



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير
فرع علوم تجارية، تخصص محاسبة مالية

بغنوان:

تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام
المحاسبي المالي
دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين خلال الفترة
(مارس - ماي 2015)

من إعداد الطالب : هشام شلغام
نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 18 نوفمبر 2015

أمام اللجنة المكونة من السادة:

- أ.د/ أعمار عزاوي (أستاذ، جامعة ورقلة) رئيساً
د/ محمد زرقون (أستاذ، جامعة ورقلة) مشرفاً ومقرراً
د/ عبد الله مايو (أستاذ، جامعة ورقلة) مناقشاً
د/ محمد الصغير قريشي (أستاذ، جامعة ورقلة) مناقشاً

السنة الجامعية 2015/2014

علم العليم و عقد العقول إختلفا

من ذا الذي فيهما قد أحرز الشرفا

السلم قال أنا أحرزت غايته

و العقد قال أنا السرحمن ببي عسرفا

فأفصح العلم إفصاحا وقال له

بأين الله في قرآنه وتصفا

فأيقن العقل أن العلم سيده

فقبده العقل رأس العلم وانصرفا

إِهْدَاء

إلى حكمتي وعلمي ... إلى أدبي وحلمي... إلى طريقي المستقيم ... إلى طريق الهداية... إلى من أرضعتني الحب والحنان ... إلى رمز الحب وبلسم الشفاء ... إلى القلب الناصع بالبياض ... إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل. إلى بسملة الحياة وسر الوجود ... إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحني.
إلى كل من في الوجود بعد الله ورسوله ... إلى أغلى الحبايب **** أمي الحبيبة الغالية****

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

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

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

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

شكر

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

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الدكتور محمد زرقون لقبوله الإشراف على مذكري ومتابعته ومواصلته بالنصح الدائم لي، وأسأله الله أن يجزيه عنا كل خير ويدم الصحة عليه.

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء مخبر أداء المؤسسات والاقتصاديات في ظل العولة ومخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة اللذين زودنا بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا البحث، كما لا يفوتنا أن نشكر كافة موظفي وعمال كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير وأخص بالذكر عمادة الكلية وقسم العلوم التجارية الذين ساعدونا على إتمام هذا البحث وقدم لنا العون ومد لنا يد المساعدة، كما أتقدم بخالص الشكر لزملائي دفعة ماجستير محاسبة مالية 2013 على التوجيهات والنصائح والمساعدة في إتمام هذا العمل.

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

الأستاذ السعيد هتهات في ضبط ومعالجة البيانات الإحصائية.

الأستاذة فايذة خمقاني في التدقيق اللغوي.

الأستاذة الأصدقاء عبد الباقي بضياف، الطاهر زعباط، صالح خويلدات، عبد الهادي خمقاني، في تقويم العمل وتقديم النصح.

الأستاذ الصديق النجمي سعيدات في الترجمة اللغوية.

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

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتقييم بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين وتبسيط الضوء على (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة) كأحد بدائل القياس المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكيف 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، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من 70 فرد بين مهنيين وأكاديميين وتم الإبقاء على 62 مستجوب، واستخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية في تحليل البيانات بالإضافة إلى برنامج (SPSS v20) ومعالج البيانات Excel وقد توصلت الدراسة إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية 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.

Résumé:

Cette étude a pour but d'étudier et évaluer les alternatives de la mesure comptable dans l'environnement comptable Algérien et de mettre en évidence de (coût historique – juste valeur) comme l'une des alternatives de la mesure comptable en Algérie et les exigences d'adaptation de son application à la réalité de l'environnement comptable algérien afin de réaliser la qualité de l'information comptable, de plus, de connaître les éléments les plus importants offerts par l'environnement comptable Algérien pour appliquer ces alternatives et déterminer les obstacles les plus importants auxquels fait face le comptable lors de la pratique, où le chercheur s'est basé sur la méthodologie descriptive analytique et il a appliqué la méthodologie analytique dans l'analyse du questionnaire auquel a été distribué comme une partie de l'étude empirique sur un échantillon composé de 70 personnes entre professionnelles et académiques, en conséquence, 62 enquêtés ont été retenus parmi les 70 personnes interrogées, étant donné que le chercheur a utilisé un ensemble de méthodes statistiques et mathématiques dans l'analyse des données à l'aide du programme (SPSS v20) et le processeur de données EXCEL, l'étude a révélé que l'environnement comptable Algérien s'adapte actuellement avec le modèle du coût historique comme base de la mesure comptable, il a été également recommandé la nécessité d'adapter la loi commerciale et fiscale avec le système comptable et financier afin d'améliorer l'utilisation des alternatives de la mesure comptable de façon meilleur.

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

قائمة المحتويات

حكمة

الإهداء

الشكر

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

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات التطبيقية للقياس المحاسبي

3	المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي
3	المطلب الأول: القياس المحاسبي
10	المطلب الثاني: مداخل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة)
22	المطلب الثالث: واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
25	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
25	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
31	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
35	المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لبدائل القياس المحاسبي

40	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
40	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة
47	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
52	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
52	المطلب الأول: النتائج
71	المطلب الثاني: المناقشة

77.....	الخاتمة.....
82.....	المراجع.....
89.....	الملاحق.....
113.....	الفهرس.....

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
42	الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة	1.2
42	مجموع الاستبانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي	2.2
43	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	3.2
44	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	4.2
45	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	5.2
45	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	6.2
46	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع القطاع	7.2
47	مقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة	8.2
49	تقسيم فقرات المحاور وأجزاء محاور الاستبيان	9.2
51	نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة	10.2
51	نتائج معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور الاستبيان	11.2
53	سلم ليكرت الثلاثي	12.2
54	مساهمة التكلفة التاريخية في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	13.2
55	مساهمة القيمة العادلة في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	14.2
56	مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	15.2
57	المقومات الاقتصادية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي	16.2
58	المقومات الثقافية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي	17.2
59	المقومات القانونية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي	18.2
60	المقومات الاقتصادية والثقافية و القانونية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي	19.2
61	المقومات الثقافية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي	20.2
62	المقومات القانونية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي	21.2
63	المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي	22.2
63	مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	23.2
65	عوائق وتحديات تطبيق التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية	24.2
66	عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	25.2
67	عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	26.2
68	اختبار (t-test) لأراء الأكاديميين والمهنيين حول مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	27.2

69	اختبار (t-test) لأراء الأكاديميين والمهنيين حول مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي	28.2
70	اختبار (t-test) لأراء الأكاديميين والمهنيين حول عوائق وتحديات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	29.2

قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	عنوان الأشكال البيانية	الرقم الشكل
43	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	1.2
44	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	2.2
45	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	3.2
45	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	4.2
46	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع القطاع	5.2

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
01	نموذج الاستبيان	89
02	نتائج المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة	92
03	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لإجابات المستجوبين	94
04	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمحاو الاستبيان	97
05	نتائج إجابات المستجوبين لمحاو الاستبيان	98
06	نتائج مقاييس النزعة المركزية لإجابات المستجوبين	105
07	نتائج مقاييس النزعة المركزية لمحاو المستجوبين	108
08	نتائج اختبار (t-test) لأراء الأكاديميين والمهنيين	109

قائمة الرموز والاختصارات

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
IVSC	International Valuation Standards Council	مجلس معايير التقييم الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
SCF	systeme comptable financier	النظام المحاسبي المالي
VAN	Valeur Actuelle Nette	مؤشر القيمة الحالية الصافية
EPS	Earnings per share	مؤشر ربحية السهم
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

المقدمة

توطئة

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 المصدقية 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 تعبيراً وتمثيلاً 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 بحثاً 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 المشرفة للمعايير المحاسبية في معظم الدول، هذه الأخيرة التي تساهم في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية إلا أن تطبيقها في الجزائر يتطلب تحدي بعض العوائق والصعوبات المتعلقة بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية، لذا جاءت هذه الدراسة لتعالج ولدراسة وتقييم مدى ملائمة بدائل وطرق القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) للبيئة الجزائرية.

إشكالية الدراسة

تكمن مشكلة الدراسة في الجدل حول استخدام التكلفة التاريخية و صعوبة تطبيق طريقة القيمة العادلة في الواقع، وما مدى استيعاب البيئة الجزائرية لمفهوم عناصر بدائل القياس المحاسبي والأسس والقواعد الجديدة في التقييم، وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية، وعليه من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:
ما مدى ملائمة بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة) للبيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟.

الإشكاليات الفرعية:

- هل تساهم بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية (خاصية الملاءمة والموثوقية)؟.
- إلى أي مدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية مقومات الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي؟.
- ما هي أهم العوائق و التحديات التي تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية؟.
- هل هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول ملاءمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية؟.

فرضيات البحث:

- يساهم استخدام بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية (خاصية الملاءمة والموثوقية).
- توفر البيئة المحاسبية الجزائرية مقومات الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي.
- هناك عوائق و تحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.
- لا توجد فروق واختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول ملاءمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية.

مبررات اختيار الموضوع

- تكمن مبررات اختيار الموضوع فيما يلي:
- محاولة إجراء المقارنة بين نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وأثرهما على خصائص المعلومة المحاسبية.
 - الأهمية الكبيرة التي يكتسبها القياس المحاسبي لعرض عناصر القوائم المالية بكل شفافية ومصداقية.
 - التحولات التي شهدتها المعايير المحاسبية والاهتمام المتزايد بمدخل القيمة العادلة وتفوقها على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس والإفصاح.
 - الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر من أجل مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي.
 - تناول موضوع بدائل القياس المحاسبي في الأبحاث العلمية من شأنه الدفع بمسيرة الإصلاح المحاسبي في الجزائر.
 - محاولة التعرف على الخلفية النظرية لمعيار القيمة العادلة.
 - معرفة مكانة نموذج التكلفة التاريخية والقيمة العادلة والبديل الأكثر اعتماداً في البيئة المحاسبية الجزائرية.

أهداف الدراسة وأهميتها

تتبع أهمية هذه الدراسة في أن عملية القياس المحاسبي تعتبر من أهم الخطوات الأساسية لإعداد القوائم المالية، وتتبع أهمية هذه الدراسة أيضا من أنها ستبحث في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في عملية القياس والإفصاح في البيئة المحاسبية الجزائرية، وتسلط الضوء على محاسبة القيمة العادلة المنصوص عليها في معايير المحاسبية الدولية وما لهذا التطبيق من آثار متوقعة على تحسين ملاءمة المعلومات المحاسبية المقدمة وأثر ذلك على جودة التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية.

ويتمثل الهدف من هذه الدراسة في ما يلي:

- تسليط الضوء على مفهوم وأهمية التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ومحددات ومزايا تطبيقها.
- إبراز أهمية قواعد القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية وبالقيمة العادلة.
- إلقاء الضوء على أهم قواعد القياس عن القيمة العادلة أو أي معلومة تفيد في تقدير القيمة العادلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
- أثر تطبيق نموذج التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- الوقوف على طبيعة مفهوم عناصر بدائل القياس المحاسبي وفيما إذا كان هناك غموض حول هذه المفاهيم.
- الوقوف على مقومات ومعوقات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

حدود الدراسة

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

- أ- **الحدود المكانية:** تناولت هذه الدراسة تقييم واقع بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية حيث إقتصرت الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال تمثيلها في 18 ولاية عبر التراب الوطني.
- ب- **الحدود الزمانية:** تمت هذه الدراسة وطبقت على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة خلال فترة 03 أشهر ابتداء من شهر مارس 2015.
- ج- **الحدود الموضوعية:** تضمنت هذه الدراسة معظم جوانب الموضوع المتعلقة بالدراسة (النظرية والتطبيقية) من خلال الاهتمام بالمحاور المرتبطة بدراسة بدائل القياس المحاسبي ومدى ملاءمتها في البيئة المحاسبية الجزائرية والتوقف على جودة ونوعية الإجابات المحصل عليها.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة

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

صعوبات الدراسة

- تمثلت صعوبات الدراسة والتي جعلها واجهتنا في الدراسة الميدانية فيما يلي:
- التأخير والتأجيل في المواعيد من طرف بعض المستجوبين في إرجاع الاستبانه.
- الموقف السلبي الذي واجهناه من طرف بعض المستجوبين وعدم إكترائهم بأهمية الموضوع.
- تزامن فترة الدراسة مع تاريخ إعداد الميزانيات الختامية من طرف المحاسبين مما أدى اعتذار بعض المحاسبين عن الإجابة والبعض الآخر استغرق وقت أطول.

هيكل الدراسة

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

الفصل الأول

الاطار النظري والدراسات التطبيقية

للقياس المحاسبي

تمهيد

يعتبر القياس من أهم عناصر البحث العلمي حيث لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج من دونه، كما أنه أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة، مما تطلب البحث بين بدائل القياس المختلفة ومن ثم اختيار البديل الأنسب الذي يقدم معلومات محاسبية تتسم بالخصائص النوعية المتمثلة في (الملاءمة، الموثوقية، قابلية الفهم، القابلية للمقارنة)، ولعل الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل، من بين طرق القياس التي لكل واحدة منها مؤيدوها ومعارضوها خصوصاً أن كل طريقة من تلك الطرق سوف يؤدي إتباعها للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية، وبالتالي اختلاف القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية باختلاف طريقة القياس المستخدمة.

ومن بين الطرق المستخدمة في عملية القياس المحاسبي نجد طريقة التكلفة التاريخية التي تعتبر من أهم المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، والتي اعتمد عليها النموذج المحاسبي لعدة عقود في القياس المحاسبي، حيث يعتبر الأساس الأكثر انتشاراً في تقويم كل من الأصول والخصوم نظراً لاتساقها مع العديد من الخصائص والفروض المحاسبية. إلا أن عجز التكلفة التاريخية عن مسايرة التغيرات والظروف الاقتصادية أدى إلى جعل البيانات مضللة، مما أدى إلى توجيه عدة انتقادات لها والمطالبة بالتحول إلى القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة الذي تجلّى في الإصدارات الحديثة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية والتأكيد على أهمية استخدام القيمة العادلة في عملية القياس والإفصاح المحاسبي.

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

- المبحث الأول: الأدبيات النظرية الذي يحتوي على ثلاثة مطالب:

- المطلب الأول: القياس المحاسبي
- المطلب الثاني: مداخل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة)
- المطلب الثالث: واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

- المبحث الثاني: الدراسات التطبيقية والذي يحتوي على ثلاثة مطالب:

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

المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي

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

المطلب الأول: القياس المحاسبي

تعد وظيفة القياس وظيفية أساسية في شتى العلوم ومع ذلك بقي مهملاً فترة من الزمن في مجال المحاسبة حتى بدأ المحاسبون مؤخراً بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي إذ أن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن 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 القياس¹.

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

الفرع الأول: مدخل للقياس المحاسبي

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

أولاً: مفهوم وأهمية القياس المحاسبي

أ- مفهوم القياس المحاسبي:

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

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

القياس بصورة عامة هو تعبير عن أشياء أو ظواهر والعلاقات بينها عن طريق تعيين أعداد أو رموز للأشياء والظواهر يمكن معها التعرف على العلاقة بين الأشياء والظواهر عن طريق معرفة العلاقة بين الأعداد والرموز¹.

يعرف Mcdonald القياس بأنه عملية ترجمة الوصف اللفظي إلى وصف رقمي على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء موضوع القياس، وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء بوضوح ثم تحديد قواعد القياس وهذه الإجراءات تنتهي بتحديد رقم معين لكل خاصية يراد قياسها².

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 آخر هو نظام الأعداد الحقيقية، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد بموجب قواعد اقتزان معينة هي قواعد الاحتساب)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 للقياس⁴.

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 والحالية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة"⁵.

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

ب- أهمية القياس المحاسبي:

عندما يتم تجريد الأمور والأحداث من صفاتها الحقيقية إلى لغة الأرقام فإن 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

¹ بالرقمي التجاري، مقال بعنوان القياس في المحاسبة ماهيته وقوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر. العدد 8 سنة 2008، ص 58.

² يامن خليل الزغبى، 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، سنة 2005، ص 29-30.

³ وليد ناجي الحيايلى، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، سنة 2007، ص 100-101.

⁴ Discussion Paper. International Accounting Standards p18. November 2005

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

قامت بها الشركة، وبالتالي يكون حكم المستخدمين على أداؤها أكثر وضوحاً ومنه تتحقق الاستفادة المرجوة من المحاسبة في مساعدتهم على اتخاذ القرارات المستقبلية وتصبح المعلومات أكثر ملاءمة في الحكم على أداء الشركة وإدارتها، وبالتالي فُدرة 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 مُعبراً عنها بالصورة العددية، تصبح إمكانية المقارنة أكثر وضوحاً وسهولة، كما أن المقارنة تصبح ممكنة إلى حد ما لنفس الشركة ولكن في أوقات مختلفة، وذلك لأنه على الرغم من اختلاف الأنشطة التي تتم فيها من زمن لآخر إلا أن إمكانية المقارنة موجودة لكون جميع العمليات على تعددها يُعبر عنها بنفس أداة القياس الكمي ألا وهي الوحدة النقدية، وبالتالي فإن أهمية القياس تنبع من أنها لغة التخاطب المشتركة التي يتم التعامل بها من قبل جميع المستخدمين للمعلومات¹.

ثانياً: مضمون وشروط القياس المحاسبي

أ- مضمون القياس المحاسبي:

تضمن القياس المحاسبي تحديد كل من الكميات والأسعار للتغيرات التي تحدث في الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية نتيجة قيامها بنشاطها الاقتصادي، وعلية سيتم التطرق إلى أهم عنصرين في القياس المحاسبي وهما:²

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

¹ يامن خليل الرغبي، مرجع سبق ذكره ص 32.

² بالرقي التجاني، مرجع سبق ذكره ص 62.

معين لا يمكن الوصول إليه إلا إذا تمت معرفة متى يكون الأول مساويا للشيء الثاني أو يكون تساويهما ممكنا ومفهوما.

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

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

ب- شروط القياس المحاسبي:

يجب أن تتوفر معينة عند إجراء عملية القياس المحاسبي وهي كما يلي¹:

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.

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، ص 13.

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

الفرع الثاني: المقومات العلمية لعملية القياس المحاسبي

لكل علم من العلوم مقوماته وأسسها العلمية التي قام عليها وعلم المحاسبة هو أحد العلوم التطبيقية التي تتعامل مع تلك الظواهر العلمية في مجال المحاسبة، ولا شك أن القياس المحاسبي يحتل فيه جانبا كبيرا من الأهمية، من خلال هذا المدخل سنعرض على أهم المقومات والأسس العلمية للقياس المحاسبي.

أولاً: أسس و معايير المقارنة لتقييم بدائل القياس المحاسبي

أ- الأسس:

إن كان القياس المحاسبي يستخدم أدوات قياس عديدة تتعلق بالمساحة والوزن و الزمن إلا أن القياس النقدي (المالي) هو الأكثر أهمية من بين كافة أدوات القياس الأخرى، فالنقد يستخدم للتعبير عن الظواهر والأحداث الاقتصادية فيكون القياس في شكل مالي، وهذه الأداة تدخل في جميع فروع المحاسبة المستخدمة (المحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الإدارية،...)¹.

للمفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي تتم المقارنة بينها على أساس حلوها من:²

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

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

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

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

¹ يامن خليل الرغبي، مرجع سبق ذكره ص 32.

² تامر بسام جابر الأغا، مذكرة ماجستير بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2013، ص 21.

ب- معايير القياس المحاسبي:

تتلخص معايير القياس المحاسبي في:¹

- 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 ملائمة للغرض من القياس، وتكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس وما طرأ عليه من تغيرات على مدار فترة زمنية معينة.
- 3- **القابلية للتحقق:** يعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس، لأنه قد يكون المقياس غير قابل للتطبيق العملي رغم أنه ذا فائدة كبيرة وتتوفر فيه كل الشروط الموضوعية، وأن تطبيقه محاط بصعوبات لا يمكن تذليلها، أو أن تطبيقه يتطلب تكلفة تفوق المنفعة أو العائد المتوقع منه، وفي هذه الحالة لا بد من البحث عن مقياس بديل يحقق توازن بين التكلفة والمنفعة المتوقعة منه.
- 4- **القابلية للقياس الكمي:** ويقصد بالقياس الكمي تعيين أعداد للأشياء المرغوب في قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد.

ثانياً: أساليب وخطوات عملية القياس المحاسبي

أ- أساليب عملية القياس المحاسبي:

يمكن حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبي إلى ثلاثة أنواع هي:²

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

¹ تامر بسام جابر الأغا، مرجع سبق ذكره ص 22.

² وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره ص (109-110-111).

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

2- أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة:¹ عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة.

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

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

3- أساليب القياس التحكومية:² تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، فإن أساليب القياس التحكومية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

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

¹ نفس المرجع السابق ونفس الصفحات.

² نفس المرجع السابق ونفس الصفحات.

