

تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي
- دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين - حالة الجزائر 2015

Evaluation Alternatives Accounting Measurement in light Application of the financial accounting system

Field study for a sample of academics and professionals -The case of Algeria in 2015

بوعلام بن زخروفة

هشام شلغام

مخبر أداء المؤسسات والاقتصاديات في ظل العمولة

مخبر التمويل، مالية الأسواق ومالية المؤسسة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

جامعة قاصدي مرباح، الجزائر

جامعة قاصدي مرباح، الجزائر

boualembenzekhroufa@yahoo.fr

alghicham@gmail.com

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 مقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذه البدائل وضرورة بيان أهم المعوقات التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي 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.

Abstract:

This study aimed To study and evaluation Alternatives Accounting Measurement In the Algerian accounting environment from the viewpoint of academics and professionals And to highlight the (historical cost - fair value) As one of the Alternatives Accounting Measurement in Algeria And Requirements Adapt Applied with reality Algerian accounting environment for Achieving the quality of accounting information, In addition To know the most important Ingredients Which Provided by the Algerian accounting environment for the application of these alternatives and the necessity of the most important obstacles statement Facing the The accountant During the application Where adopted Researcher on Descriptive analytical method And applied analytical method In the questionnaire analysis Which was distributed as part of the study Applied A sample consisting of 70 individual Between professionals and academics It was retained On 62 Interrogator The researcher used A set of Statistical and mathematical methods In data analysis In addition to the program (SPSS v20) And Data processor Excel .The study concluded that the Algerian accounting environment Compatible And adapt In current time With model Historical cost As a basis Measurement accounting , As recommended The necessity of Adapt both commercial and tax law With the financial accounting system And this for Improve the use of Accounting measurement alternatives More Better

Keywords: Measuring accounting, historical cost, fair value, , Alternatives accounting measurement,, environment Algerian accounting, financial accounting system.

I. تمهيد

تعد وظيفة القياس المحاسبي من بين أهم الوظائف التي تسعى مهنة المحاسبة إلى تحقيقها، حيث واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس، واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير 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.

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

الإشكاليات الفرعية:

- ما مدى مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية (خاصية الملائمة 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؟.

فرضيات البحث:

- يساهم استخدام بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية (خاصية الملائمة 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.

أهمية الدراسة

تتبع أهمية هذه الدراسة في عملية القياس المحاسبي وذلك لأن القياس يعتبر أهم خطوة أساسية لإعداد القوائم المالية، وتتبع أهمية هذه الدراسة أيضا من أنها ستبحث في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في عملية القياس والإفصاح في البيئة المحاسبية الجزائرية، وتسليط الضوء على محاسبة القيمة العادلة المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية وما لهذا التطبيق من آثار متوقعة على تحسين ملائمة المعلومات المحاسبية المقدمة وأثر ذلك على جودة التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية.

منهج البحث 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 في دولة الجزائر، 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 اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة عن طريق برنامج SPSS V20 و برنامج EXCEL، والتعرف على رؤية المبحوثين نحو بدائل القياس المحاسبي من خلال الوصول إلى بيانات بالإمكان إخضاعها للتحليل الإحصائي.

الدراسات السابقة:

• 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 عوادي 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، وتسهيل 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:

- 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 العادلة³

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.

وكان 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 لتنظيم هذه الحالة.

• **دراسة إبراهيم خليل حيدر السعدي (2009) بعنوان مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على**

استبدال الأصول⁴

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

- 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؛

• **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"⁵**

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:

- أهمية الحفاظ على استمرارية تطبيق محاسبة القيمة العادلة ومتابعة الحالات والتطورات في المعايير الدولية؛

- الحاجة إلى إرساء مفهوم تطبيق محاسبة القيمة العادلة وخصائصها وطرق القياس والعمل في مجال المحاسبة عن الأدوات المالية؛

• **Paul Jajairam (2013) Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting⁶**

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 محاسبة القيمة العادلة في نقل القيمة الحالية للأصول والخضوم وفقا لظروف السوق بحيث يوفر لمستخدمي القوائم المالية مزيد من المعلومات المالية

الحالية إلا أن محاسبة القيمة العادلة لديها بعض العيوب مثل الذاتية والتعقيد ومع ذلك يبقى استخدام طريقة محاسبة القيمة العادلة متفوق على استخدام طريقة التكلفة التاريخية.

