاسبي توفر أسواق حرة نشطة وأسواق مالية لإعطاء الأصل القيمة الحقيقية له، عدم إعتماد وحدة الحراش على الطرق الأخرى للقياس عند إعداد القوائم المالية واعتمادها على التكلفة التاريخية فقط.

– أنّ النظام المحاسبي المالي جاء بعدة بدائل لقياس عناصر القوائم المالية وبمتطلبات للإفصاح والتي من شأنها إعطاء معلومات مالية ذات مصداقية، ولكن، ومن خلال واقع الممارسة المحاسبية نلاحظ عدم وجود بيئة إقتصادية لتطبيق كل هذه البدائل والمتطلبات وهو ما يجعل القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتميز بالقصور في مصداقية المعلومات المالية.

- **دراسة حمدي فلة بعنوان "تأثير إستخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الإقتصادية"**[1]

هدفت هذه الدراسة إلى أهمية الموضوع في حداثة استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية، كما أن الأهمية نستشفها من أهمية القياس والإفصاح المحاسبي كموضوع محاسبي يكثر حوله النقاش والجدل ومستجد دوما، أما الأداء المالي فهو من المواضيع التي كثرت عليه الدراسات والأبحاث خاصة في مجال قياسه وتقييمه وذلك للإهتمام الكبير الذي يوليه المسيرين حول كيفية تقييم أداء المؤسسة، ولتحقيق هذه الأهداف تم إعتماد أسلوب المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة النظرية من أجل عرض ماهو متوفر من معلومات حول محاسبة القيمة العادلة وكيفية تأثيرها على المؤشرات المالية في المؤسسة الإقتصادية،

بالإضافة إلى اعتماد منهج دراسة حالة الذي يمكن من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده ، ومحاولة تجسيدها الجانب النظري على بيانات مؤسسة جنرال كابل – بسكرة من أجل الإجابة على إشكالية الموضوع محل الدراسة،

وتم التوصل إلى أهم النتائج :

التكلفة التاريخية وكذا القيمة العادلة من نماذج القياس المحاسبي وكل منهما تمتاز بخصائص وتعاني نقائص من شأنها التأثير على عملية القياس المحاسبي ، والتكلفة التاريخية في تاريخ الحيازة هي أصلا قيمة عادلة ، وأنا عملية القياس والإفصاح المحاسبي تعتمد بشكل أكبر على مبدأ التكلفة التاريخية نظرا لسهولة استخدامه وكذا لدرجة الموثوقية العالية التي تتميز بها ، ولإستخدام نموذج القيمة العادلة تأثير إيجابي، وهذا من خلال توفير مؤشرات مالية أكثر ملائمة وذات مصداقية عند عملية إتخاذ القرارات، كما وتزود مستخدمي البيانات المالية بمؤشرات تساعدهم في تقييم الأداء المالي.

[1] دراسة حمدي فلة 2017بعنوان **"تأثير إستخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الإقتصادية"** أطروحة شهادة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة ، جامعة بسكرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية 2017/2016

المطلب الثاني:الدراسات التي تناولت القياس المحاسبي للتثبيتات المادية

- **دراسة محمد نواف حمدان عابد،2006 " تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية"** [1]

هدفت الدراسة إلى معرفة قياس القيمة العادلة للأصول الثابتة المنخفضة القيمة والأسباب التي تؤدي إلى انخفاض هذه الأصول والمعالجة المحاسبية لها، كما هدفت إلى تبيان الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المنخفضة القيمة في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، ولتحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي من اجل دراسة الواقع لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة في ضوء المعايير الدولية باعتبارها احد مجالات البحث الحديثة في مجال الفكر المحاسبي المعاصر، وتم التوصل إلى أهم النتائج:

أن الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل يتم تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بما لا يزيد عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الوحدة الاقتصادية استردادها من استخدام الأصل خلال عمره الإنتاجي المتبقي حتى الوصول بالأصل الثابت إلى مرحلة الاستغناء عنه وان الخسائر الناتجة عن انخفاض يتم قياسها ومعالجتها على أساس معقول وثابت كما يتم أيضا إعادة تقييم الأصل أو مجموعة الأصول الثابتة المنخفضة القيمة بناءا على قيمتها السوقية العادلة، وبعد إعادة التقييم هذه يتم إثبات الخسائر ضمن مصروفات قائمة الدخل والإفصاح عنها في بنود قائمة الدخل، أما نتائج الدراسة الميدانية فتمثلت في اتفاق الأكاديميين والمهنيين حول تطبيق محددات المعيار المحاسبي الدولي (36)

- **دراسة جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف عابد مقال بعنوان إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين مجلة كلية التجارة جامعة الزهر،غزة مجلة جامعة الأزهر**[2]

هدفت هذه الدراسة إلى الدراسة معرفة آراء أربع مجموعات في المجتمع الفلسطيني(الأكاديميين، المهنيين، المدراء الماليين ، الائتمان المصرفي) حول موقفهم من عملية إعادة التقييم و أهم الدوافع وراء ذلك . كما استهدفت الدراسة إستطلاع آراء العينة حول دور المحاسبين والمراجعين في عملية إعادة التقييم ولتحقيق أهداف ا لدراسة تم تصميم قائمة استقصاء وزعت على عينة عشوائية من المجموعات الأربعة وتم استخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والتحليلية . وقد توصلت الدراسة إلى أن % 79 من المشاركين مع عملية إعادة التقييم، وعدم وجود اختلاف بين آرائهم حول دوافع إعادة التقييم ، وأهمها" إظهار قوئم مالية أكثر عدالة وواقعية للأرباح." وكذلك عدم اتفاق آراء المشاركين غير المؤيدين لعملية إعادة التقييم حول أهم دوافع ذلك وإن كان أهمها" أن مبدأ التكلفة التاريخية هو الأفضل في ظل عدم التوافق بين شخصين لتقييم الأصل ."وبينت الدراسة كذلك اتفاق آراء المشاركين حول أهمية دور المحاسبين.

- **دراسة إبراهيم خليل حيدر السعدي (2009) بعنوان مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**[1]

---

[1] محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية . دراسة تطبيقية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، جامعة بني سويف، القاهرة،2006 .

[2] دراسة جبر ابراهيم الداعور ومحمد نواف عابد مقال بعنوان **إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين** مجلة كلية التجارة جامعة الزهر-غزة مجلة جامعة الأزهر غزة، سلسلة العلوم الإنسانية 2008 ، المجلد 10 ، العدد A-1

هدفت الدراسة إلى معرفة أهم مشاكل القياس المحاسبي في ظل ظروف التضخم وتوضيح أثر هذه المشاكل على قرارات استبدال الأصول، وللوصول إلى أهداف الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي واستخدام الاستبانة في الدراسة التطبيقية حيث تم توزيعها على الإدارات المالية في الشركات الصناعية، وقد تم استخدام اختبار (كرونباخ ألفا) لقياس مدى ثبات أداة القياس، وتم اختبار الفرضيات عن طريق اختبار (Test) وتم إجراء الدراسة على 40 عينة من المحاسبين والمديرين الماليين بالشركات الصناعية بالأردن ،وقد تم استخدام اختبار (ألفا كرونباخ) لقياس مدى ثبات أداة القياس ، وتم اختبار الفرضيات عن طريق اختبار (Test) ، وتم التوصل إلى أهم النتائج:

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

- **دراسة عوادي نعمان (2012) بعنوان القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة**[2]

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

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

- Lihong Liang and Edward J. Riedl (2013) The Effect of Fair Value . versus Historical Cost Reporting Model on Analyst Forecast Accuracy[3]

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كان نموذج الإبلاغ عن الأصول التشغيلية يؤثر على دقة بيانات الميزانية الختامية وجدول حسابات النتائج ومدى تأثير هذا الإبلاغ أيضا على دقة توقعات المحللين لعينة من شركات الاستثمار العقاري في بريطانيا التي تقيد أصولها بالقيمة العادلة والولايات الأمريكية التي تقييد أصولها بالتكلفة التاريخية خلال الفترة 2002-2010 ،ولتحقيق

[1] 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.

[2] عوادي نعمان، مذكرة ماجستير بعنوان **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة**، جامعة باجي مختار عنابة ، الجزائر 2012.

[3] Lihong Liang and Edward J. Riedl **The Effect of Fair Value versus Historical Cost Reporting Model on Analyst Forecast Accuracy** JEL Classification: M4، L85 2013.

أهذاف الدراسة ،اعتمد الباحث في دراسته على مؤشر صافي قيمة الأصول VAN ومؤشر ربحية السهم EPS في تحليل النتائج المتوصل إليها، حيث كانت النتائج تشير إلى أن نموذج الإبلاغ عن الأصول التشغيلية وفق القيمة العادلة يعزز قدرة المحللين للتنبؤ بالميزانية العامة، ولكنه يقلل من قدرتهم على التنبؤ بصافي النتيجة لجدول حسابات النتائج.

- **دراسة حاج إبراهيم بوحفص تحت عنوان "إمكانية تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 الخاص بالأصول الثابتة على مجموعة من المؤسسات الجزائرية"**[1]

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS16) على مجموعة من المؤسسات الجزائرية من خلال التعرف على متطلبات القياس التي أتى بها المعيار المحاسبي الدولي ومن ثم التعرف على أهم طرق التقييم ودراستها من خلال التعرف على مزايا وعيوب كل طريقة، و ولتحقيق هذه الأهداف تم إجراء الدراسة على عينة من المحاسبين في المؤسسات وفي مكاتب المحاسبة في ولايتي ورقلة وغرداية وقد تم استخدام طريقة العينة العشوائية لاختيار أفراد الدراسة الممثلين في المهنيين والمحاسبين وعليه قمنا بتوزيع حوالي 50 إستبانة وقد تم استرجاع 32 إستبانة من مجموع الاستبيانات لتمثل عينة الدراس**ة 64 %**، وتم التوصل إلى أهم النتائج :

وهو أن التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية هو المطبق من طرف أغلب المؤسسات الجزائرية تواجه المؤسسات الجزائرية صعوبات عديدة في تطبيق متطلبات القياس وفق ما جاء به المعيار المحاسبي (IAS16) و تعتبر طريقة الاهتلاك وفق القسط الثابت الأكثر استخداما من طرف المؤسسات.

المطلب الثالث : موقع الدراسة من الدراسات السابقة

الفرع الأول: تحليل الدراسات السابقة

جدول رقم 1-1 : تحليل وعرض الدراسات السابقة بالموضوع

اسم الباحث	سنة الدراسة	متغيرات الدراسة	نتائج الدراسة
رولا كاسر لايقة	**2007**	**-القياس والإفصاح المحاسبي** **-القوائم المالية للمصارف** **-ترشيد قرارات الإستثمار**	وهو عدم كفاية المعلومات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية للمصرف لتلبية احتياجات المستخدمين ، ولم يلتزم المصرف بإعداد القوائم المالية للمصرف وفقا للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية وخاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم3

[1] دراسة حاج إبراهيم بوحفص تحت عنوان **"إمكانية تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 الخاص بالأصول الثابتة على مجموعة من المؤسسات الجزائرية** "مذكرة ماست غير منشورة العلوم المالية والمحاسبية جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014 .