ب- خطوات عملية القياس المحاسبي:

تتمثل خطوات القياس المحاسبي في أربعة خطوات هي:¹

- 1- تجميع البيانات التي تصور الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع وتعتبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة، مثل الإيرادات، النفقات، الأصول، والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه؛
- 2- تسجيل العمليات السابقة طبقاً لنظام القيد المزدوج، بناءً على دليل موضوعي قابل للتحقيق؛
- 3- بمجرد تجميع وتسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة؛
- 4- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة في مجموعات من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة تقدم للأشخاص المعنيين بالمؤسسة أو المهتمين بأحوالها المالية وتهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأمور والأحداث المالية التي وقعت والتي أمكن تبويبها؛

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

سعت مهنة المحاسبة إلى تحقيق وظيفة القياس المحاسبي من خلال اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي وكذا الطريقة الأكثر ملاءمة لتوفير المعلومات المحاسبية الصادقة من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة، حيث أن الجدل يبقى قائماً فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي واختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل.

من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى مداخل القياس المحاسبي والمتعلق بنموذجي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة).

الفرع الأول: مدخل التكلفة التاريخية

يعتبر بعض الاقتصاديون حسب رأيهم أن التكلفة التاريخية أحد أهم مصادر المعلومات التي تكون درجة الدقة والموثوقية فيها كبيرة، وبناءً على هذا اعتبر أساس التكلفة التاريخية في قياس الأصول والخصوم أحد أهم مبادئ المحاسبة الموجودة في الإطار المفاهيمي وبناءً عليه تم إصدار معظم المعايير المحاسبية²، فمن المهم النظر إلى ماهية هذا المبدأ وأهم مبرراته وفوائده وكذلك النظر إلى أهم المزايا و الانتقادات الموجه إليه من خلال هذا المدخل.

¹ تامر بسام جابر الأغا، مرجع سبق ذكره ص 24-25.

² (بوكساني رشيد، أوكيل نسيم، العرابي حمزة) مداخل بعنوان مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتنقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق) المركز جامعة الوادي، الجزائر يومي 17/18 جانفي 2010. ص 3

أولاً: ماهية ومبررات مبدأ التكلفة التاريخية

أ- ماهية مبدأ التكلفة التاريخية:

تعد القوائم المالية وفقاً 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 النقد¹. بمعنى إثبات البند بتكلفته عند اقتنائه أو تحمله وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته².

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. و مبلغ المنتوجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط"³.

ب- مبررات استخدام مبدأ التكلفة التاريخية:

يستند أساس التكلفة التاريخية على مبررات كثيرة منها:⁴

- 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 ارتباطاً وثيقاً بأساس التكلفة التاريخية ما يلي:
 - مبدأ تحقق الإيرادات والذي يقضي طبقاً لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر؛
 - 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؛
 - 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؛

¹ ضيف الله محمد الهادي و ليزة هشام، مداخلة بعنوان قصور نموذج التكلفة التاريخية في معالجة ظاهرة التضخم، المنتدى 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 الجعرات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، جامعة ورقلة، الجزائر 2014. ص 15.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 / 12 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م. ص 83.

⁴ سالم عبد الله حلس و يوسف محمود جريوع، 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.

- 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؛
- 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 المركز المالي بقيمة منخفضة؛
- فرض وحدة القياس النقدي يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش؛
- مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلاً طبقاً للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي؛

ثانياً: اثر التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية والملاءمة

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، حيث أن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاساً واضحاً للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات¹، إذ تعد الموثوقية الخاصية الأساسية الثانية بعد خاصية الملائمة، ولقد عرفها البيان رقم/2 لعام 1980 علي النحو التالي: "هي خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله" وتتكون من ثلاثة خصائص:

- **الصدق في التعبير:** مقابلة أو مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها وتغليب الجوهر على الشكل، كما يجب أن تعبر الأرقام المحاسبية عما حدث فعلاً.
- **القابلية للتحقق:** تكون المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق منها عندما تتوفر نتائج التحقق منها عن طريق طرف مستقل باستخدام نفس طرق القياس.
- **الحياد:** ينبغي أن يتوفر في القوائم المالية ذات الأغراض العامة الحياد من جانب القيام بإعدادها بالنسبة لمختلف الاستخدامات التي تستخدم فيها، وذلك حتى تستطيع مقابلة الاحتياجات لجميع الجهات التي تستخدم القوائم المالية، وإلا فقدت تلك القوائم أهميتها في التعبير².

منهج التكلفة التاريخية يتسم بالمعلومات المتولدة عنه بخليط غير متجانس من مكونات خاصية الموثوقية فهي من ناحية قابلية التحقق بدرجة عالية من التأكيد لأنها مؤيدة بثبوتيات ومستندات وتتم معالجتها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ولكن من ناحية ثانية غالباً لا يحقق هذا المنهج خاصية الأمانة في التمثيل، ومن ناحية

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

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

ثالثة فان هذا المنهج يحقق جزءا من خاصية الحياد، بمعنى خلوه من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس، وهذا لا يعني خلوه من التحيز في عملية القياس نفسها فهو يظهر تحيزا لجانبا الإدارة اتجاه المساهمين والمستثمرين¹. هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد أن القياس وفق التكلفة التاريخية يفتقد إلى التوقيت الزمني المناسب أي أن البيانات المقدمة وفق التكلفة التاريخية تأتي متأخرة وهذا لا يخدم مصالح المستثمرين من حيث القدرة على التقييم والتنبؤ بالمستقبل مما يجعل خاصيتي القيمة التنبؤية و الاسترجاعية محدودة. وعليه يمكن القول أن أرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملاءمة لأن تلك الأرقام أقل ارتباطا - أو تمثيلا- للواقع الفعلي².

ثالثا: مزايا وعيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية

أ- مزايا استخدام مبدأ التكلفة التاريخية:

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؛
- 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 (محملة) في الأصول والإيرادات والالتزامات؛

¹ نوره علي بن علي الجعدي، مذكرة بعنوان دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والإنسانية، جامعة العلوم والتكنولوجيا الجمهورية اليمنية 2010، ص 25.

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

- 7- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الثبات في إتباع النسق، بحيث تبقى الأصول و المخصصوم مقومة بتكلفتها التاريخية من فترة إلى أخرى بصرف النظر عن تغيرات الأسعار الطارئة خلال تلك الفترات¹.
- 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 مناسباً للمركز المالي قصير الأجل للمشروع مما يفيد الإدارة والدائنين قصيري الأجل²؛
- ب- 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 تنته 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 الاقتصادية³، ولذلك وجهت إلى مبدأ التكلفة التاريخية كثير من الانتقادات يمكن تلخيصها في ما يلي⁴:

- عدم قدرته علي الوفاء باحتياجات مستخدمة البيانات المحاسبية من المعلومات حيث أن هذا النظام لا يوفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات طويلة الأجل وقياس وتحليل أداء الربح والمركز المالي؛
- تجاهل معلومات هامة عن التغيرات في القوة الشرائية للوحدة النقدية في مستويات الأسعار؛
- تجاهل معلومات هامة عن التغيرات في الأسعار السوقية لأصول المشروع وهذا التجاهل يؤدي إلي ما يلي:

¹ حواس صلاح، أطروحة دكتوراه بعنوان التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، سنة 2008، ص 108.

² http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#VMikEdKG_X8 Historique de navigation 28/01/2015 10,30.

³ حواس صلاح، مرجع سبق ذكره ص 109.

⁴ http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=20904#VMikEdKG_X8 Historique de navigation 28/01/2015 10,30.

- تقاس الإيرادات المحققة خلال الفترة محل القياس وتكاليف الحصول عليها بوحدة نقدية غير متماثلة من حيث قوتها الشرائية مما يؤدي إلى الوصول إلى رقم لا 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 مثلتها 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 طبقاً للتكلفة التاريخية والأسعار طبقاً للسوق العام أثناء إعداد جدول حسابات النتائج فإن قيمة الإهلاك سوف تكون مختلفة وبالتالي صافي الربح سيختلف؛
- نخلص مما سبق إلى أن الانتقادات الموجهة لنظام (مبدأ) التكلفة التاريخية يمكن إنجازها فيما يلي:
- افتقارها لخواص الملائمة والقابلية للمقارن وإمكانية الاعتماد عليه؛
 - عدم التطبيق السليم لمبدأ المقابلة المحاسبي ومبدأ الإفصاح الكافي؛

الفرع الثاني: مدخل القيمة العادلة

مما لا شك فيه أن محاسبة القيمة العادلة تنهض بمستوى الإبلاغ المالي من مجرد معلومات مالية تاريخية إلى معلومات مالية حديثة تعكس الوقائع الاقتصادية وتستشرف المستقبل بدلاً من تسجيل الماضي، وإن هذا المستوى الرفيع من الإبلاغ يتيح لمستخدمي البيانات المالية اتخاذ قراراتهم الاستثمارية على هدى من معلومات موضوعية تستند إلى الحقائق، ويساعد هذا الأمر في تحقيق الإبلاغ المالي العام أهدافه المتمثلة في تلبية حاجات ومتطلبات أطراف عديدة في المجتمع بشكل عام والمشاركين في الأسواق المالية بشكل خاص. من خلال هذا المدخل سنتعرض إلى أهم المفاهيم والقياس المتعلقة بالقيمة العادلة.

أولاً: مفهوم وأهمية مدخل القيمة العادلة

أ- 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 التزام بين أطراف مطلعة و راغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية¹.

¹Lionel ESCAFFRE, Réda SEFSAF L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titres bancaires : Cas de la France, l'Italie, et l'Allemagne. HAL Id: hal-00481105. Centre de recherche – LARGO, Faculté de Droit, d'Economie et de Gestion 5 May 2010, p 05.

و طبقا للمعيار "IFRS13" السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس¹. وهو ذات التعريف الوارد في المعايير المحاسبية الأمريكية حيث عرفت القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي سيكون مستلم من بيع أحد الأصول أو المدفوعة لسداد التزام في صفقة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس².

كما يعرفها البعض الآخر على أنها "المبلغ الذي يمكن مبادلة به أصل أو تسوية التزام صادر بين طرفين وعلى استعداد تام ولديهم معلومات كافية عن الصفقة"³. كما عرفت لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: "هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث تتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة"⁴. أما التعريف الذي جاء به النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة والذي أطلق عليها مصطلح "القيمة الحقيقية" 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"⁵.

يتضح من خلال التعاريف السابقة أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على النقاط الأساسية التالية:

- الصفقة تتم بين أطراف مستقلة عن بعضها البعض و لا تربطهم علاقة فيما بينهم؛
- أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة وغير مكروهة ودون تحت أي ضغط؛
- الأطراف المتعاقد مطلعة على كل الحقائق والمعلومات الأساسية والهامة وذات الصلة بالصفقة؛
- الظروف التي تتم فيها الصفقة تكون طبيعية وعادية (لا يكون البائع مثلاً مجبرا على البيع أو مثلاً في حالة التصفية....)؛

ب- أهمية مدخل القيمة العادلة:

لا جدل أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق وأطر جديدة وأحدث تغييرات شاملة في بنية البيانات المالية ومدلولاتها إلى أجل طويل، وكان ذلك نتاجا لتطورات الحاصلة على النظرية المحاسبية خلال العقود الثلاثة الأخيرة والتي نضجت وتم بلورتها في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة

¹ IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014.p 01.

² IAS Plus 05/03/2015 à 15,15 <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>

³ Association d'économie financière 21/03/2015 à 11,45 <http://www.aef.asso.fr/parution.jsp?prm=18694>

⁴ هوام جمعة و حديدي آدم، مداخلة بعنوان أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، اسطنبول، تركيا أيام 11/09 سبتمبر 2013، ص 9.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 / 12 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م، ص 87.

- والتي وضعت موضع التطبيق في بداية الألفية الثالثة، وتبرز أهمية القيمة العادلة في الآتي:¹
- تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة تماما كما تعكس التغيرات في القيمة العادلة الآثار الناجمة عن التغيرات الاقتصادية عند حدوثها وذلك لأن القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية؛
 - إن محاسبة القيمة العادلة لا تتناول فقط تسجيل اقتناء الموجودات بل تبحث في أبعد من ذلك، وهي المخاطر المالية الناجمة عن الاحتفاظ بها وهي مخاطر اقتصادية ناشئة عن التقلبات في القيمة السوقية؛
 - إن المستثمرين يتطلعون إلى المعلومات المالية من منظور استثماري عالمي واسع ولهذا السبب كان من المهم استخدام معايير محاسبية متعارف عليها دوليا في إعدادها وحيث إن الأسواق المالية تعتبر آلية هامة في تطوير الاقتصاد الوطني فإنه يمكن الوقوف على أهمية العلاقات المتداخلة بين محاسبة القيمة العادلة والأسواق المالية؛
 - تؤدي محاسبة القيمة العادلة دورا في تدعيم الشفافية في الاقتصاد من خلال تحديد متطلبات ضرورية للإفصاح والعرض للمعلومات المالية تماما كما تضع متطلبات محده للاعتراف والقياس للمعلومات المالية؛

ثانيا: القياس بالقيمة العادلة

يهدف المعيار (IFRS 13) إلى تعريف القيمة العادلة، ووضع معيار يتضمن إطارا منفصلاً عن كيفية قياس القيمة العادلة، ووضع متطلبات للإفصاح عن القياس بالقيمة العادلة، وتبني هيكل جديد للقيمة العادلة، وافترض تحويل الالتزام إلى طرف آخر بدلا من تسويته أو إطفائه، واستبعاد المتطلب المتعلق باستخدام سعر المزاد للأصول والمطلوبات المالية التي يتم تداولها بسوق نشط،².

أ- هيكل القيمة العادلة:

عند استخدام تقنيات التقييم لقياس القيمة العادلة تختار المؤسسة المعطيات التي تتلاءم مع خصائص الأصل أو الخصم و التي يعتمد عليها المشاركون في السوق عند الدخول في أصل أو خصم مماثل ، ويصنف معيار

¹ منى كامل و صفاء احمد العاني، مداخلة بعنوان دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد ، جمهورية العراق أيام 17/16 افريل 2014 ص 09.

² خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره ص 44.

إعداد التقارير المالية الثالث عشر مدخلات تقنيات التقييم إلى ثلاثة مستويات¹:

- **المستوى الأول:** تعطى الأولوية للمعطيات التي تقدمها الأسواق النشطة ممثلة في الأسعار المعلنة للأصول و الخصوم المطابقة.
- **المستوى الثاني:** يتمثل في المدخلات الأخرى غير الأسعار المعلنة للأصول و الخصوم المطابقة ويتضمن الأسعار المعلنة لأصول و خصوم مماثلة في أسواق نشطة، و الأسعار المعلنة للأصول و الخصوم المطابقة أو المماثلة في أسواق غير نشطة بالإضافة إلى مدخلات أخرى كمعطيات السوق حول الأصول و الخصوم محل التقييم.
- **المستوى الثالث:** يتمثل في المعطيات غير الملاحظة حول الأصل أو الخصم، و تستخدم عندما لا تتوفر المعطيات الملاحظة، كما ينبغي أن تعكس المدخلات من المستوى الثالث الافتراضات التي يضعها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم بما فيها الافتراضات حول المخاطر، والمدخلات غير الملاحظة هي مدخلات تستخدم عندما لا تتوفر معطيات عن السوق، و يتم تطويرها بالاعتماد على أفضل المعلومات المتاحة حول افتراضات المشاركين في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم.

ب- أساليب وتقنيات قياس القيمة العادلة:²

في ظل الأسواق المتغيرة والمتقلبة *Dynamic and Volatile* فإن مقياس القيمة العادلة تزدادنا بكثير من الشفافية وذلك مقارنة بمقياس التكلفة التاريخية، وبالإضافة إلى ملائمة القيمة العادلة للقياس في ظل الظروف الاقتصادية والمالية المتغيرة والمتقلبة فإن الموثوقية *Reliability* 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 فورين حاج قويدر ، مداخلعة بعنوان أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية، 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، ص350.

² 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 المخصصة؛

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

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

✓ **مدخل الدخل Income Approach**: يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية (مثل التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات) في مبلغ واحد (مخفضة) عند استخدام هذا النهج، فإن القيمة العادلة تعكس توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل¹.

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

وطبقاً للمعيار رقم (157) فإن استخدام مدخل واحد للقياس يكون مناسباً في بعض المواقف باستخدام أسعار استرشادية Quoted prices في سوق نشط لأصول أو التزامات مماثلة. وفي مواقف أخرى فإن استخدام مداخل متعددة للقياس يكون مناسباً لأن نظام التقارير بالشركات يتطلب تماسك وترابط Consistently كل قدرات أساليب التقييم واستخدامها للوصول لقياس مناسب للقيمة العادلة².

ثالثاً: الملائمة والموثوقية في ظل تطبيق مفهوم مدخل القيمة العادلة

الملائمة والموثوقية هي الصفات الأساسية للمعلومات المحاسبية التي تكون مفيدة لاتخاذ القرار، كما جاء في بيان مجلس معايير المحاسبة المالية وأن أفضل الصفات أو الخصائص التي تميز المعلومات من أكثرها فائدة إلى أقلها فائدة لمتخذ القرار هي في المقام الأول الملائمة والموثوقية حيث عُرفت الملائمة بـ " قدرة المعلومات في تغيير القرارات المتخذة من قبل المستخدمين بصفتهم أصحاب رأس المال"³، والهدف من هذه الخاصية هو اختيار طرق

¹ IFRS Foundation Norme internationale d'information financière 13 Évaluation de la juste valeur janvier 2013p17

² رضا صالح إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 25.

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

القياس والإفصاح التي تساعد الأفراد الذين يعتمدون على القوائم المالية لاتخاذ القرارات¹، و قد حدد لها المجلس المذكور أعلاه مكوناتها (الملاءمة) وهي: القيمة التنبؤية، والقيمة الاستراتيجية، والتوقيت المناسب².

وحتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة، يلزم توافر الخصائص الثانوية التالية:³

- **التوقيت المناسب:** توفير المعلومات المحاسبية في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار.
 - **القيمة التنبؤية:** لأن مستخدم المعلومات المحاسبية يمارس نوعاً من التنبؤ عند اتخاذه لقراره، فإن المعلومات المحاسبية التي تكون لها أكبر قدرة تنبؤية هي أكثر ملاءمة لمستخدمي المعلومات.
 - **القيمة الاستراتيجية:** تمتلك المعلومات المحاسبية الملائمة قيمة استراتيجية، عندما يكون لها قدرة على تغيير أو تصحيح توقعات حالية أو مستقبلية.
- و يمكن أخذ قياس القيمة العادلة على أنه موثوق ويمكن الاعتماد عليه فقط في حال عدم وجود فروق مهمة لدى التحقق من تقديرات القيمة العادلة، وهذا قد لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة. ومن ثم فإن افتراض قيم عادلة في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطراً وسيؤثر على ملاءمة وموثوقية وقابلية مقارنة وفهم التقارير المالية وهذا ما سي طرح تساؤلات عن مدى ملاءمة وموثوقية التقارير المالية التي ستصدر في ظل هذا الأساس، ومع ذلك فإن مدخل القيمة العادلة يحقق قدراً أكبر من الملاءمة وقدراً أقل من الموثوقية، خاصة في ظل غياب سوق نشطة⁴.

رابعاً: مزايا وعيوب مدخل القيمة العادلة

أ- مزايا استخدام مدخل القيمة العادلة:

- جاء استخدام مدخل القيمة العادلة كبديل أفضل لتلافي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية وبهدف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات، وهي⁵:
- 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؛

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقاً لمعايير المحاسبة المالية، دار المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر 2009. ص 38.

² إسماعيل خليل إسماعيل و ريان نعيم، مقال بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد 30 سنة 2012. ص 291.

³ نهاد اسحق عبد السلام أبو هويدي، مذكرة ماجستير بعنوان دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي (دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين) قسم المحاسبة والتمويل كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة 2011. ص 21.

⁴ 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 471-472.

⁵ نفس المرجع السابق ص 469.

- 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 وأساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية؛
 - تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة؛
 - تساعد المعلومات المبينة 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 معين¹؛
- ب- عيوب استخدام مدخل القيمة العادلة:**
- وعلى الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق القيمة العادلة إلا أنها لم تُحلَّ من العيوب التي نوجزها فيما يلي²:
 - 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؛
 - قد يسبب استخدام معيار القيمة العادلة مجالاً أكبراً للتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض الثغرات وفقاً لرغبات ومصالح الإدارة عند إعداد البيانات المالية؛
 - إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في قائمة الدخل أو في قائمة التغير في حقوق الملكية دون أن تتم عمليات تبادل فعلية بين المؤسسة وأطراف خارجية عنها، قد يفتح باباً للتلاعب في الإيرادات؛
 - القيمة العادلة تتميز بزيادة التكاليف للحصول على المعلومات وسبباً في زيادة التكلفة عن المنفعة³؛

¹ JOSÉ VIÑALS **Améliorer la comptabilisation en juste valeur Banque de France • Revue de la stabilité financière** Octobre 2008 p3.