• Can Tansel Kaya (2013) Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more "Fair"?

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

1- 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.

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 والرموز⁸

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)⁹

و يأتي تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقياس المحاسبي: "القياس هو عملية تحديد المبالغ النقدية لعناصر القوائم المالية ليعترف بها وتسجيلها في الميزانية العامة وبيان الدخل، وهذا ينطوي على اختيار أساس معين للقياس¹⁰.

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".

2- معايير القياس المحاسبي

تتلخص معايير القياس المحاسبي في:¹¹

1-2- 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.

- 2-2- 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.
- 3-2- القابلية للتحقق:** يعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس، لأنه قد يكون المقياس غير قابل للتطبيق العملي رغم أنه ذا فائدة كبيرة وتتوفر فيه كل الشروط الموضوعية، وأن تطبيقه محاط بصعوبات لا يمكن تذليلها، أو أن تطبيقه يتطلب تكلفة تفوق المنفعة أو العائد المتوقع منه، وفي هذه الحالة لا بد من البحث عن مقياس بديل يحقق توازن بين التكلفة والمنفعة المتوقعة منه.
- 4-2- 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.

3- مداخل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة)

- 1-3- ماهية مبدأ التكلفة التاريخية:** تعد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ومن أهمها مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقضي بأن الأصول تظهر في القوائم المالية بالتكلفة التي دفعت في سبيل الحصول عليها، ولا تتغير هذه القيمة حتى مع تغير أسعار هذه الأصول بعد اقتنائها، ويرتبط هذا المبدأ بفرض ثبات وحدة النقد¹² بمعنى إثبات البند بتكلفته عند اقتنائه أو تحمله وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته¹³.
- أ- اثر التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية والملاءمة:** تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، حيث أن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات¹⁴، إذ تعد الموثوقية الخاصة 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 فعلا.
 - **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 التعبير¹⁵.
- منهج التكلفة التاريخية يتسم بالمعلومات المتولدة عنه بخليل غير متجانس من مكونات خاصية الموثوقية فهي من ناحية قابلية التحقق بدرجة عالية من التأكد لأنها مؤيدة بشواهد ومستندات وتم معالجتها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ولكن من ناحية ثانية غالباً لا يحقق هذا المنهج خاصية الأمانة في التمثيل، ومن ناحية ثالثة فإن هذا المنهج يحقق جزءاً من خاصية الحياد، بمعنى خلوه من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس، وهذا لا يعني خلوه من التحيز في عملية القياس نفسها فهو يظهر تحيزاً لجانب الإدارة اتجاهاً المساهمين والمستثمرين¹⁶.

هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد إن 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 الفعلي¹⁷.

3-2- مفهوم منهج 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 إلزام بين أطراف مطلعة و راغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية¹⁸.

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 القياس¹⁹.

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 القياس²⁰.

كما يعرفها البعض الأخر على أنها "المبلغ الذي يمكن مبادلة به أصل أو تسوية التزام صادر بين طرفين وعلى استعداد تام ولديهم معلومات كافية عن الصفقة"²¹.

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 و بائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث تتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة"²².

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"²³.

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 مثلا مجبرا على البيع أو مثلا في حالة التصفية....)؛

أ- الملاءمة والموثوقية في ظل تطبيق مفهوم محاسبة 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 عُرِّفت الملاءمة بـ " قدرة المعلومات في تغيير القرارات المتخذة من قبل المستخدمين بصفتهم أصحاب رأس المال"²⁴، والهدف من هذه الخاصية هو اختيار طرق القياس والإفصاح التي تساعد الأفراد الذين يعتمدون على القوائم المالية لاتخاذ القرارات²⁵، و قد حدد لها المجلس المذكور أعلاه مكوناتها (الملاءمة) وهي: القيمة التنبؤية، والقيمة الاسترجاعية، والتوقيت المناسب²⁶، وحتى تكون المعلومات المحاسبية ملائمة، يلزم توافر الخصائص الثانوية التالية:²⁷

