

دراسة وتقييم مقومات البيئة القانونية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

studying and evaluating the components of the legal environment of using alternatives to accounting measurement In the Algerian accounting environment

Field Study of a sample of academics and professionals

د/ هشام شلغام¹ (*)، د/ فارس بن يدير²، د/ مختار سعيدات³

¹ جامعة ورقلة (الجزائر)، alghicham@gmail.com

² جامعة ورقلة (الجزائر)، fares.benidir1@gmail.com

³ جامعة ورقلة (الجزائر)، saidatmokhtar@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/07/24

تاريخ القبول: 2022/07/24

تاريخ الاستلام: 2022/06/20

ملخص:

هدفت هذه الورقة إلى دراسة وتقييم مدى توفر البيئة القانونية لمقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي كأساس للقياس المحاسبي، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي لمعالجة إشكالية الدراسة وتحليل الاستبانة الموزعة على عينة من الأكاديميين والمهنيين، واستخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية متمثلة في الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي بالإضافة إلى برنامج (SPSS v25) وقد توصلت الدراسة إلى أن البيئة القانونية تتوفر على مقومات استخدام التكلفة التاريخية في حين لا تتوفر هذه المقومات في استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

الكلمات المفتاحية: بدائل قياس محاسبي، بيئة قانونية، مقومات قانونية، تكلفة تاريخية، قيمة عادلة.

Abstract:

This paper aimed at studying and evaluating the availability of the legal environment for the elements of using alternatives to accounting measurement as a basis for accounting measurement.

The researcher relied on the descriptive and inductive approach to address the problem of the study and analyze the questionnaire distributed to a sample of academics and professionals, and the researcher used a number of statistical methods represented in descriptive statistics and inferential statistics in addition to the (SPSS v25) program. The study concluded that the legal environment is available on the ingredients of the historical cost while these ingredients are not available in the use of fair value as a basis for accounting measurement.

Keywords: accounting measurement alternatives, legal environment, legal components, historical cost, fair value.

JEL codes: M41

1. مقدمة:

تعتبر وظيفة القياس المحاسبي أحد أهم الوظائف التي تسعى مهنة المحاسبة إلى تحقيقها، حيث عرفت مهنة المحاسبة تحديات من أجل اختيار الأساس المناسب للقياس، واختيار الطريقة الأكثر ملائمة لتوفير المصدقية للمعلومات المحاسبية، بهدف إشباع حاجات مستخدمي المعلومة لتساعدهم على اتخاذ القرار السليم، إذ أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في مدى اختيار الطريقة المناسبة لإظهار المعلومات بشكل أفضل من بين طرق القياس والتي لكل واحدة منها مؤيدوها ومعارضوها.

وجاء النظام المحاسبي المالي في الجزائر ببدائل للقياس المحاسبي التي تساهم في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، إلا أن تطبيق هذه البدائل في الجزائر يتطلب توفر جملة من المقومات البيئية ومنها البيئة القانونية لتحدي بعض العوائق والصعوبات المتعلقة بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية، لذا جاءت هذه الدراسة لتعالج ودراسة وتقييم مقومات البيئة القانونية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

1.1. إشكالية الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في معرفة أساليب القياس المحاسبي المستخدمة في البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، ومدى ملائمة هذه الأساليب للبيئة المحاسبية الجزائرية، وعليه من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

إلى أي مدى توفر البيئة القانونية مقومات الأرضية المناسبة والملائمة لاستخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة

المحاسبية الجزائرية؟

2.1. الإشكاليات الفرعية:

- هل توفر البيئة القانونية مقومات استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية؟.
- هل توفر البيئة القانونية مقومات استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية؟.

3.1. فرضيات البحث:

- توفر البيئة القانونية مقومات استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- لا توفر البيئة القانونية مقومات استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

4.1. أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في أن عملية القياس المحاسبي تعتبر من أهم الخطوات الأساسية لإعداد القوائم المالية، وذلك من أجل إعطاء المعلومة الصادقة لمستعملها، ولذلك لا بد من توفر البيئة المناسبة لاستخدام هذه البدائل، ومن جهة أخرى تتبع أهمية هذه الدراسة في أنها سنتناول وتبحث عن مدى توفر المقومات القانونية لاستخدام هذه البدائل في البيئة المحاسبية الجزائرية وفي ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وتسلط الضوء على محاسبة التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

