المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية المجلد:03، العدد: 02 (2017)، ص.ص. 13-25 EISSN: 2588-252X * PISSN: 2437-0215

واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية- دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية -

The reality of accounting measurement in the Algerian accounting environment - A field study from the standpoint of professional and academic -

رفيقة صغراوي[1،*]، محمد العربي قزون[2]، علي بوزيت[3]

[1] كُلّية العُلوم الاقتصاديّة والعُلوم التّجاريّة وعُلوم التّسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر (saghraouirafika@gmail.com)

[2] معهد العُلوم الاقتصاديّة والعُلوم التّجاريّة وعُلوم التّسيير، المركز الجامعي إليزي، الجزائر (medlarbidz@hotmail.com)

[2] كُلّية العُلوم الاقتصاديّة والعُلوم التّجاريّة وعُلوم التّسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر (bouzit.ali@univ-ouargla.dz)

تاريخ الاستلام: 2017؛ **تاريخ القبول:** 2017؛ **تاريخ النشر:** 01 ديسمبر 2017

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى دراسة واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية 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 مقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذه البدائل وضرورة بيان أهم التحديات التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق، حيث اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي التحليلي وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من 38 فرد بين مهنيين وأكاديميين لولاية ورقلة الفترة خلال شهر مارس 2017، واستخدم الباحثين جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية في تحليل البيانات بالإضافة إلى برنامج SPSS23 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.

الكلمات المفتاحية: قياس محاسبي، تكلفة تاريخية- قيمة عادلة، بدائل قياس محاسبي، بيئة محاسبية جزائرية، نظام محاسبي مالي.

Abstract: The objective of this study is to study the reality of accounting measurement in the Algerian accounting environment from the point of view of academics and professionals. Also, to highlight the historical cost and fair value as one of the accounting measurement alternatives in Algeria and the requirements of adapting them to the Algerian accounting environment in order to achieve the quality of accounting information. The most important elements provided by the Algerian accounting environment for the application of these alternatives and the need to identify the most important challenges facing the accountant during the application, where the researcher adopted the analytical descriptive method and applied the analytical method in the analysis of the questionnaire that was distributed As a part of the applied study on a sample of 38 individuals professionals and academics, the researcher used a number of statistical and mathematical methods in data analysis in addition to SPSS v 23 and Excel data processing. The study concluded that the Algerian accounting environment is currently adapted to the historical cost model And recommended that both commercial and tax law should be adapted to the accounting system in order to improve the use of accounting measurement alternatives.

Key words: accounting measurement, historical cost, fair value, accounting measurement alternatives, accounting environment, accounting system

* المؤلف المرسل.

تمهيد:

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

إن من الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم المعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم المالية حيث يستخدم المحاسبون العديد من الأسس المختلفة للقياس المحاسبي وتعد التكلفة التاريخية أحد الطرق المستخدمة في التقييم والقياس لتوفرها على الموثوقية اللازمة وهي أحد بدائل القياس الكلاسيكية والأكثر انتشاراً، إلا أنها شهدت انتقادات عديدة وجهت لها بسبب أنها لا تقيس القيمة الاقتصادية للمؤسسة وتؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية، وأنها تعبر عن الماضي ولا تستطيع قياس الحاضر أو التنبؤ بالمستقبل، من هنا استمر التفكير في وضع حلول لهذه التعثرات بالبحث عن بديل يحقق قيمة أكثر تعبيرا وتمثيلا وقياساً، بحيث تحقق هذه القيمة أهداف المحاسبة في إعطاء صورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي وأداء المؤسسة، وفي ظل هذه المعطيات تم التوجه إلى القيمة العادلة بحثا عن توفير وإعطاء معلومات محاسبية ذات جودة من أجل تعزيز الشفافية والإفصاح في عرض القوائم المالية.

لقد أدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى استحداث بدائل للقياس المحاسبي إضافة للتكلفة التاريخية ويتعلق الأمر بتطبيق القيمة العادلة التي توجهت لتطبيقها معظم الهيئات المهنية المشرعة للمعايير المحاسبية في معظم الدول، هذه الأخيرة التي تساهم في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية إلا أن تطبيقها في الجزائر يتطلب تحدي بعض العوائق والصعوبات المتعلقة بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية، لذا جاءت هذه الدراسة لتعالج إشكالية واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

أ. إشكالية الدراسة:

إن رغبة الجزائر في الوصول إلى إقتصاد تنافسي وتوفير بيئة أعمال مناسبة وملائمة دفعها إلى إجراء مجموعة من الإصلاحات من بينها تغيير النظام المحاسبي من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF، وتعتبر القيمة العادلة من أبرز ما جاء به النظام الجديد كأحد نماذج القياس تضاف إلى التكلفة التاريخية، وعليه من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكال التالي:

" ما هو واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) ؟ "

ب. الأسئلة الفرعية:

- ما مدى مساهمة القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية (خاصية الملائمة والموثوقية؟.
- إلى أي مدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية مقومات القياس وفق التكلفة التاريخية ؟.
- إلى أي مدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية مقومات القياس وفق القيمة العادلة ؟.
- ما هي أهم التحديات التي تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية؟.