² غسان مصطفى احمد القضاة، مقال بعنوان محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والالتزام في الأزمة المالية العالمية، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية ، العدد الأول، 2013، ص:14.

³ 10/09/2014• **LA NOTION DE JUSTE VALEUR**

www.expertscomptables.fr/csoec/content/download/983402/25600084/version/2/file/LA+NOTION+DE+JUSTE+VALEUR++2012+04+10.pdf

المطلب الثالث: واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

تعتبر أغلب مفاهيم النظام المحاسبي وخاصةً منها مفاهيم القياس المحاسبي مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية كطرق القياس والتقييم... الخ، وذلك في إطار ما يسمى بالتوحيد المحاسبي، حيث أعدت هذه المفاهيم لتلائم مع البيئة الاقتصادية لجميع الدول وخاصةً منها المتقدمة، إلا أن البيئة الاقتصادية الجزائرية تعد من بين الاقتصاديات النامية ومن هذا المنطلق سنتناول في هذا المطلب واقع تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، وسيتم التطرق لواقع ومكانة القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي والتعرض إلى أهم المشاكل والصعوبات والقصور في عملية القياس.

الفرع الأول: مكانة بدائل القياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي SCF

يعد مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أبرز المبادئ المحاسبية المهمة في عملية القياس المحاسبي من خلال هذا المنطلق جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بجملة من القوانين والمراسيم على غرار القانون 11/07 الصادر في 2007/11/25 المتضمن نظام المحاسبة المالية (SCF) والذي دخل حيز التنفيذ ابتداءً من سنة 2010م، وجاء بعده المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 م ليعزز القانون السابق حيث تضمن هذا المرسوم تطبيق أحكام القانون (11/07)، بالإضافة إلى إصدار القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 2009/03/25 العدد رقم 19 للجريدة الرسمية، ويعتبر هذا الإطار المرجع القانوني للمعالجة المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي المالي SCF وقد تضمن هذا النظام كيفية القياس والتقييم لكل من عناصر القوائم المالية سواء عند الحياة لأول مرة أو التقييم في نهاية الفترة وقد تبنى هذا النظام الرؤية الاقتصادية بدلاً من الرؤية القانونية أي أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني التي كانت سائدة ولها الأولوية في النظام السابق، فوفقاً لمبادئ النظام المحاسبي المالي الذي تمت الإشارة له في القانون رقم 07-11 في الفصل الثاني (الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية) في المادة 6 إلى أن أحد المبادئ الأساسية والتي اعتبرها أساس في عملية إعداد الكشوف المالية هو مبدأ التكلفة التاريخية¹، وهذا ما أكدته أيضاً 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"². في حين عمدت حسب نفس الفقرة إلى أن بعض الأصول والخصوم مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيّم بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) "غير أن

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 74، 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 م. ص 4.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27، 22 جمادى الأول 1429 هـ الموافق 28 ماي سنة 2008 م. ص 12.

الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية¹، بمعنى هناك بعض الشروط والطرق الخاصة في التقييم و التي تستند إلى حالات خاصة كأصول البيولوجية والأدوات المالية في عملية القياس والتقييم.

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

- القيمة الحقيقية (أو التكلفة الراهنة)؛
- قيمة الانجاز؛
- القيمة الخينة (أو قيمة المنفعة)²؛

كما جاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 لتؤكد ضرورة تقيّد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني³ مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية".

ولقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يتركز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة وضرورة توفرها بتوفر شروطها:⁴

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

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

¹ نفس المرجع والصفحة السابقة.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 6.

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

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 87.

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

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

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

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

- يواجه تطبيق كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة العديد من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:
- يسبب التضخم مشكلات عديدة في العناصر الواردة بالقوائم المالية المعبر عنها بالتكلفة التاريخية، الأمر الذي يجعل هذه القوائم غير معبرة بصدق عن حقيقتها الاقتصادية ومضللة¹؛
 - 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 السوقية²؛
 - اعتماد القواعد الجبائية على مبدأ التكلفة التاريخية وعدم وجود نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة³، 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 المالية⁴؛
 - غياب سوق مالي كفء والكوادر المهنية المؤهلة⁵؛

¹ فريد زعرت، مذكرة ماجستير بعنوان معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 2009 ص 81.

² نور الدين مزياي، 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. ص 23.

³ جاوحدو رضا وحمدي جليلية 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.

⁴ 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.

⁵ صفاء بوضياف، مداخلة بعنوان مستجدات النظام المحاسبي المالي وآفاق تكييفه في بيئة المحاسبة الجزائرية، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أيام 05-06 ماي 2013. جامعة الوادي، الجزائر. ص 14.

- ضعف المؤسسات المالية و المصرفية و باعتبار أن البنوك هي الركائز الأساسية في السوق المالية فإن ضعفها يؤثر مباشرة على السوق المالي¹؛
- 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 قلتها²؛

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

نستعرض في هذا المبحث مجموعة من الدراسات التي تناولت موضوع القياس المحاسبي ومدخله من خلال مدخل التكلفة التاريخية ومدخل القيمة العادلة، وقد تم تقسيم المبحث إلى ثلاثة مطالب تناول المطلب الأول في طياته مجمل الدراسات العربية في البيئة العربية، والمطلب الثاني مجمل الدراسات الأجنبية في البيئة الأجنبية، وجاء المطلب الثالث ليبين موقع هذه الدراسة عن تلك الدراسات السابقة سواء فيما يتعلق بمتغيرات الدراسة والأساليب المستخدمة والظروف التي أجريت فيها الدراسة والأهداف المرجوة منها.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

تناول هذا المطلب كما سبق وتمت الإشارة له، مجمل الدراسات المتعلقة بمدخل القياس المحاسبي على مستوى البيئة العربية حيث تم تقسيم هذا الدراسات إلى فروع، تناول الجزء الأول بدائل القياس المحاسبي وعلاقته بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والجزء الثاني القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من خلال عرض المشاكل والآثار.

¹ 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.

² العمري أصيلة و بربوة الهام، مداخلة بعنوان تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان معلومة محاسبية جيدة وعوائق تكيفها 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.

الفرع الأول: بدائل القياس المحاسبي وعلاقتها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

- دراسة تامر بسام جابر الأغا (2013) بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية¹

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

وكان من أهم النتائج المتصل إليها:

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

- دراسة عبد العزيز عبد الله عواقله (2012) بعنوان مدى تطبيق مدخل القيمة العادلة كمعالجة بديلة وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية²

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل القيمة العادلة كمعالجة بديلة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وأثر تطبيقها على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، كما هدفت إلى إبراز المعوقات التي

¹ 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.

² عبد العزيز عبد الله عواقله، مذكرة ماجستير بعنوان مدى تطبيق محاسبة القيمة العادلة كمعالجة بديلة وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، جامعة اليرموك، الأردن 2012.

تواجه الشركات الصناعية المساهمة الأردنية في تطبيق مدخل القيمة العادلة ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بإعداد استبانته وتوزيعها على المديرين الماليين ورؤساء الأقسام والمدققين الداخليين في 38 شركة صناعية، حيث تم توزيع 114 استبانته واستلام 82 منها، واختبار الفرضيات قام الباحث باستخدام جملة من الأساليب الإحصائية (النسب المتوقعة، الانحرافات، المتوسطات، اختبار T) كما أظهرت نتائج الدراسة إلى:

- هناك أثر مهم ذو دلالة إحصائية لتطبيق مدخل القيمة العادلة كمعالجة بديلة على ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية؛
- هناك معوقات تواجه الشركات الصناعية الأردنية في تطبيق مدخل القيمة العادلة، منها تدخل الإدارة في عملية القياس المحاسبي، وعدم توفر سوق نشط لتحديد القيمة العادلة للأصول؛
- استنادا على نتائج الدراسة أوصى الباحث بضرورة قيام هيئات الرقابة الحكومية المنظمة لأعمال الشركات على المواءمة ما بين تعليماتها وبين المعالجة المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة.

• دراسة هيثم إدريس محمد المبيضين وآخرون (2011) بعنوان دور الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملاءمة وموثوقية البيانات المالية¹

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

- بينت الدراسة أن هناك تحفظ على القيمة العادلة من قبل هيئة الأوراق المالية ومراقبة الشركات في الأردن؛
- بينت الدراسة أن مدخل القيمة العادلة تؤدي إلى تغيير جوهري في نتائج القياس، وأن القياس المحاسبي المعد وفقاً للقيمة العادلة يعتمد أحيانا على الاجتهادات والتقديرات الشخصية؛
- بينت الدراسة إلى أن هناك إمكانية للتحيز في عملية قياس البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة؛

أوصت الدراسة بـ:

- ضرورة إصدار دليل استرشادي خاص بالقيمة العادلة من قبل الجهات المعنية في الأردن للمساعدة في تخفيض مخاطر التلاعب والتحرير إلى أدنى حد ممكن للمساهمة في فهمها وتسهيل تطبيقها؛

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

- إنشاء جهاز حكومي يتولى إصدار والإعلان دورياً عن القيمة العادلة لمختلف السلع التي يتم تداولها في السوق المحلي؛

الفرع الثاني: القياس المحاسبي بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية (المشاكل والآثار)

- دراسة مسعود بوخالفي (2013) بعنوان: أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية¹

تناولت الدراسة أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية وعالجت مشكلة الإفصاح الصادر وفق أساس القيمة العادلة وماله من تأثير على موثوقية وملاءمة المعلومات الناتجة عنه بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي والتحليلي والمقارن في الجانب النظري، إضافة إلى اعتماد الاستبيان وتحليل النتائج باستخدام الأساليب الإحصائية.

أظهرت نتائج الدراسة إلى:

- أن هناك اتفاق بشكل إيجابي يؤيد استخدام القيمة العادلة في الإفصاح لأنه يعزز وجود الخصائص النوعية الأربعة للمعلومات المحاسبية التي أكد عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؛
 - إعطاء النظام المحاسبي المالي أهمية لتبني القيمة العادلة (الحقيقية) في إعادة التقييم للأصناف الواجب إعادة تقييمها بالقيمة العادلة (الحقيقية)؛
 - البيئة المحاسبية الجزائرية تواجه عدة مشاكل وصعوبات في تطبيق القيمة العادلة مما يجعلها غير مؤهلة؛
- كما خرج الباحث بجملة من التوصيات أهمها:

- ضرورة توعية وزيادة نسبة الوعي لجميع أطراف مجتمع البيئة المحاسبية الجزائرية بأهمية القيمة العادلة، وتشجيع هذه الأطراف على متابعة معايير الإبلاغ المالي الدولية بشتى الوسائل المتاحة؛
- دراسة المشاكل المختلفة التي تعيق استخدام مفهوم القيمة الحقيقية في المؤسسات الجزائرية من طرف خبراء المحاسبة ومحاولة وضع الحلول الملائمة لمعالجة هذه المشاكل؛

- دراسة محمد سفير و جمال مدات (2012) بعنوان: القيمة العادلة بين حتمية التطبيق وإشكالية التحديد²

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

¹ مسعود بوخالفي، مذكرة ماجستير بعنوان أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، جامعة عمار تليجي الأغواط، الجزائر 2013.

² محمد سفير و جمال مدات، مقال بعنوان القيمة العادلة بين حتمية التطبيق وإشكالية التحديد، مجلة المعارف قسم العلوم القانونية والاقتصادية، السنة السابعة العدد 13 ديسمبر 2012.

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 وخاصة في الدول المتخلفة اعتبرت كعمالة 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 مدخل القيمة العادلة المثيرة للجدل بغية إعطاء الشركات مرونة أوسع في التقييم للقيمة العادلة؛

● **دراسة وليد شحاتة محمد قاسم (2012) بعنوان استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين¹**

هدفت الدراسة إلى دراسة مشاكل القياس المحاسبي من خلال اختيار المدخل المناسب للقياس المحاسبي في ظل تعددها، وتقييم استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين في جمهورية مصر العربية في ظل المعايير المحاسبية المالية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا من خلال قياس تأثير تطبيق مدخل القيمة العادلة على توفير معلومات أكثر شفافية بشكل يساعد في ترشيد قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية، بالإضافة إلى حصر وترتيب المشكلات الخاصة بتطبيق القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي من جهة، واقتراح حلول لهذه المشكلات من جهة أخرى بما يناسب الواقع المصري، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي والمقارن وكذا إعداد وتوزيع استقصاء على عدد من الأطراف المتعاملة على القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المالية والدولية وفقا لتعليمات البنك المركزي. ومن أهم النتائج التي خلصت إليها الدراسة هي:

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

● **دراسة عوادى نعمان (2012) بعنوان القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة²**

هدفت الدراسة إلى محاولة بيان مختلف طرق قياس الأصول (التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة العادلة) وأثر هذه الطرق على التمثيل الصادق للميزانية العامة بما يلي رغبة مستخدمي الميزانية العامة، وتبسيط

¹ وليد شحاتة محمد قاسم، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة بعنوان استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين، جامعة القاهرة، مصر 2012.

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

الضوء على كيفية تعامل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري مع هذه الطرق، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لمعالجة الموضوع من جانب ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية وكذا النظام المحاسبي المالي في مجال قياس الأصول، واعتمد المنهج المقارن من أجل الوقوف على مدى توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير المحاسبية الدولية في مجال قياس الأصول. من أهم نتائج الدراسة:

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

• دراسة زهير خضر ياسين (2010) بعنوان القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة¹

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

أن التكلفة التاريخية كأساس 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 وأصدرت عدة معايير لتنظم هذه الحالة.

• دراسة إبراهيم خليل حيدر السعدي (2009) بعنوان مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن

التضخم وأثرها على استبدال الأصول²

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

¹ زهير خضر ياسين، مقال بعنوان القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور العدد 14 / خاص / الجزء الثاني/2010.

² 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.

واستخدام الاستبانة في الدراسة التطبيقية حيث تم توزيعها على الإدارات المالية في الشركات الصناعية، وقد تم استخدام اختبار (كرونباخ ألفا) لقياس مدى ثبات أداة القياس، وتم اختبار الفرضيات عن طريق اختبار (Test) وتم التوصل إلى أهم النتائج:

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

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

في هذا المطلب يتم التطرق إلى مجموعة من الدراسات التي تناولت مدخل التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في البيئة الأجنبية، ولقد قسم المطلب إلى فروع، خصص الفرع الأول إلى الدراسات المتعلقة بمدخل القياس المحاسبي وأثرها على البيانات والقوائم المالية، أما فيما يخص الفرع الثاني فقد تناول الممارسات المحاسبية لمداخل القياس المحاسبي والصعوبات التي يواجهها المحاسب أثناء التطبيق.

الفرع الأول: مداخل القياس المحاسبي وأثرها على بيانات القوائم المالية

- **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 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 عن البيانات المالية؛
- على ضوء النتائج أوصى الباحث بما يلي:

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.

- 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؛

• **C. T. Kaya and N. Türegün, (2014) Fair Value Accounting under FAS 157 and IFRS 13: Evidence from Borsa, Istanbul¹.**

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

- أن منهج التكلفة التاريخية هو الطريقة الأكثر أماناً، ويستحق المزيد من الاهتمام؛
- التكلفة التاريخية لها دور كبير من خلال توفير المعلومات اللازمة، (وثائق - سجلات) وبالتالي المعاملات الفعلية والأرقام هي موثوق بها؛
- القيمة العادلة قد تؤدي إلى تقييمات متحيزة؛

• **(Brett W. Cantrell - John M. McInnis - Christopher G. Yust) (2014) Predicting Credit Losses: Loan Fair Values versus Historical Costs²**

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى قدرة مدخل القيمة العادلة على التنبؤ بخسائر الائتمان ومقارنته بقدرة مدخل التكاليف التاريخية على ذلك تحت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً وذلك باستخدام البيانات المالية لعينة من البنوك للفترة 2005-2009 وتم استخدام مؤشر صافي تكاليف القروض الذي اعتبر من طرف الباحث أنه أفضل مؤشر لتنبؤ بخسائر الائتمان، حيث خلصت الدراسة إلى أن مدخل التكلفة التاريخية أفضل نسبياً في التنبؤ بخسائر الائتمان وتوقعها في المستقبل مقارنة بمدخل القيمة العادلة، وأن معلومات التكلفة التاريخية هي أكثر فائدة في التنبؤ بصافي تكاليف القروض من معلومات القيمة العادلة.

¹ C. T. Kaya and N. Türegün Article entitled **Fair Value Accounting under FAS 157 and IFRS 13: Evidence from Borsa, Istanbul** GSTF Journal on Business Review (GBR) Vol.3 No.2, March 2014.

²Brett W. Cantrell and John M. McInnis and Christopher G. Yust Article entitled **Predicting Credit Losses: Loan Fair Values versus Historical Costs** Accounting Review, Vol. 89(1), January 2014.

- **Paul Jajairam (2013) Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting¹**

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

- **Lihong Liang and Edward J. Riedl (2013) The Effect of Fair Value versus Historical Cost Reporting Model on Analyst Forecast Accuracy²**

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 تقيد أصولها بالتكلفة التاريخية خلال الفترة 2002-2010 واعتمد 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.

- **Musa Inuwa Fodio and Yinka Mashood Salaudeen (2012) Comparative Analysis of the Value Relevance of Historical cost Accounting and Inflation-adjusted Accounting Information³**

هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية محاسبة التكلفة التاريخية المعدلة حسب التضخم وكذا مقارنة المعلومات المحاسبية المعدلة وفق التكلفة التاريخية والتضخم المعدل للمعلومات المحاسبية في نيجيريا والبيانات المالية بالتكلفة

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

² 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.

³ 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

التاريخية والمعدلة لعينة من الشركات المدرجة في NSE والتي بلغت 67 شركة تصنيع وتم استخدام 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.

الفرع الثاني: الممارسات المحاسبية لمداخل القياس المحاسبي وصعوبات التطبيق

• 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، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والاستقرائي من خلال عرض مؤيد وأنصار كل من المبدأين (التكلفة التاريخية، القيمة العادلة)، بالإضافة إلى الإشارة إلى قضية شركة انرون والنتائج التي تبعتها 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.

• Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev (2013) Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ?²

هدفت الدراسة إلى دراسة ممارسات التقييم للأصول غير الملموسة والتعرف على مدى رغبة الشركات في اختيار مدخل القيمة العادلة على حساب التكلفة التاريخية في ظل حرية الاختيار بين الطريقتين في عملية القياس والتقييم، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام جملة من الأساليب الإحصائية (الوسيط، الانحرافات، التكرارات... الخ) لاختبار الفرضيات لعينة تحتوي على 1539 شركة في أسواق ألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية.

من أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أغلب الشركات تميل إلى استخدام القيمة العادلة في عملية القياس والتقييم وذلك لموثوقية المعلومات المالية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية بدرجة أعلى من التكلفة التاريخية.

¹Can 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.

²Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev Article entitled **Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ?** JEL Classification: M4, M41-The University of Chicago - Booth School of Business 10 January 2013.

• (Karl A. Muller - Edward J. Riedl - Thorsten Sellhorn) (2008) Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versus Fair Value¹

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

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

المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة.

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

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

ستحاول هذه الدراسة الخروج عن الإطار الذي تم تناوله حول التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في الدراسات السابقة وسوف يتم مقارنة التكلفة التاريخية بالقيمة العادلة ومعرفة مدى ملائمة البديلين للبيئة المحاسبية

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

الجزائرية وذلك من خلال اخذ آراء كل من المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة حول بدائل القياس المحاسبي ومدى أهمية وملائمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة الجزائرية وفيما إذا كان هناك إمكانية توفر المقومات لتطبيق هذه البدائل في البيئة المحاسبية الجزائرية، وستحاول هذه الدراسة دراسة الخصائص المراد تحققها في المعلومات المحاسبية واختبار فيما إذا كانت بدائل القياس المحاسبي تقوم بتحقيقها أم لا.

خلاصة الفصل

في نهاية الفصل ومن خلال ما سبق يمكن القول أن القياس المحاسبي يسعى دائماً إلى إنتاج معلومات محاسبية ذات طابع رقمي وذات مصداقية، وهذا من خلال اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي وكذا الطريقة الأكثر ملاءمة لتوفير معلومات محاسبية صادقة من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة، وعليه فإن الجدل يبقى قائماً فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي واختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل، حيث أن التكلفة التاريخية قد لا تكون عادلة ولكنها فعلية وحقيقية والالتزام بها يمنع التلاعب في المبالغ ومن جهة أخرى تعتبر المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية.