فريد زعرات	**2009**	**–معالجة القوائم المالية** **–من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**	في حالة وجود معدلات تضخم مرتفعة فانه من الأفضل استعمال محاسبة وحدة النقد الثابتة مع نموذج القيمة العادلة حتى تكون النتائج أكثر موضوعية، وتوحيد القوة الشرائية لجميع بنود القوائم المالية الحالية والسابقة من اجل تحقيق خاصية قابلية القوائم المالية للمقارنة.
زهير خضر ياسين	2010	**–القياس المحاسبي** **– التكلفة التاريخية** **–القيمة العادلة**	– أن التكلفة التاريخية التي هي أساس التسجيل والقياس المحاسبي لم تعد قادرة على المتغيرات المالية والاقتصادية التي يمر بها العالم مما دفع بالفكر المحاسبي من طرح بديل هو القيمة العادلة ومحاسبة المشتقات – أن معايير المحاسبة الدولية قد واكبت هذا المتغير في العالم وصدرت عدة معايير لتنظم هذه الحالة. – أن النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق لازال بعيدا عن الأخذ بقياس القيمة العادلة. – رغم صدور معالجات للقيمة العادلة في عدد من قواعد المحاسبة الصادرة عن مجلس القواعد والمعايير المحاسبية العراقية ، إلا أنها كانت ولازالت بعيدة التطبيق.
Musa Inuwa Fodio and Yinka Mashood Salaudeen	2012	-Value Relevance of Historical cost -Accounting Inflation Adjusted Accounting Information	أن نسب التكلفة التاريخية تشوه المعلومات المحاسبية والبيانات المالية ولكن ليس بشكل كبير، كما أن محتوى المعلومات للبيانات المعدلة حسب التضخم تتجاوز تلك المعلومات للتكلفة التاريخية ولها قوة تفسيرية إضافية كبيرة وذات دلالة إحصائية ما هو

			أبعد من التكلفة التاريخية.
Can Tansel Kaya	2013	Fair Value- Historical Cost-	خلصت الدراسة إلى أنه بالإضافة إلى أوجه القصور لمعايير القيمة العادلة هناك ما هو أكثر إثارة للقلق هو عدم وجود رقابة كافية على تطبيق هذه المعايير، وتميز مدخل القيمة العادلة بالذاتية مما قد يهز الأساس الأخلاقي للبيئة المحاسبة في المستقبل.
محمد العربي قزون	**2013**	**- دور القيمة العادلة – تفعيل القياس المحاسبي**	- أن القيمة العادلة تتمتع بإجماع نظري نظرا لما تقدمه من وقوف حقيقي على ثروة المؤسسة وأدائها والحفاظ على رأس المال، وذلك نتيجة اعتماد السوق كمرجع أساسي في القياس، - كما خلصت أيضا إلى أن البيئة الجزائرية ليست ملائمة للقياس وفق القيمة العادلة في الوقت الحالي .وذلك نظرا لحداثة المفهوم وعدم وجود أسواق نشطة، بالإضافة لعدم وجود خبراء مقيمين ملمين بمتطلبات قياس القيمة العادلة عند إستعمال النماذج الداخلية
تامر بسام جابر الأغا	**2013**	**–أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة – تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**	- يؤثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة بشكل ايجابي على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في حالة توفر الأسواق المالية النشطة، والمقومات الثقافية للمجتمع المالي، والكوادر الفنية المؤهلة للتعامل مع قياس القيمة العادلة؛ - تعتبر معلومات القيمة العادلة مقياساً مفضلاً لدى مستخدمي التقارير المالية وتوفر معلومات ذات جودة عالية لأداء البنوك في السوق المالي؛

Nour Aldeen M. Ghafeer and Abdul Aziz A. Abdul Rahman	**2014**	Value Measurements Income Statement	- هناك فرق كبير بين جدول حسابات النتائج باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ القيمة العادلة؛ - تطبيق القيمة العادلة يساهم في عملية الإفصاح عن البيانات المالية؛
هشام شلغام	**2015**	**-تقييم بدائل القياس المحاسبي -في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي**	- هناك اتفاق أن القياس المحاسبي في ظل التكلفة التاريخية يحقق الموثوقية ، أما القياس في ظل القيمة العادلة يحقق الملائمة؛ - استخدام التكلفة التاريخية يؤدي إلي إعطاء وضعية غير حقيقة للمؤسسة ؛ - تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة ؛ - عدم ملائمة البيئة الجزائرية للمفهوم القيمة العادلة بسبب عدم توفر السوق النشطة ، وعدم انفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية الأمر الذي يؤدي إلى استخدام أفضل للبدائل الأخرى للقياس ؛ - تميل البيئة الجزائرية إلي عدم الرغبة بالتغيير في إتباع الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القياس المحاسبي
زين عبد المالك	**2015**	**-القياس والإفصاح -عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي**	- قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي، والذي نتج عنه إعتماد النظام المحاسبي المالي، وذلك بهدف مسايرة الممارسة المحاسبية العالمية'

			– وتقديم معلومات موحدة ذات مصداقية من خلال قوائم مالية تمتاز بالشفافية والوضوح؛ يتطلب تطبيق الأساليب الحديثة للقياس المحاسبي توفر أسواق حرة نشطة وأسواق مالية لإعطاء الأصل القيمة الحقيقية له، عدم إعتماد وحدة الحراش على الطرق الأخرى للقياس عند إعداد القوائم المالية واعتمادها على التكلفة التاريخية فقط. –أنّ النظام المحاسبي المالي جاء بعدة بدائل لقياس عناصر القوائم المالية وبمتطلبات للإفصاح والتي من شأنها إعطاء معلومات مالية ذات مصداقية، ولكن، ومن خلال واقع الممارسة المحاسبية نلاحظ عدم وجود بيئة إقتصادية لتطبيق كل هذه البدائل والمتطلبات وهو ما يجعل القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتميز بالقصور في مصداقية المعلومات المالية.
حمدي فلة	**2017**	**–تأثير إستخدام محاسبة القيمة العادلة** **–المؤشرات المالية في المؤسسة الإقتصادية**	التكلفة التاريخية وكذا القيمة العادلة من نماذج القياس المحاسبي وكل منهما تمتاز بخصائص وتعاني نقائص من شأنها التأثير على عملية القياس المحاسبي ، والتكلفة التاريخية في تاريخ الحيازة هي أصلا قيمة عادلة ، وأنا عملية القياس والإفصاح المحاسبي تعتمد بشكل أكبر على مبدأ التكلفة التاريخية نظرا لسهولة استخدامه وكذا لدرجة الموثوقية العالية التي تتميز بها ، ولإستخدام نموذج القيمة العادلة تأثير إيجابي، وهذا من خلال توفير مؤشرات مالية أكثر ملائمة وذات مصداقية

			عند عملية إتخاذ القرارات، كما وتزود مستخدمي البيانات المالية بمؤشرات تساعدهم في تقييم الأداء
محمد نواف حمدان	**2006**	**– تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي –عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة**	أن الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل يتم تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بما لا يزيد عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الوحدة الاقتصادية استردادها من استخدام الأصل خلال عمره الإنتاجي المتبقي حتى الوصول بالأصل الثابت إلى مرحلة الاستغناء عنه وان الخسائر الناتجة عن انخفاض يتم قياسها ومعالجتها على أساس معقول وثابت كما يتم أيضا إعادة تقييم الأصل أو مجموعة الأصول الثابتة المنخفضة القيمة بناءا على قيمتها السوقية العادلة، وبعد إعادة التقييم هذه يتم إثبات الخسائر ضمن مصروفات قائمة الدخل والإفصاح عنها في بنود قائمة الدخل، أما نتائج الدراسة الميدانية فتمثلت في اتفاق الأكاديميين والمهنيين حول تطبيق محددات المعيار المحاسبي الدولي (36)
جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف عابد	**2008**	**–إعادة تقييم الأصول الثابتة**	توصلت الدراسة إلى أن 79 %من المشاركين مع عملية إعادة التقييم، وعدم وجود اختلاف بين آرائهم حول دوافع إعادة التقييم ، وأهمها" إظهار قوئم مالية أكثر عدالة وواقعية للأرباح." وكذلك عدم اتفاق آراء المشاركين غير المؤيدين لعملية إعادة التقييم حول أهم دوافع ذلك ، وإن كان أهمها" أن مبدأ التكلفة التاريخية هو الأفضل في ظل عدم التوافق بين شخصين لتقييم الأصل ."وبينت الدراسة كذلك اتفاق آراء المشاركين حول أهمية دور المحاسبين

إبراهيم خليل حيدر السعدي	2009	-مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم -أثرها على استبدال الأصول	- الاستناد إلى التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي من أهم العوامل التي تؤدي إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة؛ - رغم الآثار السلبية للتكلفة التاريخية عند الاستناد عليها كأساس للقياس المحاسبي إلا أن جزءا كبيرا من الشركات تفضل العمل على أساس التكلفة التاريخية للقياس المحاسبي؛
عوادي نعمان	2012	القياس المحاسبي -أثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة	- لا يمكن الاستغناء عن خاصية الموثوقية و الملاءمة في عرض المعلومات المحاسبية فإنه من الضروري قياس مختلف بنود الأصول كل حسب النموذج الخاص به بشكل يفيد مستخدم الميزانية العامة؛ - صعوبة مسايرة المؤسسات الجزائرية لما جاء به النظام المحاسبي المالي في مجال قياس الأصول الخاصة فيما يتعلق بمفهوم القيمة العادلة وغياب الأسواق النشطة التي تمثل مصدراً لتحديد القيمة العادلة.
Lihong Liang and Edward J. Riedl	2013	-Fair Value -Historical Cost Reporting Model Analyst Forecast - Accuracy	النتائج تشير إلى أن نموذج الإبلاغ عن الأصول التشغيلية وفق القيمة العادلة يعزز قدرة المحللين للتنبؤ بالميزانية العامة، ولكنه يقلل من قدرتهم على التنبؤ بصافي النتيجة لجدول حسابات النتائج.

حاج إبراهيم بوحفص	**2014**	**-إمكانية تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي 16IAS -الخاص بالأصول الثابتة على مجموعة من المؤسسات الجزائرية**	أن التقييم وفق مبدأ التكلفة التاريخية هو المطبق من طرف أغلب المؤسسات الجزائرية تواجه المؤسسات الجزائرية صعوبات عديدة في تطبيق متطلبات القياس وفق ما جاء به المعيار المحاسبي (IAS16) و تعتبر طريقة الاهتلاك وفق القسط الثابت الأكثر استخداما من طرف المؤسسات.

الفرع الثاني : نقد الدراسات السابقة .

ان الجدل القائم في موضوع القياس يكون في اختيار الطريقة المناسبة لإظهار المعلومات بشكل افضل ولكل طريقة مؤيدين ومعارضين ، فعدت دراسات مختلفة تناولت موضوع القياس بجوانبه المختلفة ومن بين هذه الدراسات هي التي تم عرضها سابقا نجد انها ركزت على مايلي :

- بعض الدراسات ركزت على ضرورة تبني مدخل القيمة العادلة حتى تكون النتائج اكثر موضوعية
- بعض الدراسات تعرضت الى كيفية استبعاد اثار التضخم على القوائم المالية لتعكس الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة
- هناك دراسات ركزت على الجانب النظري المتمثل في بدائل القياس ومقاوماته .
- بعض الدراسات الاجنبية ركزت على اهمية محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة لاكن محتوى معلومات البيانات المعدلة حسب التضخم تتجاوز تلك المعلومات للتكلفة التاريخية لها .
- هذه الدراسات قامت بدراسة القياس وفق المعايير المحاسبية الدولية ولم تتطرق للدراسة التطبيقية محل الدراسة.

الفرع الثالث : مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة .

راينا بعض من التشابه والاختلاف في الدراسات المتعلقة بموضوع القياس المحاسبي عامة والقياس المحاسبي للتثبيتات المادية خاصتا ، حيث ركزت جملة من الدراسات حول المشاكل التي يتعرض لها القياس جراء تطبيق كل من التكلفة التاريخية او القيمة العادلة لغرض التوصل الى اي منهما الانسب .

فيما يخص دراستنا فتشابهت مع الدراسات السابقة من حيث دراسة بدائل القياس ، مشاكل القياس ، الجانب النظري المتعلق بالتثبيتات المادية وبالإضافة الى الادوات المستخدمة وتختلف مع اخرى من حيث زاوية معالجة المشكلة المتعلق بالقياس والبيئة المدروسة كما ان هذه الدراسة استهدفت افراد اخرين يمثلون عينة المستجوبين واختلاف حجم العينة وعينة الدراسات السابقة

سنحاول في هذه الدراسة معرف اهم العوامل التي تجعل من القياس المحاسبي فعالا في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال اخذ اراء كل من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبي .

خلاصة الفصل

توصلت الدراسة بهذا الفصل الى معرفة العوامل التي تؤثر على فعالية قياس التثبيتات المادية في البيئة الجزائرية, من خلال الفحص والمعاينة لهذه البيئة ومن خلال الدراسة الميدانية وقد اعتمدت فيها على الاستبيان والمقابلة الشخصية لإستطلاع رأي المهنيين والأكاديميين وتقصي وجهات نظرهم , وكخلاصة عامة للفصل توصلت الدراسة
أن هناك عدة عوامل تؤثر على القياس المحاسبي وتمثلت نتائج الدراسة الميدانية فيمايلي:

- هناك إجماع على أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون بأن البيئة الجزائرية لا توفر المقومات المحاسبية التي تسهل استخدام بدائل القياس وكذلك غياب الأسواق النشطة ,يؤثر على إستخدام القيمة العادلة.
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي بأن القيمة العادلة أكثر ملائمة وأن التكلفة التاريخية تتميز بالموثوقية ومنه فإن التكلفة التاريخية هي الأكثر استخداما كأساس للقياس المحاسبي .

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية

تمهيد :

بعد تطرقنا في الفصل الاول للاطار النظري للتثبيتات المادية والقياس المحاسبي ومعرفة واقع القياس المحاسبي في البيئة الجزائر وعرض مجموعة من الدراسات السابقة التي تصب في موضوع دراستنا لذا سنقوم بإسقاط ذلك في هذا الجزء التطبيقي بتحليل ومناقشة الجوانب التي اعتمدت عليها الدراسة وعرضها والتوصل الى العوامل المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي عند قياس التثبيتات المادية ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تحتوي محاورها فرضيات الدراسة

ولقد قمنا بتقسيم الفصل الى مبحثين : المبحث الاول عبارة عن تقديم لاطار الدراسة الميدانية ووصف الطريقة والادوات المستخدمة في القيام بهذه الدراسة والمبحث الثاني يضم النتائج المتوصل اليها واختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسيرها

تقسييم هذا الفصل كان على الشكل التالي :

المبحث الاول: الطريقة والادوات المستخدمة

المطلب الاول: الطريقة المستخدمة

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة

المبحث الثاني:عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

المطلب الاول : عرض نتائج الدراسة الميدانية

المطلب الثاني : الإحصاء الإستدلالي

المطلب الثالث: مناقشة نتائج الفرضيات

المبحث الاول : الطريقة والادوات المستخدمة في الدراسة

المطلب الاول : الطريقة المستخدمة في الدراسة

نتناول في هذا المطلب منهج الدراسة المتبعة ومجتمع وعينة الدراسة وكذا اسلوب جمع المعلومات .

الفرع الاول : منهج الدراسة

من خلال موضوع الدراسة ذا اشكالية العوامل المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي للتثبيتات المادية في البيئة المحاسبية الجزائرية ومن وجهة نظر المهنيين والاكاديميين في مجال المحاسبة في الجزائر فقد اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري عند الاطلاع على مختلف الدراسات المختلفة التي تصب في موضوع الدراسة وطبقنا المنهج التحليلي في جانبه التطبيقي عند تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية من اجل معرفة العوامل المؤثرة على فعالية القياس المحاسبين من وجهة نظر الفئتين السابقتين ، حيث تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية الى متغيرات كمية قابلة للقياس بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة، من خلال الوصول الى بيانات يمكن اخضاعها للتحليل الاحصائي

الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة

اولا : مجتمع الدراسة

يتكون من فئتين (اكاديميين ومهنيين) يحملون شهادة ليسانس فما فوق والتي تتمثل في اساتذة جامعيين مختصين بمجال المحاسبة ومهنيين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة على مستوى المؤسسات في ورقلة ومحافظي الحسابات ايضا وذلك لانهم اكثر دراية بكل ما يتعلق بالقياس المحاسبي عامة وقياس التثبيتات المادية خاصة

ولهذا تم تصنيف مجتمع الدراسة الى فئتين :

- فئة الأكاديميين متمثلة في الاساتذة الجامعيين
- فئة المهنين وتضم عينة من محاسبي المؤسسات والمهنيين والمعتمدين .

ثانيا: عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من كافة مفردات مجتمع الدراسة لذا فقد تم اختيارها بطريقة العينة العمدية أو القصدية حيث اشتملت على ما يلي:

- **الفئة الاولى** : تتمثل في الاساتذة الجامعيين المختصين في مجال المحاسبة وكذلك اساتذة لهم اختصاصات قريبة من المحاسبة
- **الفئة الثانية**: هذه الفئة تضم اغلب محافظي الحسابات وكذا المحاسبين العاملين في مكاتب المحاسبة والمحاسبين المهنيين والمدراء الماليين في المؤسسات الاقتصادية ،الخدماتية والتأمين .

بناءا على هذا تم تحديد عينة الدراسة في 46 استمارة شملت الفئة المعنية .

والجدول الاتي يبين مجموع الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الاحصائي ونسبها المئوية من إجمالي عدد الاستبيانات الموزعة على مجتمع الدراسة

الجدول رقم (2-1): مجموع الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والمستبعدة والصالحة للتحليل الإحصائي

البيانات	العدد	النسبة
عدد الاستبيانات الموزعة	46	100%
عدد الاستبيانات المستردة	40	86.96%
عدد الاستبيانات غير المستردة	06	13.04%
عدد الاستبيانات المستبعدة	06	13.04%
عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل	34	73.91%

المصدر : من إعداد الطالبتين طبقا لفرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول اعلاه (2-1) يتضح انه بعد عملية جمع وترتيب الاستمارات ، كانت الاستمارات القابلة للتحليل 34 استمارة من مجموع 46 حيث تم الاعتماد عليها للدراسة ذلك بعد فقد 06 واستبعاد 06 لعدم كفاية الاجابات الواردة ضمنها

الفرع الثالث: تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها

لجمع البيانات في هذه الدراسة تم الاعتماد على مصدرين هما :

1- المصادر الأولية : اعتمدنا على أداة الاستبيان استنادا الى الإطار النظري للدراسة وتم توزيعها على عينة من المهنيين والاكاديميين للحصول على المعلومات المراد التوصل لها في إطار موضوع الدراسة ثم جمعها ،تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج SPSS الاحصائي النسخة رقم (..).

2- المصادر الثانوية : بعد الاطلاع على الدراسات السابقة التي تطرقت الى موضوع بحثنا والاستعانة بمصادر اخرى أيضا من الكتب العلمية والمجلات المتعلقة بإشكالية الدراسة والمقالات العلمية والمواقع الالكترونية تم تحديد فرضيات الدراسة وإعداد أسئلة الإستبيان بهدف الحصول على إجابات لفرضيات الدراسة .

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة

نتطرق في هذا المطلب إلى عرض الأدوات المستخدمة في تحليل واختبار الفرضيات وذلك من خلال معرفة أداة الدراسة ومدى صدقها وثباتها حتى الوصول إلى البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات .

الفرع الأول :الأداة المستخدمة في الدراسة :

1- **تصميم إستمارة الإستبيان** : تم تصميم إستمارة الإستبيان بشكل بسيط ومنتظم يسهل فهمها حيث تتلاءم مع أهداف الدراسة وتم استعمال مقياس ليكارت الثلاثي لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الإستبيان حسب ماهو موضح في الجدول التالي :

الجدول (2-2): سلم ليكارت الثلاثي

الرأي	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	**1**	**2**	**3**
المتوسط المرجح	**من 1إلى 1.66**	**من 1.67 إلى 2.33**	**من 2.34 إلى 3**

بعد جمع المعلومات من الدراسات والمراجع الملمة بموضوع الدراسة تم إعداد إستمارة الإستبيان مرورا بالخطوات التالية :

- هيكلة إستبيان أولي من إعداد الطالبتين
- عرضه ومناقشته مع المشرف
- تصحيح الأخطاء وإضافة تعديلات
- عرضه على مجموعة من الأساتذة
- إستخراج الإستبيان في شكل نهائي
- توزيع التبيان على أفراد العينة

2- هيكلة الإستبيان :تضمنت إستمارة الإستبيان 32 سؤالا توزعت على أربعة محاور رئيسية ،ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة في مايلي:

- المحور الأول : يضم الأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة (الوظيفة، المهنة، الخبرة المهنية، التخصص العلمي، التخصص العلمي، المؤهل العلمي).
- المحور الثاني : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بالعوامل البيئية المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي في 08 أسئلة من السؤال 01 إلى السؤال 08 .
- المحور الثالث : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بفعالية بدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية في 08 أسئلة من السؤال 09 إلى السؤال 16 .
- المحور الرابع : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بفعالية التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية في 08 أسئلة من السؤال 17 إلى السؤال 24.
- المحور الخامس: يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بفعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية في 08 أسئلة من السؤال 25 إلى السؤال 32 .

الفرع الثاني : الأدوات والبرامج الإحصائية

1. البرامج المستعملة : بعد توزيع الاستبيان على العينة المستهدفة قمنا بجمعها وترميزها وتفريغها في برنامج EXCEL ثم تم نقل المعطيات إلى برنامج SPSS بغرض المعالجة الإحصائية للبيانات.

2. الأدوات الإحصائية المستعملة : في ما يلي بعض الاختبارات الإحصائية طبقت على دراستنا للحصول على النتائج من بينها:

- الإحصاء الوصفي للتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية .
- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة الثبات بين فقرات الاستبيان .
- حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من محاور الإستبيان.
- اختبار (ANOVA) تبعا لمتغير المهنة والخبرة المهنية والتخصص العلمي والمؤهل العلمي

الفرع الثالث : ثبات أداة الدراسة

عند توزيع البيانات على العينة نفسها مجددا وفي نفس الظروف ، نتحصل على نفس البيانات ونتحقق من ذلك بثبات الاداة ، هناك العديد من الاختبارات التي تسمح بقياس صدق وثبات الاستبيان منها تقنية التجزئة النصفية ،تقنية الاشكال البديلة ولكن من اهم وسائل قياس الثبات الداخلي هو معامل ألفا لصاحبه كرونباخ .

معامل ألفا كرونباخ مجاله محدد ما بين الصفر والواحد الصحيح ،إذا كانت قيمة المعامل مساوية للصفر نقول انه لا يوجد ثبات في البيانات ، أما إذا كانت قيمة المعامل مساوية للواحد فيكون هناك ثبات تام في البيانات، وكلما اقتربت قيمته من الواحد كلما كان الثبات مرتفعا على عكس اقترابه من الصفر يكون الثبات منخفظا وقد تم حساب معامل الفا كرونباخ باستخدام البرنامج الاحصائي **SPSS**والجدول الموالي يبين ذلك :

2–جدول (2–3) يبين نتائج اختبار معامل الفا كرونباخ

المتغيرات	ألفا كرونباخ
32	0.837

المصدر من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول أعلاه (2–3) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 0.837 أي أن قيمته تقترب من الواحد مما يدل على أنه في حالة توزيع الاستبيانات على نفس العينة مجددا وفي الظروف نفسها فإن أكثر من 83% منهم سيعيدون نفس الإجابة ، من خلال ذلك نرى انها تعبر عن نسبة مقبولة جدا لهذه الدراسة .