ج. فرضيات البحث:

- من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها تم وضع الفرضيات التالية:
- يساهم استخدام القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية (خاصية الملائمة والموثوقية)؛
- توفر البيئة المحاسبية الجزائرية مقومات الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق التكلفة التاريخية؛
- توفر البيئة المحاسبية الجزائرية مقومات الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق القيمة العادلة؛
- هناك تحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

د. أهمية الدراسة: تكمن أهمية الدراسة في أهمية موضوع القياس المحاسبي، وبالضبط في أهمية استخدام بديل القياس المحاسبي المناسب من اجل الحصول على قوائم مالية ذات جودة وملائمة وبالتالي يستفيد منها مستخدمي هذه القوائم من اجل اتخاذ قرارات مناسبة.

ه. أهداف الدراسة:

- تهدف هذه الدراسة إلى بلوغ الأهداف التالية:
- التعريف بمفهوم قواعد القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) ؛
- الوقوف على مدى مساهمة القياس في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية ؛

- تشخيص متطلبات قواعد القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- التعرف على التحديات التي تواجه تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

أولا: الاطار النظري للدراسة:

- ضمن هذا الاطار سنتطرق إلى المفاهيم النظرية للقياس المحاسبي والإصلاح المحاسبي في الجزائر، وقواعد القياس المحاسبي وفق (SCF).

1. مفهوم القياس المحاسبي:

- قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات لعملية القياس هي و إن اختلفت إلى حد ما في الشكل، إلا أنها تتفق في المضمون ومن بين هذه التعاريف نذكر:
- ويعرف القياس بأنه «مقارنة الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية أموجب قواعد محددة ،وهي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معنية هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي».[1]
- أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي فهو ذلك الصادر عن تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A)، كما ورد في نصه : "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشاة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءا لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.[2]

2. أهمية القياس المحاسبي:

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

كما أن ضرورة القياس المحاسبي في مظهره النقدي يظهر بوضوح عندما تكون هناك رغبة في إجراء مقارنة بين البدائل الاستثمارية، والتي تكون عادة مختلفة حسب طبيعة النشاط ولكن عندما تكون جميعها مَعَبراً عنها بالصورة العددية، تصبح إمكانية المقارنة أكثر وضوحاً وسهولة، كما أن المقارنة تصبح ممكنة إلى حد ما لنفس الشركة ولكن في أوقات مختلفة، وذلك لأنه على الرغم من اختلاف الأنشطة التي تتم فيها من زمن لأخر أن إلا إمكانية المقارنة موجودة لكون جميع العمليات على تعددها يُعبر عنها بنفس أداة القياس الكمي ألا وهي الوحدة النقدية، وبالتالي فان أهمية القياس تنبع من أنها لغة التخاطب المشتركة التي يتم فيها التعامل بها من قبل جميع المستخدمين للمعلومات.[3]

3. أركان القياس المحاسبي:

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

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

ثالثاً: وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس. فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع

هي محلا للقياس، في هذه الحالة فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لابد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، أهي الدينار أو الدولار..... إلخ.

رابعا: الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس ، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية ، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار و أساليب عملية القياس المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضا.[4]

4. قواعد القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF

يعد مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أبرز المبادئ المحاسبية المهمة في عملية القياس المحاسبي من خلال هذا المنطلق جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بجملة من القوانين والمراسيم على غرار القانون 11/07 الصادر في 25/11/2007 المتضمن نظام المحاسبة المالية (SCF) والذي دخل حيز التنفيذ إبتداءاً من سنة 2010م، وجاء بعده المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26مايو 2008م ليعزز القانون السابق حيث تضمن هذا المرسوم تطبيق أحكام القانون (07/11) ، بالإضافة إلى إصدار القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 25/03/2009 العدد رقم 19 للجريدة الرسمية، ويعتبر هذا الإطار المرجع القانوني للمعالجة المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي المالي SCF وقد تضمن هذا النظام كيفية القياس والتقييم لكل عنصر من عناصر القوائم المالية سواء عند الحيازة أو مرة أو عند التقييم اللاحق، وقد تبنى هذا النظام الرؤية الاقتصادية بدلاً من الرؤية القانونية أي أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني التي كانت سائدة ولها الأولوية في النظام السابق، فوفقاً لمبادئ النظام المحاسبي المالي الذي تمت الإشارة له في الفصل الثاني (الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية المعايير المحاسبية) في المادة 6 إلى أن أحد المبادئ الأساسية والتي اعتبرها أساس في عملية إعداد الكشوف المالية هو مبدأ التكلفة التاريخية،5 وهذا ما أكدته أيضا المادة 16 " تقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة"6 في حين عمدت حسب نفس الفقرة إلى أن بعض الأصول والخصوم مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيّم بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) **" غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية"**,[7] بمعنى هناك بعض الشروط و الطرق الخاصة في التقييم و التي تستند إلى حالات خاصة كالأصول البيولوجية والأدوات المالية في عملية القياس والتقييم.

