

جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريريج -

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم إقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معدقة

من إعداد الطالب: \*ميهوب أمال

\* هواري نور الهدى

بعنوان:

تقييم بدائل القياس المحاسبي - التكلفة التاريخية والقيمة العادلة - في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

- دراسة عينة من القائمين على المحاسبة في ولاية برج بوعريريج -

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/09/21

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ ميهوب مسعود..... رئيسا

الأستاذ/ بلفرورم زهرة..... مشرفا

الأستاذ/ وارث السعيد..... مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2019



جامعة محمد البشير الإبراهيمي- برج بوعريريج-

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم إقتصادية، علوم التسيير والعلوم التجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالب: \*ميهوب أمال

\*هوارى نور الهدى

بعنوان:

تقييم بدائل القياس المحاسبي-التكلفة التاريخية والقيمة العادلة- في ظل البيئة المحاسبية

الجزائرية

-دراسة عينة من القائمين على المحاسبة في ولاية برج بوعريريج-

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/09/21

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ ميهوب مسعود.....رئيسا

الأستاذ/ بلفرور زهرة.....مشرفا

الأستاذ/ وارث السعيد.....مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

## ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في موضوع تقييم بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ، لإختيار بديل القياس المحاسبي الأنسب، ولتحقيق هذا الهدف إتبعنا الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي عن طريق الإستعانة بإستبيان وزع على عينة قدرها 62 من القائمين على المحاسبة على مستوى مكاتب المحاسبة في ولاية برج بوعريريج، وتمت معالجة البيانات المتحصل عليها بإستخدام برنامج SPSSV.21 .

وتوصل الباحث في الأخير إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم وتتكيف في الوقت الراهن مع محاسبة التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، إذ أن البيئة المحاسبية الجزائرية غير جاهزة لتطبيق القيمة العادلة في الوقت الراهن نظرا للخصوصية التي تتميز بها البيئة المحاسبية الجزائرية، وأن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يتطلب ضرورة توفير سوق نشط وإنفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية الأمر الذي من شأنه أن يساعد ويسهل إستخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) بشكل أفضل في حين توفرها.

كما اقترحت هذه الدراسة ضرورة الأخذ بالقيمة العادلة كنموذج مكمل للتكلفة التاريخية وليس كنموذج بديل، بالإضافة إلى ضرورة تعديل كل من النظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية وتكييفها بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة، نظرا لأن المعايير المحاسبية الدولية توصي بالقياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة.

**الكلمات المفتاحية:** القياس المحاسبي، القيمة العادلة، التكلفة التاريخية، بدائل القياس المحاسبي، النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية.

## شكر وتقدير

اللهم لا تجعلنا نصاب بالغرور إذا نجحنا ولا بالياس إذا وفقنا وذكرنا دائماً أن الالفراق هو التجربة التي تسبق النجاح.

اللهم إذا منحتنا نجاحاً فلا تحرمنا تواضعنا وإذا وهبت لنا تواضعاً فلا تمنعنا إتزاننا.

إليك يا من يقف الشكر حائراً عاجزاً عن شكرك، إليك يا من تعجز الكلمات على ذكر بعضك، إليك يا من لو

أتيننا بالتقدير كلمة ما في بعض قدرك، إليك منا كل التقدير والإحترام، الاستفاضة بالفروم زهرة شكرنا على

المجهودات المبذولة والمعاملة الرائعة.

إن قلت شكراً فشكري لن يوفيكم، حقاً سعيتم فكان السعي مشكوراً، فإن حمف حمري عن التعبير يكتبكم قلب

به صفاء الشكر والتقدير والإحترام تعبيراً، مكاتب المحاسبة على مستوى ولاية برج بوعويج شكراً على

المجهودات المبذولة والمعاملة الرائعة، كما دحض بالذكر صاحب التميز والأشكار النبيرة الاستاذة عيسى محمد

الشريف.

## الإهداء

بادئ ذي بدء أشكر الله عز وجل الذي وفقني وأعانني على إنجاز هذا العمل، وفتح لي الأبواب من حيث لا أعلم، فما كنت لأصل ما وصلت لولا أن وفقني الله فالحمد لله ربي ومهما حمدنا فلن نستوفي حمدك والصلاة والسلام على من لا نبي بعده.

إلى ذلك الحرف اللامتناهي من الحب والرقّة والحنان، إلى من رحمتني بدعواتها وبركاتها وأفاضت علي بدمع حنانها، والتي كانت تتمنى رؤيتي أحقق هذا النجاح وشاء الله أن يأتي هذا اليوم، أهدي هذا العمل لأمي أطال الله عمرها.

إلى درعي الذي به احتميت وفي الحياة به اقتديت، والذي شق لي بحر العلم والمعرفة. إلى من علمني أن الحياة صبر وعطاء، وجعلني أوّمن بأن بذور النجاح والتفوق هي في نفسي وذاتي قبل أن تكون في أشياء أخرى أبي الكريم أطال الله عمره.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة، إلى رياحيني حياتي نسيمه، آية، فريال، رانية. إلى فؤاد الفؤاد وروح الروح، إلى نافذة وهج الحياة والكينونة إلى شموع فؤادي: سليمان وخطيبته رانية، أمين.

إلى من لا يعرف اليأس ولا يرضى الإستسلام، إلى من ساندني خطوة بخطوة ودعمني في كل خطوة وكان لي شعاع أمل و مفتاح نجاح عمي هواري يزيد.

إلى من عرفت كيف أجدهم وعلموني ألا أضيعهم: سلمى، نوال، أمال، صبرينة، خولة، سعاد، وداد، وسيلة، مروى، حليلة، يسرى، مليكة، رانية.

إلى النجوم البراقة التي لا يخفت بريقها عني لحظة، إلى جوهرة وعاء القلب والأحلام في زمن التيه إلى عنوان كل العناوين زملائي في العمل.

إلى من أرى التفاؤل بعينيها والسعادة في ضحكتها إلى من إنتظرا نجاحي بنظرات الأمل الأستاذ يحي عيسى محمد الشريف وزوجته.

إلى عائلتي هواري، بن جفال.

إلى أستاذتي الكريمة بلفروم الزهرة التي كلما تظلمت الطريق أمامي لجأت إليها فأنارتها لي، وكلما دب اليأس في نفسي زرعت فيا الأمل للسير قدما وكلما سألت عن معرفة زودتني بها. إلى من تقاسمت معهم أيام ولحظات الدراسة الجامعية كل زملاء دفعة 2018 تخصص محاسبة وجباية معمقة كل بإسمه.

إلى من لم يدركهم قلمي، أقول بعدتم ولم يبعد عن القلب حبكم. وأنتم في الفؤاد حضور. "كن عالما... فإن لم تستطع فكن متعلما، فإن لم تستطع فأحب العلماء، فإن لم تستطع فلا تبغضهم".

## هدوء

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، لي من بلغ الرسالة  
ونصح الأمة نبينا الكريم محمد-صل الله عليه وسلم-

اهدي ثمرة عملي هذه:

لي من ثمرتي بمناخا وحمها وسهرت على نجاحي منذ صغري لاصل لي مبتغاي هي حبيبتتي "عايدة".

لي من سر على توفير كل ما احتاجه دون شكوى وجعل من حملامه حلما لي ذي الغالي "رمضان".

لي من أرى التفاؤل بأعينهم والسعادة في ضحكهم وبهم يستمد ضحكتي وإسراري إخوتي: عبد السلام وزوجته المحترمة سلمى، فواز

وزوجته الغالية سارة.

لي أخي سندي ومصدر فوقي، ابن خالتي "نصر الدين".

لي من شاطني اللطم والامل وشموع النضوية حبا وكرامة، لي الروح التي سكنت روجي ونبوع مملكتي، وعنوان كل

العناوين زوجي تقى الدين وعائلته الكريمة.

لي من هن أقرب لي من روجي لي من شاركني حزن الام لي راحمين حياتي وخواتمي: سلوى، نبيلة، ياسمين.

لي رموز البراءة والصفاء: نجم الدين، شيماء، لبيبة، محمد، جهاد الدين، ديمان، مرعم، ليلى، سكندر، عبد المؤمن، ديمان، إيهاب.

لي عائلة بن محمد من صغيرها لي كبيرها وباللائص خالتي اطفال الله عمرها.

لي رفيقة صبي وراحتي التي لم تلدها لي وحلام منصورى.

لي اعرز الاصدقاء والاصحبة: هدى، خولدة، حورية، سعاد، سلمى، نوال، سميرة.

لي زملاء الدراسة.

لي الذين جعلوا من الضعف قوة وأسأتني الكروم.