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

المطلب الأول :عرض نتائج الدراسة الميدانية

سنعرض في هذا المطلب النتائج المتحصل عليها بعد تفريغ الاستبيانات في برنامج SPSS

الفرع الأول: عرض نتائج المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

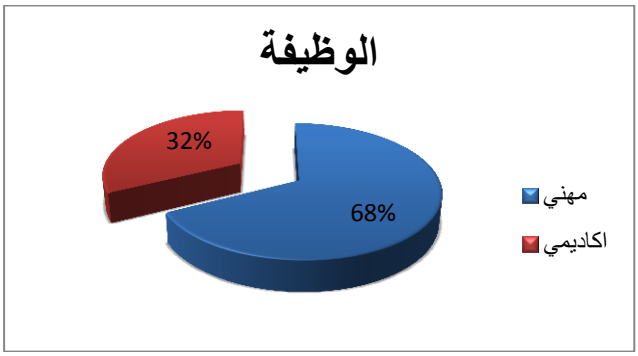
سنعرض خصائص افراد العينة من حيث : الوظيفة ،المهنة، الخبرة المهنية ،التخصص العلمي، المؤهل العلمي والجداول التالية تبين النتائج الوصفية لخصائص وصفات أفراد العينة:

1. توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة :

الجدول رقم (2-4) توزيع العينة حسب الوظيفة

نوع الوظيفة	التكرار	المتوسط الحسابي
مهني	23	67.60
أكاديمي	11	32.40
المجموع	34	100

الشكل رقم (2-1) توزيع العينة حسب الوظيفة



المصدر من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

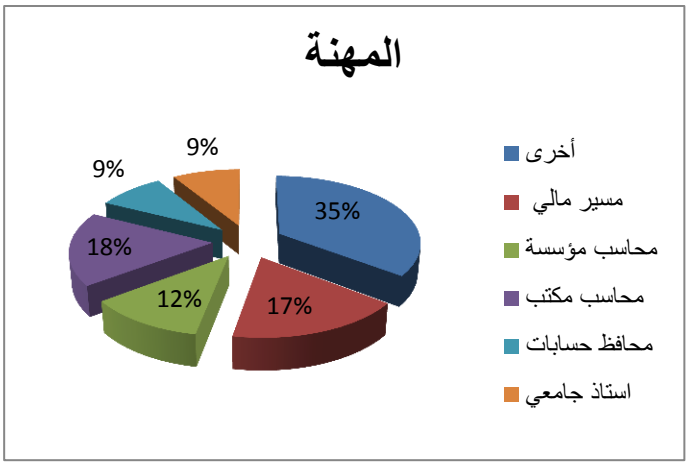
يبين الجدول رقم (2-4) والشكل المتعلق بتوزيع العينة حسب الوظيفة حيث تم توزيع 34 استبانة مابين مهنيين وأكادميين حيث نلاحظ أن الاستبيانات الموزعة على فئة المهنيين 23 فردا بنسبة 67.60 % أكثر من الاستبيانات الموزعة على فئة الأكاديميين 11 فردا ونسبتهم 32.4%.

2. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المهنة :

الجدول رقم (2-5) توزيع العينة حسب المهنة

المهنة	التكرار	المتوسط الحسابي
استاذ جامعي	3	8،8
محافظ حسابات	3	8،8
محاسب مكتب	6	17،6
محاسب مؤسسة	4	11،8
مسير مالي	6	17،6
مهنة أخرى	12	35،3
المجموع	34	100

الشكل رقم (2-2) توزيع العينة حسب المهنة



المصدر من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

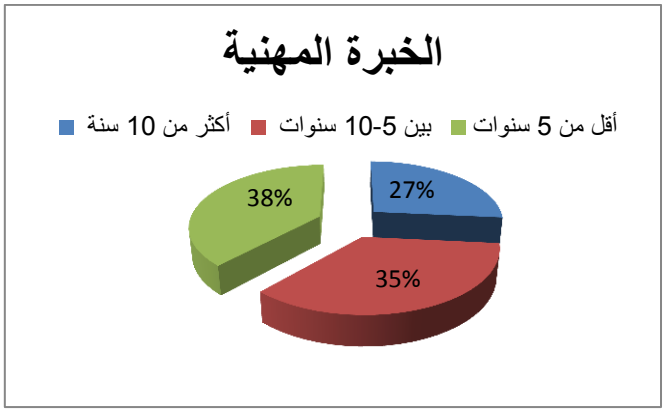
يبن الجدول رقم (2-5) والشكل البياني لتوزيع العينة حسب المهنة نلاحظ أن المهن متعددة حيث كانت أكبر نسبة هي مهن أخرى بلغ عددها 12 فردا بنسبة 35%كرئيس مصلحة ، مفتش مركزي للضرائب ، وغيرهم من أصحاب المهن ذوي الاختصاص المرتبط بالمحاسبة ، حيث بلغت نسبة محاسبي المكاتب 18% والمسيرين الماليين 17% بنسبة متقاربة منها وهم فئة جد هامة لما يقع على عاتقهم من مسؤوليات مرتبطة بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة ، تليها نسبة محاسب المؤسسة ب 12% والاساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات بالنسبة نفسها وقدرت ب 9%

3.توزيع أفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة

الجدول رقم (2-6) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

الخبرة بالسنوات	التكرار	المتوسط الحسابي
أقل من 5	13	38.2
بين 5-10	12	35.3
أكثر من 10	9	26.5
المجموع	34	100

الشكل رقم (2-3) توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

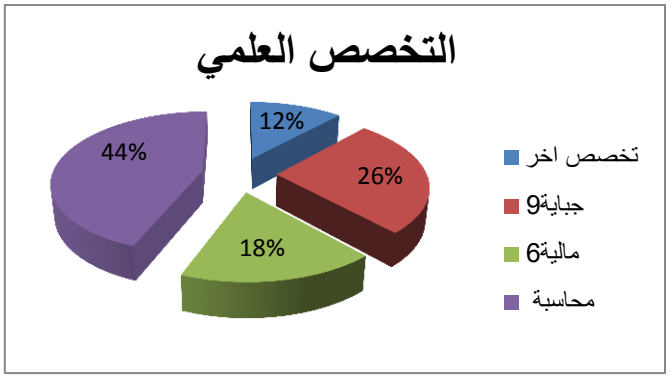
يبين الجدول أعلاه (2-6) والشكل المتعلق بتوزيع العينة حسب الخبرة أن الفئة اقل من5 سنوات كانت نسبتها 38.2% وهي الفئة الأكبر وتليها بنسبة متقاربة جدا الفئة مابين 5 و10 سنوات ب 35.3% اي أن الخبرة جيدة الى حد ما وكانت ادنى نسبة للفئة الاكثر من 10 سنة ب 26.5% .

4. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

الجدول رقم (2-6) توزيع العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	المتوسط الحسابي
محاسبة	15	44.1
مالية	6	17.6
جباية	9	26.5
تخصص اخر	4	11.8
المجموع	34	100

الشكل (2-4) توزيع العينة حسب التخصص العلمي



المصدر من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

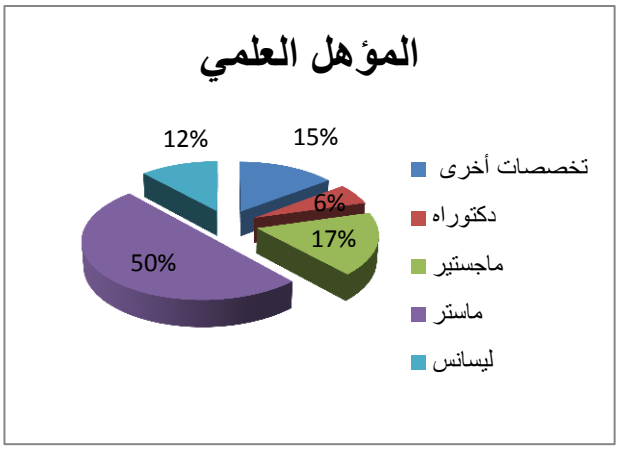
يتضح من الجدول (2-6) والشكل المتعلق بتوزيع العينة حسب التخصص العلمي إذ نرى الفئة الاكثر استحواذا هي ذا تخصص محاسبة بنسبة 44.1% فإن دل يدل على أن الدراسة تتطلب ان يكون المجيب على دراية وخبرة في مجال المحاسبة وخاصة في القياس والتقييم وان نسبة تخصص جباية 26.5% لما له ارتباط بالمحاسبة وتليها النسبة 17.6% لصالح تخصص المالية اذ نرى ان هذه النسبة مهمة لما لها من قاعدة محاسبية حول موضوع الدراسة وفي المرتبة الاخيرة نرى اقل نسبة كانت للتخصصات الاخرى ب11.8% وهذا يدل على ان معظم الاجابات كانت تصب في التخصصات المطلوبة .

5. توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (2–8) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	المتوسط الحسابي
ليسانس	4	11،8
ماستر	17	50،0
ماجستير	6	17،6
دكتوراه	2	5،9
دراسات اخرى	5	14،7
المجموع	34	100

الشكل رقم (2–5) توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجاتSPSS

من خلال الجدول رقم (2–8) والشكل رقم (2–5) نلاحظ أن نسبة الماستر استحوذت على 50.0% وكانت اكبر نسبة تليها نسبة الماجستير ب17.6% ونسبة ودراسات أخرى ب14.7 %مما يدل على أن هناك فئة تمارس المحاسبة رغم عدم حصولهم على الشهادات الاخرى ونسبة ليسانس كانت 11.8% والدكتوراه بنسبة 5.9% نستنتج أن أفراد عينة الدراسة ذوي الكفاءة والمستوى الأكاديمي العالي مما يزيد من مصداقية إجابات العينة .

الفرع الثاني : عرض وتحليل نتائج محاور الاستبيان

العوامل البيئية المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي

سنتطرق في هذا المحور الى معرفة العوامل التي تؤثر على القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية والتي تجعل منه فعالا من خلال جملة من الفقرات عددها 08 حسب آراء المهنيين والأكاديميين حول 3 مستويات على التوالي كالآتي : موافق، محايد، غير موافق.

الجدول رقم (2–9) المقومات البيئية المؤثرة على القياس المحاسبي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف	اتجاه الإجابة
01	يؤثر التضخم عن فعالية بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	2،8824	،40934	**موافق**
02	إن غياب سوق مالي كفئ له أثرسلبي على فعالية بدائل القياس في البيئة الجزائرية.	2،6471	،69117	**موافق**
03	يكتنف بدائل القياس بعض الغموض في البيئة الجزائرية.	2،4706	،56329	**موافق**
04	إن توجه القواعد الجبائية نحو التكلفة التاريخية له أثر على نتائج القياس المحاسبي .	2،5000	،70711	**موافق**
05	تؤثر خبرة الشخص القائم بعملية القياس على نتائج القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	2،5000	،70711	**موافق**
06	يؤثر تغير القدرة الشرائية للدينار الجزائري "وحدة القياس"على فعالية بدائل القياس في البيئة الجزائرية.	2،2059	،84493	**محايد**
07	تؤثر المبادئ المحاسبية "الحيطة والحذر"على فعالية بدائل القياس في البيئة الجزائرية.	2،6471	،59708	**موافق**
08	يؤثر التقدير الشخصي للمحاسب على "موضوعية" فعالية القياس المحاسبي.	2،5588	،74635	**موافق**

المصدر من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

الجدول رقم (2–10) فعالية بدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف	اتجاه الإجابة
01	يتم قياس قيمة بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات التي يتم الاعتراف بها كموجودات على أساس تكلفتها.	2،6176	،65202	**موافق**
02	تتمثل القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة قيمتها السوقية.	2،5882	،78306	**موافق**
03	يتم تحديد القيمة السوقية للعقارات من خلال مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة.	2،7647	،43056	**موافق**
04	يتم إعادة تقييم التثبيتات المادية عندما تختلف القيمة العادلة للتثبيت المعاد تقييمه بصورة جوهرية عن قيمة التثبيت المسجلة دفتريا خلال كل سنة على الأقل.	2،2059	،76986	**محايد**
05	تعتبر التكلفة التاريخية البديل الأنسب لقياس التثبيتات المادية.	2،0294	،62694	**محايد**
06	أثناء فترات التضخم يمثل تقييم التثبيتات المادية وفق التكلفة التاريخية مشكلة كبيرة.	2،4118	،74336	**موافق**
07	يؤدي تقييم عناصر التثبيتات المادية باستخدام القيمة العادلة إلى زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية	2،6765	،63821	**موافق**
08	القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يساهم في تقليل الاختلاف بين القيمة المحاسبية الصافية (VNC) للتثبيتات وقيمتها الحقيقية .	2،6471	،64584	**موافق**

المصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

الجدول رقم (2–10) فعالية التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف	اتجاه الإجابة
01	يؤثر إتساق أساس التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية على فعالية النتائج.	4412،2	74635،	**موافق**
02	اعتماد التكلفة التاريخية على العمليات التي حدثت فعلا له تأثير إيجابي على نتائج القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	4706،2	70648،	**موافق**
03	أرى أن التكلفة التاريخية هي أنسب بديل للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	4706،2	70648،	**موافق**
04	يساهم القياس وفق التكلفة التاريخية في إضفاء الموثوقية على نتائج القياس.	5882،2	60891،	**موافق**
05	لا تتلائم نتائج القياس وفق التكلفة التاريخية مع القرارات الحالية.	4412،2	70458،	**موافق**
06	يوفر القياس وفق التكلفة التاريخية دليلا قابلا للإثبات للأحداث الإقتصادية في المؤسسة.	4706،2	78760،	**موافق**
07	يؤثر القياس وفق التكلفة التاريخية على القابلية للمقارنة نتيجة لتغير الأسعار.	6176،2	73915،	**موافق**
08	التكلفة التاريخية هي عبارة عن القيمة العادلة عند تاريخ الاقتناء.	7059،2	52394،	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

الجدول رقم (2-11) فعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف	اتجاه الإجابة
01	يؤثر الإعتماد على التقدير الشخصي للقياس وفقا للقيمة العادلة على نتائج القياس.	5294،2	66220،	**موافق**
02	تعكس القيمة العادلة الواقع الاقتصادي للأحداث والمعاملات في المؤسسة .	3529،2	81212،	**موافق**
03	يساهم القياس وفق القيمة العادلة في المحافظة على رأس المال.	4706،2	78760،	**موافق**
04	يساهم القياس وفق القيمة العادلة في تحسين القدرة التنبؤية لمختلف الأحداث.	6765،2	68404،	**موافق**
05	يساهم القياس وفق القيمة العادلة في تفعيل المقارنة بين مختلف الأحداث	4706،2	70648،	**موافق**
06	يؤثر القياس وفق القيمة العادلة على التوقيت المناسب.	3235،2	68404،	**محايد**
07	يحتاج تطبيق القيمة العادلة إلى تطوير المستمر للمعارف والخبرات.	5588،2	61255،	**موافق**
08	هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة.	7353،2	61835،	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

الجدول رقم (2-10) يوضح فقرات المحور الثاني حيث نلاحظ أن :

1- يتم قياس قيمة بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات التي يتم الاعتراف بها كموجودات على أساس تكلفتها:

المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.617 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الرابعة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.652

2- تتمثل القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة قيمتها السوقية. المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.588 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الخامسة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.783.

3- يتم تحديد القيمة السوقية للعقارات من خلال مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة. المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.764 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الاولى مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي .0.430

4-ى يتم إعادة تقييم التثبيتات المادية عندما تختلف القيمة العادلة للتثبيت المعاد تقييمه بصورة جوهرية عن قيمة التثبيت المسجلة دفتريا خلال كل سنة على الأقل: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.205 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة محايد وهو في المرتبة السابعة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي .0.769

5- تعتبر التكلفة التاريخية البديل الأنسب لقياس التثبيتات المادية: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.029 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة محايد وهو في المرتبة الاخيرة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.626.

6- أثناء فترات التضخم يمثل تقييم التثبيتات المادية وفق التكلفة التاريخية مشكلة كبيرة.: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.411 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة السادسة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي .0.743

7- يؤدي تقييم عناصر التثبيتات المادية باستخدام القيمة العادلة إلى زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.676 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الثانية مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.638.

5- القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يساهم في تقليل الاختلاف بين القيمة المحاسبية الصافية (VNC) للتثبيتات وقيمتها الحقيقية : المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.647 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الثالثة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.645.

الجدول رقم (2-11) فعالية التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف	اتجاه الإجابة
01	يؤثر إتساق أساس التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية على فعالية النتائج.	4412،2	74635،	**موافق**
02	اعتماد التكلفة التاريخية على العمليات التي حدثت فعلا له تأثير إيجابي على نتائج القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	4706،2	70648،	**موافق**
03	أرى أن التكلفة التاريخية هي أنسب بديل للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.	4706،2	70648،	**موافق**
04	يساهم القياس وفق التكلفة التاريخية في إضفاء الموثوقية على نتائج القياس.	5882،2	60891،	**موافق**
05	لا تتلائم نتائج القياس وفق التكلفة التاريخية مع القرارات الحالية.	4412،2	70458،	**موافق**
06	يوفر القياس وفق التكلفة التاريخية دليلا قابلا للإثبات للأحداث الإقتصادية في المؤسسة.	4706،2	78760،	**موافق**
07	يؤثر القياس وفق التكلفة التاريخية على القابلية للمقارنة نتيجة لتغير الأسعار.	6176،2	73915،	**موافق**
08	التكلفة التاريخية هي عبارة عن القيمة العادلة عند تاريخ الاقتناء.	7059،2	52394،	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

بالاطلاع على الجدول رقم (2-11) نرى أن :

1- يؤثر إتساق أساس التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية على فعالية النتائج: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.441 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة السادسة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.746

2 اعتماد التكلفة التاريخية على العمليات التي حدثت فعلا له تأثير إيجابي على نتائج القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.470 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الرابعة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.706

3- أرى أن التكلفة التاريخية هي أنسب بديل للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.470 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الرابعة نفس مرتبة الفقرة 02 مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.706

4- يساهم القياس وفق التكلفة التاريخية في إضفاء الموثوقية على نتائج القياس: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.588 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الثالثة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.608

5- لا تتلائم نتائج القياس وفق التكلفة التاريخية مع القرارات الحالية: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.441 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة السادسة نفسها مرتبة الفقرة 01 مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.704

6- يوفر القياس وفق التكلفة التاريخية دليلا قابلا للإثبات للأحداث الإقتصادية في المؤسسة: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.470 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الخامسة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.787

7- يؤثر القياس وفق التكلفة التاريخية على القابلية للمقارنة نتيجة لتغير الأسعار: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.617 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الثانية مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.739

8- التكلفة التاريخية هي عبارة عن القيمة العادلة عند تاريخ الاقتناء: المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.705 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الاولى مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.523

الجدول رقم (2-12) فعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف	اتجاه الإجابة
01	يؤثر الإعتماد على التقدير الشخصي للقياس وفقا للقيمة العادلة على نتائج القياس.	5294،2	66220،	**موافق**
02	تعكس القيمة العادلة الواقع الاقتصادي للأحداث والمعاملات في المؤسسة .	3529،2	81212،	**موافق**
03	يساهم القياس وفق القيمة العادلة في المحافظة على رأس المال.	4706،2	78760،	**موافق**
04	يساهم القياس وفق القيمة العادلة في تحسين القدرة التنبؤية لمختلف الأحداث.	6765،2	68404،	**موافق**
05	يساهم القياس وفق القيمة العادلة في تفعيل المقارنة بين مختلف الأحداث	4706،2	70648،	**موافق**
06	يؤثر القياس وفق القيمة العادلة على التوقيت المناسب.	3235،2	68404،	**محايد**
07	يحتاج تطبيق القيمة العادلة إلى تطوير المستمر للمعارف والخبرات.	5588،2	61255،	**موافق**
08	هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة.	7353،2	61835،	**موافق**

المصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول (2-12) نلاحظ أن :

1- يؤثر الاعتماد على التقدير الشخصي للقياس وفقا للقيمة العادلة على نتائج القياس : المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.529 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الرابعة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.662

2-تعكس القيمة العادلة الواقع الاقتصادي للأحداث والمعاملات في المؤسسة : المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.352 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة السادسة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.812

3- **يساهم القياس وفق القيمة العادلة في المحافظة على رأس المال** المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.470 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الخامسة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.787

4- يساهم القياس وفق القيمة العادلة في تحسين القدرة التنبؤية لمختلف الأحداث. المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.676 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الثانية مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.684

5- يساهم القياس وفق القيمة العادلة في تفعيل المقارنة بين مختلف الأحداث المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.470 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الخامسة نفسها مرتبة الفقرة 03 مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.706

6- يؤثر القياس وفق القيمة العادلة على التوقيت المناسب المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.323 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة محايد وهو في المرتبة الاخيرة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.684

7- يحتاج تطبيق القيمة العادلة إلى تطوير المستمر للمعارف والخبرات المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.558 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الثالثة مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.612

8- هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة. المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.735 وهو ما يشير الى أن إتجاه الإجابة موافق وهو في المرتبة الاولى مقارنة مع اجابات الفقرات الموالية ، بينما كانت نسبة الانحراف المعياري هي 0.618.

المطلب الثاني : الإحصاء الإستدلالي

الفرع الأول: نتائج اختبار (ANOVA)

أولاً : نتائج اختبار (ANOVA)تبعا لمتغير المهنة

1-نتائج اختبار (ANOVA)للفرضية الأولى حول المقومات البيئية المؤثرة على القياس المحاسبي تبعا لمتغير المهنة

من أجل الإجابة على العوامل البيئية المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي تبعا لمتغير المهنة يمكن صياغة الفرضيتين كالتالي :

H0: الفرضية الصفرية لاتوجد فروقات ذات دلالة احصائية بين اراء المستجوبين تبعا للوظيفة بخصوص وجود عوامل بيئة تؤثر على فعالية القياس المحاسبي

H1 : وهي الفرضية المعاكسة للفرضية الصفرية (الفرضية البديلة) توجد فروقات ذات دلالة احصائية بين اراء المستجوبين تبعا للوظيفة بخصوص وجود عوامل بيئة تؤثر على فعالية القياس المحاسبي

جدول رقم (2-13) اختبار (ANOVA)حول العوامل البيئية المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي

المحور	ثبات التباينf	مستوى الدلالةSig
البيئية المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي	1.408	0.252

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات spss

يتبين لنا من الجدول(2-13) إلي عدم وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول العوامل البيئية المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي ، وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية **Sig**بلغت(0.252)وهذه القيمة أكبر من مستوى المعنوية(0،05) ، وعليه نقول انه لا يوجد فروقات في إجابات عينة الدراسة بين الفرضية الأولى حول العوامل البيئية المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي وبين متغير المهنة وعليه نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة .

2-نتائج اختبار (ANOVA)للفرضية الثانية حول فعالية بدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير المهنة.

من أجل الإجابة على مدى فعاليةبدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية تبعا لمتغير المهنة يمكن صياغة الفرضيتين التاليتين:

H0: وهي الفرضية العدمية (الصفرية) لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول فعاليةبدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية

H1: وهي الفرضية البديلة أي بمعنى أخرى عكس الفرضية العدمية: أي أنه توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول فعاليةبدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية

جدول رقم (2-14) اختبار (ANOVA)حول فعالية بدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية

المحور	ثبات التباينf	مستوى الدلالةSig
فعاليةبدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية	0.250	0.936

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات spss

يتبين لنا من الجدول(2-14) إلي عدم وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول فعالية بدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية ، وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية **Sig**بلغت (0.936)

وهذه القيمة أكبر من مستوى المعنوية(0،05) ، وعليه نقول انه لا يوجد فروقات في إجابات عينة الدراسة بين الفرضية الثانية حول فعاليةبدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية في تطبيق بدائل القياس المحاسبي وبين متغير المهنة وعليه نقبل الفرضية الصفرية ونرفض الفرضية البديلة .

3-نتائج اختبار (ANOVA)للفرضية الثالثة حول فعالية التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية

من أجل الإجابة على مدى فعالية التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير المهنة يمكن صياغة الفرضيتين التاليتين:

H0: وهي الفرضية العدمية (الصفرية) لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول فعالية التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

H1: وهي الفرضية البديلة أي بمعنى أخرى عكس الفرضية العدمية:أي أنه توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول فعالية التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

جدول رقم (2-15) اختبار (ANOVA)حول فعالية التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية .

المحور	ثبات التباينf	مستوى الدلالةSig
فعالية التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية	0.838	0.534

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات spss

يتبين لنا من الجدول(2-15) إلي عدم وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنةحول فعالية التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية ، وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية **Sig**بلغت (0.534)

وهذه القيمة أكبر من مستوى المعنوية(0،05) ، وعليه نقول انه لا يوجد فروقات في إجابات عينة الدراسة بين الفرضية الثالثة. حول فعالية التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية و بين متغير المهنة وعليه نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة

4-نتائج اختبار (ANOVA)للفرضية الرابعة حول فعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

من أجل الإجابة على مدى فعالية القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير المهنة يمكن صياغة الفرضيتين التاليتين:

H0: وهي الفرضية العدمية (الصفرية) لا توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول فعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

H1: وهي الفرضية البديلة أي بمعنى أخرى عكس الفرضية العدمية:أي أنه توجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة

حول فعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية .

جدول رقم (2-16) اختبار (ANOVA) حول فعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

المحور	ثبات التباينf	مستوى الدلالةSig
فعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية	0.323	0.895

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على مخرجات spss

يتبين لنا من الجدول(2-16) إلي عدم وجود فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير المهنة حول فعالية القيمة العادلة في البيئة

الجزائرية ، وذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية **Sig**بلغت(0.895) وهذه القيمة أكبر من مستوى المعنوية (0،05) ، وعليه نقول انه لا يوجد فروقات في إجابات عينة الدراسة بين الفرضية الرابعة حول فعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية و بين متغير المهنة. وعليه نقبل الفرضية الصفرية ونرفض البديلة

الفرع الثاني :المقابلة الشخصية

1- هل هناك صعوبة في الحصول على المعلومات المتعلقة بالأصل ؟

ماهي العوامل التي تمت الاجابة على هذا السؤال كالتالي : لا توجد هناك صعوبة ، كل المعلومات متوفرة في الفاتورة والعقد المبرم ومصلحة تسيير الاستثمارات .

2- عند التقدير الشخصي لأصل من الأصول ماهي العوامل التي تستند عليها ؟

لا يوجد تقدير شخصي للأصل ، يكون التقدير بناءا على القانون التجاري وscf وقانون الضرائب والجمارك

3- تعتبر تكاليف البحث عن المعلومات اللازمة لتقييم الأصول بالقيمة العادلة مرتفعة كيف ؟ إن نظام الشركة المحاسبي قد صمم للتعامل مع مدخلات وفقا للتكلفة التاريخية وللتمكين من التقييم بالقيمة العادلة يجب على إدارة الشركة إعادة برمجة نظامها وهذا ما يفسر إرتفاع تكاليف البحث عن المعلومات بالقيمة العادلة بالإضافة إلى غياب سوق مالي نشط وعدم إعتراف الإدارة الجبائية بها .

4- هل ترى أن غياب سوق نشط في الجزائر يؤثر على عملك في مجال القياس ؟

من بين أهم شروط القياس والتقدير والتقييم هو وجود سوق نشط ولذلك فإن غياب سوق نشط يؤثر عللا القياس

5- ماهي خصائص التثبيتات المادية في شركة ENSP ؟

لايوجد خصائص معينة فهي أصول عينية يحوزها الكيان من أجل تقديم خدمات في القطاع البترولي وتكون مدة إستعمالها أكثر من سنة .

6- ماهو عدد سنوات عملك في مجال تقدير التثبيتات المادية؟

إبتداءا من 2008 .

7- هل قمت بدورات تكوينية في مجال القياس؟

نعم .

8- هل هناك تأثير ملحوظ لظاهرة التضخم على شركة ENSP ؟

ظاهرة التضخم تؤثر على كامل القطاع الإقتصادي الجزائري و scf لم يتطرق لكيفية معالجة هذه الظاهرة عكس المعايير المحاسبية المالية

9- رغم الآثار السلبية للتكلفة التاريخية عند الاستناد عليها كأساس للقياس المحاسبي إلا أن جزءا كبيرا من الشركات تفضل العمل على أساس التكلفة التاريخية للقياس المحاسبي ؟

يعود ذلك إلى :

- مبدأ تحقق الإيرادات (لا يتم الاعتراف به إلا عند تحققه)
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف
- مبدأ الثبات
- مبدأ الحيطة والحذر
- لأغراض ضريبية .

10- منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي في 2010 كم عدد الحالات التي تم فيها التقييم وفق القيمة العادلة ؟

11- هل هناك علاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ؟ هناك علاقة بينهما وذلك لما توفره القيمة العادلة من خصائص :

التوقيت المناسب ، القيمة التنبؤية والقيمة الاسترجاعية .

12- ما هو أثر إعادة التقييم للتثبيتات المادية على القوائم المالية ؟

- تزود المستثمرين بنظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة
- يوفر روعية أكثر دقة للوضع الفعلي للأسواق المالية

13- ماهو واقع تطبيق القيمة العادلة ؟

اصطدمت بمجموعة من الصعوبات :

عدم تهيئة المؤسسات الجزائرية

غياب التكوين والتأطير

صعوبة تحديد القيمة

عدم تحديث الأنظمة الجبائية والقانون التجاري

14- هل لديك غموض فيما يتعلق بمفهوم القيمة العادلة ؟

هناك غموض من ناحية عدم دقة القياس المحاسبي ، الاعتماد على الاجتهادات الشخصية في غياب التشريعات وغياب إطار تصوري للإبتعاد عن التلاعبات في نتائج الأعمال

المطلب الثالث : مناقشة نتائج الفرضيات

في هذا المطلب سيتم مناقشة وتفسير النتائج المتوصل إليها في المطلبين السابقيين المتعلقين بنتائج الدراسة على أساس محاور الإستبيان والأسئلة المطروحة في المقابلة الشخصية ، حيث تم تقسيم هذا المطلب الى أربعة فروع .

الفرع الأول : المقومات المؤثرة على القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية

سيتم في هذا الفرع مناقشة النتائج المتوصل لها فيما يتعلق بالعوامل التي تجعل من القياس المحاسبي فعالا في البيئة الجزائرية حيث الاتجاه العام لإجابات العينة موافق وأن غياب سوق مالي كفئ له اثر سلبي على فعالية بدائل القياس في البيئة الجزائرية وهذا ما يفسر صعوبة استخدام القيمة العادلة ، وقد تم تأكيده في المقابلة الشخصية أن السوق النشط من أهم شروط التقييم والقياس وغيابه يؤثر سلبا على فعاليته ، وفي ظل الاسواق المتغيرة فإن القيمة العادلة تكون أكثر شفافية من التكلفة التاريخية وفيما يتعلق بتأثير خبرة الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي كل النتائج كانت موافقة وهذا راجع إلى اكتساب الشخص معرفة وخبرة من البيئة المحيطة به ، كلما كانت البيئة تتوفر على برامج تساعد المحاسبين من تطوير كفاءاتهم وتعليمهم كلما كان القياس فعالا والعكس صحيح .

الفرع الثاني : فعالية بدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية

بعد التوصل الى النتائج المتعلقة بمدى فعالية القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية في البيئة الجزائرية حيث تم الاجماع على أنه يتم قياس قيمة بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات التي يتم الاعتراف بها كموجودات على أساس تكلفتها وذلك لاستناد التكلفة التاريخية على عمليات حدثت فعلا وما يؤيد تلك العمليات الواقعة سندات إثبات تزيد من تعزيز مصداقية وموثوقية النتائج كما تم التوصل من خلال نتائج إجابات العينة على أن استخدام القيمة العادلة في تقييم عناصر التثبيتات المادية من شأنه أن يزيد من مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ويساهم في تقليل الاختلاف بين القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات وقيمتها الحقيقية .

الفرع الثالث : فعالية التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية

من خلال النتائج المتوصل إليها حول فعالية التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية نرى أن إجماع العينة على أن اعتماد التكلفة التاريخية التي حدثت فعلا له تأثير ايجابي على نتائج القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية لان ذلك يزيد من إضفاء الموثوقية على نتائج القياس المحاسبي كما توفر دليلا قابلا للإثبات للأحداث الإقتصادية داخل المؤسسة ، من بين الامور السلبية في استخدام التكلفة التاريخية هو أنها في ظل تغيرات الأسعار تفتقر لخاصية القابلية للمقارنة وهذا من شأنه التقليل من المصداقية في عملية القياس وتميزه بالموثوقية .

الفرع الرابع : فعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

في هذا الجانب نسعى الى تفسير مدى فعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية حيث ان افراد العينة راوا بأن الاعتماد على القيمة العادلة يحتاج الى التطوير المستمر للمعارف والخبرات وهناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة ، كذلك عدم تهيئة المؤسسات الجزائرية وعدم تحديث الأنظمة الجبائية والقانون التجاري يزيد من صعوبة إستخدامها ، ونجد ان استخدام القيمة العادلة يعكس من الواقع الاقتصادي للاحداث والمعاملات في المؤسسة مما يزيد من إضفاء خاصية الملائمة والتوقيت المناسب والقيمة التنبؤية والاسترجاعية الى البيانات المالية .

خلاصة الفصل

توصلنا من خلال هذا الفصل الى معرفة العوامل التي تؤثر على فعالية قياس التثبيتات المادية في البيئة الجزائرية ، من خلال فحصنا ومعاينتنا لهذه البيئة ومن خلال دراستنا الميدانية وقد اعتمدنا فيها على الاستبيان والمقابلة الشخصية لإستطلاع رأي المهنيين والأكاديميين وتقصي وجهات نظرهم ، وكخلاصة عامة للفصل وجدنا أن هناك عدة عوامل تؤثر على القياس المحاسبي

نتائج الدراسة الميدانية يمكن حصرها فيما يلي:

- هناك إجماع على أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون بأن البيئة الجزائرية لا توفر المقومات المحاسبية التي تسهل استخدام بدائل القياس وكذلك غياب الأسواق النشطة ،يؤثر على إستخدام القيمة العادلة.
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي بأن القيمة العادلة أكثر ملائمة وأن التكلفة التاريخية تتميز بالموثوقية ومنه فإن التكلفة التاريخية هي الأكثر استخداما كأساس للقياس المحاسبي .

خـاتمة

خاتمة

حاولنا من خلال تناولنا لموضوع القياس المحاسبي في ظل البيئة الجزائرية بمعالجة اشكالية البحث التي تدور حول العوامل المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي للتثبيتات المادية في البيئة الجزائرية لمعرفة ماطبيعة العوامل التي تؤثر على نتائج القياس المحاسبي والمشكلات التي يتعرض لها في البيئة المحاسبية الجزائرية وكما تبين في الدراسة ان القياس وفق التكلفة التاريخية يفتقر لخاصية الملائمة لكنه يعزز من الموثوقية ، ممايؤثر على عملية القياس المحاسبي ، وتميز القيمة العادلة بهذه الخاصية ولكن أفراد المجتمع المحاسبي يرون ان البيئة الجزائرية تفتقر لمقومات استخدام القيمة العادلة كما توفر بعض المقومات تجعل التكلفة التاريخية كاساس للقياس المحاسبي

1- اختبار صحة الفرضيات :

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

- الفرضية الأولى : وجود مقومات بيئية تؤثر على القياس المحاسبي

من خلال تحليل ومناقشة نتائج الدراسة كانت اجابات عينة الدراسة تشير الى تحققها اي وجود عوامل بيئية تؤثر على فعالية القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية وهذا حسب ما توفره هذه الاخيرة من مقومات تساعد على استخدام التكلفة التاريخية بينما يوجد نقص في الحصول على المعلومات المتعلقة باستخدام القيمة العادلة كذلك غياب سوق مالي كفئ له اثر سلبي على فعالية بدائل القياس المحاسبي وهذا ما يؤكد من قبول صحة الفرضية .