جاء في نص الفقرة 112.1 في القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:[8]

1/ القيمة الحقيقية أو (التكلفة الراهنة)؛ 2/ قيمة الانجاز؛ 3/ القيمة المحينة أو(قيمة المنفعة).

كما جاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 لتؤكد ضرورة تقيّد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية".[9]

ولقد أشار النظام المحاسبي المالي أ إلى حد المقومات التي يرتكز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة وضرورة توفرها بتوفر شروطها:[10]

1/ تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق؛ 2/ يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون؛ 3/ تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

وعليه و من خلال ما جاء به النظام المحاسبي فإنه رخص للمؤسسات بعض المعالجات وإعادة تقييم الحسابات وفق القيمة العادلة وذلك لجملة من الأصناف نحددها فيما يلي:

1/ الأصول المادية والمعنوية والمالية؛ 2/ المخزونات؛ 3/الإعانات العمومية؛ 4/ الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية؛ 5/ القروض والخصوم المالية؛ 6/ تقييم الأعباء والمنتجات المالية؛ 7/ عقود الإيجار التمويلي؛ 8/ الافتراضات والديون المماثلة؛

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

ثانيا: الدراسات السابقة:

– دراسة محمد سفير و جمال مدات (2012) بعنوان[11]: القيمة العادلة بين حتمية التطبيق وإشكالية التحديد

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة وتحليل إشكالية مدى إمكانية الاعتماد على القيمة العادلة في التقييم في ظل المحيط المالي الحالي وذلك بإتباع الأسلوب الوصفي التحليلي وتم التعرض إلى المداخل المختلفة المستعملة في القياس المحاسبي وكيفية إثبات المعاملات التي تقوم بها الشركات في العمليات اليومية وكذا مشاكل تقدير القيمة العادلة كما توصل الباحثان إلى جملة من النتائج أهمها:

-نظرا لصعوبة تحديد القيمة العادلة وخاصةً في الدول المتخلفة اعتبرت كمعالجة بديلة مسموح بها في حين طريقة التكلفة التاريخية تمثل المعالجة المرجعية وهذا إذا تعذر تحديد القيمة العادلة؛

-ضرورة تطبيق القيمة العادلة وذلك بإيجاد طرق أخرى لتحديد القيمة العادلة بما يتلاءم مع الأنظمة الاقتصادية للدول النامية وكذا تسهيل قواعد محاسبة القيمة العادلة المثيرة للجدل بغية إعطاء الشركات مرونة أوسع في التقييم للقيمة العادلة؛

– دراسة عوادي نعمان (2012) بعنوان[12]: القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة

هدفت الدراسة إلى محاولة بيان مختلف طرق قياس الأصول (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة العادلة) أثر 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، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لمعالجة الموضوع من جانب ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي في مجال قياس الأصول، واعتمد المنهج المقارن أمن جل الوقوف على مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال قياس الأصول. ومن أهم نتائج الدراسة:

-لا يمكن الاستغناء عن خاصية الموثوقية و الملائمة 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.

– دراسة زهير خضر ياسين (2010) بعنوان[13]: القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

هدفت الدراسة لمعرفة واقعية وسلامة القياس المحاسبي والتنبؤ بالمتغيرات التي تؤثر في قيمة المؤسسة في ظل قصور تطبيق التكلفة التاريخية، حيث جاءت هذه الدراسة للوقوف أيهما الأكثر تطبيق، والتعريف بمحاسبة المشتقات في مؤسسات الأعمال، وذلك بالاعتماد على أسلوب المنهج الاستقرائي الوصفي مع بيان مدى تطابق ذلك ما مع جاء به النظام المحاسبي الموحد في العراق، والمعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقي، وتقديم مقترح لتحديث ما هو مطبق في العراق بهذا الصدد وتطويره باتجاه الأخذ بمحاسبة المشتقات من خلال تعميق البحث الأكاديمي بالموضوع وتطوير التطبيق العملي في النظام المحاسبي الموحد. ومن أبرز نتائج الدراسة:

أن التكلفة التاريخية أساس للتسجيل والقياس المحاسبي لم تعد قادرة على مواكبة المتغيرات المالية والاقتصادية التي يمر بها العالم مما دفع بالفكر المحاسبي إلى طرح بديل هو القيمة العادلة ومحاسبة المشتقات، كما أن المعايير المحاسبية الدولية قد واكبت هذا المتغير في العالم أو صدرت عدة معايير لتنظم هذه الحالة.

- دراسة Can Tansel Kaya، (2013) بعنوان[14]:

Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more "Fair"?