قائمة المحتويات

-	ملخص الدراسة
-	شكر وتقدير
-	الإهداء
-	قائمة المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الملاحق
-	قائمة الإختصارات والرموز
أ-د	مقدمة
5	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية
6	تمهيد
7	المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وبدائله
7	المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي
8	المطلب الثاني: محاسبة التكلفة التاريخية
9	المطلب الثالث: محاسبة القيمة العادلة
18	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
18	المطلب الأول: الدراسات العربية السابقة
20	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية السابقة

23	خلاصة الفصل
24	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
25	تمهيد
26	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
26	المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة
26	المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
30	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
30	المطلب الأول: وصف وتحليل متغيرات الدراسة
37	المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة
48	المطلب الثالث: مناقشة وتفسير نتائج الدراسة
50	خلاصة الفصل
51	خاتمة
55	قائمة المراجع والمصادر
59	الملاحق
—	فهرس المحتويات

## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	درجات مقياس "ليكرت" الخماسي.	27
02	مستويات الإجابة لمقياس "ليكرت" الخماسي.	27
03	نتائج اختبار درجة ثبات أداة الدراسة.	29
04	وصف عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي.	30
05	وصف عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الوظيفي.	31
06	وصف عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة.	32
07	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية.	34
08	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية.	35
09	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي.	36
10	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لإستجابات العينة حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.	38
11	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير التكلفة التاريخية لدى القائمين على المحاسبة تبعا لمتغير المؤهل العلمي.	38
12	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لإستجابات العينة حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير المستوى الوظيفي.	39
13	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير التكلفة التاريخية تبعا لمتغير المستوى الوظيفي.	40
14	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لإستجابات العينة حول أثر إستخدام	41

	التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير الخبرة.	
41	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير التكلفة التاريخية تبعا لمتغير الخبرة.	15
42	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لإستجابات العينة حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير المؤهل العلمي	16
43	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير القيمة العادلة تبعا للمؤهل العلمي.	17
44	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لإستجابات العينة حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير المستوى الوظيفي.	18
44	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير القيمة العادلة حسب المستوى الوظيفي.	19
45	نتائج اختبار اقل فرق معنوي (Bonferroni) لمتغير القيمة العادلة تبعا لمتغير المستوى الوظيفي.	20
46	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لإستجابات العينة حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير الخبرة.	21
46	نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير القيمة العادلة تبعا لمتغير الخبرة.	22

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
61	إستمارة إستبيان باللغة العربية.	01
65	نتائج برنامج SPSS V.21.	02
79	قائمة الأساتذة المحكمين.	03

قائمة الاختصارات والرموز

معنى المصطلح باللغة العربية	المصطلح المقابل باللغة الأجنبية	الاختصار/ الرمز
جمعية المحاسبين الأمريكيين	American Accounting Association	AAA
مجلس معايير المحاسبة الأمريكية	Board Financial Accounting Standards	FASB
معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards	IAS
معايير التقارير الدولية المالية	International Financial Accounting Standards	IFRS
النظام المحاسبي المالي	Système de Comptabilité Financière	SCF
برنامج التحليل الإحصائي إصدار 21	Version 21 Stistical Package for Sosial Science	SPSS V.21

# مقدمة

واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس المحاسبي تحديات كبيرة عند إختيار أساس القياس المناسب والأكثر ملاءمة لتوفير مصداقية للمخرجات المحاسبية، وإشباع حاجات مستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم على إتخاذ القرار الإقتصادي الأنسب.

حيث أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في إختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل، من عدد طرق القياس التي يؤدي إتباعها للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية، وبالتالي إختلاف القرارات المتخذة بإختلاف طرق القياس المستخدمة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الإكتساب، وإنما يظهر التشكيك في سلامة القياس بعد الإكتساب أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، الذي ينحرف قليلا أو كثيرا عن قيمته الحالية، من هنا بدأت إنطلاقات لم تنتهي للقياس بالتكلفة التاريخية من منطلق أن الظروف الإقتصادية التي تتسم بالحركة المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم، وهذا ما أدى إلى التوجه إلى بديل محاسبي آخر يتمثل في القيمة العادلة.

حيث ونتيجة لذلك، فقد بدأت الهيئات المحاسبية الدولية ممثلة في مجلس معايير المحاسبة الدولية بالبحث عن بديل قياس محاسبي لتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية، حيث تم التحول إلى مفهوم القيمة العادلة الذي أصبح أساسا ومقياسا هاما للإعتراف، القياس والإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية. هذا على الصعيد الدولي.

أما على الصعيد المحلي. فإن النظام المحاسبي المالي في الجزائر هو الآخر يسعى إلى إستحداث بدائل للقياس المحاسبي- إضافة للتكلفة التاريخية - ويتعلق الأمر بتطبيق القيمة العادلة التي تساهم في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية وذلك نظرا للخصوصية التي تتمتع بها البيئة الإقتصادية والمحاسبية الجزائرية، لذا جاءت هذه الدراسة لتقييم بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، بحيث تم طرح السؤال الرئيسي كالتالي:

-ماهو بديل القياس المحاسبي الأنسب-التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة- في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية؟

الأسئلة الفرعية:

01- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لدى القائمين على المحاسبة حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية؟

02- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لدى القائمين على المحاسبة حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية؟

03- هل البيئة المحاسبية الجزائرية تسعى لتطبيق بدائل القياس المحاسبي بدرجة عالية- من وجهة نظر القائمين على المحاسبة-؟

### فرضيات الدراسة:

01- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لدى القائمين على المحاسبة حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة أكبر أو يساوي 0.05.

02- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لدى القائمين على المحاسبة حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة أكبر أو يساوي 0.05.

03- البيئة المحاسبية الجزائرية تسعى لتطبيق بدائل القياس المحاسبي بدرجة عالية -من وجهة نظر القائمين على المحاسبة- .

### مبررات إختيار موضوع الدراسة:

-الإهتمام الشخصي بمثل هذه المواضيع وذلك لإرتباطها بالتخصص محاسبة وجباية.

- محاولة التعرف على الخلفية النظرية لمعيار القيمة العادلة.

-حادثة موضوع بدائل القياس المحاسبي على مستوى التخصص والجامعة مع قلة الدراسات الأكاديمية التي تعنى بدراسة بدائل القياس المحاسبي على مستوى مكبتتنا.

-رغبة الباحث في زيادة المعرفة والتعمق أكثر فيما يخص القياس المحاسبي وبدائله.

- محاولة إثراء الدراسة حول الموضوع بعد تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر لمفهوم كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

### أهداف الدراسة:

- تقييم بدائل القياس المحاسبي - التكلفة التاريخية والقيمة العادلة- وكذا معرفة البديل المحاسبي الأنسب للبيئة المحاسبية الجزائرية.

- أثر إستخدام محاسبة التكلفة التاريخية ومحاسبة القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية.

- تبيان مزايا كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

- التعرف على محاسبة القيمة العادلة ومشكلات تطبيقها والمبررات التي دعت إلى التحول من محاسبة التكلفة التاريخية.

- الوقوف على مقومات ومعوقات إستخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

### أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية موضوع القياس المحاسبي و بدائله لما له من تأثير على مخرجات المنشأة، كما تتبع أهمية هذه الدراسة في كونها تبحث في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في عملية القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، وبالضبط في أهمية إستخدام بديل القياس المحاسبي المناسب من أجل الحصول على معلومات ذات جودة يستفيد منها مستخدمو القوائم المالية عند إتخاذ القرارات الإقتصادية.

### حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في الحدود المكانية والزمانية وهي كمايلي:

\*الحدود المكانية: تناولت هذه الدراسة تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية حيث إقتصرت هذه الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال تمثيلها في عينة من القائمين على المحاسبة على مستوى ولاية برج بوعرييج.

\*الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة خلال فترة قدرها 07 أشهر ابتداء من مارس 2019 إلى غاية سبتمبر 2019.

### منهج الدراسة:

وفقا لطبيعة الدراسة الحالية والأهداف المتوخى تحقيقها من خلال موضوع الدراسة، فإن الباحث قد إعتد على المنهج الوصفي في الجانب النظري، والمنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي.

### صعوبات الدراسة:

- التجاوب السلبي لبعض المستجوبين من خلال عدم الإجابة على الأسئلة أو عدم إرجاع الإستمارات.
- الموقف السلبي الذي واجهه الباحث من طرف بعض المستجوبين وعدم إكترائهم بأهمية الموضوع.
- صعوبة الإجابة على الإستمارات من طرف بعض أفراد العينة وذلك بسبب عدم إلمامهم الكافي بكل مايتعلق بحاسبة القيمة العادلة.
- صعوبة التواصل المباشر مع أفراد العينة كون الدراسة الميدانية تزامنت مع العطلة بالنسبة للأكاديميين والمهنيين.

### هيكل الدراسة:

قسمت هذه الدراسة إلى فصلين، والهدف من هذا التقسيم هو الإحاطة بالموضوع والإجابة على الإشكالية المطروحة وإختبار الفرضيات التي إنطلق منها الباحث، لقد جاء الفصل الأول تحت عنوان: الأدوات النظرية والتطبيقية حيث تناول الباحث في هذا الفصل ثلاث مباحث تطرق فيها إلى مايلي:

المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وبدائله الذي قسم بدوره إلى ثلاث مطالب تتحدث عن ماهية القياس المحاسبي وبدائله، محاسبة التكلفة التاريخية، ومحاسبة القيمة العادلة، أما المبحث الثاني فتناول فيه الباحث الدراسات السابقة.

في حين جاء الفصل الثاني تحت عنوان: الدراسة الميدانية وتناول فيه الباحث مبحثين الأول تحت عنوان: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة والثاني جاء بعنوان عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية  
والتطبيقية

## تمهيد الفصل:

تعتبر المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة لكونها المرآة العاكسة لنشاط المنشأة، بالإضافة إلى أنها موجهة للعديد من الأطراف التي تتميز بأنها غير متجانسة وذات مصالح مختلفة، وحتى تكون الكشوف المالية ذات مصداقية وملائمة لا بد من وجود قياس محاسبي والذي يعد ترجمة للمعلومة المحاسبية في شكل قيم يتفق عليها الجميع، كما للقياس المحاسبي عدة نماذج من بينها التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، فالتكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية التي إستخدمت لعدة عقود ورغم مميزاتها إلا أنه وجهت لها العديد من الإنتقادات.

في إطار السعي المتواصل لتحقيق أهداف المحاسبة المالية، المتمثلة بشكل رئيسي في تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مفيدة تساعدهم في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، فقد توجهت معظم الهيئات المهنية المشرفة للمعايير المحاسبية في معظم الدول ومنها مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس لقياس البنود المالية حيثما أمكن ذلك، وكذلك محاولة معالجة ثغرات محاسبة التكلفة التاريخية، وقد أحدث هذا التوجه العديد من الآراء المؤيدة والمعارضة لهذا المفهوم، كما إعتبره البعض تغيراً محورياً في الفكر المحاسبي.