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

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية للبدائل القياس المحاسبي

تمهيد

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

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.
 - المطلب الأول: الطريقة المستخدمة.
 - المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة.
- المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.
 - المطلب الأول: النتائج.
 - المطلب الثاني: المناقشة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

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

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة

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

الفرع الأول: منهج الدراسة

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

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين (أكاديميين ومهنيين) في مختلف الولايات البالغ عددها 18 ولاية، حيث اشتملت الفئة الأولى جميع الأكاديميين القريبين من مجال المحاسبة في مختلف جامعات الوطن، 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 بدائل القياس المحاسبي، أما الفئة الثانية فقد احتوت معظم المهنيين المحاسبين الذين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى محافظي الحسابات، وذلك لأنهم الفئة

الأكثر التصاقاً بمدخل ومشاكل القياس المحاسبي فهم يتولون مسؤولية إثبات العمليات وهم على دراية عالية بطرق القياس وأهميتها، إذ أنهم يدركون آثار القياس المحاسبي على القوائم المالية، وعليه كان ضروريا معرفة موقفهم من تطبيق بدائل القياس المحاسبي.

ثانياً: حدود الدراسة

- تمثلت حدود الدراسة في الحدود المكانية والزمانية وكذا الموضوعية وهي كما يلي:
- **الحدود المكانية:** تناولت هذه الدراسة الميدانية تقييم واقع بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية حيث اقتصرت الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال تمثيلها في 18 ولاية عبر التراب الوطني.
 - **الحدود الزمانية:** طبقت هذه الدراسة على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة خلال فترة ثلاثة أشهر ابتداءً من شهر مارس 2015.
 - **الحدود الموضوعية:** تضمنت هذه الدراسة جميع جوانب الموضوع المتعلقة بالدراسة من خلال الاهتمام بالحوار المرتبطة بدراسة بدائل القياس المحاسبي ومدى ملاءمتها في البيئة المحاسبية الجزائرية والتوقف على جودة ونوعية الإجابات المحصل عليها.

ثالثاً: عينة الدراسة

- تتكون عينة الدراسة من كافة مفردات مجتمع الدراسة لذا فقد تم اختيارها بطريقة العينة العمدية أو القصدية حيث اشتملت على ما يلي:
- **الفئة الأولى:** اشتملت هذه المجموعة على معظم أعضاء هيئة التدريس عبر مختلف جامعات الوطن والتي بلغت 18 جامعة وتمثلت في الأساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة المحاسبة وكذا الأساتذة ذوي الاختصاصات القريبة من المحاسبة، بالإضافة إلى طلبة الماجستير والدكتوراه تخصص محاسبة الذين لهم علاقة بموضوع القياس المحاسبي.
- وقد شملت هذه الفئة الولايات التالية:
- (الشلف - الأغواط - أم البواقي - باتنة - بسكرة - تمنراست - تلمسان - الجزائر - الجلفة - سطيف - عنابة - قالمة - قسنطينة - المسيلة - ورقلة - برج بوعرييج - الوادي - غرداية).
- **الفئة الثانية:** اشتملت هذه المجموعة على معظم محافظي الحسابات وكذا المحاسبين العاملين في مكاتب المحاسبة والمحاسبين المهنيين والمدراء الماليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية التي كان عددها 7 مؤسسات توزعت ما بين المؤسسات المالية والتأمين والإنتاجية والخدمات.
- وقد شملت هذه الفئة الولايات التالية:

(الاغواط- باتنة- الجلفة- ورقلة- غرداية).

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

الجدول رقم 1.2 الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة

الموزعة		مجتمع الدراسة
النسبة %	العدد	
65.63	105	الأكاديميين
34.37	55	المهنيين
100	160	المجموع

المصدر: من أعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول 1.2 أن عدد الاستبانات الموزعة بلغ عددها 160 استبانة، والتي توزعت بين الأكاديميين والمهنيين أين وصلت نسبة الاستبانات الموزعة على الأكاديميين 65.63 % والمهنيين 34.37 % من إجمالي الاستبانات الموزعة.

الجدول رقم 2.2 مجموع الاستبانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي

الصافي المستخدم		المستبعدة		المستردة		الموزعة		الاستبانة
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
32.38	34	0	0	32.38	34	100	105	عينة الدراسة
50.90	28	14.55	8	65.45	36	100	55	الأكاديميين
38.75	62	5	8	43.75	70	100	160	المهنيين
								المجموع

المصدر: من أعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول 2.2 أن عدد الاستبانات الموزعة على الأكاديميين بلغت 105 استبانة والتي تم استرجاع منها 34 استبانة أي بنسبة 32.38 % من إجمالي الاستبانات الموزعة على الأكاديميين، وهي نسبة أقل من المتوسط حيث لم يتم استرجاع بقية الاستبانات الأخرى بسبب عدم تعاون بعض المستجيبين رغم

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

كما نلاحظ في نفس الجدول أن عدد الاستبانات الموزعة على المهنيين بلغت 55 استبانة حيث تم استرجاع منها 36 استبانة بنسبة 65.45% من إجمالي الاستبانات الموزعة على المهنيين، وتعتبر هذه النسبة فوق المتوسط حيث لم يتم استرجاع البقية بسبب عدم الإجابة من طرف المستجيبين وهذا راجع إلى تزامن فترة توزيع واسترجاع الاستبانات مع إعداد القوائم المالية في نهاية السنة، وبعد فرز الاستبانات تبين وجود 8 منها غير صالحة للتحليل أي ما نسبته 14.55% من إجمالي الاستبانات الموزعة على المهنيين، وذلك لعدم صلاحيتهم للتحليل بسبب عدم الإجابة على بعض الأسئلة أو للتضارب الموجود في الإجابات على مستوى الاستبانة، ليستقر عدد الاستبانات الخاضعة للتحليل الإحصائي إلى 28 استبانة، وهذا ما يعادل نسبة 50.90% من إجمالي الاستبانات الموزعة على المهنيين.

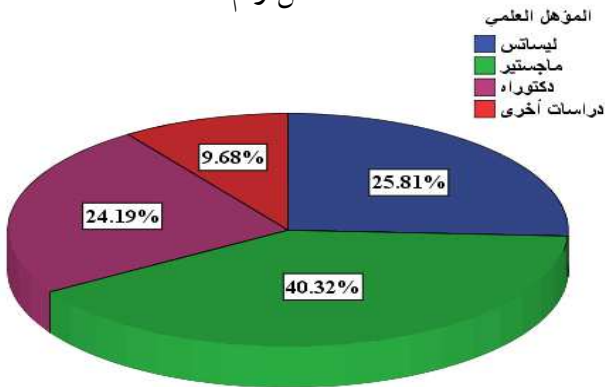
ومما سبق وكخلاصة للجدول 2.2 يمكن القول عموماً أن نسبة الاستجابة من طرف المستجيبين كانت أقل من المتوسط حيث نجد عدد الاستبانات المستردة بلغت 70 استبانة أي بنسبة 43.75% وتم استبعاد منها 8 استبانات ما نسبته 5% لتستقر عينة الدراسة على 62 استبانة بنسبة 38.75% من إجمالي الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة.

رابعاً: المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

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

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

الشكل رقم 1.2



الجدول رقم 3.2

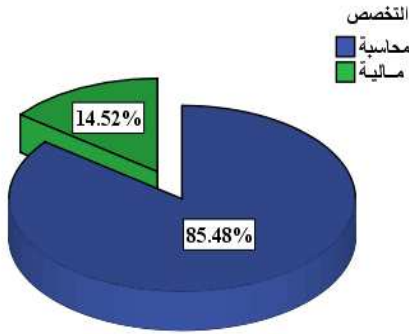
المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	16	25.81%
ماجستير	25	40.32%
دكتوراه	15	24.19%
دراسات أخرى	6	9.68%
المجموع	62	100%

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

نلاحظ من خلال الجدول 3.2 و الشكل رقم 1.2 أن توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي بلغ 40 % بالنسبة لحاملي شهادة الماجستير وهي الفئة الأكثر تكراراً في عينة الدراسة كما أن هذه النسبة هي الأعلى في هذه العينة، ثم تليها نسبتين متقاربتين لحملة الليسانس والدكتوراه على التوالي بنسبة 25.81 % و 24.19 % و يلاحظ أيضاً في الأخير أن هناك نسبة مقدارها 9.68 % 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 يضيفي على إجابات العينة مصداقية ودقة جيدة.

ب. التخصص: توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

الشكل رقم 2.2



الجدول رقم 4.2

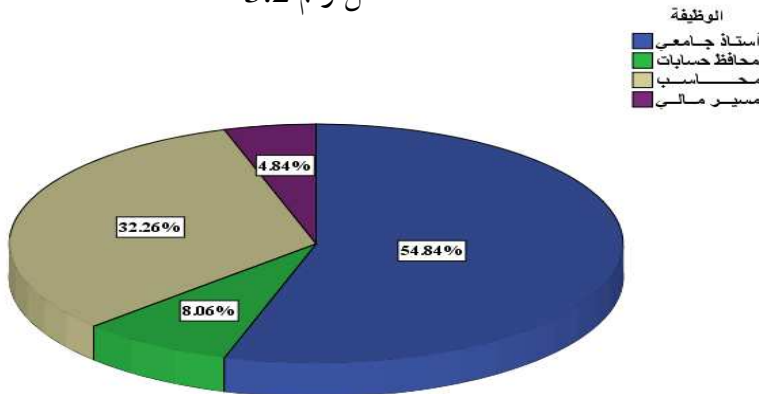
النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
85.5 %	53	محاسبة
14.5 %	9	مالية
100 %	62	المجموع

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

ما نلاحظه من الجدول 4.2 والشكل 2.2 أن غالبية أفراد العينة ضمن تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 85.5 % وهي نسبة عالية وجيدة وذلك لأن موضوع الدراسة يتطلب أن يكون للمجيب دراية ومعرفة كافية في مجال المحاسبة وخاصة في القياس والتقييم، كما أن باقي أفراد العينة كانوا ضمن تخصص المالية أين وصلت نسبتهم إلى 14.5 % ، هذه النسبة صغيرة مقارنة بحجم العينة إلا أنها تبقى ذات أهمية بالنسبة لأفراد العينة لما لهم من قاعدة محاسبية حول موضوع الدراسة، كما أن هاتين النسبتين تشيران إلى أن إجابات الدراسة تستند إلى معرفة بموضوع الدراسة.

ج. الوظيفة: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الشكل رقم 3.2



الجدول رقم 5.2

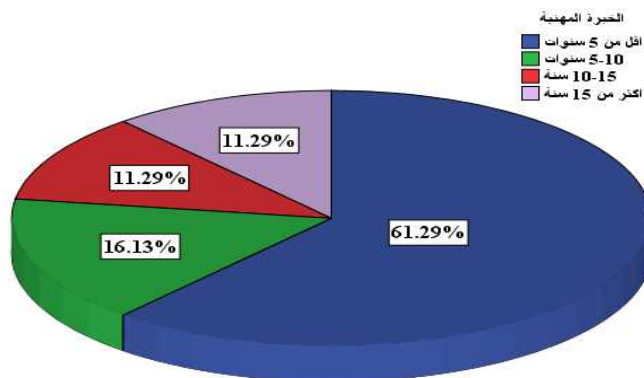
الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	34	54.8%
محافظ حسابات	5	8.1%
محاسب	20	32.3%
مسير مالي	3	4.8%
المجموع	62	100%

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

يتضح من خلال الجدول 5.2 والشكل 3.2 أن أفراد العينة تشكلت وبنسب متقاربة بين الأكاديميين والمهنيين حيث بلغت نسبة الأكاديميين 54.8% والمهنيين بنسبة 45.2% حيث توزعت هذه النسبة بين محافظي الحسابات بنسبة 8.1% والمحاسبين بنسبة 32.3% والمسير المالي بنسبة 4.8% هذه النسب تسمح لنا بالتعرف على جميع آراء أفراد العينة من كلا الجانبين، الجانب النظري ممثلة في وجهة نظر الأكاديميين والجانب التطبيقي ممثلاً في وجهة نظر المهنيين، مما يعني إمكانية الاعتماد على إجابات العينة والعمل عليها.

د. الخبرة المهنية: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الشكل رقم 4.2



الجدول رقم 6.2

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	38	61.3%
من 5 إلى 10 سنوات	10	16.1%
من 10 إلى 15 سنة	7	11.3%
أكثر من 15 سنة	7	11.3%
المجموع	62	100%

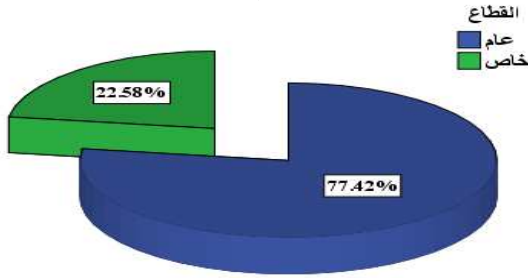
المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS وبالاعتماد على الملحق رقم 2

يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه لتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية أن النسبة الكبرى لعدد سنوات الخبرة لأفراد العينة كانت لذوي الخبرة التي تقل عن خمس سنوات بنسبة 61.3%، ثم يليها أصحاب الخبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 16.1% في حين تساوت نسبة الفئتين الباقيتين (فئة 10 إلى 15

سنة و فئة الأكثر من 15 سنة) بنسبة 11.3 % ، 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 يعكس إيجاباً على إجابات العينة ويزيد من مصداقيتها.

هـ. نوع القطاع: توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع القطاع

الشكل رقم 5.2



الجدول رقم 7.2

نوع القطاع	التكرار	النسبة المئوية
قطاع عام	48	77.4 %
قطاع خاص	14	22.6 %
المجموع	62	100 %

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

يبين لنا الجدول 7.2 والشكل 5.2 توزيع عينة الدراسة حسب نوع القطاع الذي ينتمون اليه ومن خلاله نجد أن جُل أفراد العينة يعملون في القطاع الحكومي في المؤسسات الاقتصادية التابعة للدولة حيث وصلت نسبتهم إلى 77.4 % وباقي أفراد العينة يشتغلون في القطاع الخاص وبلغت نسبتهم 22.6 % هذا التنوع في القطاع من شأنه أن يضيفي على نتائج الدراسة نوع من الشمولية والإلمام والإحاطة بجوانب الموضوع المتعلق بالبيئة المحاسبية الجزائرية.

الفرع الثالث: أسلوب ومصادر جمع البيانات

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

أولا: المصادر الأولية

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

ثانياً: المصادر الثانوية

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

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

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

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

الفرع الأول: أداة الدراسة

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

جدول رقم 8.2 لمقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة

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

المصدر: من إعداد الباحث

وبعد القراءة الموسعة للدراسات التي تناولت الموضوع والاطلاع على بعض المراجع المتخصصة في هذا المجال كان من أبرز الخطوات المتخذة لإعداد الاستبانة ما يلي:

- إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات؛
 - غطت أسئلة الاستبانة فرضيات الدراسة؛
 - دقة الأسئلة ومدى شمولية الاستبانة؛
 - إدراج بعض الأسئلة المفتوحة لاختبار ومعرفة مدى جدية العينة في التعامل مع الاستبانة؛
 - عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات؛
 - تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف؛
 - عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم؛
 - إجراء دراسة اختبارية ميدانية أولية للاستبانة وتعديلها حسب ما يناسب؛
 - توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة؛
- وللإشارة فقد تم إعداد الاستبانة وتكونت من مجموعتين رئيسيتين هما:

- **المجموعة الأولى:** تضمنت هذه المجموعة أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لمفردات عينة الدراسة والتي تكونت من 5 فقرات.
- **المجموعة الثانية:** تضمنت هذه المجموعة 41 فقرة تتعلق بفرضيات الدراسة والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور بهدف تغطية هذه الفرضيات وفيما يلي عرض لهذه المحاور:

المحور الأول: تناقش فقرات هذا المحور "مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية" والتي تضمنت 8 فقرات بدءاً من الفقرة رقم 1 إلى الفقرة رقم 8 والتي قسمت إلى جزأين، حيث كانت الفقرات الأربعة الأولى للمحور الأول متعلقة بالجزء الأول حيث تناولت مدى تعزيز استخدام التكلفة التاريخية لخاصية الموثوقية في القياس المحاسبي وعدم تعزيزه لخاصية الملاءمة، أما باقي فقرات المحور الأول فكانت متعلقة بمدى مساهمة استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي لخاصية الملاءمة وعدم مساهمتها في خاصية الموثوقية.

المحور الثاني: عاجلت فقرات هذا المحور "مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية" والتي تضمنت 17 فقرة بدءاً من الفقرة رقم 9 إلى الفقرة رقم 25، والتي تم تقسيمها إلى جزأين تتناول جميعها المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث نجد كلا من الجزأين الأول والثاني مشتركين في الفقرات المتعلقة بالمقومات الاقتصادية، أما الجزء الأول متكون من 9 فقرات متعلقة بمدى توفير البيئة المحاسبية الجزائرية للمقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام التكلفة

التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، أما الجزء الثاني فهو متكون من 8 فقرات متعلقة بمدى توفير البيئة المحاسبية الجزائرية للمقومات الثقافية والقانونية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

المحور الثالث: تناقش فقرات هذا المحور "عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية" والتي احتوت على 16 فقرة بدءاً من الفقرة رقم 26 إلى الفقرة رقم 41، حيث عاجلت الفقرات الستة الأولى للمحور مدى مواجهة المحاسب في تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، أما باقي فقرات المحور فقد تناولت العوائق و التحديات التي تواجه المحاسب في تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

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

جدول رقم 9.2 تقسيم فقرات المحاور وأجزاء محاور الاستبيان

أرقام الفقرات	أجزاء المحاور	المحاور
من 1 إلى 4	يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الموثوقية في القياس المحاسبي ولا يعزز خاصية الملائمة	مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية
من 4 إلى 8	يساهم استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في خاصية الملائمة ولا يساهم في خاصية الموثوقية	
من 9 إلى 11	المقومات الاقتصادية	مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
من 12 إلى 14	المقومات الثقافية	
من 15 إلى 17	الظروف القانونية	
من 9 إلى 11	المقومات الاقتصادية	توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية و القانونية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.
من 18 إلى 21	المقومات الثقافية	
من 22 إلى 25	الظروف القانونية	
من 26 إلى 31	يواجه المحاسب في تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي عوائق و تحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية	عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
من 32 إلى 41	هناك عوائق و تحديات تواجه المحاسب في تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية	

المصدر: من إعداد الباحث

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

- الاتصال بأفراد العينة مباشرة في عملية التوزيع والاستلام للاستبانات؛
- الاستعانة ببعض الزملاء عبر مختلف جهات الوطن من أجل توزيع واستلام للاستبانات؛
- استخدام البريد الإلكتروني و وسائل التواصل الاجتماعي في توزيع واستلام الاستبانات؛

الفرع الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة

أولاً: صدق وتحكيم أداة الدراسة

للتأكد من صدق فقرات الاستبانة ومدى وضوح أسئلتها وشموليتها لموضوع الدراسة و واقعيتها بالإضافة إلى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات وإمكانية استخدامها في الدراسة الميدانية للاطلاع على موقف فئات عينة الدراسة، تم عرض الاستبانة على لجنة متكونة من ثلاثة أساتذة من أعضاء هيئة التدريس بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة، اثنان منهم ضمن تخصص المحاسبة (أ.د سويسي الهواري، الدكتور بكاري بلخير)، وأستاذ في تخصص إحصاء (الأستاذ السعيد هتهات)، حيث تم تحكيم الاستبانة من طرف أعضاء هيئة التدريس بكلية الجامعة ورقلة، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض.

ثانياً: ثبات أداة الدراسة

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

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

جدول رقم 10.2 نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.566	41

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 0.566 مما يعني أنه في حالة توزيع الاستبانة من جديد على نفس العينة وفي نفس الظروف فإن أكثر من 56 % منهم يعيدون نفس الإجابة وهو ما يعبر عن نسبة ثبات جيدة لمثل هذه الدراسة، وهذا ما يعطي أكثر مصداقية لنتائج الدراسة التي يمكن استنتاجها من هذا الاستبيان ويمكن استنتاج وتقدير درجة صدق هذه النتائج أيضا من خلال الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ $\sqrt{0.566} = 0.752$

ويتضح لنا من خلال الملحق رقم 2 نسب ألفا كرونباخ في حالة حذف كل مرة عبارة أو فقرة من الفقرات الإحدى والأربعين، حيث يتبين لنا مدى درجة التجانس في الثبات لكل فقرة من الفقرات، إذ تبقى نسبة الثبات في حدود 56 % (أنظر الملحق رقم 2 نسب ألفا كرونباخ في حالة حذف كل فقرة). وفيما يلي سنحاول تقدير وقياس الثبات في كل محور من المحاور الثلاثة:

جدول رقم 11.2 نتائج معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات محاور الاستبيان

ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	عنوان المحاور
0.479	8	مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية
0.563	17	مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
0.684	16	عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
0.566	41	المعدل العام لثبات أداة الدراسة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 4)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أفراد عينة الدراسة من الأكاديميين والمهنيين أكثر ثباتاً في أجوبتهم في المحور الثالث المتعلق بمعوقات وصعوبات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية مقارنة ببقية المحاور، حيث وصلت نسبة الثبات 68.4 % وبدرجة أقل في المحور الثاني بنسبة 56.3 % والذي تناول مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وأخيراً المحور الأول بنسبة 47.9 % الذي تناول

مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية، إذ تعتبر هذه النسب جيدة وبدرجة متفاوتة ويمكن الاعتماد عليها وهي مناسبة لأغراض الدراسة.