تناولت هذه الورقة الطبيعة الغامضة لمحاسبة القيمة العادلة وصعوبة تطبيقها وتشدد على أهمية محاسبة التكلف التاريخية لتجنب أي أزمة مستقبلية محتملة، حيث 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 محاسبة القيمة العادلة هناك ما هو أكثر إثارة للقلق هو عدم وجود رقابة كافية على تطبيق هذه المعايير، وتميز محاسبة القيمة العادلة بالذاتية مما قد يهز الأساس الأخلاقي للبيئة المحاسبة في المستقبل.

- دراسة Paul Jaijairam، (2013) بعنوان:

"Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting"[15]

هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين طريقة القيمة العادلة وطريقة التكلفة التاريخية ومدى تأثير كلا الطريقتين على البيانات المالية وإبراز نقاط تفوق كل طريقة على الأخرى وخلصت الدراسة إلى أن اختيار الطريقة المناسبة بين كلتا الطريقتين ليس من السهل وذلك لأن كل من الطر يقتين لها مزايا وعيوب إذ أن طريقة التكلفة التاريخية سهلة الاستخدام وبسيطة للفهم إلا أن أنصار القيمة العادلة دعو إلى إعادة النظر في محاسبة التكلفة التاريخية بسبب جملة من العيوب لعل أهمها خلال فترات التضخم ومن ناحية أخرى تبرز نجاعة استخدام محاسبة القيمة العادلة في

نقل القيمة الحالية للأصول والخصوم وفقا لظروف السوق بحيث يوفر لمستخدمي القوائم المالية مزيد من المعلومات المالية الحالية إلا أن محاسبة القيمة العادلة لديها بعض العيوب مثل الذاتية والتعقيد ومع ذلك يبقى استخدام طريقة محاسبة القيمة العادلة متفوق على استخدام طريقة التكلفة التاريخية.

- دراسة Nour Aldeen M.et al، (2014)، بعنوان:

The Impact of Fair Value Measurements on Income Statement: IFRS 13 "an Application Study in Insurance Companies"[16]

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 حيث 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 ا عن لبيانات المالية.

ثالثا: الاطار التطبيقي للدراسة:

نظرا للطبيعة الفلسفية الجدلية لموضوع الدراسة فقد اعتمد الاطار التطبيقي للدراسة على القيام بإجراء دراسة استقصائية مع عينة مختارة بعناية ودقة وتحليل اجاباتها احصائيا وفق المراحل والخطوات التالية:

1. مجتمع عينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين (أكاديميين ومهنيين) في ولاية ورقلة ، حيث اشتملت الفئة الأولى جميع الأكاديميين القريبين من مجال المحاسبة، وكانت الأسباب الكامنة وراء اختيار هذه الفئة لما لهم من دراية وفهم للتأصيل النظري لأصل الموضوع، لذلك كان لابد من معرفة رأيهم في إمكانية استخدام القياس المحاسبي، أما الفئة الثانية فقد احتوت جميع المهنيين المحاسبين الذين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى محافظي الحسابات، وذلك لأنهم الأكثر التصاقا بمداخل ومشاكل القياس المحاسبي فهم يتولون مسؤولية إثبات العمليات وهم على دراية عالية بطرق يد ركون آثار القياس المحاسبي على القوائم المالية، وعليه كان ضروريا معرفة موقفهم من القياس وأهميتها، تطبيق بدائل القياس المحاسبي،أما العينة التي وقع عليها الاختيار فهي تتكون من فئتين: الفئة الأولى: وتشتمل هذه المجموعة على الأساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة المحاسبة وكذا الأساتذة ذوي الاختصاصات القريبة من المحاسبة، بالإضافة إلى طلبة الماجستير والدكتوراه تخصص محاسبة الذين لهم علاقة بموضوع القياس المحاسبي، أما الفئة الثانية: اشتملت على جميع محافظي الحسابات وكذا المحاسبين العاملين في مكاتب المحاسبة والمحاسبين المهنيين والمدراء الماليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية.

2. التحليل الاحصائي لأسئلة الاستبانة:

1.2. التحليل الديموغرافي لعينة الدراسة:

بالنسبة لعينة الدراسة فقد تم تحليل المؤشرات الديموغرافية التالية:

أ. المؤهل العلمي:

الجدول رقم (2): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	ليسانس	ماجستير	دكتوراه	دراسات أخرى	المجموع
التكرار	21	8	7	2	**38**
النسبة المؤية	%55.3	%21.1	%18.4	%5.3	**٪100**

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS 23

نلاحظ من خلال الجدول (2) أن توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي بلغ 55.3% بالنسبة لحاملي شهادة ليسانس وهي الفئة الأكثر تكراراً في عينة الدراسة كما أن هذه النسبة هي الأعلى في هذه العينة، ثم تليها نسبيتين متقاربتين بالنسبة للماجستير والدكتوراه على التوالي بنسبة 21.1% و 18.4% ويلاحظ أيضا في الأخير أن هناك نسبة مقدارها 5.3% من عينة الدراسة والتي تمثل الفئة الأقل تكرار

حيث تمثل هذه النسبة أفراد العينة الذين يمارسون مهنة المحاسبة رغم عدم حصولهم على شهادات الليسانس والماجستير والدكتوراه إلا أنهم يملكون شهادات أخرى مكنتهم من ممارسة مهنة المحاسبة، من خلال ما سبق نستنتج أن أفراد عينة الدراسة من ذوي الكفاءة والمستوى الأكاديمي العالي مما يضفي على إجابات العينة مصداقية ودقة جيدة.