حيث قام الباحث بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

-المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وبدائله.

-المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

## المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وبدائله

باعتبار القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ومن أهم بدائله التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كمنهج حديث برزت من خلال التطورات الاقتصادية والسعي المتواصل لتحقيق أهداف المحاسبة المالية وعليه سيتطرق الباحث لأهم هذه النقاط من خلال هذا المبحث.

### المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي عنصراً أساسياً من عناصر البحث العلمي، وبدونه لا يمكن قياس صحة الفروض والنائج و عليه يستطرق الباحث في هذا العنصر إلى القياس المحاسبي وأهميته بالإضافة إلى ذكر أهمية القياس المحاسبي.

### أولاً: تعريف القياس المحاسبي

قبل التطرق إلى تعريف القياس المحاسبي لا بد أن يعرج الباحث أولاً إلى تعريف القياس والذي جاء تعريفه كالتالي: القياس هو مقابلة أو مطابقة أحد خصائص أو جوانب مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الدرجات أو الكميات، ويفضل أن تكون المقاييس كمية لما لها من أثر في زيادة دقة التعاريف<sup>1</sup>.

أما القياس المحاسبي فله عدة تعاريف يذكر منها:

\*تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB: القياس المحاسبي هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقاً لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار<sup>2</sup>.

\*تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية AAA: القياس المحاسبي هو قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، ط1، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، فلسطين، 2011، ص 35.

<sup>2</sup> - ضيف الله محمد الهادي، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد1، العدد 7، جامعة الوادي، 2014، ص200.

<sup>3</sup> - علي عبد الله شاهين، مرجع سبق ذكره، ص 200.

\*ومنه يستنتج الباحث أن القياس المحاسبي هو عبارة عن مجموعة من الإجراءات والقواعد يتم إتباعها في القياس من أجل توفير خصائص القوائم المالية.

ثانياً: أهمية وأهداف القياس المحاسبي

### 1-أهمية القياس المحاسبي

تنبع أهمية القياس المحاسبي من أنه يمثل جوهر المحاسبة وبدون فهم ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة، وتزداد أهمية القياس من خلال اعتماد عمليتي التحقيق والتقرير على درجة الكفاءة التي تمت بها عمليات القياس، كما يؤدي القياس في الفكر المحاسبي دور متعاظم في تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات والمعلومات الخاصة بأنشطة المنشأة الإقتصادية، والقياس المحاسبي يعبر عن أحداث المنشأة بصورة عديدة مما يساعد على إتخاذ القرارات المالية داخل وخارج المنشأة الإقتصادية<sup>1</sup>.

### 2-أهداف القياس المحاسبي

يسعى القياس المحاسبي إلى تحقيق عدة أهداف يذكر منها:<sup>2</sup>

\*التعبير عن الأحداث والظواهر الإقتصادية التي تتم في المنشآت الإقتصادية بوحدة قياس مناسبة هي النقود.

\*القيام بقياس الأصول التي تمتلكها المنشأة الإقتصادية والإلتزامات المترتبة على ماتملكه.

\*التعرف على التغيرات التي تطرأ على أصول وخصوم وحقوق ملكية المنشأة الاقتصادية بين فترة مالية وأخرى، وربط هذه التغيرات بفترة زمنية محدودة.

### المطلب الثاني: محاسبة التكلفة التاريخية

سيحاول الباحث من خلال هذا المطلب التطرق إلى محاسبة التكلفة التاريخية.

<sup>1</sup> -مُجَّد معتمد إبراهيم وإسماعيل مُجَّد نجيب، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 1، تخصص، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، 2012، ص 139.

<sup>2</sup> - مُجَّد معتمد إبراهيم وإسماعيل مُجَّد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص 140.

### أولاً: تعريف محاسبة التكلفة التاريخية

يعتبر هذا المبدأ إحدى المبادئ التي يعتمد عليها النموذج الكلاسيكي في القياس والتقييم وفيما يلي بعض التعاريف للتكلفة التاريخية:

• تعرف على أنها: النموذج الكلاسيكي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على إثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والإلتزامات لحظة وقوع التبادل بين المنشأة والمتعاملين معها<sup>1</sup>.

• عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على أنها: المبالغ المقاسة أو الأسهم كرأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الإلتزامات التي قدمت مقابل السلع والخدمات التي تم إستلامها<sup>2</sup>.

\* من التعاريف السابقة يستنتج الباحث أن التكلفة التاريخية هي المبلغ الفعلي الذي يتم به تقييم الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والإلتزامات وذلك بتاريخ الإقتناء.

### ثانياً: مزايا إستخدام محاسبة التكلفة التاريخية

من أهم المزايا أو المبررات التي دعمت التكلفة التاريخية والتي كانت بمثابة ركائز استندت عليها يذكر مايلي: <sup>3</sup>

\* تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل.

\* يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الثبات.

\* تستند التكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلاً وليست افتراضية.

\* إتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار الفكر المحاسبي المالي مثل: الإعتراف بالإيراد، مبدأ الحيطة والحذر، فرض وحدة القياس.

\* إعتداد التكلفة التاريخية على الموضوعية التي تعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة.

### المطلب الثالث: محاسبة القيمة العادلة

سيتناول الباحث في هذا المطلب محاسبة القيمة العادلة.

<sup>1</sup> -صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 107.

<sup>2</sup> -فضيل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية العلوم الإقتصادية، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008، ص 9.

<sup>3</sup> -مُجد مطر وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، ط2، أثر للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص164.

## أولاً: تعريف ومزايا استخدام محاسبة القيمة العادلة

سيحاول الباحث من خلال هذا العنصر إعطاء بعض التعاريف للقيمة العادلة وذكر مميزاتهما.

### 1- تعريف محاسبة القيمة العادلة

- عرفتها المعايير المحاسبية الدولية IAS بأنها: المبلغ المتفق عليه بين البائع والمشتري لتبادل سلعة ما برغبة منهم مع اطلاع تام على السوق دون وجود ظروف خاصة بأحد الطرفين تؤثر على عملية البيع.
- \* ويقصد بالظروف الخاصة في هذا التعريف أن العملية التبادلية بين الطرفين تكون بحرية تامة ومن دون أي ضغط ولا يكون أحد أطرافها من الأشخاص ذوي المصلحة.
- كما تعرف القيمة العادلة بأنها: المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية إلتزام بين طرفين متراضيين ولديهما معلومات كافية<sup>1</sup>.
- وتعرف على أنها: القيمة التي يتم على أساسها تبادل الموجودات بين أطراف ذات معرفة ورغبة في التعامل بنفس سياسة التعامل مع الغير.
- ويلاحظ أن تعريف القيمة العادلة يتطلب أطرافاً راغبة ومطلعة وهي:<sup>2</sup>
- **المشتري الراغب:** هو المشتري المحفز على الشراء وليس المجبر عليه أو المفرط في الرغبة للشراء بأي سعر، وهذا المشتري يقوم بالشراء وفقاً لحقائق السوق الحالي وضمن توقعاته في هذه السوق.
- **البائع الراغب:** هو البائع غير المجبر على البيع أو المفرط في الرغبة للبيع بأي سعر، فهو بائع محفز للبيع بأفضل سعر يمكن الحصول عليه في السوق المفتوح بعد قيامه بإجراءات التسويق المناسبة.
- **الأطراف المطلعة:** تعني أن كلا من المشتري الراغب والبائع الراغب على علم ودراية كافية بطبيعة الأدوات الإستثمارية ومواصفاتها واستخداماتها الفعلية والمتوقعة وحالة السوق بتاريخ الميزانية العمومية.
- كما يشير تعريف القيمة العادلة إلى أن عملية التبادل تتم بين أطراف لا تربطها علاقة محددة أو خاصة مؤثرة في تحديد السعر بشكل متفق عليه.

كذلك مفهوم القيمة العادلة مبني على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود في المستقبل المنظور، ومن ثم فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تتسلمه أو تدفعه المنشأة في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطرة للبيع.

<sup>1</sup> - طارق حماد عبد العال، معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها والمعايير الدولية للتقارير المالية الجديدة، الجزء الثاني، د. ط، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 9.

<sup>2</sup> - ناصر رحال ومصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة البليدة، الجزائر، أيام 15/13 أكتوبر، 2009، ص 9.

\*ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن القيمة العادلة هي القيمة التي يتفق عليه البائع والمشتري في معاملاتهم سواء بشراء أصل أو تسوية إلتزام، أو في عملية المبادلة وتكون بحرية تامة وبرغبة بالتعامل، مع توفر المعلومات الكافية للطرفين.

## 2-مزايا إستخدام محاسبة القيمة العادلة

تتميز القيمة العادلة بمجموعة من المزايا يذكر منها مايلي:<sup>1</sup>

\*تساهم محاسبة القيمة العادلة في تحقيق ما يسمى بالإفصاح الشامل، وتوليد ثقة لدى المستثمرين بها من خلال امكانية اطلاعهم على القوائم المالية للمنشأة ومعرفة قيمة الأصول التي تعكس بشكل جيد قيمة المنشأة الحقيقية.

\*يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم الربح الإقتصادي للمنشأة.

\*تسعى القيمة العادلة إلى تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بأكثر المعلومات حداثة، وإعطاء نظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة.

\*تساعد القوائم المالية المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم هذا المعيار.

\*تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القدرة الشرائية لوحدة النقد.

\*تعرض القيمة العادلة صورة دقيقة عن الأسواق المالية، والقوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة تساعد المستثمرين والمسيرين على اتخاذ القرارات وكذلك بعث الثقة في المستثمرين مما يزيد من كفاءة الأسواق المالية.