- الفرضية الثانية : تتميز بدائل القياس المحاسبي بفعالية في قياس التثبيتات المادية في البيئة المحاسبية الجزائرية ، من خلال نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا الى أن أفراد المجتمع المحاسبي اجمعوا على أن قياس التثبيتات المادية بالتكلفة التاريخية يزيد من تعزيز خاصية الموثوقية وذلك لأنها توفر دليلا قابلا لإثبات الاحداث الإقتصادية الواقعة اما استخدام القيمة العادلة يزيد من فعالية قيمة التثبيت كونها تعكس الواقع الاقتصادي للأحداث و المعاملات ،وملائمة و هذا ما يعني قبول صحة الفرضية

- الفرضية الثالثة : تتميز التكلفة التاريخية بالفعالية في البيئة المحاسبية الجزائرية

من خلال تحليل ومناقشة نتائج الدراسة توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي قد اجمعوا على أن البيئة الجزائرية تحتوي على معلومات تسهل من استخدام التكلفة التاريخية كونها اكثر موثوقية مما يزيد من مصداقية القوائم المالية ، وهذا ما يؤكد قبول صحة الفرضية

- الفرضية الرابعة : تتميز القيمة العادلة بفعالية في البيئة المحاسبية الجزائرية

من خلال تحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها رأى المجتمع المحاسبي بأن استخدام القيمة العادلة يزيد من ملائمة المعلومات المعدة في القوائم المالية كونها تتميز بالتمثيل الصادق وهذا ما يؤكد من قبول صحة الفرضية .

2- استنتاجات الدراسة :

- استخدام القيمة العادلة لتقييم الاصول والالتزامات اكثر تميزا في ظل الاقتصاديات التي تعاني من ارتفاع مستمر في معدلات التضخم
- غياب سوق مالي كفئ يؤثر سلبا على فعالية بدائل القياس في البيئة المحاسبية الجزائرية
- يساهم القياس وفق التكلفة التاريخية على إضفاء الموثوقية على نتائج القياس
- توفر البيئة المحاسبية الجزائرية على مقومات تجعل من التكلفة التاريخية أكثر استخداما
- صعوبة الحصول على معلومات المعدة وفق القيمة العادلة
- البحث في تطوير العمل بالقيمة العادلة في ظل عدم توفر أسواق نشطة و ذلك بتطوير البرامج المحاسبية و التعليمية
- لا بد من توفير سوق مالي كفئ
- التجديد من القوانين و المراسيم التي تتوافق مع القيمة العادلة
- التطوير المستمر للمعارف و الخبرات حول تطبيق القيمة العادلة

3- الآفاق :

- امكانية تفعيل نموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية
- تطوير البرامج التعليمية .

قائمة المصادر و المراجع

أولا: باللغة العربية

أ–الكتب:

1. بكاري بلخير ،**دروس في المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي SCF**،ديوان المطبوعات الجامعية،2016،
2. بن ربيع حنيفة ،**الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية AIS/IFRS**،دار هومة، الجزء الأول ،الجزائر،2010
3. خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان **مختصر المعايير المحاسبية الدولية2015** ،جامعة ورقلة، الجزائر 2014
4. خضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية وسير الحسابات وتطبيقها** page bleuesمتيحة للطباعة، 2010،
5. رضوان حلوة حنان :**النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**،ط2 ،داروائل، عمان، الأردن، 2006 ،
6. سيد عطاالله السيد، **المفاهيم المحاسبية الحديثة**، دار الراية للنشر والتوزيع ،ط01،عمان،2009،
7. شعيب شنوف،"محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية "،ج1،مكتبة الشركة الجزائرية،بوداود،2008،
8. الصبان محمد سمير،**دراسات في الأصول المالية :أصولالقياسوأساليبالاتصالالمحاسبي**،الدارالجامعية،بيروت،لبنان1991.
9. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الأولى، الجزائر،
10. عبدالستار الكبيسي،"**الشامل في مبادئ المحاسبة**"، (1) و(2) الطبعة الأولى عمان الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع 2008
11. كتوش عاشور، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية ، متيحة للطباعة ،الجزائر،2010،
12. محمد ابو نجار،جمعة حميدات ،**المعايير المحاسبية الدولية والابلاغ المالي**،دار وائل ،عمان،الاردن،2008،
13. محمد بوتين، "**المحاسبية العامة للمؤسسة**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2005
14. محمد مطر و موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الثانية، عمان، الأردن 2008
15. وليد ناجي الحيالي ،**نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، سنة 2007

ب –الاطروحات والمذكرات:

16. اسماعيل رزقي، **أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر**، مذكرة ماجيستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/2009.
17. إسماعيل سبتي، **اثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة**–دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول–،مذكرة دكتورا الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص بنوك ،مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لمسيلة،2015-2016'.
18. أسيا لعروسي.**تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة لمسيلة،2013-2014،.
19. 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.

ج–الجرائد و القوانين:

20. **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادرة**، في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009 .
21. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية المادة رقم 03من القانون07-11المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسميةرقم74الصادرة في 25 نوفمبر 2007'الجزائر،

22.دراسة أوقاسي حكيمة وسعدي سميرة مذكرة ماستر بعنوان "**تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي**" دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري البويرة جامعة العقيد أكلي محند أولحاج البويرة قسم المحاسبة والمالية'2014_2015

23.**دراسة حاج إبراهيم بوحفص** مذكرة ماستر تحت عنوان "**إمكانية تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي 16 IAS الخاص بالأصول الثابتة على مجموعة من المؤسسات الجزائرية** " العلوم المالية والمحاسبية جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2014 .

24.دراسة حمدي فلة أطروحة شهادة دكتوراه الطور الثالث بعنوان "**تأثير إستخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الإقتصادية**" جامعة بسكرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية 2017/2016

25.دراسة رولا كاسر لايقة (2007) مذكرة تخرج ماجستير بعنوان: «**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الإستثمار**" جامعة تشرين كلية الإقتصاد قسم المحاسبة سوريا 2007م

26.دراسة زين عبد المالك مذكرة تخرج ماجستير **بعنوان**: «**القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي** كلية العلوم الاقتصادية ،التجارية وعلوم التسيير جامعة بومرداس (**2015**)

27. سعيدي سياف حنان، مذكرة ماجستير بعنوان **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية**، غير منشورة ،جامعة قسنطينة2013-2014،.

28.عوادي نعمان، مذكرة ماجستير بعنوان **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة**، جامعة باجي مختار عنابة ، الجزائر 2012

29.فريد زعرت، مذكرة ماجستير بعنوان **معالجة القوائم المالية من أثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية** ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 2009.

30.القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها،

31.محمد العربي قزون، **دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، غير منشورة، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،الجزائر،2013،

32.محمد نواف حمد انعابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية .دراسة تطبيقية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، جامعة بني سويف، القاهرة،2006 .

33.المعيار المحاسبي رقم 36

34.هشام شلغام ، **تقييم بدائل القياس في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة منشورة ، تخصص محاسبية مالية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر سنة 2015.

د- المجلات والملتقيات والمحاضرات:

35.بن عيشي بشير، **محاضرات التدقيق ومحافظة الحسابات**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، 2001_2002 (غير منشورة) الجزائر، 2004.

36.عفاف إسحاق أبو زر **المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار المحاسبة الدولية** جامعة البترا،2008،

37.سالم عبد الله حلس و يوسف محمود جربوع، دراسة بعنوان **تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة** الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين،

38.ناصر طه عليوي، هيثم هاشم الخفاف، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات،The Magazine of Economic& Administration السنة الخامسة والثلاثون العدد92، 2012.

39.ضيف الله محمد الهادي و لبزة هشام، مداخلة بعنوان **قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر 2014.

40.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،

41.محمد متناوي ،علي عزوز،"**النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية**"، ملتقى دولي حول النظام المحاسبي الدولي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، المركز الجامعي بالوادي 17-18 جانفي 2010

42.نورالدين مزياني، مداخلة بعنوان **النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية**، المؤتمر العلمي الثالث حول" إدارة منظمات الأعمال :التحديات العالمية المعاصرة "جامعة العلوم التطبيقية الخاصة الأردن أيام27-29 افريل 2009.

43.جاوحدو رضا و حمدي جليلة إيمان، مداخلة **بعنوان آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكييفه** الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أيام 05-06 ماي 2013. جامعة الوادي، الجزائر

44.محمد زرقون ونورالدين بعيليش، مداخلة بعنوان **المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية** المؤتمر الأكاديمي و المهني السنوي الخامس "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة" قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة ، مصر 2014.

45.صفاء بوضياف، مداخلة بعنوان **مستجدات النظام المحاسبي المالي وأفاق تكييفه في بيئة المحاسبية الجزائرية**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أيام 05-06 ماي 2013. جامعة الوادي ، الجزائر

46.مراد أيت محمد،، الياس بدوي، رياض زلاسي، مداخلة بعنوان **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاثة سنوات**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة ورقلة، الجزائر 2014

47.جميل حسن النجار، مقال بعنوان **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد9، العدد 3، 2013

48.دراسة جبر إبراهيم الداعور ومحمد نواف عابد مقال بعنوان **إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين** مجلة كلية التجارة جامعة الزهر-غزة مجلة جامعة الأزهر غزة، سلسلة العلوم الإنسانية 2008 ،المجلد 10 ،العدد 1-A

49.غسان مصطفى احمد القضاة، مقال بعنوان **محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والاتهام في الأزمة المالية العالمية**، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية ، العدد الأول ،2013

50.زهير خضر ياسين ،مقال بعنوان **القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة**، مجلة المنصور العدد 41 /خاص /الجزء الثاني/2010.

51.إبراهيم خليل حيدر السعدي، مقال بعنوان **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 12سنة2009 .

ثانيا: باللغة الاجنبية:

52.Anne Le Manh، Catrine Maillet،Normes Comptable Internationales، IAS/IFRS، Edition Berti، Alger، 2009

53. Can Tansel Kaya Article entitled **Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more "Fair"?** The Journal of Accounting and Finance Jel Classification: M41، M49 October/2013.

54.Discussion Paper. International Accounting Standards. November 2005

55.Kaddouri، A. Mimeche، Op Cit.،

56. Lihong Liang and Edward J. Riedl **The Effect of Fair Value versus Historical Cost Reporting Model on Analyst Forecast Accuracy** JEL Classification: M4، L85 2013

57.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،** HAL Id: hal-00481105. Centre de recherche – LARGO، Faculté de Droit، d'Economie et de Gestion 5 May 2010

58.Musa Inuwa Fodio and Yinka Mashood Salaudeen Article entitled **Comparative Analysis of the Value Relevance of Historical cost Accounting and Inflation-adjusted Accounting** Information International Journal of Economics and Management Sciences Vol. 1، No. 8، 2012

59.Nour Aldeen M. Ghafeer and Abdul Aziz A. Abdul Rahman Article entitled **The Impact of Fair Value Measurements on Income Statement: IFRS 13 "an Application Study in Insurance Companies"** Research Journal of Finance and Accounting. Vol.5، No. 16، 2014.

60.Pingyang Gao،**"ATwo –step Representation of Accounting Measurement، »** The university of Chicago Booth

61.School of Business ، November 27، 2012،.

الملاحق

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : العلوم المالية والمحاسبة

إستمارة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة لله تعالى وبركاته

أخي الفاضل / أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستنا استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية بعنوان (**دراسة العوامل المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي للتثبيتات المادية في البيئة المحاسبية الجزائرية**)، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أرائكم كأكاديميين ومهنيين حول العوامل والظروف المؤثرة على القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية ،حيث تتضمن الدارسة تحليلاً مفصلاً للجوانب النظرية لمفاهيم ومتطلبات القياس المحاسبي للتثبيتات المادية .

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة، وان حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية من شأنه إثراء موضوع الدراسة، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث أنها ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم.