5.1. هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى توفر المقومات القانونية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية و تسليط الضوء على مفهوم وأهمية التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، بالإضافة إلى إبراز أهمية قواعد القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية وبالقيمة العادلة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، الوقوف على معوقات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

6.1. منهج البحث والأدوات المستخدمة:

بالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة والأهداف المرجو تحقيقها من خلال الموضوع الذي نتناول فيه مقومات البيئة القانونية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، فإن الباحث قد اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال

الاطلاع على الدراسات المختلفة في مجال القياس المحاسبي ومعرفة مقومات البيئة القانونية وتقييم أساليب القياس المحاسبي المستخدمة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة بهدف اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة باستخدام برنامج SPSS v25، والتعرف على رؤية الباحثين نحو المقومات القانونية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي من خلال الوصول إلى بيانات بالإمكان إخضاعها للتحليل الإحصائي.

7.1. حدود الدراسة:

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

- **الحدود المكانية:** تناولت هذه الدراسة مدى توفر البيئة القانونية مقومات الأرضية المناسبة والملائمة لاستخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث اقتصرت الدراسة على البيئة الجزائرية.

- **الحدود الزمانية:** تمت هذه الدراسة وطبقت على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة للفترة 2019.

8.1. هيكل الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة ولإحاطة بجوانب الموضوع والإجابة عن الإشكالية المطروحة بصورة واضحة، تم تقسيم الدراسة إلى محورين حيث تم التطرق في المحور الأول إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية للقياس المحاسبي والبيئة القانونية، أما المحور الثاني فقد تطرقنا للدراسة الميدانية وتناولنا فيه الطريقة والأدوات المستخدمة بالإضافة إلى دراسة النتائج ومناقشتها.

2. الإطار النظري لبدائل القياس المحاسبي والبيئة القانونية

1.2. مدخل لبدائل القياس المحاسبي:

1.1.2. تعريف القياس المحاسبي : هناك عدة تعريفات للقياس المحاسبي أهمها:

عرفت جمعية المحاسبين الأمريكية القياس المحاسبي على أنه قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة (مطر و السويطي، 2008، صفحة 130).

أما تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية: القياس هو عملية تحديد المبالغ النقدية لعناصر القوائم المالية ليتم الاعتراف بها وتسجيلها في الميزانية العامة وبيان الدخل، وهذا ينطوي على اختيار أساس معين للقياس (Paper, 2005, p. 18).

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 اقتران معينة هي قواعد الاحتساب) (الحيالي، 2007، الصفحات 100-101).

يمكن الخروج بتعريف مبسط لعملية القياس المحاسبي هو أن "عملية القياس المحاسبي هي عبارة عن التحول من خاصية الحدث الاقتصادي إلى خاصية التعدد النقدي".

1.1.2. تعريف بدائل القياس المحاسبي:

1.1.1.2. تعريف التكلفة التاريخية:

يعرف مبدأ التكلفة التاريخية على أنه إظهار الأصول في القوائم المالية بالتكلفة التي دفعت في سبيل الحصول عليها، ولا تتغير هذه القيمة حتى مع تغير أسعار هذه الأصول بعد اقتنائها، ويرتبط هذا المبدأ بفرض ثبات وحدة النقد (ضيف الله و لبزة، 2014، صفحة 389). بمعنى إثبات البند بتكلفته عند اقتنائه أو تحمله وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته (الجعارات، 2014، صفحة 15).

أما النظام المحاسبي المالي عرف التكلفة التاريخية بـ"مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يُقدّم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها/ إنتاجها، ومبلغ المنتوجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط" (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، صفحة 83).

1.1.1.2. تعريف القيمة العادلة:

عرف المعيار المحاسبي الدولي IFRS13 القيمة العادلة على أنها السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس (IFRS, 2014, p. 01)، وعرفت القيمة العادلة من طرف المعايير المحاسبية الأمريكية على أنها المبلغ الذي سيكون مستلم من بيع أحد الأصول أو المدفوعة لسداد التزام في صفقة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (IAS Plus).

كما حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة التي أصدرتها على غرار المعيار الدولي 39 الذي يعرف القيمة العادلة بأنها القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة و رغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية (Escaffre & Sefsaf, 2010, p. 05).