\*يسمح التقييم بالقيمة العادلة من معرفة كفاءة إدارة المنشأة في تسيير أصولها.

\*تدعم القيمة العادلة الشفافية في الإقتصاد من خلال تحديد متطلبات الإفصاح وعرض المعلومات المالية.

ثانيا: محاسبة القيمة العادلة حسب المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي

سيتناول الباحث في هذا العنصر المعايير والتقارير الدولية التي تناولت محاسبة القيمة العادلة.

## 1-محاسبة القيمة العادلة حسب المعايير المحاسبية الدولية IAS

\*محاسبة القيمة العادلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 " الممتلكات والمباني والمعدات "

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والتجهيزات والمعدات، وتمثل القضايا الرئيسية للمحاسبة عن

الممتلكات للتجهيزات والمعدات في توقيت الاعتراف بالأصل، وتحديد قيمته المسجلة ونفقات الإستهلاك المتعلقة به الواجبة

<sup>1</sup> - فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة البليدة، الجزائر، 2009، ص13.

التسجيل والتحديد، كما يشترط هذا المعيار الإقرار بين الممتلكات والتجهيزات والمعدات كأصل وذلك طبقاً لإطار إعداد وعرض الكشوف المالية.

يتم امتلاك الممتلكات والتجهيزات والمعدات أو غيرها من الموجودات، وتقاس تكلفة تلك البنود بالقيمة العادلة للأصل المستلم والذي يعادل القيمة العادلة للأصل المضحي به بعد تعديله بأية مبالغ نقدية أو نقدية معادلة يتم مبادلتها<sup>1</sup>.

#### \* محاسبة القيمة العادلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 "الأدوات المالية: العرض"

وفقاً لهذا المعيار يجب على المنشأة أن تفصح عن معلومات بالقيمة العادلة لكل مجموعة من مجموعات الموجودات المالية والمطلوبات المالية، فإذا كانت الأداة المالية يتم تداولها في سوق نشط فإن سعرها السوقي يمثل الأساس المناسب للقيمة العادلة، أما في حالة عدم توفر الأسعار الجارية لعروض البيع والشراء فإن سعر آخر عملية تمثل أساس مناسب لقياس القيمة العادلة، شرط عدم تغير كبير في الظروف الإقتصادية بين تاريخ حدوث العملية وتاريخ إعداد القوائم المالية، وفي حالة قيام المنشأة بالإحتفاظ بموجودات ومطلوبات متقابلة فمن المناسب استخدام متوسط أسعار السوق كأساس لحساب القيمة العادلة<sup>2</sup>.

#### \* محاسبة القيمة العادلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة"

يتضمن تحديد أسس الوصول إلى القيمة العادلة في إظهار الأصول عند الإقرار المبدئي للأسعار المدرجة في سوق نشط وهي أفضل مقياس للقيمة العادلة، وعادة ما يكون هذا السعر هو سعر العرض الحالي، ووفقاً لهذا المعيار إذا تم إقتناء أصل غير ملموس مقابل أصل آخر يتم قياس الأصل المكتنى بقيمته العادلة بشرط توفر سوق نشطة لتقييم تلك الأصول<sup>3</sup>.

#### \* محاسبة القيمة العادلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 "الأدوات المالية: الإقرار والقياس"

جاء هذا المعيار لتوضيح مفهوم القيمة العادلة وتعريف الأدوات المالية والمشتقات المالية التي تقاس بالقيمة العادلة، كما يفصل في الجوانب المحاسبية للقيمة العادلة والحسابات التي تقاس بها والتي لا تقاس بها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> - سائد نبيل سليم غياضة، مدى إلتزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق المعيار الدولي رقم 16، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية العلوم التجارية، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008، ص ص 32-34.

<sup>2</sup> - Anne le manh, catherine maillet, normes comptables internationales IAS/IFRS, berti editions, 2007, p52.

<sup>3</sup> - Chettat ghanem, passage vers IAS/IFRS, nomidia, 2009, p p 77-78.

<sup>4</sup> - طارق حماد عبد العال، المحاسبة عن الإستثمارات والمشتقات المالية، الجزء الثالث، د.ط، جامعة عين شمس، مصر، 2003، ص ص 180-183.

**\* محاسبة القيمة العادلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 " الإستثمارات العقارية"**

يهدف المعيار إلى وضع المبادئ الخاصة بالمحاسبة عن الإستثمارات العقارية، وكذلك تحديد متطلبات الإفصاح في الكشوفات المالية للمنشأة حول الإستثمارات العقارية، كما أنه لم يخص صناعة محددة بذاتها، وبذلك فإن تحديد ما إذا كانت الممتلكات تعتبر إستثمارات عقارية يعتمد على "إستخدام الممتلكات" وليس على "أساس نوع المنشأة" التي تحتفظ بهذه الممتلكات، كما بين هذا المعيار أن القيمة العادلة للإستثمارات العقارية هي السعر الذي يمكن عنده المبادلة بين طرفين على أساس تجاري، أي أنه يمكن قياس هذه الإستثمارات بالقيمة العادلة<sup>1</sup>.

**\* محاسبة القيمة العادلة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 " الزراعة"**

يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية للقوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي، وهو موضوع غير موضح في المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، كما أن النشاط الزراعي هو إدارة التحويل الحيوي للنباتات أو الحيوانات الحية (موجودات حيوية) من قبل منشأة من أجل الحصول على محصول زراعي أو إلى موجودات حيوية إضافية، وأنه عندما يمكن قياس القيمة العادلة لهذا الأصل الحيوي بموثوقية، يجب على المنشأة قياسه بقيمته العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة، كما يتطلب هذا المعيار تضمين التغير في القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة للأصل الحيوي في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نشأ التغير فيها، فإن التغير في الخصائص المادية للحيوان أو النبات الحي يحسن أو يضائل المنافع الإقتصادية للمنشأة بشكل مباشر<sup>2</sup>.

**2- محاسبة القيمة العادلة حسب معايير التقارير المالية الدولية IFRS**

**\* محاسبة القيمة العادلة حسب معيار التقرير المالي الدولي رقم 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات"**

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (7) والمتعلق بالأدوات المالية- الإفصاح بتاريخ 2005/8/18، حيث أن الهدف من هذا المعيار هو توحيد وتعزيز متطلبات الإفصاح فيما يتعلق بمخاطر الأدوات المالية، وهو

<sup>1</sup>- حسن خليل مُجد شحادة، أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 على الشركات العقارية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، الدنمارك، 2012، ص ص 23-25.

<sup>2</sup>- مكي كامل أحمد، أهمية التوافق مع معيار المحاسبة الدولي للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 36، جامعة بغداد، 2013، ص ص 347-349.

موضع تطبيق إعتبارا من تاريخ 2007/1/1، وأهم ما تضمنه هذا المعيار فيما يتعلق بالإفصاح عن طرائق تحديد القيمة العادلة وتقديرها وأساليب التقييم الإفصاح ما يأتي:<sup>1</sup>

\* الطرائق والإفتراضات المهمة المطبقة في تحديد القيم العادلة للأصول والإلتزامات المالية بشكل منفصل للأصناف الهامة من الأصول والإلتزامات المالية.

\* إذا ما كان قد تم تحديد القيم العادلة للأصول والإلتزامات المالية كلياً أو جزئياً بشكل مباشر بالإشارة إلى عروض الأسعار المنشورة في سوق نشط أو تم تقديرها باستخدام أسلوب التقييم.

\* إذا ما إشتملت بياناتها المالية على أدوات مالية تم قياسها بالقيمة العادلة على أساس استخدام أسلوب التقييم بناء على الإفتراضات غير المدعمة بأسعار السوق الملحوظة أو معدلاتها.

\* وإذا تم تغيير أي إفترض إلى بديل محتمل معقول سينتج قيمة عادلة مختلفة بشكل كبير، يجب على المنشأة أن تصرح بهذه الحقيقة وتفصح عن تأثير الإفتراضات البديلة المحتملة المعقولة في القيمة العادلة.

### \* محاسبة القيمة العادلة حسب معيار التقرير المالي الدولي رقم 9 " الأدوات المالية "

يعد هذا المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي الذي يتجه أكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس و الإثبات المحاسبي، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملاءمة للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية، ووفقاً لهذا المعيار يتم قياس الأصول المالية بشكل أولي بالقيمة العادلة كما يصنف هذه الأصول إلى أصول تقاس بالقيمة العادلة وأصول تقاس بالتكلفة المطفأة<sup>2</sup>.

### \* محاسبة القيمة العادلة حسب معيار التقرير المالي الدولي رقم 13 " قياس القيمة العادلة "

<sup>1</sup> - خالد جمال الجعرات، مطبوعة جامعية محكمة بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRF-IPSAS)

في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات إلتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.

<sup>2</sup> - جميل حسن النجار، أثر تطبيق القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الفلسطينية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، الأردن، 2013، ص 471.

هو من المعايير الحديثة والذي تناول مفهوم القيمة العادلة وقياسها للأصول والإلتزامات بدلا من التكلفة التاريخية التي أظهرت سلبيات كثيرة، كما يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح عن القيمة العادلة، وأن عملية القياس وفق هذا المعيار تفترض بأن عمليات بيع أصل أو تحويل إلتزام التي تقاس بالقيمة العادلة تحدث في:<sup>1</sup>

\*السوق الرئيسي والأولي لأصل أو إلتزام وهو السوق الذي يتم التعامل فيه بالأنشطة الخاصة بالأصول والإلتزامات بحجم كبير.  
\*في ظل غياب السوق الأولي فالسوق الأفضل هو السوق الملائم لتحديد قيمة الأصل أو الإلتزام.

وقد حدد هذا المعيار ثلاثة طرق لقياس القيمة العادلة وهي طريقة السوق، طريقة التكلفة وطريقة الدخل، كما يتطلب من المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تحدد العناصر التالية:

-الأصول والإلتزامات المعنية بموضوع القياس.