ب. مجال التكوين:

الجدول رقم (3): توزيع أفراد العينة حسب مجال التكوين

مجال التكوين	المحاسبة	المالية	المجموع
التكرار	31	7	38
النسبة المؤية	%81.6	%18.4	٪100

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS 23

ما نلاحظه من الجدول (3) أن غالبية أفراد العينة ضمن تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 81.6% وهي نسبة عالية وجيدة وذلك لأن موضوع الدراسة يتطلب أن يكون للمجيب دراية ومعرفة كافية في مجال المحاسبة وخاصة في القياس والتقييم، كما أن باقي أفراد العينة كانوا ضمن تخصص المالية أين صلت نسبتهم إلى 18.4% ، هذه النسبة صغيرة مقارنة بحجم العينة إلا أنها تبقى ذات أهمية بالنسبة لأفراد العينة لما لهم من قاعدة محاسبية حول موضوع الدراسة، كما أن هاتين النسبتين تشيران إلى أن إجابات الدراسة تستند إلى معرفة بموضوع الدراسة.

ج. مجال العمل:

الجدول رقم (4): توزيع أفراد العينة حسب مجال العمل

الوظيفة	أستاذ جامعي	محافظ حسابات	محاسب	مدير مالي	المجموع
التكرار	13	3	21	1	38
النسبة المؤية	%34.2	%7.9	%55.3	%2.6	٪100

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS 23

يتضح من خلال الجدول (4) أن أفراد عينة المحاسبين كانت الأعلى حيث بلغت نسبتهم 55.3% ثم تليها الأساتذة الجامعيين بنسبة 34.2% وتوزعت بقية النسب بين محافظي الحسابات بنسبة 7.9% والمديرين الماليين بنسبة 2.6%، وهذه النسب تسمح لنا بالتعرف على جميع أراء أفراد العينة من كلا الجانبين، الجانب النظري ممثلة في وجهة نظر الأكاديميين والجانب التطبيقي ممثلا في وجهة نظر المهنيين، مما يعني إمكانية الاعتماد على إجابات العينة والعمل عليها.

د. الخبرة المهنية:

الجدول رقم (5): توزيع أفراد العينة حسب مدة الخبرة المهنية

مدة الخبرة	5سنوات فما أقل	من 5 إلى 10 سنوات	من 10 إلى 15 سنوات	أكثر من 15 سنة	المجموع
التكرار	21	15	1	1	38
النسبة المؤية	%55.3	%39.5	%2.6	%2.6	٪100

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS 23

يتضح من خلال الجدول (5) لتوزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية أن النسبة الكبرى لعدد سنوات الخبرة لأفراد العينة كانت لذوي الخبرة التي تقل عن خمس سنوات بنسبة 55.3% ، ثم يليها أصحاب الخبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 39.5% في حين تساوت نسبة الفئتين الباقيتين) فئة 10 إلى15 سنة وفئة الأكثر من 15 سنة بنسبة 2.6 % ، من خلال هذه النسب يمكن القول إن غالبية أفراد العينة من ذوي الخبرة المتوسطة في مجال المحاسبة، وبالتالي هناك قدرة لأفراد العينة على الإجابة بموضوعية حول موضوع الدراسة مما ينعكس إيجاباً على إجابات العينة ويزيد من مصداقيتها.

2.2. التحليل الاحصائي لأجوبة عينة الدراسة المغلقة:

– مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تفعيل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية:

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

الجدول رقم (6): مساهمة القياس في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

عنصر المساهمة		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
لا يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في القياس المحاسبي	التكرار	16	5	17	2.0263	0.94402	محايد
	النسبة	%42.1	%13.2	%44.7			
لا تشكل المعلومات المستندة إلى التكلفة التاريخية أساسا دقيقا للتنبؤ واتخاذ القرار	التكرار	13	8	17	2.1053	0.89411	محايد
	النسبة	%34.2	%21.1	%44.7			
القياس وفق التكلفة التاريخية يستند إلى وثائق ومستندات مثبتة قابلة للتحقق مما يعزز من خاصية الموثوقية	التكرار	2	6	30	2.7368	0.55431	موافق
	النسبة	%5.3	%15.8	%78.9			
تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية يساهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية	التكرار	14	14	10	1.8947	0.79829	محايد
	النسبة	%36.8	%36.8	%26.3			
البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات موثوقية عالية	التكرار	5	13	20	2.3947	0.71809	موافق
	النسبة	%13.2	%34.2	%52.6			
تسمح المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة مستخدمي القوائم المالية من تصحيح الأخطاء المتخذة في القرارات الاستثمارية المستقبلية	التكرار	2	11	25	2.6053	0.59455	موافق
	النسبة	%5.3	%28.9	%65.8			
تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة	التكرار	4	6	28	2.6316	0.67468	موافق
	النسبة	%10.5	%15.8	%73.7			
تحقق بيانات القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية لأنها تعكس آخر تقييم	التكرار	3	10	25	2.5789	0.64228	موافق
	النسبة	%7.9	%26.3	%65.8			