عرف النظام المحاسبي القيمة الحقيقية "بأنها المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، صفحة 87). جاء مفهوم القيمة العادلة في المادة 06 للنظام رقم 08-09 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية الصادر عن بنك الجزائر بأن القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما أو انقضاء خصم ما بين أطراف على اطلاع جيد راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية (الجريدة الرسمية العدد 14، 2010، الصفحات 20-22).

2.2. مقومات البيئة القانونية:

تعتمد الجزائر القانون الإلزامي كمدخل للممارسات المحاسبية باعتبارها انتهجت الأسلوب الفرنسي والأوروبي في ذلك، بحيث تخضع جميع الممارسات المحاسبية للقانون ولا مجال للاجتهاد أو العرف، حيث تؤخذ القوانين الضريبية في الحسبان عند المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية، وفي ظل غياب السوق المالي في الجزائر تعد الالتزامات والتشريعات الجبائية مهمة بالنسبة لمعدي التقارير المالية (العربي، 2013، الصفحات 172-173)، بالإضافة إلى التشريعات التجارية من خلال القانون التجاري الذي ينظم العلاقات التجارية التي تحدث في الاقتصاد ويعتبر الميدان الأقرب للمحاسبة والجانب الأكثر توجيهها للعمل المحاسبي.

وعليه جاءت البيئة القانونية بالنظام المحاسبي المالي كمدخل قانوني والذي يعتبر هذا الإطار المرجع القانوني للمعالجة المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي المالي ولتنظيم المحاسبة ولمفاهيم بدائل القياس المحاسبي والمستمدة من المعايير المحاسبية الدولية في إطار ما يسمى بالتوحيد المحاسبي، حيث أعدت هذه المفاهيم من طرف المعايير المحاسبية لتتلائم مع البيئة الاقتصادية لجميع الدول وخاصةً منها المتقدمة، إلا أن البيئة الاقتصادية الجزائرية تعد من بين الاقتصاديات النامية.

1.2.2. مقومات البيئة القانونية لاستخدام التكلفة التاريخية:

يعد مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أبرز البدائل المحاسبية المهمة في عملية القياس المحاسبي، من خلال هذا المنطلق سعت البيئة القانونية من خلال النظام المحاسبي المالي الإشارة لبدايل القياس المحاسبي بجملة من القوانين والمراسيم على غرار القانون 11/07 الصادر في 25/11/2007 المتضمن نظام المحاسبة المالية (SCF) و المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 م والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والقياس المحاسبي الصادر في 25/03/2009 العدد رقم 19 للجريدة الرسمية والذي تضمن كيفية القياس والتقييم لكل من عناصر القوائم المالية سواء عند الحياة لأول مرة أو التقييم في نهاية الفترة، 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 التاريخية (الجريدة الرسمية، 2007، صفحة 4) والذي يعد أحد أهم بدائل القياس المحاسبي.

كما أكدت المادة 16 "تقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات 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 (الجريدة الرسمية، 2008، صفحة 12)

ومن ناحية أخرى نلاحظ تحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة لكونها (حسب رأيهم) تهدد بنقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، خاصة أن الاقتصاد الجزائري يشهد حالة التضخم، وعليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الاهتلاكات انطلاقاً من القيمة الأصلية التاريخية وبمعدلات اهتلاك مقننة) (بوخالفي، 2013، صفحة 96)

2.2.2. مقومات البيئة القانونية لاستخدام القيمة العادلة:

بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي لمواكبة ومسايرة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي وخاصة في مجال المحاسبة من خلال المعايير المحاسبية الدولية، جاء في طياته بنموذج القيمة العادلة كأحد بدائل القياس المحاسبي المهمة في عملية القياس المحاسبي، حيث جاء النظام بجملة من القوانين والمراسيم تحدد قواعد القياس والتقييم المحاسبي، كما تبني هذا النظام الرؤية الاقتصادية بدلاً من الرؤية القانونية أي أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني التي كانت سائدة ولها الأولوية في النظام السابق، حيث جاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 لتشير إلى ضرورة تقيّد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقاً لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني (الجريدة الرسمية، 2008، صفحة 12)، مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية"، وهذا ما أشارت إليه الفقرة 1.112 في القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، صفحة 06):