-تقديم الأساس الملائم للقياس وهذا فيما يخص الأصول غير المالية.

-السوق الأساسي للأصول أو الإلتزام.

-تقييم التقنيات الملائمة للقياس مع الأخذ بعين الإعتبار مدى توفر المعلومات اللازمة في السوق الأساسي.

### 3-محاسبة القيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي SCF

تضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية العامة المعترف بها، حيث يبرز المفاهيم ويحدد المبادئ والقواعد التي تشكل أساسا لإعداد القوائم المالية، فيكون بذلك قاعدة هامة تعتمد عليها المحاسبة، تبنى النظام المحاسبي المالي نموذج محاسبة القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية" حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات"، كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يتركز عليها مفهوم محاسبة القيمة العادلة وهي السوق النشطة والتي أوجب توفر فيها الشروط الآتية:<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- محمد أبو نصار وجمعة حمدات، المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية، د.ط، دار وائل للنشر، الأردن، 2013، ص 827.

<sup>2</sup>- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة التعليم العالي، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها.

\*تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق.

\*يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشتركون وباعة متفقون.

\*تكون الأسعار موضوعة في متناول اليد.

وبالنسبة لقواعد التقييم فقد حدد النظام المحاسبي المالي إتفاقية التكاليف التاريخية كقاعدة عامة وطريق لتقييم عناصر القوائم المالية المقيدة في الحسابات، في حين سمح بمعالجة بديلة فيما يخص بعض العناصر حيث يمكن إعادة النظر في هذا التقييم وفق شروط محددة بموجب المعايير المحاسبية الدولية.

الطرق البديلة التي سمح بها النظام المحاسبي لتقييم هذه العناصر تتمثل في:

\*القيمة الحقيقية (أو التكلفة الراهنة).

\*قيمة الإنجاز.

\*القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

### ثالثا: أسباب التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة

لعل أهم سبب للتحول إلى القيمة العادلة هو الإنتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية، وبهدف تحقيق مزايا مخرجات البيانات، وهي:<sup>1</sup>

\*ملاءمة المعلومات المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة لمستخدمي القوائم المالية.

\*رغبة المستثمرين والمقرضين في وضع أهمية أكبر للملائمة من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما توفره القيمة العادلة.

\*ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية بلجنة الأوراق المالية التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملائمة ومتماشية مع حالة الاقتصاد وهذا ما يوفره مبدأ القيمة العادلة.

\*تعتبر القيمة العادلة أداة قياس كفأة خصوصا إذا تعلق الأمر بالنسبة لأسعار الأدوات المالية.

\*ارتباط القيمة العادلة بمفهوم المحافظة على رأس المال العيني الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء المنشأة.

\*تساعد القيمة العادلة في تحسين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المنشأة.

<sup>1</sup> - رشيد بوكساني وحمزة العربي، مبدأ التكلفة التاريخية بين الإنتقاد والتأييد في ظل المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقى العلمي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، أيام 18/19 جانفي 2010، ص 9.

\*ارتباط القيمة العادلة بمفهوم الدخل الشامل الذي يعتبر كأحد المقاييس الجديدة للدخل والذي يعطي فائدة أكثر لمستخدمي القوائم المالية خصوصا في المنشآت المالية.

## المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سيستعرض الباحث في هذا المبحث مجموعة من الدراسات التي تناولت موضوع القياس المحاسبي وبدائله ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة)، حيث تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين: تناول المطلب الأول في طياته مجمل الدراسات العربية السابقة، أما المطلب الثاني فسيعرض فيه الباحث الدراسات الأجنبية السابقة، محاولاً عرض أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة وذلك قصد تدعيم الدراسة الحالية.

## المطلب الأول: الدراسات العربية السابقة

## 1-دراسة سامية كاهية: أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية (2015).

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر استخدام بدائل متعددة للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وتقييمها باعتبار أن كل بديل يتلاءم مع مكان وزمان تطبيقه، ومحاوله معرفة مدى إمكانية تطبيق هذه البدائل في البيئة المحاسبية الجزائرية، وانعكاسها على جودة المعلومة المالية، ولتحقيق هذا الهدف اتبعت الدراسة المنهج التجريبي وهذا باستخدام أداة الاستبيان، بغية الوقوف على آراء المحاسبين في المؤسسات الإقتصادية، ومكاتب المحاسبة على مستوى ولاية ورقلة، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى أن أغلب أفراد عينة الدراسة لا يؤيدون فكرة استخدام بدائل متعددة للقياس المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية بالرغم مما أظهرته الحاجة إليها، وأن تطبيق بدائل متعددة للقياس المحاسبي من شأنه أن يؤثر على مصداقية المعلومات المالية، واقترحت هذه الدراسة ضرورة: ترك المجال مفتوح أمام إدارة المؤسسات الإقتصادية، كي يتسنى لها الإختيار من بين البدائل التي يمكن تطبيقها، كما اقترحت ضرورة قيام المؤسسات الإقتصادية والمهنيين-خاصة محاسبي هذه المؤسسات- بدورات تكوينية لتثقيف وزيادة وعيهم بأهمية بدائل القياس المحاسبي والخصائص النوعية للمعلومات المالية<sup>1</sup>.

•تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في متغيرات الدراسة حيث هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر إستخدام بدائل متعددة للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية بينما سعت الدراسة الحالية إلى تقييم بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة)، تشترك هذه الدراسة مع الدراسة الحالية في بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) كما إتفقت الدراستين في الجانب التطبيقي حيث إستخدمت كلتا الدراستين أسلوب الإستبيان.

<sup>1</sup>- كاهية سامية، أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.

## 2-دراسة قوادري عبلة: أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية (2018).

هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين بديلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث أثرهما على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية، وهذا لأن القيمة الإعلامية للمعلومات المحاسبية تمثل قيمة ما تحتويه هذه المعلومات وجودتها من وجهة نظر مستخدميها، كما أن هذه الدراسة سعت إلى اكتشاف فيما إذا كانت البيئة المحاسبية الجزائرية جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة، ولتحقيق هذه الأهداف تم استخدام استبيان يتناسب مع هذا الغرض وجه لمحافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين الجزائريين، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى أن المحتوى الإعلامي للمعلومات المقاسة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يتصف بالموثوقية العالية والقابلية للفهم، أما المحتوى الإعلامي للمعلومات المقاسة استنادا لأساس القيمة العادلة يتميز بالملاءمة لقرارات مستخدميها والقابلية للمقارنة، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة الجزائرية غير جاهزة بعد لتطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي، وعليه فمجتمع الدراسة يفضل الإستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في القياس في ظل الظروف الحالية، واقترحت هذه الدراسة ضرورة: تعديل أساس القياس والإفصاح المحاسبي للقوائم المالية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي من القياس على أساس التكلفة التاريخية إلى القياس على أساس القيمة العادلة حسب معيار IFRS13، وتفعيل السوق المالي الجزائري لتطبيق القيمة العادلة بفعالية<sup>1</sup>.

•تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في العينة المستهدفة حيث وجهت هذه الدراسة لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين، في حين أن الدراسة الحالية وجهت للإستبيان إلى القائمين على المحاسبة (محاسب، محاسب معتمد، خبير محاسبي، محافظ حسابات، تقني سامي في المحاسبة) على مستوى ولاية برج بوعرييج، بينما تشترك الدراستين في بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة)، كما تشترك في الجانب التطبيقي حيث إستخدمت كلتا الدراستين أسلوب الإستبيان.

## 3-حموش خولة ووهي عبد الحكيم: إنعكاس تطبيق معيار الإبلاغ المالي -القياس بالقيمة العادلة "IFRS 13"- على المؤشرات المالية (2018).

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المؤشرات المالية كمتغير مؤثر في عملية تقييم الأداء، والبحث في موضوع القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، وإنعكاساتها على المؤشرات المالية بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، ومنهج

<sup>1</sup> - قوادري عبلة، أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، دراسة مقدمة لنيل درجة دكتوراه، تخصص مالية محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2017-2018.

دراسة حالة في الجانب التطبيقي، حيث توصلت الدراسة في الأخير إلى أن المعلومات المالية المبينة على أساس القيمة العادلة يمكن الإعتماد عليها في عملية إتخاذ القرارات، وأن المؤشرات المالية المعدة وفق نموذج القياس بالقيمة العادلة تكون أقرب إلى الواقع، فهي تعتبر أكثر ملاءمة وأكثر مصداقية، كما تقترح هذه الدراسة ضرورة تطبيق منهج القيمة العادلة للقياس من فترة لأخرى، خاصة في ظل إرتفاع الأسعار لكي تكون القوائم المالية معبرة عن الواقع، بالإضافة إلى قيام الجمعيات المهنية والجامعات بدورها، والمطلوب منها في تثقيف وتأهيل وتدريب المحاسبين المساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة<sup>1</sup>.

•تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في الهدف من الدراسة حيث ركزت على تطبيق القيمة العادلة وإنعكاساتها على المؤشرات المالية، كما إعتمدت في الجانب التطبيقي أسلوب دراسة حالة في مؤسسة إقتصادية ما، بينما الدراسة الحالية تميزت بدراسة بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) و تقييمها، حيث إعتمدت الدراسة الحالية في الجانب التطبيقي على أسلوب الإستبيان، وتشترك الدراستين في كون كل منهما تطرقت إلى القيمة العادلة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية السابقة

#### 1- Noor Aldeen M. Ghafeer and Abdul Aziz A. Abdul Rahman, The impact of fair value measurements on income statement: IFRS 13 -an application study in insurance companies- ,(2014).