الفرع الثالث: البرامج والأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات

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

أولاً: مقاييس النزعة المركزية

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

ثانياً: الإحصاء الوصفي

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

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المطلب الأول: النتائج

نستعرض في هذا الجانب نتائج الدراسة التي ستحاول الإجابة على إشكالية مدى ملاءمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية من أجل ذلك تم طرح 41 فقرة في الاستبيان، تقيس كل واحدة منها جانب معين من ملاءمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية، حيث يتم الإجابة بإعطاء درجة موافقة من بين ثلاثة مستويات

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

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

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

جدول رقم 12.2 سلم ليكرت الثلاثي

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

المصدر: من إعداد الباحث

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

في هذا الجانب سنحاول الإجابة على التساؤل المتعلق بمدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية من أجل ذلك تم طرح 8 فقرات في الاستبيان، تقيس كل واحدة منها جانب معين من مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية وقد تم تقسيم العبارات في هذا المحور إلى قسمين حسب نوع البديل وفق الأتي:

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

- من الفقرة 5 إلى الفقرة 8 تقيس مساهمة القيمة العادلة في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية.

أولاً: مساهمة التكلفة التاريخية في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

يتناسب متوسط كل فقرة مع مدى موافقة العينة عليها ومن تم فإنه كل ما كان المتوسط أكبر في الفقرات من 1 إلى 4 كل ما كانت مدى مساهمة التكلفة التاريخية عالية والجدول التالي يلخص نتائج توزيع إجابات العينة حول مدى مساهمة التكلفة التاريخية للخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

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

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق	محايد	غير موافق	عنصر المساهمة
محايد	39.94%	0.908	2.27	58.1%	11.3%	30.6%	لا يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملاءمة في القياس المحاسبي
موافق	30.71%	0.783	2.55	72.6%	9.7%	11.7%	لا تشكل المعلومات المستندة إلى التكلفة التاريخية أساساً دقيقاً للتنبؤ واتخاذ القرار
موافق	17.11%	0.486	2.84	88.7%	6.5%	4.8%	القياس وفق التكلفة التاريخية يستند إلى وثائق ومستندات مثبتة قابلة للتحقق مما يعزز من خاصية الموثوقية
محايد	41.86%	0.858	2.05	38.7%	27.4%	33.9%	تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية يساهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية
موافق	19.23%	0.467	2.43	يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الموثوقية في القياس المحاسبي ولا يعزز خاصية الملائمة			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS (الملحق رقم 5 و 6)

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

- يعتبر القياس وفق التكلفة التاريخية الذي يستند إلى وثائق ومستندات مثبتة قابلة للتحقق التي تعزز من خاصية الموثوقية أهم عنصر مساهمةً في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بمعدل 2.84 وانحراف معياري قدره 0.486 حيث تأتي في أولويات المساهمة، بينما تأتي في المرتبة الثانية ضمن أولويات المساهمة فكرة كون أن المعلومة المستندة إلى التكلفة التاريخية لا تشكل أساساً دقيقاً للتنبؤ واتخاذ القرار بمعدل 2.55 وانحراف قدره 0.783؛ هذه النتائج تشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار موافق.

- أما فيما يخص الفترتين الأولى والأخيرة فنلاحظ أنهما الأقل موافقة في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وذلك بمعدل 2.27 للفقرة الأولى و 2.05 للفقرة الأخيرة وانحراف معياري قدره 0.908 للفقرة الأولى و 0.858 للفقرة الأخيرة، حيث أن هذه النتائج تشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار محايد ومنه يمكن القول أنهما الجزئيين الأقل مساهمة في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

ثانياً: مساهمة القيمة العادلة في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

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

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق	محايد	غير موافق	عنصر المساهمة
موافق	35.05%	0.837	2.39	61.3%	16.1%	22.6%	البيانات المالية المبينة على أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات موثوقية عالية
موافق	22.03%	0.579	2.63	67.7%	27.4%	4.8%	تسمح المعلومات المالية المبينة على أساس القيمة العادلة مستخدم القوائم المالية من تصحيح الأخطاء المتخذة في القرارات
موافق	18.06%	0.507	2.81	85.5%	9.7%	4.8%	تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة
موافق	23.51%	0.626	2.66	74.2%	17.7%	8.1%	تحقق بيانات القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية لأنها تعكس آخر تقييم
موافق	15.23%	0.399	2.621	يساهم استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في خاصية الملائمة ولا يساهم في خاصية الموثوقية			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS (الملحق رقم 5 و 6)

يتضح من الجدول أعلاه مدى مساهمة القيمة العادلة في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية 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 2.81 وانحراف معياري قدره 0.507 ، ثم تليها وبدرجة أقل خاصية التوقيت المناسب للمعلومة المحاسبية المبينة وفق القيمة العادلة والتي تعكس آخر تقييم لبيانات القوائم المالية بمعدل 2.66 وانحراف معياري قدره 0.626 في حين أن بقية الفقرات تعتبر الأقل إسهاماً ونعني بذلك المعلومات المالية المبينة على أساس القيمة العادلة والتي

تسمح لمستخدمي القوائم المالية من تصحيح الأخطاء المتخذة في القرارات بمعدل 2.63 وانحراف معياري قدره 0.579 بالإضافة إلى البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة التي توفر معلومات ذات موثوقية عالية بمعدل 2.39 وانحراف معياري قدره 0.837 ؛ هذه النتائج تشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار موافق.

جدول رقم 15.2 مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	عنصر المساهمة
موافق	19.23%	0.467	2.427	يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الموثوقية في القياس المحاسبي ولا يعزز خاصية الملائمة
موافق	15.23%	0.399	2.621	يساهم استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في خاصية الملائمة ولا يساهم في خاصية الموثوقية
موافق	13.14%	0.331	2.524	مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS (الملحق رقم 7)

عموماً ما يمكن استنتاجه من الجدول رقم 15.2 والذي يمثل مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية أن القيمة العادلة تعتبر الأكثر مساهمةً في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية وبدرجة أكبر في خاصية الملائمة، حيث كان معدل المتوسط لمساهمة القيمة العادلة 2.621 وانحراف معياري منخفض قدره 0.399 وهذا ما يشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار موافق، أما مساهمة التكلفة التاريخية فتعتبر أقل مساهمة مقارنة بالقيمة العادلة رغم تركيز معظم إجاباتها ضمن معيار موافق، حيث وصل معدل المتوسط 2.43 وانحراف معياري قدره 0.467 إلا أن عنصر الموثوقية في التكلفة التاريخية يعتبر العنصر الأكثر إسهاماً في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بمعدل 2.84 وانحراف معياري 0.486 مقارنة ببقية عناصر المساهمة لبدائل القياس المحاسبي، كما نجد أن العنصر المتعلق بتطبيق التكلفة التاريخية والذي يساهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية الأقل مساهمة بمعدل 2.05 ضمن عناصر المساهمة.

الفرع الثاني: مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي

سنسعى في هذا الجانب للإجابة على التساؤل المتعلق بمدى توفير البيئة المحاسبية الجزائرية لمقومات الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي من خلال جملة من الفقرات والتي بلغت 17 فقرة مقسمة في هذا المحور إلى قسمين حسب نوع البديل.

في البداية سنتناول المقومات الاقتصادية للبديلين (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) كما أشرنا سابقاً وذلك لأنهما مشتركتين معاً في هذا المقوم وفق الآتي:

- المقومات الاقتصادية:

جدول رقم 16.2 المقومات الاقتصادية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق	محايد	غير موافق	عناصر المقومات
غير موافق	48.66%	0.651	1.34	9.7%	14.5%	75.8%	تتماز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار
غير موافق	48.37%	0.655	1.35	9.7%	16.1%	74.2%	الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية
محايد	42.14%	0.829	1.97	32.3%	32.3%	35.5%	يمكن انفتاح السوق الجزائري على السوق العالمي لمعرفة تغيرات الأسعار وسهولة توفر القيم
غير موافق	33.63%	0.522	1.553	توفر البيئة الجزائرية المقومات الاقتصادية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS (الملحق رقم 5 و 6)

يبين لنا الجدول 16.2 أن أفراد العينة المستجوبين يرون أن البيئة الجزائرية لا توفر المقومات الاقتصادية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي كأساس للقياس المحاسبي وغير مناسبة، بالإضافة إلى أنها غير ملائمة وهذا ما نلاحظه في النتائج المتحصل عليها، حيث نلاحظ أن معظم الإجابات تركزت حول معيار غير موافق، والقيم المعبر عنها في الجدول تشير إلى أن المعدل المتوسط لانفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية والتي تساعد على معرفة تغيرات الأسعار وسهولة توفر القيم بلغت 1.97 وانحراف معياري قدره 0.829 وبالتالي تعد هذه الفقرة أحد أولويات هذا المقوم والتي قد تساهم في توفر البيئة المناسبة لاستخدام بدائل القياس المحاسبي في حين توفرها، بينما كان معدل الإجابات للفقرتين الثانية والأولى على الترتيب 1.35 و 1.34 وانحراف معياري قدره 0.655 و 0.651 على التوالي، وهذا ما يشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار غير موافق.

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

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

أ- المقومات الثقافية:

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

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق	محايد	غير موافق	عناصر المقومات
موافق	29.51%	0.714	2.42	54.8%	32.3%	12.9%	يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم التكلفة التاريخية
موافق	18.99%	0.518	2.73	75.8%	21.0%	3.2%	ارتفاع مستوى إدراك و وعي المجتمع المحاسبي الجزائري يسهل استخدام القياس بالتكلفة التاريخية في الشركات الجزائرية
محايد	40.35%	0.872	2.16	46.8%	22.6%	30.6%	لا يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للتكلفة التاريخية
موافق	22.11%	0.538	2.435	توفر البيئة الجزائرية المقومات الثقافية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 5 و 6)

يعرض الجدول 17.2 في فقراته مدى توفر المقومات الثقافية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي، حيث أن القيم المعبر عنها في الجدول تشير إلى أن هناك درجة من الإدراك والوعي لدى أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري في تطبيق التكلفة التاريخية مما يسهل استخدام التكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي وهذا من خلال المعدل المتوسط المتحصل عليه 2.73 والانحراف المعياري 0.518 بالإضافة إلى تمتع أفراد المجتمع بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم التكلفة التاريخية بمعدل 2.42 وانحراف معياري قدره 0.714 في حين أن أفراد المجتمع المحاسبي يضعون في آخر أولويات هذا المقوم تعميق وتطوير فهم المجتمع المحاسبي للتكلفة التاريخية وذلك بمعدل 2.16 وانحراف معياري قدره 0.872 إلا أنهم لا يتخلون على ضرورة تطوير وتعميق فهمه اتجاه مفهوم التكلفة التاريخية.

ب- المقومات القانونية:

جدول رقم 18.2 المقومات القانونية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق	محايد	غير موافق	عناصر المقومات
موافق	24.61%	0.639	2.60	67.7%	24.2%	8.1%	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام التكلفة التاريخية
موافق	22.20%	0.594	2.68	74.2%	19.4%	6.5%	تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية
محايد	40.80%	0.829	2.03	32.5%	32.3%	32.3%	لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية
موافق	19.92%	0.485	2.435	توفر البيئة الجزائرية المقومات القانونية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 5 و 6)

يوضح الجدول أعلاه أن البيئة القانونية تسهل استخدام التكلفة التاريخية وذلك من خلال تمسك التشريعات الضريبية باستخدام التكلفة التاريخية بمعدل متوسط 2.68 وانحراف معياري قدره 0.594 كما أن التشريعات المحلية لها دور في استخدام التكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي، حيث كان معدل المتوسط مساويا لـ 2.60 وانحراف معياري 0.639 وهذا ما يشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار موافق، إلا أن رؤية المجتمع المحاسبي لتطوير التشريعات الضريبية بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية كان بشكل متباين من خلال المعدل المتوسط المحصل عليه 2.03 وانحراف معياري قدره 0.829 و بالتالي فإن التشريعات القانونية تدعم تطبيق التكلفة التاريخية.

جدول رقم 19.2 المقومات الاقتصادية والثقافية و القانونية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في

القياس المحاسبي

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	عناصر المقومات
غير موافق	33.63%	0.522	1.553	توفر البيئة الجزائرية المقومات الاقتصادية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.
موافق	22.11%	0.538	2.435	توفر البيئة الجزائرية المقومات الثقافية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.
موافق	19.92%	0.485	2.435	توفر البيئة الجزائرية المقومات القانونية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.
محايد	15.64%	0.334	2.141	توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية و القانونية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS (الملحق رقم 7)

ما يلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة فيما يتعلق بتوفير البيئة المحاسبية الجزائرية للمقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي كان مساوياً لـ 2.141 وانحراف معياري 0.334 مما يشير إلى هناك تباين في إجاباتهم وأنهم غير متأكدين من أن جميع المقومات والظروف في البيئة الجزائرية مهيأة لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، وهذا راجع حسب رأيهم وبدرجة أكبر إلى عدم توفر البيئة الاقتصادية المناسبة حيث كان معدل المتوسط للمقومات الاقتصادية 1.553 وانحراف معياري قدره 0.522 وهذا ما يشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار غير موافق مما يتضح من خلال أرائهم أن الظروف الاقتصادية في البيئة الجزائرية غير ملائمة لاستخدام التكلفة التاريخية، هذا من جهة ومن جهة أخرى جاءت كل من المقومات الثقافية والقانونية بمعدل متوسط مساوٍ لـ 2.435 وهذا ما يدل على تركيز الإجابات ضمن معيار موافق أي أن الظروف القانونية والثقافية حسب أرائهم ملائمة لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبية.

ثانياً: مقومات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

أ- المقومات الثقافية:

جدول رقم 20.2 المقومات الثقافية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق	محايد	غير موافق	عناصر المقومات
غير موافق	48.10%	0.791	1.65	19.4%	25.8%	54.8%	يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة
محايد	42.91%	0.921	2.15	50.0%	14.5%	35.5%	ارتفاع مستوى إدراك و وعي المجتمع المحاسبي الجزائري يسهل استخدام القيمة العادلة في الشركات الجزائرية
غير موافق	47.66%	0.592	1.24	08.1%	08.1%	83.9%	لا يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة
غير موافق	45.51%	0.749	1.65	16.1%	32.3%	51.6%	تؤدي الجمعيات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة
غير موافق	27.89%	0.465	1.669	توفر البيئة الجزائرية المقومات الثقافية التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 5 و 6)

من خلال الجدول 20.2 يتبين لنا أن مجمل الفقرات المتعلقة بالمقومات الثقافية تشير إلى عدم توفر المقومات الثقافية في البيئة الجزائرية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، حيث كان يتراوح معدل الوسيط الحسابي لأغلب فقراتها ما بين 1.24 إلى 1.65 مما يشير إلى تركيزها 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.

ب- المقومات القانونية:

جدول رقم 21.2 المقومات القانونية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق	محايد	غير موافق	عناصر المقومات
موافق	31.92%	0.783	2.45	62.9%	19.4%	17.7%	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة
غير موافق	46.85%	0.718	1.53	12.9%	27.4%	59.7%	تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة
غير موافق	46.01%	0.735	1.60	14.5%	30.6%	54.8%	ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة
غير موافق	37.70%	0.468	1.24	01.6%	21.0%	77.4%	لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة
محايد	19.23%	0.328	1.705	توفر البيئة الجزائرية المقومات القانونية التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 5 و 6)

يرى أفراد المجتمع المحاسبي في الجدول أعلاه أن التشريعات المحلية تلعب دوراً هاماً في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، حيث كان معدل المتوسط للإجابات 2.45 وانحراف معياري قدره 0.783 وهذا ما يشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار موافق، بينما تراوح الوسيط الحسابي لبقية الفقرات ما بين (1.24 و 1.60) مما يشير إلى تركيز إجابات العينة ضمن معيار غير موافق، والسبب في ذلك حسب رأيهم في التشريعات الضريبية والتي تلعب دوراً هاماً في عدم التمسك والالتزام بالقياس على أساس القيمة العادلة، كما أن أفراد العينة يرون ضرورة تطوير التشريعات الضريبية بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

جدول رقم 22.2 المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية للبيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في

القياس المحاسبي

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	عناصر المقومات
غير موافق	33.63%	0.522	1.553	توفر البيئة الجزائرية المقومات الاقتصادية التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.
غير موافق	27.89%	0.465	1.669	توفر البيئة الجزائرية المقومات الثقافية التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.
محايد	19.23%	0.328	1.705	توفر البيئة الجزائرية المقومات القانونية التي تسهل استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.
غير موافق	20.02%	0.328	1.642	توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية و القانونية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS (الملحق رقم 7)

تُبرز النتائج والقيم المعبر عنها في الجدول رقم 22.2 فيما يتعلق بمدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية للمقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، أن الوسط الحسابي للإجابات كان مساويا لـ 1.642 وانحراف معياري قدره 0.328 وهذا ما يشير إلى تركيز إجابات العينة ضمن معيار غير موافق أي أن أفراد المجتمع المحاسبي غير موافقين على توفر جميع المقومات في البيئة الجزائرية والتي يمكن أن تشجع على تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، مما يفسر من آرائهم أن الظروف في البيئة الجزائرية غير ملائمة لاستخدام القيمة العادلة، ويمكن أن يعزى ذلك إلى عدم توفر المقومات الاقتصادية والثقافية بدرجة أكبر إضافة إلى ذلك التشريعات الضريبية ودورها في التمسك باستخدام القيمة العادلة.

جدول رقم 23.2 مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	عناصر العوائق والتحديات
محايد	15.64%	0.334	2.141	توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية و القانونية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي
غير موافق	20.02%	0.328	1.642	توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية و القانونية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي
محايد	13.21%	0.254	1.927	مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS (الملحق رقم 7)

يوضح الجدول 23.2 توجه إجابات المستجوبين حول مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث يشير الوسط الحسابي لنموذج التكلفة التاريخية إلى 2.141 وانحراف معياري قدره 0.334 مما يشير إلى تركيز معظم الإجابات ضمن معيار محايد، ويرجع السبب في ذلك إلى عدم توفر الظروف الاقتصادية الملائمة لتطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي وهذا بالرغم من توفر بقية المقومات الثقافية والقانونية حسب آراء أفراد العينة، بينما يشير الوسط الحسابي لمدخل القيمة العادلة إلى 1.642 وانحراف معياري قدره 0.254 مما يدل على أن مجمل الإجابات تركزت ضمن معيار غير موافق وهذا ما أكدته إجابات المستجوبين في رؤيتهم لعدم توفر جميع المقومات لاستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، من خلال ما سبق كانت نتيجة مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية ضمن معيار محايد بمتوسط 1.927 وانحراف معياري 0.254 ويعود السبب في ذلك بدرجة أولى إلى الظروف الاقتصادية غير المناسب والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي.

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

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

أولاً: عوائق وتحديات تطبيق التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية

جدول رقم 24.2 عوائق وتحديات تطبيق التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق	محايد	غير موافق	عناصر العوائق والتحديات
موافق	37.89%	0.886	2.34	61.3%	11.3%	27.4%	لا تأخذ التكلفة التاريخية بتغيرات الأسعار عند إجراء القياس المحاسبي
محايد	31.01%	0.710	2.29	43.5%	41.9%	14.5%	يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس الدخل إلى تضخيمه في حالة ارتفاع الأسعار وبالتالي إلى تآكل القدرة الشرائية لرأس المال
موافق	22.51%	0.599	2.66	72.6%	21.0%	6.5%	يضع المستثمر أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة في عملية اتخاذ القرار
موافق	22.51%	0.599	2.66	72.6%	21.0%	6.5%	يضع المقرض أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة في عملية اتخاذ القرار
موافق	28.54%	0.737	2.58	72.6%	12.9%	14.5%	القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية
موافق	26.52%	0.689	2.60	71.0%	17.7%	11.3%	هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي وفق التكلفة التاريخية
موافق	16.78%	0.423	2.521	عوائق وتحديات تطبيق التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS (الملحق رقم 5 و 6)

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أفراد المجتمع الجزائري يرون في استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي وجود عدة مشاكل وعوائق من شأنها أن تؤثر على هذا النموذج عند استخدامه، ويعود السبب في ذلك حسب رأيهم وبدرجة أولى إلى أهمية خاصية الملاءمة عند المستثمر والمقرض حيث بلغ الوسط الحسابي لهذه الفقرة 2.66 إضافة إلى الآثار السلبية لنموذج التكلفة التاريخية في بيئة تتميز بتغير الأسعار والتضخم والتي قد لا تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، كما أن المستجوبين يرون أن هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي وفق التكلفة التاريخية حيث كان معدل متوسط الإجابات مساويا لـ 2.60 وانحراف معياري قدره 0.689 وعليه نلاحظ أن مجمل الفقرات تركزت ضمن معيار موافق.