- **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 اتخاذ لقراره، فإن المعلومات المحاسبية التي تكون لها أكبر قدرة تنبؤية هي أكثر ملاءمة لمستخدمي المعلومات.
- القيمة الاسترجاعية: تمتلك المعلومات المحاسبية الملائمة قيمة استرجاعية، 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 نموذج القيمة العادلة يحقق قدراً أكبر من الملاءمة وقدراً أقل من الموثوقية، خاصة في ظل غياب سوق نشطة²⁸.

4- واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

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 2010 م، وجاء بعده المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008م 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 للحريدة 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 الحيازة 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 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 التاريخية²⁹، وهذا ما أكدته أيضاً المادة 16 "تقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معابنتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة"³⁰، في حين عمدت حسب نفس الفقرة إلى أن بعض الأصول والخصوم مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيّم بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) "غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيّم بقيمتها الحقيقية"³¹، بمعنى هناك بعض الشروط والطرق الخاصة في التقييم والتي تستند إلى حالات خاصة كالأصول 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 الرهنة)؛
- قيمة الانجاز؛
- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة)³²؛

كما جاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 لتؤكد ضرورة تقييد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني³³ 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 يركز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة وضرورة توفرها بتوفر شروطها:³⁴

- 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 بجملة من الأصناف نحددها فيما يلي:³⁵

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

II. الطريقة والأدوات المستخدمة

1- مجتمع وعينة الدراسة

1-1- 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 لا بد من معرفة رأيهم في إمكانية استخدام بدائل القياس المحاسبي، أما الفئة الثانية فقد احتوت جميع المهنيين المحاسبين الذين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى محافظي الحسابات، وذلك لأنهم الفئة الأكثر التصاقا بمداخل ومشاكل القياس المحاسبي فهم يتولون مسؤولية إثبات العمليات وهم على دراية عالية بطرق القياس وأهميتها، إذ أنهم يدركون آثار القياس المحاسبي على القوائم المالية، وعليه كان ضروريا معرفة موقفهم من تطبيق بدائل القياس المحاسبي.

2-1- 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 جميع 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- الاغواط- أم البواقي- باتنة- بسكرة- تلمسان- الجزائر- الجلفة- سطيف- عنابة- قالمة- قسنطينة- المسيلة- ورقلة- برج بوعرييج- الوادي- غرداية).

الفئة الثانية: اشتملت هذه المجموعة على جميع محافظي الحسابات وكذا المحاسبين العاملين في مكاتب المحاسبة والمحاسبين المهنيين والمدراء الماليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية التي كان عددها 07 مؤسسات توزعت ما بين المؤسسات المالية والتأمين والإنتاجية والخدماتية. وقد شملت هذه الفئة الولايات التالية: (الغواط- باتنة- الجلفة- ورقلة- غرداية).

وفي الجدول رقم (1) الذي يوضح الإطار العام لمجتمع الدراسة وكذلك مجموع الاستبانات الموزعة و يبين فئات عينة الدراسة من خلال مجموع الاستبانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي والنسب المئوية من إجمالي عدد الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة، حيث نلاحظ 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 08 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 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 08 استبانات ما نسبته 05% لتستقر عينة الدراسة على 62 استبانة بنسبة 38.75% من إجمالي الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة.

2- الأدوات المستخدمة

1-2- 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 ملاءمة بدائل القياس المحاسبي للبيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة، حيث قام الباحث باستخدام عبارات تقييمية لتحديد إجابات عينة الدراسة وعلى مقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة حسب ماهو موضح في الجدول رقم (2)، 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 المفحخة 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:** عالج 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 عالج فقرات الستة الأولى للمحور مدى مواجهة المحاسب في تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، أما باقي فقرات المحور فقد تناولت العوائق والتحديات التي تواجه المحاسب في تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، وفي الجدول رقم (3) عرض للفرضيات و تسلسل الفقرات حسب المحاور.
- وفيما يخص توزيع الاستبانات واستلامها فقد اعتمد الباحث على عدة وسائل وقنوات للاتصال من أجل توزيعها واستلامها بشكل سهل و يساعد على إنجاز 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.