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة تطبيق القياس المحاسبي وأثره على جدول حسابات النتائج وضرورة الإنتقال من القياس وفق التكلفة التاريخية نحو القيمة العادلة، مما يجعل المعلومات المقدمة ذات أهمية بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات وذلك من خلال إلقاء الضوء على هذه المشكلة وإعادة صياغة بعض الأصول المالية لشركات التأمين وتطبيق القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية ومقارنة هذه البيانات، ولتحقيق هذا الهدف إتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى أن: هناك فرق كبير بين جدول حسابات النتائج بإستخدام مبدأ التكلفة التاريخية وجدول حسابات النتائج بمبدأ القيمة العادلة وأن تطبيق القيمة العادلة يساهم في عملية الإفصاح عن البيانات المالية بصورة، وإقتрحت هذه الدراسة ضرورة الحفاظ على إستمرارية تطبيق محاسبة القيمة العادلة ومتابعة الحالات والتطورات في معايير المحاسبة الدولية التي تعنى بهذه القيمة وضرورة إرساء مفهوم تطبيق محاسبة القيمة العادلة وخصائصها وطرق القياس والعمل في مجال المحاسبة عن الأدوات المالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - حموش خولة وولهي عبد الحكيم، إنعكاس تطبيق معيار الإبلاغ المالي القياس بالقيمة العادلة "IFRS 13" على المؤشرات المالية، مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية معقدة، قسم العلوم التجارية، جامعة مجد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييخ، 2017-2018.

<sup>2</sup> - Noor Aldeen M. and other, 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, Accounting Department, Philadelphia University, PO box 19392, Jordan, 2014.

• تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في كون هذه الدراسة تميزت بدراسة تطبيق القيمة العادلة وأثرها على جدول حسابات النتائج، كما قامت هذه الدراسة في الجانب التطبيقي باستخدام أسلوب دراسة حالة في شركات التأمين، حيث قامت بمقارنة جدول حسابات النتائج للشركات التأمين المعدة وفق التكلفة التاريخية مع جدول حسابات النتائج للشركات التأمين المعدة وفق القيمة العادلة، في حين ركزت الدراسة الحالية على تقييم بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث استخدمت الدراسة الحالية أسلوب الإستبيان في الجانب التطبيقي، وتشترك الدراستين في التطرق إلى بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

## 2- Paul Jajairam, Fair value accounting vs. historical cost accounting, (2013).

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، ولتحقيق هذا الهدف إتبعنا هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى أن إختيار الطريقة المناسبة بين كلتا الطريقتين ليس من السهل وذلك لأن كل من الطريقتين لها مزايا وعيوب، إذ أن طريقة التكلفة التاريخية سهلة الإستخدام وبسيطة للفهم إلا أن أنصار القيمة العادلة دعوا إلى إعادة النظر في محاسبة التكلفة التاريخية بسبب جملة من العيوب لعل أهمها خلال فترات التضخم ومن ناحية أخرى تبرز نجاعة إستخدام محاسبة القيمة العادلة في نقل القيمة الحالية للأصول والخصوم وفقا لظروف السوق بحيث يوفر لمستخدمي القوائم المالية مزيد من المعلومات المالية الحالية، إلا أن محاسبة القيمة العادلة لديها بعض العيوب مثل الذاتية والتعقيد، ومع ذلك يبقى إستخدام طريقة محاسبة القيمة العادلة متفوق على إستخدام طريقة التكلفة التاريخية<sup>1</sup>.

• تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في كون هذه الدراسة كانت دراسة نظرية وصفية لبدايل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة)، حيث قامت هذه الدراسة على المقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث المزايا والعيوب، في حين أن الدراسة الحالية قامت بتقييم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية وقامت بتدعيم الجانب النظري بدراسة ميدانية، حيث إعتمدت أسلوب الإستبيان في الجانب التطبيقي، وتشترك الدراستين في التطرق إلى بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

## 3- Christensen & Nikolaev, Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ?, (2013).

<sup>1</sup>- 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.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح ظروف تطبيق محاسبة القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية، حيث ركزت على معرفة الإضافات التي جاءت بها محاسبة القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية من إستقصاء آراء عينة من المختصين الأمريكيين، ولتحقيق هذا الهدف إتبع المنهج الوصفي.

وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى أن تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية مثل المباني و المعدات تكون أقل كفاءة لمتخذي القرارات إذا ما قورنت بالتكلفة التاريخية، وأن معايير الإبلاغ المالي (IFRS) قدمت ميزة لم تقدمها المعايير التي سبقتها حيث أتاحت للشركات المجال للاختيار بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بالنسبة للأصول غير المالية، مع الإلتزام بالثبات في الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة<sup>1</sup>.

• تختلف هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في كون هذه الدراسة إهتمت بدراسة تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية، في حين أن الدراسة الحالية قامت بتقييم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، وتشترك الدراستين في كون كل منهما تطرقت إلى القيمة العادلة، كما إعتمدت الدراستين في الجانب التطبيقي أسلوب الإستبيان.

<sup>1</sup> - Hana B. Christensen and Valeri V. Nikolaev, Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test?, The University of Chicago Booth School of Business 5807 South Woodlawn Avenue Chicago, IL 60637, 2013, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract>.

## خلاصة الفصل:

يمكن القول من خلال هذا الفصل أن عملية القياس المحاسبي تعتبر الطريقة التي يمكن من خلالها تبيان الوضعية المالية للمنشأة، وتزويد المهتمين بالقوائم المالية بمعلومات حول وضعيتها، وبالتالي إمكانية إتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة، وتتوقف هذه القرارات الإقتصادية بالأساس على سلامة القياس المحاسبي، حيث يكمن ذلك في إختيار البديل الأنسب في إظهار المعلومات بشكل أفضل، من بدائل القياس المحاسبي التي يؤدي إتباعها للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية، ونظرا للقصور الذي تعاني منه التكلفة التاريخية فقد بدأ التوجه نحو مفهوم القيمة العادلة، التي جاءت كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث أصبح هذا التحول أساسا ومقياسا هاما للإعتراف والقياس وكذا الإفصاح، وذلك من خلال توفير معلومات ذات فائدة و حتى تكون كذلك لا بد من توفر معايير محاسبية مناسبة لإعدادها لتكون مكتملة ودقيقة، وقد برزت القيمة العادلة بصورة واضحة في معظم المعايير المحاسبية الدولية.

# الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

## تهيء الفصل:

بعد التطرق إلى الأدبيات النظرية للقياس المحاسبي وبدائله في الفصل الأول والتعرض إلى جملة من الدراسات السابقة، سيتم في هذا الفصل وصف الإجراءات التي تم إتباعها في الدراسة الحالية، ومن ذلك وصف عينة وأداة الدراسة من حيث إعدادها، إستخراج معامل الصدق والثبات، وإجراءات الدراسة والمعالجة الإحصائية للبيانات لإستخلاص النتائج، حيث تم توزيع الإستبيان على عينة من موظفي مكاتب المحاسبة على مستوى ولاية برج بوعريج لتتقييم بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، كما تضمن هذا الفصل أيضا عرض النتائج ومناقشتها من خلال إجابة عينة الدراسة على مختلف التساؤلات الواردة في الإستبيان الموجه إليهم والتأكد من فرضيات الدراسة بإستخدام التقنيات الإحصائية المناسبة.

وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كالتالي:

-المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.

-المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

## المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

سيتم من خلال هذا المبحث تبيان الطريقة المتبعة في إنجاز الدراسة من مجتمع وعينة الدراسة، كما تناول كافة الأدوات المستخدمة في جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل هذه البيانات.

### المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة

**أولاً: مجتمع الدراسة:** مجتمع الدراسة هم جميع الأفراد الذين يشكلون موضوع الدراسة، أو هم جميع العناصر ذات العلاقة بمشكلة الدراسة التي يسعى الباحث أن يعمم عليها نتائج الدراسة، وعليه إستهدف الباحث من خلال هذه الدراسة كافة القائمين على المحاسبة (محاسب، محاسب معتمد، خبير محاسبي، محافظ حسابات، أخرى) على مستوى مكاتب المحاسبة الموجودة في ولاية برج بوعريريج، ونظراً لصعوبة إجراء عملية مسح شامل لكل القائمين على المحاسبة، لجأ الباحث إلى إختيار عينة عشوائية من هذا المجتمع لدراستها، وأدرج الباحث كل من فئة المهنيين وفئة الأكاديميين في مجتمع الدراسة، ولكن نظراً لعدم تجاوب الفئة الأخيرة تم إلغاؤها من مجتمع الدراسة، وإكتفى الباحث بفئة المهنيين فقط.

**ثانياً: عينة الدراسة:** وهي مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة، وتكون ممثلة لعناصر المجتمع، بحيث يمكن تعميم نتائج تلك العينة على المجتمع بأكمله وعمل إستدلالات حول معالم المجتمع، حيث تضمنت عينة الدراسة 62 قائماً على المحاسبة تم إختيارهم بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع 62 إستبيان وإستبعدت 04 إستبيانات نظراً لعدم إمكانية تحليلها ليصبح العدد 58 إستبياناً.

### المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

سيعرض الباحث في هذا المطلب الأدوات المعتمدة في جمع البيانات والتي تمثلت في الإستبيان، أما بخصوص الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة فقد إعتد الباحث على برنامج SPSS V.21.

### أولاً: أدوات جمع البيانات

يهدف الحصول على المعلومات والتأكد من فرضيات الدراسة تم الإعتماد على الإستبيان كأداة رئيسة للوصول إلى الحقائق المتعلقة بالدراسة، حيث تضمن الإستبيان جزئين كما يلي:

**الجزء الأول:** تضمن البيانات الشخصية المتعلقة بعينة الدراسة، من خلال المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي والخبرة والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

**الجزء الثاني:** تضمن هذا الجزء 03 محاور، المحور الأول ويتعلق بأثر استخدام محاسبة التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية، ويضم هذا المحور 10 أسئلة، أما المحور الثاني فيتعلق بأثر استخدام محاسبة القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية، والذي يضم 10 أسئلة، في حين أن المحور الثالث يتعلق بجاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي، ويضم 09 أسئلة.