ثانياً: عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

جدول رقم 25.2 عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	موافق	محايد	غير موافق	عناصر العوائق والتحديات
محايد	%47.70	0.931	1.95	%40.3	%14.5	%45.2	لا يوجد سوق مالي فعال في البيئة الجزائرية
موافق	%25.10	0.672	2.68	%79.0	%09.7	%11.3	ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة
موافق	%25.98	0.683	2.63	%74.2	%14.5	%11.3	التعود على الممارسة المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني
موافق	%23.17	0.632	2.73	%82.3	%08.1	%09.7	صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول والخصوم
موافق	%21.18	0.577	2.73	%79.0	%14.5	%06.5	القياس وفق القيمة العادلة يتطلب قدرا كبيرا من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة
محايد	%34.81	0.797	2.29	%50.0	%29.0	%21.0	ارتباط أساس القيمة العادلة بالذاتية في التقييم يفقد القوائم المالية للمصدقية
موافق	%29.24	0.740	2.53	%67.7	%17.7	%14.5	عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي
موافق	%23.51	0.626	2.66	%74.2	%17.7	%08.1	في محيط عدم التأكد والذي يتميز بتقلبات الأسعار قد يؤثر ذلك على تقييم المؤسسة والحكم على نتاجتها
محايد	%34.86	0.793	2.27	%48.4	%30.6	%21.0	هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة
موافق	%27.67	0.714	2.58	%71.0	%16.1	%12.9	تشكل نفقات الحصول على خدمات خارجية لتحديد القيمة العادلة عائقا أمام تطبيقها في التقييم.
موافق	%15.44	0.386	2.504	عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS (الملحق رقم 5 و 6)

يوضح الجدول 25.2 العوائق والتحديات التي قد يواجهها المحاسب عند استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية، حيث نرى أن مجمل 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 لـ 2.73 بينما جاء معدل المتوسط لبقية الفقرات ما بين 1.95 و 2.68 والتي أشارت إلى آراء المستجوبين حول جملة من العوائق وكانت بين صعوبة جمع المعلومات وفق القيمة العادلة وعدم جاهزية المؤسسات لاستخدام القيمة العادلة إضافة إلى ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة.

جدول رقم 26.2 عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

الاتجاه العام	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط	عناصر العوائق والتحديات
موافق	16.78%	0.423	2.521	عوائق وتحديات تطبيق التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية
موافق	15.44%	0.386	2.504	عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
موافق	11.87%	0.298	2.513	عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS (الملحق رقم 7)

من خلال القيم المعبر عنها في الجدول أعلاه يمكن القول أن النتائج تشير إلى وجود عوائق تواجه المحاسب عند استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث كان الوسيط الحسابي مساويا لـ 2.513 وانحراف معياري قدره 0.298 مما يشير إلى تركيز الإجابات ضمن معيار موافق، ويعود السبب الرئيسي في ذلك من خلال آراء المستجوبين إلى فقدان التكلفة التاريخية لخاصية الملاءمة وعدم مرونتها أثناء تغير الأسعار، بالإضافة إلى صعوبة القياس وفق القيمة العادلة وخاصة لبعض بنود الأصول والخصوم كما أنها تتطلب جهداً كبيراً من الاجتهاد الشخصي وعدم ثبات أسس القياس فيها.

الفرع الرابع: اختبار (t-test) لآراء الأكاديميين والمهنيين حول مدى ملاءمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية

نهدف من خلال هذا الجانب إلى اختبار نظرة الأكاديميين والمهنيين حول مدى ملاءمة استخدام بدائل القياس المحاسبي كأساس للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية، ومن أجل ذلك تمت الاستعانة باختبار (t-test) اختبار الفرق بين المتوسطين الذي يهدف إلى اختبار وجود دلالة إحصائية في اختلاف متوسطات متغيرين ما إذا اختلفت صفة ما بين صفتين.

من أجل الإجابة على مدى ملاءمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية يمكن صياغة الفرضيتين التاليتين:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0 = \mu_1 = \mu_2 \text{ أي أن متوسط الإجابة على ملاءمة بدائل القياس المحاسبي متساوية بين الأكاديميين} \\ \text{والمهنيين وليس هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية} \\ H_1 = \mu_1 \neq \mu_2 \text{ أي أن متوسط الإجابة على ملاءمة بدائل القياس المحاسبي غير متساوية بين} \\ \text{الأكاديميين والمهنيين و هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية} \end{array} \right.$$

من أجل قبول أو رفض مدى صحة الفرضية يمكن الاستعانة بنتائج إختبار t-test الميينة في الجداول التالية:

أولاً: إختبار (t-test) لأراء الأكاديميين والمهنيين حول مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق

خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

من أجل الإجابة على مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في خصائص المعلومة المحاسبية يمكن صياغة الفرضيتين التاليتين:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0 = \mu_1 = \mu_2 \text{ أي أن متوسط الإجابة على مساهمة بدائل القياس المحاسبي متساوية بين الأكاديميين} \\ \text{والمهنيين وليس هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية} \\ H_1 = \mu_1 \neq \mu_2 \text{ أي أن متوسط الإجابة على مساهمة بدائل القياس المحاسبي غير متساوية بين} \\ \text{الأكاديميين والمهنيين و هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية} \end{array} \right.$$

جدول رقم 27.2 إختبار (t-test) لأراء الأكاديميين والمهنيين حول مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق

خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

عينة الدراسة	عدد الأفراد	المتوسط	الانحراف المعياري	ثبات التباين	مستوى الدلالة
الأكاديميين	34	2.6250	0.28703	0.669	0.007
المهنيين	28	2.4018	0.34587		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 8)

نلاحظ من خلال الجدول المبين أعلاه أن نظرة الأكاديميين لمدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية أكبر من المهنيين ($2.6250 < 2.4018$) إلا أنه يوجد إمكانية للعشوائية في هذا الفرق، وعليه لا بد من معرفة هل يوجد دلالة إحصائية لهذا الاختلاف أم لا.

$$\left\{ \begin{array}{l} \delta_1^2 = \delta_2^2 \text{ كشرط أساسي قبل إختبار الفرضيتين يجب إختبار ثبات تباين مدى مساهمة بدائل} \\ \delta_1^2 \neq \delta_2^2 \text{ القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية بين العينتين.} \end{array} \right.$$

ومن خلال الجدول 27.2 يمكن قراءة ما يلي:

- أن القيمة الاحتمالية لاختبار ثبات التباين تساوي 0.669 وهي أكبر 0.05 أي أننا نقبل فرضية ثبات وتجانس التباين بين العينتين.
- لدينا من خلال القيمة الاحتمالية لاختبار تساوي المتوسطين (مستوى الدلالة) مساوية لـ 0.007 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 أي أننا نرفض الفرضية H_0 ونقبل الفرضية H_1 أي أنه يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين إجابات العينتين في رؤيتهم لمدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بمستوى دلالة 5%.

ثانياً: اختبار (t-test) لأراء الأكاديميين والمهنيين حول مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل

القياس المحاسبي

من أجل الإجابة على مدى توفر المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية في البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي يمكن صياغة الفرضيتين التاليتين:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0 = \mu_1 = \mu_2 \text{ أي أن متوسط الإجابة على توفر المقومات في البيئة الجزائرية متساوية بين الأكاديميين} \\ \text{والمهنيين وليس هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية} \\ H_1 = \mu_1 \neq \mu_2 \text{ أي أن متوسط الإجابة على توفر المقومات في البيئة الجزائرية غير متساوية بين} \\ \text{الأكاديميين والمهنيين و هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية} \end{array} \right.$$

جدول رقم 28.2 اختبار (t-test) لأراء الأكاديميين والمهنيين حول مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام

بدائل القياس المحاسبي

عينة الدراسة	عدد الأفراد	المتوسط	الانحراف المعياري	ثبات التباين	مستوى الدلالة
الأكاديميين	34	1.9343	0.23160	0.303	0.830
المهنيين	28	1.9202	0.28424		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 8)

ما يمكن قراءته وملاحظته من الجدول رقم 28.2 أن أراء الأكاديميين حول مدى توفر المقومات في البيئة الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي أكبر من المهنيين ($1.9202 < 1.9343$) إلا أنه يوجد إمكانية للعشوائية في هذا الفرق، وعليه لا بد من معرفة هل يوجد دلالة إحصائية لهذا الاختلاف أما لا.

$$\left\{ \begin{array}{l} \delta_1^2 = \delta_2^2 \\ \delta_1^2 \neq \delta_2^2 \end{array} \right. \text{دائماً كشرط أساسي قبل اختبار الفرضيتين يجب اختبار ثبات تباين}$$

وعليه نستنتج من الجدول 28.2 أن القيمة الاحتمالية لاختبار ثبات التباين تساوي 0.303 وهي أكبر من 0.05 أي أننا نقبل فرضية ثبات التباين بين العينتين، إلا أنه لدينا من خلال القيمة الاحتمالية لمستوى الدلالة مساوية لـ 0.830 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05 أي أننا نقبل الفرضية H_0 ونرفض الفرضية H_1 أي أنه لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين إجابات العينتين في رؤيتهم لمقومات البيئة الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي عند مستوى دلالة 5%.

ثالثاً: اختبار (t-test) لأراء الأكاديميين والمهنيين حول عوائق وتحديات استخدام بدائل القياس المحاسبي في

البيئة المحاسبية الجزائرية

من أجل الإجابة على عوائق وتحديات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية يمكن صياغة الفرضيتين التاليتين:

$$\left\{ \begin{array}{l} H_0 = \mu_1 = \mu_2 \text{ أي أن متوسط الإجابة على العوائق والتحديات في البيئة الجزائرية متساوية بين الأكاديميين والمهنيين وليس هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية} \\ H_1 = \mu_1 \neq \mu_2 \text{ أي أن متوسط الإجابة على العوائق والتحديات في البيئة الجزائرية غير متساوية بين الأكاديميين والمهنيين و هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية} \end{array} \right.$$

جدول رقم 29.2 اختبار (t-test) لأراء الأكاديميين والمهنيين حول عوائق وتحديات استخدام بدائل القياس

المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

مستوى الدلالة	ثبات التباين	الانحراف المعياري	المتوسط	عدد الأفراد	عينة الدراسة
0.262	0.677	0.31532	2.5520	34	الأكاديميين
		0.27422	2.4661	28	المهنيين

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss (الملحق رقم 8)

يتبين لنا من الجدول رقم 29.2 أن أراء الأكاديميين حول عوائق وتحديات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية أكبر من المهنيين ($2.4661 < 2.5520$) إلا أنه يوجد إمكانية للعشوائية في هذا الفرق، وعليه لابد من معرفة هل يوجد دلالة إحصائية لهذا الاختلاف أم لا.

$$\left\{ \begin{array}{l} \delta_1^2 = \delta_2^2 \\ \delta_1^2 \neq \delta_2^2 \end{array} \right. \text{ كشرط أساسي قبل اختبار الفرضيتين يجب اختبار ثبات تباين}$$

من الجدول نلاحظ أن القيمة 0.677 والتي تعبر عن اختبار ثبات التباين أكبر من 0.05 أي أننا نقبل فرضية ثبات التباين بين العينتين، كما أن مستوى الدلالة في الجدول مساوية لـ 0.262 وهذه القيمة أكبر من

مستوى المعنوية 0.05 أي أننا نقبل الفرضية H_0 ونرفض الفرضية H_1 أي أنه لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين إجابات العينتين حول عوائق وتحديات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى دلالة 5%.

المطلب الثاني: المناقشة

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

الفرع الأول: دراسة وتقييم مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

بعدما تم وصف وتحليل نتائج الدراسة المتعلقة بمدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية في برنامج SPSS ومعالج البيانات Excel يمكن مناقشة وتفسير النتائج المتوصل إليها، حيث نجد أن آراء المستجوبين في هذا العنصر توجهت نحو اتجاه الموافقة في كلا البديلين ويفسر السبب في ذلك بالنسبة للبديل الأول المتعلق بالتكلفة التاريخية أن نموذج التكلفة التاريخية سهلة الاستخدام والتطبيق كما أنها لا تتميز بالحكم الشخصي والذاتية ويرجع ذلك لاعتمادها على المستندات وأدلة الإثبات مما يجعلها لا تحتوي على التقديرات والأحكام الشخصية، هذا الأمر من شأنه أن يعزز من خاصية الموثوقية والتي تم التطرق لها وشرحها في الجانب النظري، كما أن هذه النتيجة توافقت مع بعض الدراسة السابقة والتي تم تناولها في الفصل الأول مثل دراسة (C. T. Kaya and N. Türegün, 2014) ودراسة عوادي نعمان (2012)، ومن ناحية أخرى يفسر السبب في أن مشكلة التكلفة التاريخية هي عدم تكيفها مع تغيرات الأسعار مما يؤثر على ملاءمتها في عملية القياس المحاسبي، وهذا ما تعانیه من قصور في القياس المحاسبي من شأنه أن يؤثر على استمرارية الشركة إذ يؤدي إلى عدم قدرتها على استبدال قيمة الأصول ويؤدي إلى تآكل القدرة الشرائية لرأس المال، كما أن التكلفة التاريخية قد لا تكون مناسبة لاتخاذ القرارات في ظل هذه الظروف مما قد يساهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية، ومنه مما سبق يمكن القول أن استخدام التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية في القياس المحاسبي ولا يعزز خاصية الملائمة.

أما فيما يخص البديل الثاني والخاص بمدخل القيمة العادلة فيمكن تفسير السبب وراء توجه المستجوبين نحو الموافقة على أن استخدام القيمة العادلة يساهم في خاصية الملائمة ولا يساهم في خاصية الموثوقية في كونهم على دراية عالية بمشاكل التكلفة التاريخية في خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية وتفوق مدخل القيمة

العادلة في ذلك، مما يجعل ملاءمة معلومات القيمة العادلة أكثر من التكلفة التاريخية، زيادةً على ذلك هو أن مدخل القيمة العادلة يراعي تغيرات الأسعار والتكيف معها الأمر الذي يؤهله لأن يكون أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية، هذا الأمر يساعد المستثمرين على اتخاذ قرارات سليمة بناء على القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة، وهذا ما يتوافق مع جملة من الدراسات السابقة على غرار دراسة وليد شحاتة محمد قاسم (2012) ودراسة (Nour Aldeen M (2014)، كما أن رؤية المستجوبين لموثوقية القيمة العادلة كانت ضمن أخر أولويات هذا العنصر بالرغم من توجه إجاباتهم نحو الموافقة، مما يدل على وجود تباين واختلاف في آرائهم حول موثوقية القيمة العادلة أي أن إيمانهم بموثوقية معلومات القيمة العادلة أقل بكثير من موثوقية معلومات التكلفة التاريخية وهذا ما نلاحظه من خلال المعدل المتوسط لموثوقية التكلفة التاريخية والقيمة العادلة (2.84 ، 2.39)، ويمكن تفسير ذلك أن اعتماد القياس المحاسبي المعد وفقاً للقيمة العادلة أحياناً يعتمد على الاجتهادات والتقديرات الشخصية، وبالتالي هناك إمكانية للتحيز في عملية قياس البيانات المالية وبالتالي التأثير على نوعية وموثوقية المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى أنه يمكن أخذ قياس القيمة العادلة على أنه موثوق ويمكن الاعتماد عليه فقط في حال عدم وجود فروق مهمة لدى التحقق من تقديرات القيمة العادلة، وهذا قد لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة مما سي طرح تساؤلات عن مدى ملاءمة وموثوقية التقارير المالية التي ستصدر في ظل هذه الأساس، ومع ذلك فإن مدخل القيمة العادلة يحقق قدراً أكبراً من الملاءمة وقدراً أقل من الموثوقية.

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

في هذا العنصر سيتم مناقشة النتائج المتوصل إليها فيما يخص توفر البيئة المحاسبية الجزائرية للمقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي كأساس للقياس المحاسبي، حيث نلاحظ أن هناك إجماع على عدم توفر المقومات الاقتصادية في البيئة الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي كأساس للقياس المحاسبي، ويفسر السبب في ذلك أن البيئة الاقتصادية تتميز بما يسمى بالاقتصاد المغلق وهذا ما يجلبه 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، إضافة إلى عدم وجود حرية العرض والطلب في السوق بما يسمح ويتيح إمكانية تحديد الأسعار بجرية، زيادة على ذلك ضعف المؤسسات المالية (البنوك) الذي كان له الأثر البارز على السوق المالي (غياب سوق مالي كفء)، كما أن التضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية أدى إلى غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصدقية والشفافية والشمولية فضلاً عن قِلَّتِها، وهذا ما يؤكد عدم توفر المقومات الاقتصادية التي تسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.

من جانب آخر نلاحظ أن أفراد المجتمع المحاسبي يوافقون على أن البيئة الجزائرية توفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، حيث يمكن تفسير ذلك إلى أن أغلب عمليات القياس المحاسبي داخل المؤسسات تستند إلى وثائق وسجلات الإثبات وهذا ما يرسخ مفهوم وثقافة التكلفة التاريخية في عمليات القياس وبقية المعالجات المحاسبية إضافة إلى طريقة القياس المعمول بها وفق المخطط المحاسبي الوطني القديم التي ساهمت بشكل جيد في ترسيخ مفهوم التكلفة التاريخية، كما أن تمسك النظام المحاسبي المالي بالقياس وفق التكلفة التاريخية واعتماد القواعد الجبائية في النظام الجبائي الجزائري على مبدأ التكلفة التاريخية في عمليات التقييم يعد مؤشر على توفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

وفي الجهة المقابلة نلاحظ أن أفراد المجتمع المحاسبي لا يوافقون على أن البيئة الجزائرية توفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، ويفسر السبب في ذلك هو غموض في فهم القيمة العادلة بالنسبة للمجتمع المحاسبي وعدم الاطلاع عليها بشكل كاف إضافة إلى ذلك غياب دور المؤسسات والجمعيات المهنية في تكوين وتدريب المحاسبين لمساعدتهم على تطبيق القيمة العادلة، كما أن التشريعات الضريبية كان لها الدور الأساسي في إعاقه تطبيق القيمة العادلة، والسبب في ذلك يعود إلى تمسكها بالتكلفة التاريخية في القياس المحاسبي وعدم وجود نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، وهذا كان سبباً في عدم توفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

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

من خلال النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق للفرع المتعلق بعوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي لاحظنا توجه إجابات أفراد المجتمع نحو الموافقة، بمعنى أن هناك عوائق وتحديات توجه المحاسب عند استخدام بدائل القياس المحاسبي في عملية القياس ويرجع ذلك إلى عدة عوامل قد تم التعرض لها ضمناً ضمن مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية، زيادة على ذلك التعود على الممارسة المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني والصعوبة التي تواجهها أغلب المؤسسات في تطبيق النظام المحاسبي المالي وكذلك غياب إجراءات صريحة وواضحة لعمليات القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة، وهذا ما أشارت إليه جمل من الدراسات (دراسة مسعود بوخالفي 2013) و (دراسة محمد سفير ودراسة عوادي نعمان) (2012) ومن جهة أخرى عدم تكيف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي.

الفرع الرابع: دراسة وتقييم آراء الأكاديميين والمهنيين حول ملاءمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية

الجزائرية

بعدما تم التعرض لاختبار (t-test) لآراء الأكاديميين والمهنيين حول مدى ملاءمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية في المطلب السابق (الفرع الرابع)، نسعى في هذا الفرع لمناقشة ودراسة وتقييم النتائج المتحصل عليها حيث نتناول في هذا الجانب تفسير مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية من عدمها بين إجابات العينتين، إذ لاحظنا حسب النتائج المتحصل عليها أن هناك اختلاف وفروق ذو دلالة إحصائية بين إجابات الأكاديميين والمهنيين حول مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، ويكمن السبب في هذا الاختلاف بالدرجة الأولى إلى الخلفية النظرية لكلا العينتين حول الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ومدى أهميتها في عملية القياس والإفصاح والتي من شأنها أن تساعد الأفراد الذين يعتمدون على القوائم المالية لاتخاذ القرارات، إضافة إلى ذلك أهمية المعلومة في البيئة الجزائرية من وجهة نظر المهنيين وأثرها على السوق وقرارات الاستثمار ومدى الاعتماد على المعلومة من طرف المستثمرين، أما فيما يخص المقومات والعوائق فلقد كانت النتائج المتحصل عليها تشير إلى عدم وجود فروق واختلافات ذات دلالة إحصائية بين إجابات العينتين، ويعزى هذا الأمر إلى أن جميع أفراد العينة تعي أن البيئة الجزائرية لا تتوفر على المقومات الكافية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، كما أن كل الظروف لا تساعد على تطبيق هذه البدائل مما كان لها الدور الأكبر في وجود عدة عوائق تحول دون استخدام البدائل بشكل سليم.