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS 23

يمكن من خلال هذا الجدول أعلاه معرفة أهم نقاط وعناصر التكلفة التاريخية التي تساهم في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، حيث نلاحظ ما يلي:

- يعتبر القياس وفق التكلفة التاريخية الذي يستند إلى وثائق ومستندات مثبتة قابلة للتحقق التي تعزز من خاصية الموثوقية أهم عنصر مساهمة في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بمعدل 2.7368 وبانحراف معياري قدره 0.55431 حيث تتركز الإجابة ضمن معيار موافق.

- أما فيما يخص الفقرتين الأولى والثانية والأخيرة فنلاحظ أنها الأقل موافقة في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وذلك بمعدل 2.0263 للفقرة الأولى و 1.8947 للفقرة الأخيرة وانحراف معياري قدره 0.94402 للفقرة الأولى و 0.79829 للفقرة الأخيرة، حيث أن هذه النتائج تشير إلى تركز الإجابات ضمن معيار محايد ومنه يمكن القول أ نهما الأجزاء الأقل مساهمة في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

يتضح من الجدول أعلاه مدى مساهمة القيمة العادلة في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبة وذلك من خلال فقراته، إذ نلاحظ أن المعلومات المعدة وفق القيمة العادلة والتي تزود المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة في أولويات المساهمة للخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بالنسبة للقيمة العادلة وذلك بمعدل 2.6316 وانحراف معياري قدره 0.67468، ثم تليها وبدرجة أقل خاصية تسمح المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة مستخدمي القوائم المالية من تصحيح الأخطاء المتخذة في القرارات الاستثمارية المستقبلية بمعدل 2.6053 وانحراف معياري قدره 0.59455 في حين أن بقية الفقرات تعتبر الأقل إسهاما، هذه النتائج تشير إلى تركز الإجابات ضمن معيار موافق.

أ. مدى إستجابة البيئة الجزائرية لمتطلبات القياس وفق التكلفة التاريخية

سنسعى في هذا الجانب للإجابة على التساؤل المتعلق بمدى توفير البيئة المحاسبية الجزائرية لمقومات الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي من خلال جملة من الفقرات.

الجدول رقم (7): مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية

عنصر المساهمة		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم التكلفة التاريخية	التكرار	7	5	26	2.5000	0.79695	موافق
	النسبة	%18.4	%13.2	%68.4			
ارتفاع مستوى إدراك و وعي المجتمع المحاسبي الجزائري، يسهل استخدام القياس بالتكلفة التاريخية في الشركات الجزائرية	التكرار	4	6	28	2.6316	0.67468	موافق
	النسبة	%10.5	%15.8	%73.7			
تعبر التكلفة التاريخية عن حدوث عمليات فعلية وليست إفتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية	التكرار	3	7	28	2.6579	0.62715	موافق
	النسبة	%7.9	%18.4	%73.7			
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام التكلفة التاريخية	التكرار	1	15	22	2.5526	0.55495	موافق
	النسبة	%2.6	%39.5	%57.9			
تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية	التكرار	3	13	22	2.5000	0.64724	موافق
	النسبة	%7.9	%34.2	%57.9			
لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية	التكرار	17	15	6	1.7105	0.73182	محايد
	النسبة	%44.7	%39.5	%15.8			

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS 23

يعرض الجدول 7 في فقراته مدى توفر المقومات في البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي، حيث أن القيم المعبر عنها في الجدول تشير إلى أن التكلفة التاريخية تعبر عن حدوث عمليات فعلية وليست إفتراضية وبالتالي فهي أكثر موثوقية وهذا من خلال المعدل المتوسط المتحصل عليه 2.6579 والانحراف المعياري 0.62715 بالإضافة إلى ارتفاع مستوى إدراك و وعي المجتمع المحاسبي الجزائري، يسهل استخدام القياس بالتكلفة التاريخية في الشركات الجزائرية بمعدل 2.6316 وانحراف معياري قدره 0.67468 في حين أن أفراد المجتمع المحاسبي يضعون في أخر أولويات هذا المقوم لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية بمعدل مقداره 1.7105 وإنحراف قدره 0.73182 وهذا ما يدل على تركز الإجابات ضمن معيار موافق أي أن الظروف القانونية والثقافية حسب أرائهم ملائمة لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبية.