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

وعرف النظام المحاسبي القيمة الحقيقية "بأنها المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية" (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، صفحة 87)، وهو نفس المعنى الوارد في المعايير المحاسبية الدولية، إذ لا يختلف عنه من حيث الجوهر والمعنى، بالإضافة إلى ذلك ركز النظام المحاسبي المالي على ضرورة توفر شروط السوق النشطة، التي تعتبر أحد أهم ركائز تطبيق مفهوم القيمة الحقيقية، والتي اشترط توفر فيها جملة من الشروط والمتمثلة في (الجريدة الرسمية العدد 19، 2009، صفحة 87):

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق؛
- يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون؛
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور؛

من خلال ما سبق يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي تبني كلا المنهجين وذلك حسب الحاجة للمنهج وأيضاً حسب بعض الشروط التي أشار لها في لب وصلب الموضوع المتعلق بعمليات القياس والإدراج والتقييم ألا أنه يبقى معرفة مدى كفاية مناخ البيئة القانونية لاستخدام هذه البدائل.

3. الدراسة الميدانية

1.3. الطريقة والأدوات المستخدمة:

1.1.3. مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الأطراف الذين لهم علاقة بالمحاسبة من فئتي الأكاديميين والمهنيين عبر مختلف ولايات الوطن، حيث كانت الفئة الأولى متكونة من جميع الأكاديميين القريبين من مجال المحاسبة في مختلف جامعات الوطن، وكانت الأسباب وراء اختيار هذه الفئة أن لهم دراية وفهم للتأصيل النظري لأصل الموضوع، لذلك كان لا بد من معرفة رأيهم في مدى توفر المقومات للبيئة القانونية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي في عملية القياس المحاسبي، أما فيما يخص فئة المهنيين فقد ضمت المحاسبين الذين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة، وكانت الأسباب الكامنة وراء اختيار هذه الفئة لما لهم من دراية وفهم وصلة مباشرة بمهنة المحاسبة، كما أنهم أكثر التصاقا 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 استخدام هذه البدائل في عملية القياس المحاسبي.

2.1.3. عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من كافة أفراد مجتمع الدراسة الذين تم اختيارهم بطريقة العينة العمدية أو القصدية وهم يتوزعون

كالتالي:

- فئة الأكاديميين: اشتملت هذه المجموعة على معظم أعضاء هيئة التدريس عبر مختلف جامعات الوطن 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 الدراسة.
- فئة المهنيين: اشتملت هذه المجموعة على معظم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين العاملين في مكاتب المحاسبة وكذا المحاسبين المهنيين مختلف المؤسسات الاقتصادية والمالية وشركات التأمين والشركات الخاصة.

الجدول رقم (01.3) الاستبانة الموزعة على مجتمع الدراسة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي

الاستبانات المعتمدة		المرفوضة		غير المسترجعة		المسترجعة		الموزعة		الاستبانات عينة الدراسة
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
92.55	174	07.44	14	66.78	378	33.21	188	100	566	الأكاديميين والمهنيين

المصدر: من إعداد الباحثين

وفي الجدول رقم (01.3) الذي يوضح الاستبانة الموزعة على مجتمع الدراسة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي، حيث نلاحظ أن الاستبانات كانت موزعة بين الأكاديميين والمهنيين وتم استرجاع منها 188 إستبانة أي بنسبة 33.21% من إجمالي الاستبانات الموزعة على الأكاديميين والمهنيين، حيث تعد هذه النسبة منخفضة مقارنة بإجمالي الاستبانات الموزعة وحجم العينة المراد الوصول إليها، في حين لم يتم استرجاع بقية الاستبانات الأخرى البالغ عددها 378 إستبانة بسبب عدم تعاون بعض المبحوثين رغم المراسلات والاتصالات المتكررة عبر مختلف وسائل الاتصال، وبعد فحص الاستبانات وفرزها تبين وجود 14 إستبانة غير صالحة للتحليل وذلك لعدم صلاحيتهم للتحليل لعدة أسباب منها وجود إجابات بعض أفراد العينة في اتجاه واحد بالإضافة إلى عدم الإجابة على بعض الأسئلة على مستوى الإستبانة، ليستقر عدد الاستبانات المعتمدة في الدراسة والخاضعة للتحليل الإحصائي إلى 174 إستبانة وذلك لتوفرها على كافة الشروط المطلوبة للإجابة، كما أن هذه الاستبانات المعتمدة والصالحة للدراسة تعادل ما نسبته 92.55% من إجمالي الاستبانات المسترجعة، وعليه مما سبق

وكخلاصة للجدول يمكن القول عموماً أن نسبة الاستجابة من طرف المستجوبين كانت أقل من المتوسط إلا أنها كافية لتحقيق أهداف الدراسة.