خلاصة الفصل

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

- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن استخدام التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية في القياس المحاسبي ولا يعزز من خاصية الموثوقية.
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن مدخل القيمة العادلة يحقق قدراً أكبر من الملاءمة وقدراً أقل من الموثوقية.
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن البيئة الجزائرية لا توفر المقومات الاقتصادية التي تسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي.
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن البيئة الجزائرية توفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن البيئة الجزائرية لا توفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب عند استخدام بدائل القياس المحاسبي في عملية القياس.
- يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين إجابات العينتين في رؤيتهم مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية بمستوى دلالة 5%.
- لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين إجابات العينتين في رؤيتهم لمقومات البيئة الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي عند مستوى دلالة 5%.
- لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين إجابات العينتين حول عوائق وتحديات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى دلالة 5%.

الذخائمه

خاتمة

في معالجتنا لموضوع تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، حاولنا دراسة إشكالية مدى ملائمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية والتي كان الهدف منها معرفة البديل الأنسب والأقرب والملائم للبيئة الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، إذ أن الدراسة النظرية تشير إلى أن نموذج التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية ومدخل 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 مدخل القيمة العادلة.

1- اختبار الفرضيات:

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

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

- **الفرضية الثالثة:** هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.
من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يؤكدون بوجود عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية. وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية.
- **الفرضية الرابعة:** لا توجد فروق واختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول ملاءمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية.
من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن هناك فروق واختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، وعدم وجود فروق واختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول مدى توفر المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية في البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي، وعدم وجود فروق واختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء الأكاديميين والمهنيين حول وجود عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية. وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية.

2- الاستنتاجات:

- هناك إجماع من طرف أفراد المجتمع المحاسبي على أن القياس وفق التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية والقياس وفق القيمة العادلة يحقق قدرا أكبر من الملاءمة.
- يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس إلى إعطاء صورة غير صادقة للوضع 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.
- يمتنع أفراد المجتمع المحاسبي بوعي لمفهوم التكلفة التاريخية، كما أن البيئة الجزائرية تفتقر إلى إدراك كبير لمفهوم القيمة العادلة بسبب الغموض الذي يعتره.
- تميل البيئة الجزائرية إلى عدم الرغبة بالتغيير في إتباع الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القياس المحاسبي.

- عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام مدخل القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.
- ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة.
- تتلاءم وتتكيف البيئة المحاسبية الجزائرية في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

3- التوصيات:

- ضرورة رفع مستوى إدراك و وعي أفراد المجتمع المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة من خلال تكوينهم وتدريبهم من طرف المؤسسات والجمعيات المهنية.
- ضرورة تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة نظراً 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 تكيف 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.
- ضرورة قيام الباحثين في المستقبل بدراسة أسباب تمسك التشريعات الضريبية بالتكلفة التاريخية وعدم رغبتها بتعديل القوانين بما يتناسب وتطبيق القيمة العادلة.
- إنشاء جهاز حكومي يتولى إصدار والإعلان دورياً عن القيمة العادلة لمختلف السلع التي يتم تداولها في السوق المحلي.

4- آفاق الدراسة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين لنا وجود بعض الجوانب المكتملة للدراسة لا زالت تحتاج إلى المزيد من التحليل والدراسة، فهذه الدراسة تحدها حدود مكانية و زمانية هذا من ناحية ومن ناحية أخرى اعتمدت هذه الدراسة على أداة الاستبانة في شقها الميداني التطبيقي وهذا لضرورة علمية وعملية كما أن هذه الدراسة اعتمدت على بعض البرامج والأساليب الإحصائية والرياضي لتحليل النتائج؛ لذلك فإننا نقترح الآفاق التالية المكتملة لهذه الدراسة:

- إجراء دراسات تطبيقية على شركات اقتصادية تمكن من معرفة أثر القياس الناجم عن بدائل القياس المحاسبي ومدى توجه الشركات في عمليات القياس المحاسبي، إضافة إلى معرفة مدى ملاءمة هذه البدائل للإفصاح عن القوائم المالية بشكل يعكس الوضعية المالية للمؤسسة.
- إجراء دراسات تهتم بالبحث عن أهم المقومات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.
- إجراء دراسات تطبيقية تهتم بالبحث عن البديل الأنسب كأساس للقياس المحاسبي حسب كل قطاع.

الأمر راجع

المراجع

المراجع باللغة العربية

- 1- إسماعيل خليل إسماعيل و ريان نعوم، مقال بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 30 سنة 2012.
- 2- 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.
- 3- بالرقى التجاني، مقال بعنوان القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، العدد 8 سنة 2008.
- 4- بروبّة الهام والعمري أصيلة، 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 أداء المؤسسات والحكومات- اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- جامعة ورقلة، الجزائر 2014.
- 5- بدر الدين فاروق احمد سالم و نصر الدين حامد احمد، مقال بعنوان دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2013.
- 6- بوكساني رشيد وآخرون، مداخلة بعنوان مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي والمالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية (تجارب، تطبيقات وأفاق) يومي 17/18 جانفي، المركز جامعة الوادي، الجزائر 2010.
- 7- تامر بسام جابر الأعغا، مذكرة ماجستير بعنوان أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، سنة 2013.
- 8- جاوحدو رضا و حمدي جلييلة إيمان، مداخلة بعنوان آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أيام 05-06 ماي جامعة الوادي ، الجزائر 2013.
- 9- جميل حسن النجار، مقال بعنوان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9 العدد 3، الجامعة الأردنية 2013.

- 10- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 12/19 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م
- 11- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 22/27 جمادى الأولى 1429 هـ الموافق 28 ماي سنة 2008 م
- 12- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 م.
- 13- حازم الخطيب و ظاهر القشي، مقال بعنوان توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، 2004.
- 14- حواس صلاح، أطروحة دكتوراه بعنوان التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008.
- 15- خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015 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.
- 16- 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، مصر، جويلية 2009.
- 17- رولا كاسر لايقة، مذكرة ماجستير بعنوان القياس والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد القرارات الاستثمارية، قسم الحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية 2007.
- 18- زهير خضر ياسين، مقال بعنوان القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور العدد 14 /خاص/ الجزء الثاني/2010.
- 19- 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.

- 20- صفاء بوضياف، مداخلة بعنوان مستجدات النظام المحاسبي المالي وأفاق تكييفه في بيئة المحاسبية الجزائرية، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أيام 05-06 ماي جامعة الوادي، الجزائر 2013.
- 21- صفوان قصي عبد الحليم و أسماء عبد الكاظم عبد علي، مقال بعنوان إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة في ظل المعيار المحاسبي الدولي 16 بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الصوفية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3 العدد 6 لسنة 2013.
- 22- ضيف الله محمد الهادي و لينة 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.
- 23- عبد العزيز عبد الله عواقله، مذكرة ماجستير بعنوان مدى تطبيق محاسبة القيمة العادلة كمعالجة بديلة وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، جامعة اليرموك، الأردن 2012.
- 24- عوادي نعمان، مذكرة ماجستير بعنوان القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر 2012.
- 25- غسان مصطفى احمد القضاة، مقال بعنوان محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والالتزام في الأزمة المالية العالمية، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية، العدد الأول، 2013.
- 26- فريد زعرت، مذكرة ماجستير بعنوان معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 2009.
- 27- قورين حاج قويدر، مداخلة بعنوان أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية، 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.
- 28- قورين حاج قويدر، مقال بعنوان أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث العدد 10، جامعة ورقلة، الجزائر 2012.
- 29- كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، دار المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر 2009.
- 30- مراد أيت محمد وآخرون، 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.
- 31- مسعود بوخالفني، مذكرة ماجستير بعنوان أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر 2013.
- 32- محمد زرقون ونور الدين بعيليش، مداخله بعنوان المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية، المؤتمر الأكاديمي والمهني السنوي الخامس "المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة"، قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر 2014.
- 33- محمد سفير و جمال مدات، مقال بعنوان القيمة العادلة بين حتمية التطبيق وإشكالية التحديد، مجلة المعارف، قسم العلوم القانونية والاقتصادية، السنة السابعة العدد 13 ديسمبر 2012.
- 34- محمد مطر و موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن 2008.
- 35- منى كامل و صفاء احمد العاني، مداخله بعنوان دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح أيام 17/16 افريل، بغداد، جمهورية العراق، 2014.
- 36- نائل عدس و عبد الناصر نور، مداخله بعنوان القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع (القيمة العادلة والإبلاغ المالي) عمان، المملكة الأردنية الهاشمية 2006.
- 37- نهاد اسحق عبد السلام أبو هويدي، مذكرة ماجستير بعنوان دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الإنفاق الرأسمالي (دارسة تطبيقية على الشركات المدرجة في بورصة فلسطين)، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين 2011.
- 38- نوره علي بن علي الجعدي، مذكرة بعنوان دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاقتصادية، كلية العلوم الإدارية والإنسانية، جامعة العلوم والتكنولوجيا، الجمهورية اليمنية 2010.
- 39- نور الدين مزياي، مداخله 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" أيام 27-29 افريل، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن 2009.
- 40- هوارى معراج و حديدي آدم، مداخله بعنوان إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير

- الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (IAS) يومي 13 و14 ديسمبر، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 2011.
- 41- هوام جمعة و حديدي، آدم مداخلة بعنوان أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي أيام 11/09 سبتمبر، اسطنبول، تركيا. 2013.
- 42- هيثم إدريس محمد المبيضين وآخرون، مقال بعنوان دور الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملاءمة وموثوقية البيانات المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية العدد 14، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق 2011.
- 43- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك 2007.
- 44- وليد شحاتة محمد قاسم، أطروحة دكتوراء فلسفة في المحاسبة بعنوان استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين، جامعة القاهرة، مصر 2012.
- 45- يامن خليل الزغبى، مذكرة ماجستير بعنوان القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.

المراجع باللغة الأجنبية

- 46- Brett W. Cantrell and John M. McInnis and Christopher G. Yust Article entitled Predicting Credit Losses: Loan Fair Values versus Historical Costs Accounting Review, Vol. 89(1), January 2014.
- 47- C. T. Kaya and N. Türegün Article entitled Fair Value Accounting under FAS 157 and IFRS 13: Evidence from Borsa, Istanbul GSTF Journal on Business Review (GBR) Vol.3 No.2, March 2014
- 48- 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.
- 49- Discussion Paper. International Accounting Standards. November 2005.
- 50- Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev Article entitled Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ? JEL Classification: M4, M41-The University of Chicago - Booth School of Business 10 January 2013.
- 51- IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement - LBDO 2014.

- 52- IFRS Foundation Norme internationale d'information financière 13 Évaluation de la juste valeur janvier 2013.
- 53- JOSÉ VIÑALS Améliorer la comptabilisation en juste valeur Banque de France • Revue de la stabilité financière Octobre 2008.
- 54- (Karl A. Muller - Edward J. Riedl - Thorsten Sellhorn) Article entitled Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versus Fair Value JEL Classification: M41, G15, G38 Harvard Business School March 2008.
- 55- 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.
- 56- 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,
- 57- 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
- 58- 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.
- 59- Paul Jajairam Article entitled Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting Review of Business Information Systems – First Quarter Volume 17, Number 1 Bronx Community College, City University of New York, USA 2013.

المواقع الالكترونية

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

الأملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية



السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أخي الفاضل / أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستي استكمالا لمتطلبات نيل درجة الماجستير في العلوم التجارية تخصص المحاسبة المالية تحت عنوان (تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي). تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آرائكم كأكاديميين ومهنيين حول مدى ملائمة بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة) للواقع الاقتصادي الجزائري، حيث تتضمن الدراسة تحليلاً مفصلاً للجوانب النظرية لمفاهيم ومتطلبات القياس المحاسبي وما يتعلق بمفهوم التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وأبعاد تطبيقها على النظام المحاسبي المالي الجزائري وما لها من تداعيات على البيئة المحاسبية الجزائرية.

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة، وان حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات الدراسة أكثر دقة، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث أنها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط. وسيتم تزويدكم بنتائج الدراسة في حال الانتهاء منها إذا رغبتكم بالاطلاع عليها، وإذا واجهتكم أية مشكلة في الإجابة على الاستبانة فيمكنكم الاتصال بالرقم التالي لمساعدتكم في الإجابة على أية استفسار: 06.66.98.54.07 أو المراسلة على البريد الإلكتروني: alghicham@gmail.com شاكرين لكم حسن تعاونكم.

ولكم كل الشكر والامتنان والتقدير.

إشراف: د/محمد زرقون

الباحث: هشام شلغام

ملاحظة:

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

أولاً: البيانات الشخصية والمهنية

وضع الإشارة (X) في الخانة المناسبة

<input type="checkbox"/>	دراسات أخرى	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	دكتوراه	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	ليسانس	<input type="checkbox"/>	1- المؤهل العلمي:
<input type="checkbox"/>	مدير مالي	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	محاسب	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	مالية	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	محاسبة	<input type="checkbox"/>	2- التخصص:
<input type="checkbox"/>	أكثر من 15	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	15-10	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	محافظ حسابات	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	أستاذ جامعي	<input type="checkbox"/>	3- الوظيفة:
<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	10-5	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	أقل من 5	<input type="checkbox"/>	4- سنوات الخبرة:
<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	خاص	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	عام	<input type="checkbox"/>	5- القطاع:

ثانياً: اختبار الفرضيات

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق
ال محور الأول: مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية				
1	لا يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملاءمة في القياس المحاسبي			
2	لا تشكل المعلومات المستندة إلى التكلفة التاريخية أساساً دقيقاً للتنبؤ واتخاذ القرار			
3	القياس وفق التكلفة التاريخية يستند إلى وثائق ومستندات مثبتة قابلة للتحقق مما يعزز من خاصية الموثوقية			
4	تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية يساهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية			
5	البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات موثوقية عالية			
6	تسمح المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة مستخدمي القوائم المالية من تصحيح الأخطاء المتخذة في القرارات الاستثمارية المستقبلية			
7	تزود القيمة العادلة للمستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة			
8	تحقق بيانات القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية لأنها تعكس آخر تقييم			
ال محور الثاني: مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية				
9	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيداً عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار			
10	الأسعار في السوق الجزائرية طبقاً لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية			
11	يمكن انفتاح السوق الجزائري على السوق العالمي لمعرفة تغيرات الأسعار وسهولة توفر القيم العادلة			
12	يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم التكلفة التاريخية			
13	ارتفاع مستوى إدراك ووعي المجتمع المحاسبي الجزائري، يسهل استخدام القياس بالتكلفة التاريخية في الشركات الجزائرية			
14	لا يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للتكلفة التاريخية			
15	تaleb التشريعات المحلية دوراً هاماً في استخدام أو عدم استخدام التكلفة التاريخية			
16	تمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية			
17	لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية			

".../..."

18	يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة
19	ارتفاع مستوى إدراك و وعي المجتمع المحاسبي الجزائري، يسهل استخدام القيمة العادلة في الشركات الجزائرية
20	لا يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة
21	تؤدي الجمعيات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة
22	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة
23	تمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة
24	ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة
25	لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة
المحور الثالث: عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	
26	لا تأخذ التكلفة التاريخية بتغيرات الأسعار عند إجراء القياس المحاسبي
27	يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس الدخل إلى تضخيمه في حالة ارتفاع الأسعار وبالتالي إلى تآكل القدرة الشرائية لرأس المال
28	يضع المستثمر أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة في عملية اتخاذ القرار
29	يضع المقرض أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة في عملية اتخاذ القرار
30	القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية
31	هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي وفق التكلفة التاريخية
32	لا يوجد سوق مالي فعال في البيئة الجزائرية
33	ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة
34	التعود على الممارسة المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني
35	صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول والخصوم
36	القياس وفق القيمة العادلة يتطلب قدرا كبيرا من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة
37	ارتباط أساس القيمة العادلة بالذاتية في التقييم يفقد القوائم المالية للمصداقية
38	عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي
39	في محيط عدم التأكد والذي يتميز بتقلبات الأسعار قد يؤثر ذلك على تقييم المؤسسة والحكم على نجاعتها
40	هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة
41	تشكل نفقات الحصول على خدمات خارجية لتحديد القيمة العادلة عائقا أمام تطبيقها في التقييم

الملحق رقم 02: نتائج المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

Statistiques

		Qualification	spécialité	Fonction	expérience	Secteur
N	Valide	62	62	62	62	62
	Manquante	0	0	0	0	0

Tableau de fréquences

Qualification

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	Licence	16	25.8	25.8	25.8
	master	25	40.3	40.3	66.1
	docteur	15	24.2	24.2	90.3
	d'autres études	6	9.7	9.7	100.0
	Total	62	100.0	100.0	

Spécialité

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	comptabilité	53	85.5	85.5	85.5
	financier	9	14.5	14.5	100.0
	Total	62	100.0	100.0	

Fonction

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	professeur	34	54.8	54.8	54.8
	comptes de gouverneur	5	8.1	8.1	62.9
	comptable	20	32.3	32.3	95.2
	Manager Financier	3	4.8	4.8	100.0
	Total	62	100.0	100.0	

Expérience

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Moins de 5	38	61.3	61.3	61.3
5-10	10	16.1	16.1	77.4
Valide 10-15	7	11.3	11.3	88.7
Plus de 15	7	11.3	11.3	100.0
Total	62	100.0	100.0	

Secteur

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
public	48	77.4	77.4	77.4
Valide privé	14	22.6	22.6	100.0
Total	62	100.0	100.0	

الملحق رقم 03: نتائج اختبار ألفا كرونباخ لإجابات المستجوبين

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
لا يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملاءمة في القياس المحاسبي	90.87	43.032	.278	.541
لا تشكل المعلومات المستندة إلى التكلفة التاريخية أساسا دقيقا للتنبؤ واتخاذ القرار	90.60	46.113	.042	.569
القياس وفق التكلفة التاريخية يستند إلى وثائق ومستندات مثبتة قابلة للتحقق مما يعزز من خاصية الموثوقية	90.31	46.708	.035	.566
تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية يساهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية	91.10	45.466	.084	.565
البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات موثوقية عالية	90.76	46.842	-.032-	.578
تسمح المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة مستخدمي القوائم المالية من تصحيح الأخطاء المتخذة في القرارات	90.52	44.451	.309	.545
تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة	90.34	45.965	.139	.560
تحقق بيانات القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية لأنها تعكس آخر تقييم	90.48	43.729	.369	.539
تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار	91.81	46.060	.078	.564
الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية	91.79	45.545	.136	.559
يمكن انفتاح السوق الجزائري على السوق العالمي لمعرفة تغيرات الأسعار وسهولة توفر القيم العادلة	91.18	44.706	.161	.556
يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم التكلفة التاريخية	90.73	44.661	.210	.552

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
ارتفاع مستوى إدراك و وعي المجتمع المحاسبي الجزائري، يسهل استخدام القياس بالتكلفة التاريخية في الشركات الجزائرية	90.42	45.690	.174	.557
لا يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للتكلفة التاريخية	90.98	43.196	.281	.542
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام التكلفة التاريخية	90.55	43.662	.368	.538
تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية	90.47	45.892	.115	.561
لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية	91.11	42.594	.360	.533
يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متفاربة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة	91.50	49.697	-.282-	.602
ارتفاع مستوى إدراك و وعي المجتمع المحاسبي الجزائري، يسهل استخدام القيمة العادلة في الشركات الجزائرية	91.00	46.066	.021	.574
لا يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة	91.90	45.990	.104	.562
تؤدي الجمعيات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة	91.50	46.254	.035	.569
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	90.69	44.413	.206	.551
تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة	91.61	48.995	-.232-	.594
ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة	91.55	46.842	-.021-	.574
لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة	91.90	48.122	-.179-	.580

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
لاتأخذ التكلفة التاريخية بتغيرات الأسعار عند إجراء القياس المحاسبي	90.81	45.864	.044	.570
يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس الدخل إلى تضخيمه في حالة ارتفاع السعار وبالتالي إلى تآكل القدرة الشرائية لرأس المال	90.85	45.208	.153	.557
يضع المستثمر أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة في عملية اتخاذ القرار	90.48	45.041	.221	.552
يضع المقرض أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة في عملية اتخاذ القرار	90.48	45.041	.221	.552
القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية	90.56	44.381	.229	.549
هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي وفق التكلفة التاريخية	90.55	45.498	.130	.560
لا يوجد سوق مالي فعال في البيئة الجزائرية	91.19	46.618	-.024-	.579
ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة	90.47	45.138	.176	.555
التعود على الممارسة المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني	90.52	44.057	.292	.544
صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول والخصوم	90.42	44.477	.273	.547
القياس وفق القيمة العادلة يتطلب قدرا كبيرا من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة	90.42	44.969	.242	.551
ارتباط أساس القيمة العادلة بالذاتية في التقييم يفقد القوائم المالية للمصدقية	90.85	43.667	.273	.544
عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	90.61	46.143	.048	.568
في محيط عدم التأكد والذي يتميز بتقلبات الأسعار قد يؤثر ذلك على تقييم المؤسسة والحكم على نجاعتها	90.48	46.090	.082	.564