### \*تم تدعيم الإستبيان بالملحق رقم 01.

وقد تم استخدام مقياس " ليكرت " الخماسي في توزيع درجات الإجابات والتي تتوزع من أقل وزن (غير موافق بشدة) -وقد أعطيت لها درجة واحدة-، إلى أعلى وزن (موافق بشدة) والذي أعطيت له خمس درجات، وبذلك تكون دلالة المتوسط الحسابي للإجابات كمايلي:

الجدول رقم (01): درجات مقياس "ليكرت" الخماسي.

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

في حين يوضح الجدول أدناه تقسيم مقياس "ليكرت" لتحديد درجة الموافقة لعينة الدراسة.

الجدول رقم (02): مستويات الإجابة لمقياس "ليكرت" الخماسي.

المستوى	مجال المتوسط الحسابي
منخفض جدا	[ 1.80 – 1 ]
منخفض	[ 2.60 – 1.81 ]
متوسط	[ 3.40 – 2.61 ]
مرتفع	[ 4.20 – 3.41 ]
مرتفع جدا	[ 5 – 4.21 ]

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

## \*تم تدعيم نتائج مقياس "ليكرت" الخماسي بالملحق رقم 02.

## ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم تفرغ وتحليل نتائج الاستبيان باستخدام برنامج المعالجة الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS V.21، حيث إعتد الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

1- إختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.

2- النسب المئوية والتكرارات لمعرفة أعداد ونسب العينة محل الدراسة حسب عدة خصائص، ونسب كل فقرة من فقرات الاستبيان لإعطاء صورة أوضح لوصف البيانات.

3- المتوسط الحسابي الذي يعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية، فمن خلاله سيتمكن الباحث من معرفة إتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة نحو كل فقرة، كما سيعتمد الباحث عليه في عملية ترتيب الفقرات حسب أهميتها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

4- الإنحراف المعياري والذي يستخدم بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار ووصف بيانات متغير ما، قصد معرفة مدى تشتت إجابات آراء أفراد عينة الدراسة عن متوسطها الحسابي، فكلما إقتربت من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، كما يفيد في عملية ترتيب الفقرات لصالح الأقل تشتتاً في حالة تساوي المتوسط الحسابي لها.

5- الخطأ المعياري للمتوسط الحسابي هو طريقة قياس أو تقدير الإنحراف المعياري لتوزيع العينة المصحوب بطريقة التقدير.

6- المدى ويعرف بأنه الفرق بين أكبر قيمة وأصغر قيمة، ومدى الفئة لإستخراج مجال الإتجاه ( مرتفع جداً، مرتفع، متوسط، منخفض جداً، منخفض ).

7- تحليل التباين أنوفا: يستخدم هذا الإختبار في تحديد وجود تباين بين عدة مجموعات فيما بينها وكذلك داخل هذه المجموعات بحد ذاتها، وسيتم إستخدامه لحساب دلالة الفروق بين متوسطات إستجابات العينة حسب متغير الخبرة، المستوى الوظيفي والمؤهل العلمي.

## ثالثاً: تحديد درجة ثبات أداة الدراسة

قبل إجراء إختبار ثبات الاستبيان تم إخضاعه لعملية التحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة الجامعيين من جامعة برج بوعريريج، والمختصين في مجال المحاسبة وأيضاً في مجال الإحصاء، وهذا بغية التأكد من صدق وسلامة بناء الإستمارة من

مختلف الجوانب، خاصة من حيث: دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات، توزيع خيارات الإجابة لضمان ملاءمتها لعملية المعالجة الإحصائية، ومن أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية.

\*تم إرفاق أسماء الأساتذة المحكمين للإستبيان في الملحق رقم 03.

قام الباحث بدراسة درجة ثبات الإستبيان اعتمادا على أهم المعاملات المستعملة في ذلك ألا وهو " ألفا كرونباخ " ، الذي يأخذ القيمة من 0 إلى 1 تعبيرا عن نسبة ثبات مرتفع أو قوي بمعنى آخر يشير إلى قدرة عالية للإستبيان لإعطاء نفس النتيجة فيما لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، حيث كانت نتائج إختبار درجة ثبات الإستبيان كما هي مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): نتائج إختبار درجة ثبات أداة الدراسة

معامل ألفا كرونباخ		البيان
القيمة	عدد العبارات	الإستبيان
0.86	10	المحور الأول
0.68	10	المحور الثاني
0.74	09	المحور الثالث
0.69	29	الإستبيان ككل $\sum$

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

\*تم تدعيم نتائج إختبار درجة ثبات أداة الدراسة بالملحق رقم 02.

## المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

في هذا المبحث سيقوم الباحث بعرض نتائج التحليل الإحصائي للمقاييس الإحصائية الوصفية الأولية كالمتموسط الحسابي، الانحراف المعياري، والرتبة والأهمية النسبية لمتغيرات الدراسة ضمن البعد الواحد لأبعاد المقاييس الرئيسية التي تم تصميمها وصياغتها في أسئلة الإستبيان، إضافة لنتائج إختبار فرضيات الدراسة، بإستخدام الطرق الإحصائية كإختبار تحليل التباين أنوفا.

## المطلب الأول: وصف وتحليل متغيرات الدراسة

بما أن الإستبيان مقسم إلى أجزاء سيبدأ الباحث عملية التحليل إنطلاقاً من المعلومات الشخصية.

## أولاً : وصف وتحليل المعلومات الشخصية الخاصة بعينة الدراسة

تم توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، الخبرة، وفيمايلي توزيع عينة الدراسة حسب متغير المعلومات الشخصية.

## \* وصف عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي:

الجدول رقم (04): وصف عينة الدراسة وفقاً لمتغير المؤهل العلمي

المتغير	التكرار	النسبة
ليسانس	24	41.4
ماستر	23	39.7
ماجستير	4	6.9
أخرى	7	12.1
المجموع $\Sigma$	58	%100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج SPSS V.21.

يوضح الجدول أعلاه أن معظم أفراد عينة الدراسة ليسانس بنسبة [41.4%]، بينما تمثل فئة ماستر نسبة [39.7%]، كما تمثل فئة ماجستير نسبة [6.9%]، وفئة أخرى نسبة [12.1%]، وهذه النسبة لا تعني تواجد ضعيف للماجستير وأخرى مقارنة بليسانس وماستر بالعينة محل الدراسة، وربما يرجع ذلك لطبيعة المهنة في حد ذاتها التي لها خصوصياتها.

\* وصف عينة الدراسة وفق متغير المستوى الوظيفي:

الجدول رقم (05): وصف عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الوظيفي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
المستوى الوظيفي	محاسب	34	58.6
	محاسب معتمد	6	10.3
	خبير محاسبي	5	8.6
	محافظ حسابات	9	15.5
	أخرى	4	6.9
المجموع $\Sigma$	—	58	100%

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج SPSS V.21.

من خلال الجدول أعلاه والمبين لخصائص عينة الدراسة بحسب المستوى الوظيفي، يلاحظ أن 58.6% من عينة الدراسة من ذوي فئة محاسب، في حين أن باقي الفئات (محاسب معتمد، خبير محاسبي، محافظ حسابات، أخرى) كانت نسبتهم متقاربة لم تتجاوز 9%، ومنه يستنتج الباحث أن أغلبية عينة الدراسة محاسبين بنسبة 58.6%، وربما يرجع ذلك أن البيئة المحاسبية الجزائرية تعتمد أكثر على المحاسبين لتأدية الوظيفة بصفتهم قادرين على التسيير، ويجد الباحث أن معظم أفراد عينة الدراسة لديهم قاعدة معلوماتية.

## \* وصف عينة الدراسة وفق متغير الخبرة:

جدول رقم (06): وصف عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة
الخبرة	أقل من 5 سنوات	20	34.5
	من 5-10 سنوات	22	37.9
	من 10-15 سنة	8	13.8
	من 15-20 سنة	6	10.3
	أكثر من 20 سنة	2	3.4
المجموع $\Sigma$	—	58	%100

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج برنامج SPSS V.21.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن هناك تفاوت في عينة الدراسة المكونة من 58 وفقا للخبرة، حيث سجل أن غالبية أفراد العينة الذين تتراوح خبرتهم بين 5 و10، وقدرت نسبتهم بـ (37.93%)، تليها فئة أقل من 5 سنوات بنسبة (34.48%)، وكذا تليها فئة 10-15 سنة بنسبة (13.79%) وفي الأخير فئة أكثر من 20 سنة بنسبة (3.48%).

## ثانيا: وصف وتحليل محاور الإستبيان

في هذا الجزء سيقوم الباحث بتحليل محاور الإستبيان بغية الإجابة على تساؤلات الدراسة، حيث تم استخدام مقياس الإحصاء الوصفي، وهي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة أهمية فقرات كل محور من محاور الإستبيان.

## 1-المحور الأول: أثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية.

الجدول رقم (07): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول أثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية.