3.1.3. منهج وأداة الدراسة:

بهدف تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي في شقه النظري، إذ تم الاطلاع على الدراسات المختلفة في مجال القياس المحاسبي والبيئة القانونية، وطبق المنهج الاستقرائي في جانبه التطبيقي المتعلق بتحليل الاستبانة الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية، حيث قام الباحثون بجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية من خلال أداة الإستبانة والتي تعتبر قاعدة الدراسة الميدانية لتحليلها، وقد تم مراعاة تصميم شكل أسئلة الإستبانة بشكل منظم وسهل وبما يتلاءم مع أهداف وفروض الدراسة، وللتعرف كذلك على مدى توفر البيئة القانونية للمقومات اللازمة لاستخدام بدائل القياس المحاسبي من وجهة نظر عينة الدراسة، قام الباحثون بطرح عبارات تقييمية لتحديد إجابات عينة الدراسة، وتم استخدام عبارات تقييمية لتحديد إجابات عينة الدراسة وعلى مقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة حسب ما هو موضح في الجدول (02.3):

جدول رقم (02.3) مقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة

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

المصدر: من إعداد الباحثين

وكان من أبرز الخطوات المتخذة لإعداد أسئلة الإستبانة ما يلي:

- غطت أسئلة الإستبانة فرضيات الدراسة؛
 - دقة الأسئلة ومدى شموليتها؛
 - وللإشارة فقد تم إعداد الأسئلة وتكونت من مجموعتين رئيسيتين هما:
 - المجموعة الأولى: تضمنت هذه المجموعة أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لمفردات عينة الدراسة.
 - المجموعة الثانية: تضمنت هذه المجموعة 15 فقرة تتعلق بفرضيات الدراسة بهدف تغطية هذه الفرضيات.
- كما تم استخدام جملة من الأساليب الإحصائية (الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي) في تحليل الاستبانة.

4.1.3. قياس صدق وثبات أداة الدراسة:

في هذا الجانب نتناول مدى صلاحية أداة الدراسة (الاستبانة)، أي معرفة صدق وثبات الأداة وذلك من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ، وعليه بناء على مخرجات برنامج الحزم الإحصائية SPSS تحصلنا على عدد فقرات المقياس وقيمة ألفا كرونباخ كما هو موضح في الجدول رقم (03.3):

جدول رقم (03.3) نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
15	0.743

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

حيث نلاحظ أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لهذا المقياس مساوي لـ 0.743 وهذا يعني أن المعامل قوي مما يدل على أن المقياس ثابت، مما يعطي أكثر مصداقية لنتائج الدراسة من خلال معامل الصدق كما هو موضح في الجدول رقم (04.3):

جدول رقم (04.3) نتائج معامل صدق أداة الدراسة

عدد الفقرات	معامل الصدق
15	862.0

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

حيث نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 862.0 وهو معامل قوي مما يعني أن المقياس صادق، من خلال ما سبق ومن

النتائج المتحصل عليها لمعامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق نستنتج أن المقياس صالح للقياس.

2.3. النتائج ومناقشتها:

1.2.3. نتائج اختبار الفرضيات:

1.1.2.3. نتائج اختبار الفرضية الأولى: توفر البيئة القانونية مقومات استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي

في البيئة المحاسبية الجزائرية.