2-2- صدق وثبات أداة الدراسة

- أ- **صدق وتحكيم أداة الدراسة:** للتأكد من صدق فقرات الاستبانة ومدى وضوح أسئلتها وشموليتها لموضوع الدراسة و واقعيته بالإضافة إلى صلاحيتها كأداة لجمع البيانات وإمكانية استخدامها في الدراسة الميدانية للاطلاع على موقف فئات عينة الدراسة، تم عرض الاستبانة على لجنة مكونة من أربعة أساتذة ثلاثة منهم ضمن تخصص المحاسبة وأستاذ في تخصص إحصاء ؛ ثلاثة أساتذة من أعضاء هيئة التدريس بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة وأستاذ من جامعة الجزائر، حيث تم تحكيم الاستبانة من طرف أعضاء هيئة التدريس بالكلية لجامعة ورقلة وعدم الرد من طرف أستاذ جامعة الجزائر بالرغم من الاتصال به والتذكير عبر البريد الإلكتروني، وقد استجاب الباحث لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض.
- ب- **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 كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، حيث يعتمد هذا المعامل على قياس مدى ثبات أسئلة الاستبانة في مقدرتها على إعطاء إجابات وردود متوافقة اتجاه المستجيبين، وقياس نسبة المستجيبين 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 موضحة في الجدول رقم (4) حيث نلاحظ من خلال الجدول 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 $0.752 = \sqrt{0.566}$ ، كما يبين الجدول رقم (5) تقدير وقياس الثبات في كل محور من المحاور الثلاثة للاستبيان و 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% ، ونلاحظ أيضا 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.

3- نتائج الدراسة

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.

ولتلخيص مدى ملائمة 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 ملائمة أعلى.

3-1- مساهمة بدائل القياس المحاسبي في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية

عموماً ما يمكن استنتاجه من الجدول رقم (6) 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 الملاءمة، 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 لبدايل 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.

3-2- مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام بدائل القياس المحاسبي

يوضح الجدول رقم (7) 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 محاميد، 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 لنموذج 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 محاميد بمتوسط 1.927 وانحراف معياري 0.254 ويعود السبب في ذلك بدرجة أولى إلى الظروف الاقتصادية غير المناسب والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي.

3-3- عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

من خلال القيم المعبر عنها في الجدول رقم (8) يمكن القول أن النتائج تشير إلى وجود عوائق تواجه المحاسب عند استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث كان الوسيط الحسابي مساوياً 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.

4- المناقشة

4-1- 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 يأتي الدور الآن لمناقشة 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 الدراسات السابقة والتي تم تناولها في مثل دراسة 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 بنموذج 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 نموذج القيمة العادلة في ذلك، مما يجعل ملاءمة معلومات القيمة العادلة أكثر من التكلفة التاريخية، زيادةً على ذلك هو أن نموذج 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 (Nour Aldeen M (2014)، كما أن رؤية المستجوبين لموثوقية القيمة العادلة كانت ضمن آخر 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 سيطرح تساؤلات عن مدى ملاءمة وموثوقية التقارير المالية التي ستصدر في ظل هذه الأساس، ومع ذلك فإن نموذج القيمة العادلة يحقق قدراً أكبراً من الملاءمة وقدراً أقل من الموثوقية.

4-2- 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 بحرية، زيادةً على ذلك ضعف المؤسسات المالية (البنوك) الذي كان له الأثر البارز على السوق المالي (غياب سوق مالي كفاء)، كما أن التضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية أدى إلى غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشفافية والشمولية فضلاً عن قِلتها، 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.

4-3- دراسة وتقييم عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

من خلال النتائج المتوصل إليها في الفرع 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.

5- اختبار الفرضيات

من خلال ما تم عرضه سابقاً وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم إختبار صحة الفرضيات وتوصلنا إلى ما يلي:

- **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.