ب. مدى إستجابة البيئة الجزائرية لمتطلبات القياس وفق القيمة العادلة

الجدول رقم (8): مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة

عنصر المساهمة		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة	التكرار	23	9	6	1.5526	0.76042	غير موافق
	النسبة	%60.5	%23.7	%15.8			
ارتفاع مستوى إدراك و وعي المجتمع المحاسبي الجزائري، يسهل استخدام القيمة العادلة في الشركات الجزائرية	التكرار	12	7	19	2.1842	0.89610	محايد
	النسبة	%31.6	%18.4	%50			
تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات يسمح بتجاوز مشاكل القياس بالتكلفة التاريخية	التكرار	1	11	26	2.6520	0.53405	موافق
	النسبة	%2.6	%28.9	%68.4			
تؤدي الجمعيات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة	التكرار	19	15	4	1.6053	0.67941	غير موافق
	النسبة	%50	%39.5	%10.5			
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو	التكرار	12	12	14	2.0526	0.83658	محايد

عدم استخدام القيمة العادلة	النسبة	%31.6	%31.6	%36.8			
لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة	التكرار	22	8	8	1.6316	0.81940	غير موافق
	النسبة	%57.9	%21.1	%21.1			

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS 23

من خلال الجدول8 يتبين لنا أن مجمل الفقرات تشير إلى عدم توفر المقومات الثقافية في البيئة الجزائرية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، حيث كان يتراوح معدل الوسيط الحسابي لأغلب فقرات ما بين 1.5526 إلى 1.6316 مما يشير إلى تركزها ضمن معيار غير موافق، وهذا راجع حسب رأيهم إلى عدم وجود درجة من الوعي لدى أفراد المجتمع المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة إضافة إلى غياب دور الجمعيات المهنية في عملية التأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة، هذا ما جعل رؤية المستجوبين في إطار إجاباتهم ضرورة تعميق وتطوير فهم أفراد المجتمع المحاسبي للقيمة العادلة والذي من شأنه رفع مستوى إدراك و وعي المجتمع المحاسبي مما قد يسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

ج. تحديات التي تواجه تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

الجدول رقم (9): تحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

عنصر المساهمة		غير موافق	محايد	موافق	المتوسط	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
لا تأخذ التكلفة التاريخية بتغيرات الأسعار عند إجراء القياس المحاسبي	التكرار	5	7	26	2.5526	0.7240	موافق
	النسبة	%13.2	%18.4	%68.4			
يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس الدخل إلى تضخيمه في حالة ارتفاع الأسعار وبالتالي إلى تآكل القدرة الشرائية لرأس المال	التكرار	6	13	19	2.3421	0.74530	موافق
	النسبة	.15%	%18.4	%50			
يضع المستثمر أهمية كبيرة على خاصية الملائمة في عملية اتخاذ القرار	التكرار	4	7	27	2.6053	0.6791	موافق
	النسبة	%10	%18.4	%71.1			
القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية	التكرار	8	9	21	2.3421	0.81461	موافق
	النسبة	%21.1	%23.7	%55.3			
هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي وفق التكلفة التاريخية	التكرار	1	16	21	2.5263	0.55687	موافق
	النسبة	%2.6	%42.1	%55.3			
لا يوجد سوق مالي فعال في البيئة الجزائرية	التكرار	6	0	32	2.6842	0.73907	موافق
	النسبة	%15.8	%0	%84.2			

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على البرنامج الاحصائي SPSS 23

يوضح الجدول 9 التحديات التي قد يواجهها المحاسب عند استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية، حيث نرى أن كل الإجابات تركزت ضمن معيار موافق مما يشير إلى أن هناك عوائق تواجه المحاسب عند استخدام القيمة العادلة، والسبب في ذلك وبدرجة أولى يعود إلى صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول والخصوم، بالإضافة إلى أن القياس وفق القيمة العادلة يتطلب قدرا كبيرا من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة، وهذا حسب الوسط الحسابي المساوي ل 2.6842 بينما جاء معدل المتوسط لبقية الفقرات ما بين 2.3421 و 2.6053 والتي أشارت إلى أراء المستجوبين حول جملة من التحديات وكانت من بين صعوبة جمع المعلومات وفق القيمة العادلة وعدم جاهزية المؤسسات لاستخدام القيمة العادلة إضافة إلى ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة.

الخـــــــاتـــــمـــــة

في معالجتنا لموضوع واقع القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، حاولنا دراسة إشكالية ماهو واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية والتي كان الهدف منها معرفة البديل الأنسب والأقرب والملائم للبيئة الجزائرية من وجهت نظر الأكاديميين والمهنيين، إذ أن الدراسة النظرية تشير إلى أن نموذج التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية ونموذج القيمة العادلة يحقق قدرا أكبر من الملاءمة وهذا ما أجمعت عليه أغلب الدراسات السابقة، كما أن الجزائر قامت بإصلاحات محاسبية لمواكبة التطورات الاقتصادية الدولية، حيث قامت بتبني محاسبة القيمة العادلة بعد أن كانت التكلفة التاريخية هي الوحيدة، إلا أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن البيئة الجزائرية توفر بعض المقومات لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في حين لا تتوفر هذه المقومات عند نموذج القيمة العادلة.

- **اختبار الفرضيات:**

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

- **الفرضية الأولى:** يساهم استخدام القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية (خاصية الملائمة والموثوقية).