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة	90.87	45.426	.105	.562
تشكل نفقات الحصول على خدمات خارجية لتحديد القيمة العادلة عائقا أمام تطبيقها في التقييم.	90.56	42.676	.428	.530

الملحق رقم 04: نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمحاو الاستبيان

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.479	8

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.563	17

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.684	16

الملحق رقم 05: نتائج إجابات المستجوبين لمخاور الاستبيان

Tableau de fréquences

لا يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملاءمة في القياس المحاسبي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	19	30.6	30.6	30.6
محايد	7	11.3	11.3	41.9
موافق	36	58.1	58.1	100.0
Total	62	100.0	100.0	

لا تشكل المعلومات المستندة إلى التكلفة التاريخية أساسا دقيقا للتنبؤ واتخاذ القرار

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	11	17.7	17.7	17.7
محايد	6	9.7	9.7	27.4
موافق	45	72.6	72.6	100.0
Total	62	100.0	100.0	

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

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	4.8	4.8	4.8
محايد	4	6.5	6.5	11.3
موافق	55	88.7	88.7	100.0
Total	62	100.0	100.0	

تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية يساهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	21	33.9	33.9	33.9
محايد	17	27.4	27.4	61.3
موافق	24	38.7	38.7	100.0
Total	62	100.0	100.0	

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

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	14	22.6	22.6	22.6
محايد	10	16.1	16.1	38.7
موافق	38	61.3	61.3	100.0
Total	62	100.0	100.0	

تسمح المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة مستخدمي القوائم المالية من تصحيح الأخطاء المتخذة في القرارات

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	4.8	4.8	4.8
محايد	17	27.4	27.4	32.3
موافق	42	67.7	67.7	100.0
Total	62	100.0	100.0	

تزد القيمة العادلة للمستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	3	4.8	4.8	4.8
محاييد	6	9.7	9.7	14.5
موافق	53	85.5	85.5	100.0
Total	62	100.0	100.0	

تحقق بيانات القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية لأنها تعكس آخر تقييم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	8.1	8.1	8.1
محاييد	11	17.7	17.7	25.8
موافق	46	74.2	74.2	100.0
Total	62	100.0	100.0	

تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	47	75.8	75.8	75.8
محاييد	9	14.5	14.5	90.3
موافق	6	9.7	9.7	100.0
Total	62	100.0	100.0	

الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	46	74.2	74.2	74.2
محاييد	10	16.1	16.1	90.3
موافق	6	9.7	9.7	100.0
Total	62	100.0	100.0	

يمكن انفتاح السوق الجزائري على السوق العالمي لمعرفة تغيرات الأسعار وسهولة توفر القيم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	22	35.5	35.5	35.5
محاييد	20	32.3	32.3	67.7
موافق	20	32.3	32.3	100.0
Total	62	100.0	100.0	

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

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	8	12.9	12.9	12.9
محاييد	20	32.3	32.3	45.2
موافق	34	54.8	54.8	100.0
Total	62	100.0	100.0	

ارتفاع مستوى إدراك و وعي المجتمع المحاسبي الجزائري، يسهل استخدام القياس بالتكلفة التاريخية في الشركات الجزائرية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	2	3.2	3.2	3.2
Validé محايد	13	21.0	21.0	24.2
موافق	47	75.8	75.8	100.0
Total	62	100.0	100.0	

لا يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للتكلفة التاريخية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	19	30.6	30.6	30.6
Validé محايد	14	22.6	22.6	53.2
موافق	29	46.8	46.8	100.0
Total	62	100.0	100.0	

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

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	8.1	8.1	8.1
Validé محايد	15	24.2	24.2	32.3
موافق	42	67.7	67.7	100.0
Total	62	100.0	100.0	

تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	6.5	6.5	6.5
Validé محايد	12	19.4	19.4	25.8
موافق	46	74.2	74.2	100.0
Total	62	100.0	100.0	

لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	20	32.3	32.3	32.3
Validé محايد	20	32.3	32.3	64.5
موافق	22	35.5	35.5	100.0
Total	62	100.0	100.0	

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

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	34	54.8	54.8	54.8
Validé محايد	16	25.8	25.8	80.6
موافق	12	19.4	19.4	100.0
Total	62	100.0	100.0	

ارتفاع مستوى إدراك و وعي المجتمع المحاسبي الجزائري، يسهل استخدام القيمة العادلة في الشركات الجزائرية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	22	35.5	35.5	35.5
محايد	9	14.5	14.5	50.0
موافق	31	50.0	50.0	100.0
Total	62	100.0	100.0	

لا يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	52	83.9	83.9	83.9
محايد	5	8.1	8.1	91.9
موافق	5	8.1	8.1	100.0
Total	62	100.0	100.0	

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

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	32	51.6	51.6	51.6
محايد	20	32.3	32.3	83.9
موافق	10	16.1	16.1	100.0
Total	62	100.0	100.0	

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

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	11	17.7	17.7	17.7
محايد	12	19.4	19.4	37.1
موافق	39	62.9	62.9	100.0
Total	62	100.0	100.0	

تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	37	59.7	59.7	59.7
محايد	17	27.4	27.4	87.1
موافق	8	12.9	12.9	100.0
Total	62	100.0	100.0	

ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	34	54.8	54.8	54.8
محايد	19	30.6	30.6	85.5
موافق	9	14.5	14.5	100.0
Total	62	100.0	100.0	

لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	48	77.4	77.4	77.4
Validé محايد	13	21.0	21.0	98.4
موافق	1	1.6	1.6	100.0
Total	62	100.0	100.0	

لاتأخذ التكلفة التاريخية بتغيرات الأسعار عند إجراء القياس المحاسبي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	17	27.4	27.4	27.4
Validé محايد	7	11.3	11.3	38.7
موافق	38	61.3	61.3	100.0
Total	62	100.0	100.0	

يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس الدخل إلى تضخيمه في حالة ارتفاع الأسعار وبالتالي إلى تآكل القدرة الشرائية لرأس المال

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	9	14.5	14.5	14.5
Validé محايد	26	41.9	41.9	56.5
موافق	27	43.5	43.5	100.0
Total	62	100.0	100.0	

يضع المستثمر أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة في عملية اتخاذ القرار

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	6.5	6.5	6.5
Validé محايد	13	21.0	21.0	27.4
موافق	45	72.6	72.6	100.0
Total	62	100.0	100.0	

يضع المقرض أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة في عملية اتخاذ القرار

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	6.5	6.5	6.5
Validé محايد	13	21.0	21.0	27.4
موافق	45	72.6	72.6	100.0
Total	62	100.0	100.0	

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

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	9	14.5	14.5	14.5
Validé محايد	8	12.9	12.9	27.4
موافق	45	72.6	72.6	100.0
Total	62	100.0	100.0	

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

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	7	11.3	11.3	11.3
محاييد	11	17.7	17.7	29.0
موافق	44	71.0	71.0	100.0
Total	62	100.0	100.0	

لا يوجد سوق مالي فعال في البيئة الجزائرية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	28	45.2	45.2	45.2
محاييد	9	14.5	14.5	59.7
موافق	25	40.3	40.3	100.0
Total	62	100.0	100.0	

ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	7	11.3	11.3	11.3
محاييد	6	9.7	9.7	21.0
موافق	49	79.0	79.0	100.0
Total	62	100.0	100.0	

التعود على الممارسة المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	7	11.3	11.3	11.3
محاييد	9	14.5	14.5	25.8
موافق	46	74.2	74.2	100.0
Total	62	100.0	100.0	

صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول والخصوم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	6	9.7	9.7	9.7
محاييد	5	8.1	8.1	17.7
موافق	51	82.3	82.3	100.0
Total	62	100.0	100.0	

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

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	4	6.5	6.5	6.5
محاييد	9	14.5	14.5	21.0
موافق	49	79.0	79.0	100.0
Total	62	100.0	100.0	

ارتباط أساس القيمة العادلة بالذاتية في التقييم يفقد القوائم المالية للمصدقية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	13	21.0	21.0	21.0
محاييد	18	29.0	29.0	50.0
موافق	31	50.0	50.0	100.0
Total	62	100.0	100.0	

عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	9	14.5	14.5	14.5
محاييد	11	17.7	17.7	32.3
موافق	42	67.7	67.7	100.0
Total	62	100.0	100.0	

في محيط عدم التأكد والذي يتميز بتقلبات الأسعار قد يؤثر ذلك على تقييم المؤسسة والحكم على نجاعتها

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	5	8.1	8.1	8.1
محاييد	11	17.7	17.7	25.8
موافق	46	74.2	74.2	100.0
Total	62	100.0	100.0	

هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	13	21.0	21.0	21.0
محاييد	19	30.6	30.6	51.6
موافق	30	48.4	48.4	100.0
Total	62	100.0	100.0	

تشكل نفقات الحصول على خدمات خارجية لتحديد القيمة العادلة عائقا أمام تطبيقها في التقييم.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	8	12.9	12.9	12.9
محاييد	10	16.1	16.1	29.0
موافق	44	71.0	71.0	100.0
Total	62	100.0	100.0	

الملحق رقم 06: نتائج مقاييس النزعة المركزية لإجابات المستجوبين

Statistiques descriptives				
	N	Moyenne	Ecart type	C.V
لا يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملاءمة في القياس المحاسبي	62	2.27	.908	39.94
لا تشكل المعلومات المستندة إلى التكلفة التاريخية أساسا دقيقا للتنبؤ واتخاذ القرار	62	2.55	.783	30.71
القياس وفق التكلفة التاريخية يستند إلى وثائق ومستندات مثبتة قابلة للتحقق مما يعزز من خاصية الموثوقية	62	2.84	.486	17.11
تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية يساهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية	62	2.05	.858	41.86
البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات موثوقية عالية	62	2.39	.837	35.05
تسمح المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة مستخدمى القوائم المالية من تصحيح الأخطاء المتخذة في القرارات	62	2.63	.579	22.03
تزداد القيمة العادلة للمستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة	62	2.81	.507	18.06
تحقق بيانات القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية لأنها تعكس آخر تقييم	62	2.66	.626	23.51
تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار	62	1.34	.651	48.66
الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية	62	1.35	.655	48.37
يمكن انفتاح السوق الجزائري على السوق العالمي لمعرفة تغيرات الأسعار وسهولة توفر القيم	62	1.97	.829	42.14
يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم التكلفة التاريخية	62	2.42	.714	29.51
ارتفاع مستوى إدراك ووعي المجتمع المحاسبي الجزائري، يسهل استخدام القياس بالتكلفة التاريخية في الشركات الجزائرية	62	2.73	.518	18.99

Statistiques descriptives				
	N	Moyenne	Ecart type	C.V
لا يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للتكلفة التاريخية	62	2.16	.872	40.35
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام التكلفة التاريخية	62	2.60	.639	24.61
تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية	62	2.68	.594	22.20
لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية	62	2.03	.829	40.80
يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي (مهنيين وأكاديميين) الجزائري بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة	62	1.65	.791	48.10
ارتفاع مستوى إدراك ووعي المجتمع المحاسبي الجزائري، يسهل استخدام القيمة العادلة في الشركات الجزائرية	62	2.15	.921	42.91
لا يحتاج أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة	62	1.24	.592	47.66
تؤدي الجمعيات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة	62	1.65	.749	45.51
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	62	2.45	.783	31.92
تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة	62	1.53	.718	46.85
ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة	62	1.60	.735	46.01
لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام القيمة العادلة	62	1.24	.468	37.70
لا تأخذ التكلفة التاريخية بتغيرات الأسعار عند إجراء القياس المحاسبي	62	2.34	.886	37.89
يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس الدخل إلى تضخيمه في حالة ارتفاع الأسعار وبالتالي إلى تآكل القدرة الشرائية لرأس المال	62	2.29	.710	31.01

Statistiques descriptives				
	N	Moyenne	Ecart type	C.V
يضع المستثمر أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة في عملية اتخاذ القرار	62	2.66	.599	22.51
يضع المقرض أهمية كبيرة على خاصية الملاءمة في عملية اتخاذ القرار	62	2.66	.599	22.51
القوائم المالية التي تستند على مبدأ التكلفة التاريخية لا تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية	62	2.58	.737	28.54
هناك بدائل قياس أخرى يمكنها أن تسد النقص الحاصل في التقييم المحاسبي وفق التكلفة التاريخية	62	2.60	.689	26.52
لا يوجد سوق مالي فعال في البيئة الجزائرية	62	1.95	.931	47.70
ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة	62	2.68	.672	25.10
التعود على الممارسة المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني	62	2.63	.683	25.98
صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض بنود الأصول والخصوم	62	2.73	.632	23.17
القياس وفق القيمة العادلة يتطلب قدرا كبيرا من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة	62	2.73	.577	21.18
ارتباط أساس القيمة العادلة بالذاتية في التقييم يفقد القوائم المالية للمصادقية	62	2.29	.797	34.81
عدم جاهزية المؤسسات الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	62	2.53	.740	29.24
في محيط عدم التأكد والذي يتميز بتقلبات الأسعار قد يؤثر ذلك على تقييم المؤسسة والحكم على نجاعتها	62	2.66	.626	23.51
هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة	62	2.27	.793	34.86
تشكل نفقات الحصول على خدمات خارجية لتحديد القيمة العادلة عائقا أمام تطبيقها في التقييم.	62	2.58	.714	27.67
N valide (listwise)	62			

الملحق رقم 07: نتائج مقاييس النزعة المركزية لمحاو الاستبيان

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type	C.V
يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الموثوقية في القياس المحاسبي ولا يعزز خاصية الملائمة	62	2.4274	.46691	19.23
يساهم استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في خاصية الملائمة ولا يساهم في خاصية الموثوقية	62	2.6210	.39913	15.23
مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	62	2.5242	.33175	13.14
المقومات الاقتصادية للتكلفة التاريخية	62	1.5538	.52251	33.63
المقومات الثقافية للتكلفة التاريخية	62	2.4355	.53846	22.11
المقومات القانونية للتكلفة التاريخية	62	2.4355	.48507	19.92
المقومات الثقافية للقيمة العادلة	62	1.6694	.46556	27.89
المقومات القانونية للقيمة العادلة	62	1.7056	.32807	19.23
توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي	62	2.1416	.33495	15.64
توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية التي تسهل استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	62	1.6429	.32886	20.02
مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية يواجه المحاسب في تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي عوائق وتحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية	62	2.5215	.42302	16.78
هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية	62	2.5048	.38684	15.44
عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	62	2.5132	.29821	11.87
N valide (listwise)	62			

الملحق رقم 08: نتائج إختبار (t-test) لأراء الأكاديميين والمهنيين حول مدى ملاءمة بدائل القياس

الحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية

Statistiques de groupe

طبيعة الوظيفة	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne	
مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	اكاديمي	34	2.6250	.28703	.04923
تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	مهني	28	2.4018	.34587	.06536

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances	Test-t pour égalité des moyennes		
		F	Sig.	t
مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	Hypothèse de variances égales	.184	.669	2.778
	Hypothèse de variances inégales			2.728

Test d'échantillons indépendants

	Test-t pour égalité des moyennes	Test-t pour égalité des moyennes		
		Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne
مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	Hypothèse de variances égales	60	.007	.22321
	Hypothèse de variances inégales	52.496	.009	.22321

Test d'échantillons indépendants

	Test-t pour égalité des moyennes	Test-t pour égalité des moyennes	
		Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence
			Inférieure
مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	Hypothèse de variances égales	.08035	.06248
	Hypothèse de variances inégales	.08183	.05906

0

Test d'échantillons indépendants

	Test-t pour égalité des moyennes	Test-t pour égalité des moyennes	
		Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence
			Supérieure
مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية	Hypothèse de variances égales	.38395	.38737
	Hypothèse de variances inégales		

Statistiques de groupe

طبيعة الوظيفة	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي اكاديمي	34	1.9343	.23160	.03972
في البيئة المحاسبية الجزائرية مهني	28	1.9202	.28424	.05372

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes
	F	Sig.	t
Hypothèse de variances égales مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي	1.080	.303	.215
Hypothèse de variances inégales في البيئة المحاسبية الجزائرية			.211

Test d'échantillons indépendants

	Test-t pour égalité des moyennes		
	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne
Hypothèse de variances égales مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي	60	.830	.01409
Hypothèse de variances inégales في البيئة المحاسبية الجزائرية	51.901	.834	.01409

Test d'échantillons indépendants

	Test-t pour égalité des moyennes	
	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence
		Inférieure
Hypothèse de variances égales مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في	.06549	-.11691-
Hypothèse de variances inégales البيئة المحاسبية الجزائرية	.06681	-.11997-

Test d'échantillons indépendants

		Test-t pour égalité des moyennes
		Intervalle de confiance 95% de la différence
		Supérieure
مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	Hypothèse de variances égales	.14509
	Hypothèse de variances inégales	.14815

Statistiques de groupe

طبيعة الوظيفة	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس اكايمي	34	2.5520	.31532	.05408
المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية مهني	28	2.4661	.27422	.05182

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes
	F	Sig.	t
Hypothèse de variances égales عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس	.175	.677	1.131
Hypothèse de variances inégales المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية			1.147

Test d'échantillons indépendants

	Test-t pour égalité des moyennes		
	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne
Hypothèse de variances égales عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس	60	.262	.08589
Hypothèse de variances inégales المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	59.801	.256	.08589

Test d'échantillons indépendants

	Test-t pour égalité des moyennes	
	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence
		Inférieure
عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي Hypothèse de variances égales	.07593	-.06599-
في البيئة المحاسبية الجزائرية Hypothèse de variances inégales	.07490	-.06394-

Test d'échantillons indépendants

	Test-t pour égalité des moyennes	
	Intervalle de confiance 95% de la différence	
	Supérieure	
عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية	Hypothèse de variances égales	.23777
	Hypothèse de variances inégales	.23572

الفهرس

حكمة

الإهداء

الشكر

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

الفصل الأول: الإطار النظري والدراسات التطبيقية للقياس المحاسبي

2.....	تمهيد
3.....	المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي
3.....	المطلب الأول: القياس المحاسبي
3.....	الفرع الأول: مدخل للقياس المحاسبي
7.....	الفرع الثاني: المقومات العلمية لعملية القياس المحاسبي
10.....	المطلب الثاني: مداخل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة)
10.....	الفرع الأول: مدخل التكلفة التاريخية
15.....	الفرع الثاني: مدخل القيمة العادلة
22.....	المطلب الثالث: واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
22.....	الفرع الأول: مكانة بدائل القياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي SCF
24.....	الفرع الثاني: صعوبات ومشاكل تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائري
25.....	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
25.....	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
26.....	الفرع الأول: بدائل القياس المحاسبي وعلاقته بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
28.....	الفرع الثاني: القياس المحاسبي بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية (المشاكل والآثار)
31.....	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

31.....	الفرع الأول: مداخل القياس المحاسبي وأثرها على بيانات القوائم المالية
34.....	الفرع الثاني: الممارسات المحاسبية لمداخل القياس المحاسبي وصعوبات التطبيق
35.....	المطلب الثالث: موقع الدراسة من الدراسات السابقة
37.....	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لبدايل القياس المحاسبي	
39.....	تمهيد
40.....	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
40.....	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة
40.....	الفرع الأول: منهج الدراسة
40.....	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
46.....	الفرع الثالث: أسلوب ومصادر جمع البيانات
47.....	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
47.....	الفرع الأول: أداة الدراسة
50.....	الفرع الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة
52.....	الفرع الثالث: البرامج والأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات
52.....	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
52.....	المطلب الأول: النتائج
53.....	الفرع الأول: مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية
56.....	الفرع الثاني: مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي
64.....	الفرع الثالث: عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
الفرع الرابع: اختبار (t-test) لأراء الأكاديميين والمهنيين حول مدى ملائمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية.....	67.....
71.....	المطلب الثاني: المناقشة
71.....	الفرع الأول: دراسة وتقييم مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية
72.....	الفرع الثاني: دراسة وتقييم مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي
73.....	الفرع الثالث: دراسة وتقييم عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
الفرع الرابع: دراسة وتقييم أراء الأكاديميين والمهنيين حول مدى ملائمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية.....	74.....

75.....	خلاصة الفصل
77.....	الخاتمة
82.....	المراجع
89.....	الملاحق
113.....	الفهرس