من خلال هذا الفرضية نحاول الإجابة على التساؤل المتعلقة بمدى توفر البيئة القانونية لمقومات استخدام التكلفة

التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية حسب آراء أفراد عينة الدراسة، حيث سيتم اختبار هذه الفرضية

بالاعتماد على نتائج اختبار الاستبانة، بحيث كل ما كانت درجة الموافقة أعلى في إجابات العينة على العبارات يعني أن البيئة

القانونية توفر المقومات حسب آراء المستجيبين في ذلك الجانب، ولتلخيص وعرض نتائج هذه الفرضية سيتم تناولها وفق الجدول

رقم (05.3):

جدول رقم (05.3) مدى توفر البيئة القانونية لمقومات استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	تتأثر الممارسة المحاسبية في الجزائر بالجباية بشكل كبير	2.74	0.574	موافق
02	تساهم التشريعات الوطنية في استخدام التكلفة التاريخية	2.60	0.435	موافق
03	تتمسك التشريعات الضريبية الجزائرية بالقياس القائم على أساس التكلفة التاريخية	2.68	0.519	موافق
04	لا تحتاج التشريعات الضريبية للتطوير بشكل يسمح باستخدام التكلفة التاريخية	2.03	0.616	محايد
05	يعتقد المشرع في البيئة المحاسبية الجزائرية أن هناك توافق مع المبادئ والمعايير المحاسبية عند استخدام التكلفة التاريخية	2.16	0.500	محايد
06	وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية لاستخدام التكلفة التاريخية في جانبي القياس والإفصاح	2.50	0.330	موافق
07	وجود فهم كافي للمشرع الجزائري بتأثير استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي	2.16	0.550	محايد
	مدى توفر البيئة القانونية لمقومات استخدام التكلفة التاريخية	2.41	0.287	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

حيث نلاحظ بواسطة النتائج المتحصل عليها باستخدام أداة الاستبانة أن البيئة القانونية تسهل استخدام التكلفة التاريخية

كأساس للقياس، وذلك من خلال تمسك التشريعات الضريبية باستخدام التكلفة التاريخية بمعدل متوسط 2.68 وانحراف معياري قدره

0.519، و مساهمة التشريعات الوطنية في استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي بمعدل المتوسط مساويا لـ 2.60

وبانحراف معياري 0.435، بالإضافة إلى هناك رغبة ودافعية من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية

لاستخدام التكلفة التاريخية في جانبي القياس والإفصاح حسب آراء أفراد العينة بمعدل متوسط 2.50 وانحراف 0.330، وهذا ما

أدى إلى تركيز الإجابات ضمن معيار موافق بالنسبة لمقومات البيئة القانونية بمعدل متوسط إجمالي قدره 2.41 وانحراف معيار

بلغ 0.287 وهذا ما يدل أن التشريعات القانونية تدعم استخدام التكلفة التاريخية، وبالتالي يمكن القول أن البيئة القانونية توفر مقومات استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي ومنه فان صحة الفرضية محققة.

2.1.2.3. نتائج اختبار الفرضية الثانية: لا توفر البيئة القانونية مقومات استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

من خلال هذا الفرضية نحاول الإجابة على التساؤل المتعلقة بمدى توفر البيئة القانونية لمقومات استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية حسب آراء أفراد عينة الدراسة، حيث سيتم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على نتائج اختبار الاستبانة، بحيث كل ما كانت درجة الموافقة أعلى في إجابات العينة على العبارات يعني أن البيئة القانونية توفر المقومات حسب آراء المستجوبين في ذلك الجانب، ولتخصيص وعرض نتائج هذه الفرضية سيتم تناولها وفق الجدول رقم (06.3):

جدول رقم (06.3) مدى توفر البيئة القانونية لمقومات استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	تلعب القوانين والتشريعات المحلية دورا هاما في استخدام القيمة العادلة	0.75	0.905	غير موافق
02	تعترف التشريعات الضريبية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة	1.65	0.282	غير موافق
03	للمشرع نظرة ايجابية حول تبنى القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	2.08	0.714	محايد
04	يرى المشرع أن استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يتوافق مع المبادئ والمعايير المحاسبية	2.15	0.761	محايد
05	التشريعات الوطنية كافية لضبط أسس قياس القيمة العادلة	1.45	0.346	غير موافق
06	ارتفاع السلطة القانونية لها تأثير على استخدام القيمة العادلة	0.45	0.649	غير موافق
07	هناك رغبة من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح	1.97	0.632	محايد
08	وجود فهم كافي للمشرع الجزائري بتأثير استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي	2.09	0.721	محايد
	مدى توفر البيئة القانونية لمقومات استخدام القيمة العادلة	1.57	0.652	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن النتائج المتحصل عليها باستخدام أداة الاستبانة تشير الى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن ارتفاع السلطة القانونية لها تأثير على استخدام القيمة العادلة بمعدل متوسط 0.45، بالإضافة أن القوانين والتشريعات المحلية كان لها دورا هاما في عدم استخدام القيمة العادلة بمعدل متوسط 0.75، حيث يعتبر هذين العنصرين أكثر العناصر تعزيزا لعدم استخدام القيمة العادلة من وجهة نظر افراد العينة، بالإضافة إلى أن التشريعات الوطنية كانت غير كافية لضبط أسس قياس القيمة العادلة وعدم اعترف التشريعات الضريبية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة بمعدل متوسط 1.45 و 1.65 على التوالي حسب آراء أفراد عينة الدراسة، وعليه يمكن القول أن هذه العبارات كانت سببا في تركيز إجابات ضمن الاتجاه غير الموافق حسب رؤية أفراد عينة الدراسة، كما أنهم يرون أن البيئة القانونية غير ملائمة وغير مساعدة لاستخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بمعدل متوسط 1.57 وانحراف معياري قدره 0.652، وهذا ما يعني أن البيئة القانونية لا توفر مقومات استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية ما يدل أن الفرضية الثانية محققة وصحيحة.