الخلاصة

في معالجتنا لموضوع تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، حاولنا دراسة إشكالية مدى ملاءمة 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 ونموذج القيمة العادلة يحقق قدرا أكبر من الملاءمة وهذا ما أجمعت عليه أغلب الدراسات السابقة، كما أن الجزائر قامت بإصلاحات محاسبية لمواكبة التطورات الاقتصادية الدولية، حيث قامت بتبني محاسبة القيمة العادلة بعد أن كانت التكلفة التاريخية هي الوحيدة، إلا أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن البيئة الجزائرية توفر بعض المقومات لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في حين لا تتوفر هذه المقومات عند نموذج القيمة العادلة.

و يمكن القول في الأخير أن هذه الدراسة خلصت إلى النتائج التالية:

- يؤدي استخدام التكلفة التاريخية في قياس إلى إعطاء صورة غير صادقة للوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية في ظل تغيرات الأسعار.
- 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.
- عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.
- ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة.
- تتلاءم وتنكيف البيئة المحاسبية الجزائرية في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

ملحق الجداول والأشكال البيانية

الجدول رقم (1) مجموع الاستبانة الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي

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

المصدر: من أعداد الباحثين

جدول رقم (2) لمقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة

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

المصدر: من أعداد الباحثين

جدول رقم (3) 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	مقومات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
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	عوائق وتحديات تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
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	
من 32 إلى 41	هناك عوائق و تحديات تواجه المحاسب في تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية	

المصدر: من أعداد الباحثين

جدول رقم (4) نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.566	41

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج spss

جدول رقم (5) 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 الباحثين بالاعتماد على برنامج spss

جدول رقم (6) 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 الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

جدول رقم (7) 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 والقانونية التي تسهل استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي
غير موافق	20.02%	0.328	1.642	توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المقومات الاقتصادية والثقافية والقانونية 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 الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

جدول رقم (8) 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 الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

الهوامش و المراجع المعتمدة:

- 1 مسعود بوخالفني، مذكرة ماجستير بعنوان أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر 2013.
- 2 عوادي نعمان، مذكرة ماجستير بعنوان القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المؤسسة، جامعة باجي مختار عنابة، الجزائر 2012.
- 3 زهير خضر ياسين، مقال بعنوان القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور العدد 14 / خاص / الجزء الثاني/2010.
- 4 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.
- 5 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.
- 6 Paul Jaijairam Article entitled **Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting** Review of Business Information Systems – First Quarter Volume 17, Number 1 Bronx Community College, City University of New York, USA 2013.
- 7 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.
- 8 بالرقى التجاني، مقال بعنوان القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر. 2008. العدد 8 ص 58
- 9 وليد ناجي الحيايلى، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، ص 100-101 سنة 2007.
- 10 Discussion Paper. International Accounting Standards p18. November 2005.
- 11 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 22.
- 12 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. ص 389.
- 13 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. ص 15.
- 14 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.
- 15 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.
- 16 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.
- 17 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 الأردنية، 2004 ص 13.
- 18 Lionel ESCAFFRE, Réda SEFSAF **L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titres bancaires : Cas de la France, l'Italie, et l'Allemag**, HAL Id: hal-00481105. Centre de recherche – LARGO, Faculté de Droit, d'Economie et de Gestion 5 May 2010, p 05.
- 19 IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014.p 01.
- 20 IAS Plus 05/03/2015 à 15,15 <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>
- 21 Association d'économie financière 21/03/2015 à 11,45 <http://www.aef.asso.fr/parution.jsp?prm=18694>
- 22 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 2013، اسطنبول، تركيا. ص 9.

- 23 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 / 12 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م. ص 87.
- 24 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.
- 25 كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، دار المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية، مصر 2009. ص 38.
- 26 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. ص 291.
- 27 نجاد 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.
- 28 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.
- 29 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 74، 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 م. ص 4.
- 30 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27، 22 جمادى الأولى 1429 هـ الموافق 28 ماي سنة 2008 م. ص 12.
- 31 نفس المرجع والصفحة السابقة.
- 32 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 6.
- 33 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27 مرجع سبق ذكره، ص 12.
- 34 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 87.
- 35 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 9-56.