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن إستخدام التكلفة االتاريخية يعزز من خاصية الموثوقية في القياس المحاسبي ولا يعزز خاصية الملائمة، كما أن استخدام القيمةالعادلة في القياس المحاسبي يساهم بقدر أكبر في خاصية الملائمة وبشكل أقل في خاصية الموثوقية.وهذاما يعني قبول صحة الفرضية.

- **الفرضية الثانية:** توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون البيئة الجزائرية في اتجاه توفير المقومات الاقتصادية لاستخدام التكلفة التاريخية وتوفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدامها وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية.

- **الفرضية الثالثة:** توفر البيئة المحاسبية المقومات استخدام تكلفة التاريخية كما أن البيئة الجزائرية لا توفر جميع المقومات لاستخدام القيمة العادلة. وهذا ما يعني عدم قبول صحة الفرضية.
- **الفرضية الرابعة:** هناك تحديات تواجه المحاسب في تطبيق القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

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

- **الاستنتاجات:**

- هناك إجماع من طرف أفراد المجتمع المحاسبي على أن القياس وفق التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية والقياس وفق القيمة العادلة يحقق قدرا أكبر من الملائمة.
- يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس إلى إعطاء صورة غير صادقة للوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية في ظل تغيرات الأسعار.
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.
- عدم وجود سوق نشطة وعدم انفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية الأمر الذي من شأنه أن يساعد ويسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل في حين توفرها.
- يتمنع أفراد المجتمع المحاسبي بوعي لمفهوم التكلفة التاريخية، كما أن البيئة الجزائرية تفتقر إلى إدراك كبير لمفهوم القيمة العادلة بسبب الغموض الذي يعتريه.
- تميل البيئة الجزائرية إلى عدم الرغبة بالتغيير في إتباع الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القياس المحاسبي.
- ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة.

- **التوصيات:**

- ضرورة رفع مستوى إدراك و وعي أفراد المجتمع المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة من خلال تكوينهم وتدريبهم من طرف المؤسسات والجمعيات المهنية.
- ضرورة تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة نظراً لان المعايير المحاسبية توصي بالقياس المستند إلى القيمة العادلة.
- ضرورة السعي وراء إيجاد سوق نشطة والانفتاح على الاسوق العالمية بما يتوافق مع البيئة الاقتصادية الجزائرية.

- ضرورة تكييف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي.
- محاولة تنشيط وتفعيل أداء البورصة في الجزائر وكذا تحسين الأداء المالي للمؤسسات المالية.
- محاولة إيجاد وإنشاء هيئة رسمية تضمن إصدار معلومات حول الاقتصاد الجزائري بكل مصداقية وشفافية.
- إنشاء جهاز حكومي يتولى إصدار والإعلان دورياً عن القيمة العادلة لمختلف السلع التي يتم تداولها في السوق المحلي.

الاحالات والمراجع:

1- سيد عطا االله السيد، النظريات المحاسبية المالية، الطبعة 01 درا الراية للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2009، ص: 181.

2 – وليد ناجي الحيالي ، نظرية المحاسبة ، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك ، الدنمارك ، ص: 100.

3 – يامن خليل الزغبي، مذكرة ماجستير بعنوان القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، قسم المحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك ص 29- 30 سنة 2005.

4 – وليد ناجي الحيالي ، نظرية المحاسبة ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ،2007, ص.ص:101-102.

5 – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 15، 74 ذو القعدة 1428 هـــ الموافق 25 سنة نوفمبر 2007، ص: 4 .

6 – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 22، 27 جمادى الاول 1429 هـــ الموافق سنة ماي 2008، ص: 12.

7 – نفس المرجع والصفحة السابقة.

8 – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص: 6.

9- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27 مرجع سبق ذكره، ص: 12.

10- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص: 87.

11 – محمد سفير و جمال مدات، مقال بعنوان القيمة العادلة بين حتمية التطبيق وإشكالية التحديد، مجلة المعارف قسم العلوم القانونية والاقتصادية، العدد 13 ديسمبر, مصر, 2012.

12- عوادي نعمان، بعنوان القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة، جامعة باجي مختار عنابة ، الجزائر 2012.

13- زهير خضر ،ياسين مقال بعنوان القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور العدد / 14 / خاص الجزء الثاني/2

14 - Paul Jaijairam Article entitled Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting Review of Business Information Systems – First Quarter Volume 17, Number 1 Bronx Community College, City University of New York, USA 2013.

15 - Can Tansel Kaya Article entitled Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more "Fair"? TheJournal of Accounting and Finance Jel Classification: M41, M49 October/2013.

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

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

رفيقة صغراوي، محمد العربي قزون، علي بوزيت (2017)، **واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية –**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 03 (العدد 02)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 13-25.

يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـــ **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نَسب المُصنَّف – غير تجاري – منع الاشتقاق 4.0 دولي** (CC BY-NC 4.0).

The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Algerian Review of Studies in Accounting and Finance is licensed under a Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0).