مما سبق ومن خلال النتائج المتحصل عليها يمكن توضيح مدى توفير البيئة القانونية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي حسب كل بديل وفق ترتيبه كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (07.3) مدى توفر البيئة القانونية لمقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	مدى توفر البيئة القانونية لمقومات استخدام التكلفة التاريخية	2.41	0.287	موافق
02	مدى توفر البيئة القانونية لمقومات استخدام القيمة العادلة	1.57	0.652	غير موافق
	مدى توفر البيئة القانونية لمقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي	1.99	0.594	محايد

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

تُبرز النتائج والقيم المعبر عنها في الجدول رقم (07.3) فيما يتعلق بمقومات البيئة القانونية، والتي نهدف من خلالها معرفة مدى توفر هذه المقومات لاستخدام بدائل القياس المحاسبي كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، حيث كان المتوسط الحسابي لهذه البدائل مساويا لـ 1.99 وانحراف معياري قدره 0.594 وهذا ما يشير إلى تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن معيار محايد أي أن أفراد عينة الدراسة يرون أن البيئة القانونية ككل لا توفر نوعا ما مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي، حيث نجد أن مقومات البيئة القانونية اتجاه استخدام القيمة العادلة تعد العامل الأكثر من حيث عدم الملائمة من وجهة نظر الباحثين بمعدل متوسط حسابي بلغ 1.57، وعليه يمكن القول عن هذه النتيجة تعد السبب الذي يعزى إلى عدم توفر المقومات القانونية بدرجة أكبر لاستخدام بدائل القياس.

2.2.3.2. مناقشة وتحليل النتائج:

1.2.2.3. دراسة ومناقشة نتائج اختبار الفرضية الأولى: توفر البيئة القانونية مقومات استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية:

من خلال النتائج التي أفرزتها الدراسة لوحظ على أن أفراد عينة الدراسة يرون أن البيئة القانونية توفر في الوقت الحالي مقومات استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، أي أن البيئة القانونية تساعد وتسهل بالشكل الكافي لاستخدام التكلفة التاريخية، 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 القانونية لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

2.2.2.3. دراسة ومناقشة نتائج اختبار الفرضية الثانية: لا توفر البيئة القانونية مقومات استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية:

بعد النتائج المتحصل عليها من الدراسة نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة لا يوافقون على أن البيئة القانونية توفر مقومات استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، أي أن البيئة القانونية لا تساعد وتسهل بالشكل الكافي لتطبيق القيمة العادلة، وقد يعزى السبب في ذلك إلى جملة من الأسباب لعلى أهمها أن القوانين الصادرة عن المشرع الجزائري فيما يخص القياس والإفصاح بالقيمة العادلة غير واضحة بالشكل اللازم، وذلك لأن المشرع يقوم بإصدار مرسوم ويشير إلى شرح المرسوم وكيفية تطبيقه عن طريق تنظيمات وتعليمات ستتبع لاحق، إلا أن هذه التنظيمات والتعليمات المتعلقة بالقيمة العادلة لا تصدر أو تأتي متأخرة جداً دون توضيح كاف، وللاشارة فقط أن عند تبني هذا النظام المحاسبي المالي وتطبيقه كان من بين الأهداف هو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلا أن هذه المعايير تتطلب شرح لكيفية التطبيق وهذا ما لم يتم إعداده وتهينته من طرف المجلس