الطالبات:

- ✓ **أم الخير بقاري**
- ✓ **راضية مش**

المحور الأول: البيانات الشخصية

(أمام الإجابة التي تراها مناسبة :Xالرجاء وضع علامة)

1/الوظيفة: مهني ☐ أكاديمي ☐

2/ المهنة: أستاذ جامعي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب مكتب ☐ محاسب مؤسسة ☐ مسير مالي ☐

في حالة وجود مهنة أخرى يرجى تحديدها:.....

3/ الخبرة المهنية: اقل من 5 سنوات ☐ بين 5 و 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

4/ التخصص العلمي محاسبة مالية ☐ جباية ☐ تخصص آخر ☐

5/ التخصص العلمي ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجيستير ☐ دكتوراه ☐ دراسات أخرى ☐

المحور الثاني : العوامل البيئية المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	يؤثر التضخم عن فعالية بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.			
02	إن غياب سوق مالي كفئ له أثرسلبي على فعالية بدائل القياس في البيئة الجزائرية.			
03	يكتنف بدائل القياس بعض الغموض في البيئة الجزائرية.			
04	إن توجه القواعد الجبائية نحو التكلفة التاريخية له أثر على نتائج القياس المحاسبي .			
05	تؤثر خبرة الشخص القائم بعملية القياس على نتائج القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.			
06	يؤثر تغير القدرة الشرائية للدينار الجزائري "وحدة القياس"على فعالية بدائل القياس في البيئة الجزائرية.			
07	تؤثر المبادئ المحاسبية "الحيطة والحذر"على فعالية بدائل القياس في البيئة الجزائرية.			
08	يؤثر التقدير الشخصي للمحاسب على "موضوعية" فعالية القياس المحاسبي.			

المحور الثالث : فعالية بدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
	يتم قياس قيمة بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات التي يتم الاعتراف بها كموجودات على أساس تكلفتها.			
	تتمثل القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة قيمتها السوقية.			
	يتم تحديد القيمة السوقية للعقارات من خلال مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة.			
	يتم إعادة تقييم التثبيتات المادية عندما تختلف القيمة العادلة للتثبيت المعاد تقييمه بصورة جوهرية عن قيمة التثبيت المسجلة دفتريا خلال كل سنة على الأقل.			
	تعتبر التكلفة التاريخية البديل الأنسب لقياس التثبيتات المادية.			
14	أثناء فترات التضخم يمثل تقييم التثبيتات المادية وفق التكلفة التاريخية مشكلة كبيرة.			
	يؤدي تقييم عناصر التثبيتات المادية باستخدام القيمة العادلة إلى زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.			
	القياسالمحاسبيوفقالقيمةالعادلةيساهمفيتقليلالاختلافبينالقيمةالمحاسبية (للتثبيتات وقيمتها الحقيقة.VNCالصافية)			

المحور الرابع : فعالية التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
	يؤثر إتساق أساس التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية على فعالية النتائج.			
	اعتماد التكلفة التاريخية على العمليات التي حدثت فعلا له تأثير إيجابي على نتائج القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.			
	أرى أن التكلفة التاريخية هي أنسب بديل للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.			
	يساهم القياس وفق التكلفة التاريخية في إضفاء الموثوقية على نتائج القياس.			
	لا تتلائم نتائج القياس وفق التكلفة التاريخية مع القرارات الحالية.			
	يوفر القياس وفق التكلفة التاريخية دليلا قابلا للإثبات للأحداث الإقتصادية في المؤسسة.			
	يؤثر القياس وفق التكلفة التاريخية على القابلية للمقارنة نتيجة لتغير الأسعار.			
	التكلفة التاريخية هي عبارة عن القيمة العادلة عند تاريخ الاقتناء.			

المحور الخامس: فعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
	يؤثر الإعتماد على التقدير الشخصي للقياس وفقا للقيمة العادلة على نتائج القياس.			
	تعكس القيمة العادلة الواقع الاقتصادي للأحداث والمعاملات في المؤسسة .			
	يساهم القياس وفق القيمة العادلة في المحافظة على رأس المال.			
	يساهم القياس وفق القيمة العادلة في تحسين القدرة التنبؤية لمختلف الأحداث.			
	يساهم القياس وفق القيمة العادلة في تفعيل المقارنة بين مختلف الأحداث			
	يؤثر القياس وفق القيمة العادلة على التوقيت المناسب.			
	يحتاج تطبيق القيمة العادلة إلى تطوير المستمر للمعارف والخبرات.			
	هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة.			

"شكرا على إجاباتكم..... والله ولي التوفيق"

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة الملحق رقم 02

الوظيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مهني	23	67،6	67،6	67،6
	اكاديمي	11	32،4	32،4	100،0
	Total	34	100،0	100،0	

المهنة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1،00	3	8،8	8،8	8،8
	2،00	3	8،8	8،8	17،6
	3،00	6	17،6	17،6	35،3
	4،00	4	11،8	11،8	47،1
	5،00	6	17،6	17،6	64،7
	اخرى	12	35،3	35،3	100،0
	Total	34	100،0	100،0	

التخصص العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1،00	13	38،2	38،2	38،2
	2،00	12	35،3	35،3	73،5
	3،00	9	26،5	26،5	100،0
	Total	34	100،0	100،0	

الخبرة المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1،00	15	44،1	44،1	44،1
	2،00	6	17،6	17،6	61،8
	3،00	9	26،5	26،5	88،2
	4،00	4	11،8	11،8	100،0
	Total	34	100،0	100،0	

المؤهل العلمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1،00	4	11،8	11،8	11،8
	2،00	17	50،0	50،0	61،8
	3،00	6	17،6	17،6	79،4
	4،00	2	5،9	5،9	85،3
	5،00	5	14،7	14،7	100،0
	Total	34	100،0	100،0	

الملحق03 وصف اجابات عينة الدراسة

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x6	34	1،00	3،00	2،8824	،40934
x7	34	1،00	3،00	2،6471	،69117
x8	34	1،00	3،00	2،4706	،56329
x9	34	1،00	3،00	2،5000	،70711
x10	34	1،00	3،00	2،5000	،70711
x11	34	1،00	3،00	2،2059	،84493
x12	34	1،00	3،00	2،6471	،59708
x13	34	1،00	3،00	2،5588	،74635
a	34	3،00	3،00	3،0000	،00000
N valide (listwise)	34				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x14	34	1،00	3،00	2،6176	،65202
x15	34	1،00	3،00	2،5882	،78306
x16	34	2،00	3،00	2،7647	،43056
x17	34	1،00	3،00	2،2059	،76986
x18	34	1،00	3،00	2،0294	،62694
x19	34	1،00	3،00	2،4118	،74336
x20	34	1،00	3،00	2،6765	،63821
x21	34	1،00	3،00	2،6471	،64584
b	34	3،00	3،00	3،0000	،00000
N valide (listwise)	34				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x22	34	1،00	3،00	2،4412	،74635
x23	34	1،00	3،00	2،4706	،70648
x24	34	1،00	3،00	2،4706	،70648
x25	34	1،00	3،00	2،5882	،60891
x26	34	1،00	3،00	2،4412	،70458
x27	34	1،00	3،00	2،4706	،78760
x28	34	1،00	3،00	2،6176	،73915
x29	34	1،00	3،00	2،7059	،52394
N valide (listwise)	34				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
x30	34	1،00	3،00	2،5294	،66220
x31	34	1،00	3،00	2،3529	،81212
x32	34	1،00	3،00	2،4706	،78760
x33	34	1،00	3،00	2،6765	،68404
x34	34	1،00	3،00	2،4706	،70648
x35	34	1،00	3،00	2،3235	،68404
x36	34	1،00	3،00	2،5588	،61255
x37	34	1،00	3،00	2،7353	،61835
N valide (listwise)	34				

الملحق 04 الفا

كرونباخ

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
،837	32

الملحق 05-01 نتائج اختبار ANOVAتبعا لمتغير المهنة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	،622	5	،124	1،408	،252
Intra-groupes	2،475	28	،088		
Total	3،097	33			

الملحق 05-02 ANOVA

B

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	،136	5	،027	،250	،936
Intra-groupes	3،049	28	،109		
Total	3،186	33			

ONEWAY c BY VAR00002

/MISSING ANALYSIS.

الملحق 05-03 ANOVA

C

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	،507	5	،101	،838	،534
Intra-groupes	3،392	28	،121		
Total	3،899	33			

ONEWAY d BY VAR00002

/MISSING ANALYSIS.

ANOVA 04-05 الملحق

D

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	،241	5	،048	،323	،895
Intra-groupes	4،189	28	،150		
Total	4،430	33			

الفهرس

العنوان	الصفحة
إهداء	I
شكر	II
ملخص	III
قائمة الجداول	IV
قائمة الاشكال البيانية	V
قائمة الملاحق	VI
مقدمة	أ-ب-ج
الفصل الاول : الاطار النظري للتثبيتات المادية والقياس المحاسبي	
تمهيد	06
المبحث الأول : الاطار المفاهيمي للتثبيتات المادية والقياس المحاسبي	07
المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للتثبيتات المادية	07
الفرع الأول : مفهوم التثبيتات المادية	07
الفرع الثاني : مكونات التثبيتات المادية	08
الفرع الثالث : تقييم التثبيتات المادية	09
الفرع الرابع : مقارنة قياس التثبيتات المادية من منظور كل من النظام المحاسبي المالي الجزائري وهيئة المعايير المحاسبية الدولية	13
المطلب الثاني : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي	14
الفرع الأول : مفهوم القياس المحاسبي والعلاقة بين القيمة والقياس المحاسبي	10
الفرع الثاني :أركان وشروط القياس المحاسبي	15
الفرع الثالث : محددات جودة القياس المحاسبي ومعاييره	16
الفرع الرابع : آليات وأساليب القياس المحاسبي	17
الفرع الخامس : أنواع ومبادئ القياس المحاسبي	18
المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على القياس المحاسبي	20
الفرع الأول ظروف البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية	16
الفرع الثاني : تأثير التضخم على القياس المحاسبي	17
الفرع الثالث : مصادر تحيز القياس	22
الفرع الرابع : بدائل القياس المحاسبي	23
المبحث الثاني : الدراسات السابقة	29
المطلب الأول: الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي	29
المطلب الثاني : الدراسات التي تناولت القياس المحاسبي للتثبيتات المادية	35
المطلب الثالث : موقع الدراسة من الدراسات السابقة	37
الفرع الأول : تحليل الدراسات السابقة	37

الفرع الثاني : نقد الدراسات السابقة	44
الفرع الثالث : موقع الدراسة من الدراسات السابقة	44
الفصل الثاني : دراسة ميدانية لفعالية بدائل القياس المحاسبي لعينة من المهنيين والأكاديميين فب البيئة المحاسبية الجزائرية	
تمهيد	50
المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة	51
المطلب الأول : الطريقة المستخدمة في الدراسة	51
الفرع الأول : منهج الدراسة	51
الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة	51
الفرع الثالث : تحديد مصادر البيانات وطريقة جمعها	52
المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة	54
الفرع الأول : الأداة المستخدمة في الدراسة	46
الفرع الثاني الأدوات والبرامج الإحصائية	47
الفرع الثالث : ثباة أداة الدراسة	54
المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها	55
المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية	55
الفرع الاول: عرض نتائج المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة	55
الفرع الثاني : عرض وتحليل نتائج محاور الاستبيان	58
المطلب الثاني : الاحصاء الاستدلالي	68
الفرع الاول : نتائج اختبار (ANOVA)	68
الفرع الثاني : مقابلة شخصية	70
المطلب الثالث : مناقشة نتائج الفرضيات	72
الفرع الأول : العوامل البيئية المؤثرة على فعالية القياس المحاسبي	66
الفرع الثاني :فعالية بدائل القياس المحاسبي في قياس التثبيتات المادية	67
الفرع الثالث :فعالية التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية	73
الفرع الرابع : فعالية القيمة العادلة في البيئة الجزائرية	67
خلاصة الفصل	74
خاتمة	76
قائمة المصادر والمراجع	79
الملاحق	84
الفهرس	94