الوطني المحاسبي حسب البيئة المحاسبية الجزائرية، إذ أن النظام المحاسبي المالي وضع المعايير المحاسبية ولكن نصوص التطبيق لا توجد إلى يومنا هذا، مما جعل العديد من المؤسسات عند محاولتها لتطبيقها هذه المعايير تجد نفسها أمام طريق مسدود، ومن بين الأسباب أيضا عدم وجود مرونة بين القوانين (القانون الجبائي والتجاري) والنظام المحاسبي المالي، حيث 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 القانونية لاستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، وعلى هذا الأساس نجد أن المؤسسات لا زالت إلى يومنا هذا تراعي في محاسبتها إلى الجانب الجبائي وتأخذ به بعين الاعتبار وبالغ الاهتمام، أي أن قوائمها المالية يتم إعدادها من أجل تسوية الوضعية الجبائية لدى مصلحة الضرائب لا غير مما دفع بالمؤسسات الاقتصادية إلى الاكتفاء بإصدار القوائم المالية فقط لأمر إدارية والتزامات اتجاه إدارة الضرائب.

4. خاتمة:

في معالجتنا لموضوع الدراسة حاولنا معرفة مدى توفر مقومات البيئة القانونية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، من خلال الإجابة عن الإشكاليات المطروحة، والتي كان الهدف منها معرفة مدى توفر المقومات لاستخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كبديل للقياس في البيئة المحاسبية وهذا من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، و يمكن القول في الأخير أن هذه الدراسة خلصت إلى النتائج التالية:

- تتوفر البيئة القانونية على مقومات استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي؛
- لا توفر البيئة القانونية على مقومات استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي؛
- عدم مساهمة القوانين والتشريعات بالشكل الكافي في استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي؛
- غياب نصوص التطبيق التي ساهمت في عدم تطبيق المعايير بالشكل المطلوب، حيث يكتفي المجلس بإصدار قوانين غير واضحة ومجتملة في مضمونها دون تفصيل؛
- تميل البيئة الجزائرية إلى عدم الرغبة بالتغيير في إتباع الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القياس المحاسبي؛

5. التوصيات:

- بناء على ما تقدم من نتائج الدراسة، يمكن إعطاء بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل بها مستقبلا من أجل توفير تحسين البيئة القانونية المناسبة وتعزيز استخدام بدائل القياس المحاسبي كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك على النحو التالي:
- ضرورة تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة نظراً لأن المعايير المحاسبية توصي بالقياس المستند إلى القيمة العادلة؛
 - ضرورة تكيف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي؛
 - ضرورة قيام الباحثين في المستقبل بدراسة أسباب تمسك التشريعات الضريبية بالتكلفة التاريخية وعدم رغبتها بتعديل القوانين بما يتناسب وتطبيق القيمة العادلة؛
 - العمل على إيجاد وتكوين هيئة تعاون بين المجلس الوطني للحاسبة والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من أجل تحضير نصوص التطبيق وشرح طريقة العمل للمعايير بالتفصيل للنهوض بالحاسبة في الجزائر؛

قائمة المراجع:

1. محمد مطر، و موسى السويطي. التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية. دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الثانية، عمان، الأردن (2008).
2. وليد ناجي الحياي. نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة. الدنمارك. (2007)
3. حمزة العري. المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق (أطروحة دكتوراه)، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، الجزائر (2013).
4. مسعود بوخالفي. أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية (مذكرة ماجستير). جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر (2013).
5. محمد الهادي ضيف الله، و هشام لبزة. 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).
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27 28 ماي، 2008.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 14. 25 فيفري، 2010.
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 25 مارس 2009.
9. الجريدة الرسمية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 74 25 نوفمبر 2007
10. خالد جمال الجعارات. مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015 (مطبوعة جامعية). جامعة ورقلة. الجزائر (2014).
11. Escaffre, L., & Sefsaf, R. (2010, May 05). 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.
12. IAS Plus. (s.d.). Consulté le 01 18, 2019, sur <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>
13. IFRS. (2014). IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement. LBDO.
14. Paper, D. (2005, November 18). International Accounting Standards.