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	مستوى الأهمية
01	تتميز التكلفة التاريخية بسهولة فهمها	3.55	1.029	07	مرتفع
02	تتميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها	3.71	0.955	04	مرتفع
03	تعبر التكلفة التاريخية عن عمليات حدثت فعلا وليست إفتراضية فهي تعطي معلومات أكثر موثوقية	3.83	0.425	02	مرتفع
04	التكلفة التاريخية مبنية على أساس إثبات موضوعي	3.78	0.497	03	مرتفع
05	توفر التكلفة التاريخية معلومات مالية ملائمة لإتخاذ القرارات	3.02	1.017	10	متوسط
06	توفر التكلفة التاريخية معلومات في الوقت المناسب لإتخاذ القرار	3.09	1.001	09	متوسط
07	توفر التكلفة التاريخية معلومات تعبر بصدق عن الأحداث التي تقوم بها المنشأة	3.19	0.907	08	متوسط
08	تساهم التكلفة التاريخية في تقييم القرارات المتخذة	3.59	0.563	06	مرتفع
09	توفر التكلفة التاريخية معلومات قابلة للمقارنة لفترات مختلفة	3.93	0.491	01	مرتفع
10	توفر التكلفة التاريخية معلومات مالية تتسم بحاصية القابلية للتحقق	3.60	0.793	05	مرتفع
		35.29	5.5		
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.53	0.55		مرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط العام ل فقرات البعد المتعلق بأثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية بلغ ( 3.53 ) ولقد إحتلت الفقرة رقم (09) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.93)، في حين جاءت الفقرة رقم (05) في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره(3.02)، كما يبين الجدول التشتت المنخفض في إجابات عينة

الدراسة حول أثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية بقرائنه وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر عينة الدراسة حول موافقتهم على هذا المتغير، ويشير الجدول أيضا إلى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية، وبشكل عام يتبين أن مستوى أهمية أثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية كانت مرتفعة.

## 2- المحور الثاني: أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية.

الجدول رقم (08): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية.

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	مستوى الأهمية
01	يتميز مفهوم القيمة العادلة بالوضوح	3.28	0.89	09	متوسط
02	هناك مستوى فهم واضح لمفهوم القيمة العادلة لدى المهنيين والأكاديميين	3.50	0.88	06	مرتفع
03	تعتمد بعض أدوات القياس المستند للقيمة العادلة على الإجتهد والتقدير	3.88	0.59	01	مرتفع
04	تضمن القيمة العادلة حيادية القياس المحاسبي	3.86	0.54	02	مرتفع
05	تحقق المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية	3.41	0.85	08	مرتفع
06	تسمح المعلومات المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة من تفادي التلاعب بالحسابات	3.50	0.94	07	مرتفع
07	تمكن القيمة العادلة متخذ القرار من الحصول على المعلومات في الوقت المناسب	3.74	0.87	03	مرتفع
08	توفر القيمة العادلة معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات	3.67	0.63	04	مرتفع
09	إستخدام القيمة العادلة يساهم في الوصول إلى مخرجات قابلة للمقارنة	3.26	1	10	متوسط
10	استخدام القيمة العادلة يوفر معلومات مالية تتسم بخاصية القابلية للتحقق	3.55	0.730	05	مرتفع
Σ		35.65	7.89		
Σ		3.56	0.78		مرتفع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط العام لفقرات البعد المتعلق بأثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية بلغ ( 3.56 ) ولقد احتلت الفقرة رقم (03) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.88)، في حين جاءت الفقرة رقم (09) في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره(3.26)، كما يبين الجدول التشتت المنخفض في إجابات عينة الدراسة حول أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية بفقراته وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر عينة الدراسة حول موافقتهم على هذا المتغير، ويشير الجدول أيضا إلى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية، وبشكل عام يتبين أن مستوى أهمية أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية كانت مرتفعة.

### 3- المحور الثالث: جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي

جدول رقم (09): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي.

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب الأهمية	مستوى الأهمية
01	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة وبعيدة عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات	1.62	0.834	09	منخفض جدا
02	تتحدد الأسعار في السوق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية	2.21	1.448	06	منخفض
03	تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين	4.14	1.131	01	مرتفع
04	يمتاز المهنيين في البيئة المحاسبية الجزائرية بدرجة عالية من الكفاءة	2.62	0.644	04	متوسط
05	التشريعات و القوانين الجبائية تتميز بالمرونة بحيث تتماشى مع أي بديل قياس محاسبي	1.97	0.772	07	منخفض
06	تقوم الجزائر بتحديث مستمر للتشريعات التي تنظم البورصة	1.91	0.756	08	منخفض
07	هناك عدد قليل من المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر	4.03	0.772	02	مرتفع
08	تتوجه السوق الجزائرية نحو الإنفتاح على السوق العالمي مما يسمح بتوفير القيم السوقية العالمية	2.55	1.12	05	منخفض
09	تسعى الجزائر إلى تعديل القانون المتعلق بتطوير الإستثمارات والقوانين المعدلة له بما يتماشى مع تطبيق بدائل القياس	2.72	0.98	03	متوسط
∑		23.77	8.44		
∑	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	2.64	0.93		متوسط

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يظهر من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط العام لفقرات جاهزية البيئة المحاسبية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي بلغ ( 2.64) ولقد إحتلت الفقرة رقم (03) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.14)، في حين جاءت الفقرة رقم (01) في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره(1.62)، كما يبين الجدول التشتت المنخفض في إجابات عينة الدراسة حول متغير جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي بفقراته وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر عينة الدراسة حول موافقتهم على هذا المتغير، ويشير الجدول أيضا إلى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية، وبشكل عام يتبين أن درجة الموافقة على جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لإستقبال بدائل القياس المحاسبي من وجهة نظر عينة الدراسة كانت متوسطة.

### المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة

سيتم في هذا المطلب إختبار صحة فرضيات الدراسة بإستخدام أسلوب اختبار تحليل التباين الأحادي - one-way .anova

#### 1- إختبار صحة الفرضية الأولى:

سيتم إختبار الفرضية الأولى والتي مفادها: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05"، ومن أجل إختبار صحة هذه الفرضية سيتم دراسة صحة الفرضية حسب كل متغير ( المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، الخبرة).

\*" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعا لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05":

ولإختبار صحة هذه الفرضية تم اللجوء إلى إختبار تحليل التباين الأحادي one-way -anova والجدول التالي يوضح ذلك.

\* تم التدعيم بالملحق رقم 02.

الجدول رقم (10): المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لإستجابات العينة حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
ليسانس	24	3.58	0.569	0.116
ماستر	23	3.50	0.558	0.116
ماجستير	4	3.80	0.816	0.408
أخرى	7	3.30	0.183	0.069
المجموع	58	3.53	0.550	0.072

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يتضح من خلال الجدول أعلاه، وجود إختلافات في المتوسطات الحسابية بين جميع فئات المؤهل العلمي، وقد إحتل المؤهل العلمي "ماجستير" المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (3.80)، يليها المؤهل العلمي "ليسانس" "ماستر" بمتوسط حسابي على التوالي (3.58)، (3.50)، في حين جاء المؤهل العلمي "أخرى" في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.30)، وللتأكد من مدى معنوية هذه الفروق تم تطبيق إختبار تحليل التباين الأحادي وقد جاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (11): نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير التكلفة التاريخية لدى القائمين على المحاسبة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف"	مستوى الدلالة	الدلالة	القرار
التكلفة التاريخية	بين المجموعات	0.747	03	0.249	0.814	0.492	0.05	غير دالة
	داخل المجموعات	16.509	54	0.306				
	المجموع	17.256	57					

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يشير الجدول أعلاه المتعلق بنتائج إختبار "تحليل التباين الأحادي" لدلالة الفروق حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي إلى غياب الدلالة الإحصائية، حيث نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوب (0.492) أكبر من قيمة مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني عدم وجود فروق بين متوسط المجموعات حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية، ومن خلال النتائج المتوصل إليها يستنتج الباحث أنه: "لا توجد

فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام التكلفة التاريخية لدى عينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي"، وعليه قبول الفرضية التي جاء نصها كالتالي: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعا لمتغير المؤهل العلمي".

\*"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعا لمتغير المستوى الوظيفي عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05":

ولإختبار صحة هذه الفرضية تم اللجوء إلى إختبار تحليل التباين الأحادي one-way -anova والجدول التالي يوضح ذلك.

\* تم التدعيم بالملحق رقم (02).

الجدول رقم (12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لإستجابات العينة حول أثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير المستوى الوظيفي.

المستوى الوظيفي	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
محاسب	34	3.43	0.599	0.103
محاسب معتمد	6	3.57	0.513	0.209
محاسب خبير	5	3.80	0.346	0.155
محافظ حسابات	9	3.78	0.533	0.178
أخرى	4	3.38	0.050	0.025
المجموع	58	3.53	0.550	0.072

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يتضح من خلال الجدول أعلاه وجود إختلافات في المتوسطات الحسابية بين جميع فئات المستوى الوظيفي، حيث إحتل المستوى الوظيفي "خبير محاسبي" المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (3.80)، وفي المرتبة الثانية المستوى الوظيفي "محافظ حسابات" بمتوسط حسابي (3.78)، ويليه كل من "محاسب معتمد" و"محاسب" بمتوسطات حسابية على التوالي: (3.57)، (3.43)، في حين إحتل المستوى الوظيفي "أخرى" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.38)، وللتأكد من مدى معنوية هذه الفروق تم تطبيق إختبار تحليل التباين الأحادي وقد جاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (13): نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير التكلفة التاريخية تبعاً لمتغير المستوى الوظيفي.

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف"	مستوى الدلالة	القرار
التكلفة التاريخية	بين المجموعات	1.345	4	0.336	1.120	0.357	غير دالة
	داخل المجموعات	15.91	53	0.300			
	المجموع	17.25	57				

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يشير الجدول أعلاه المتعلق بنتائج إختبار "تحليل التباين الأحادي" لدلالة الفروق حول أثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعاً لمتغير المستوى الوظيفي إلى غياب الدلالة الإحصائية، حيث نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوب (0.357) أكبر من قيمة مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني عدم وجود فروق بين متوسط المجموعات حول أثر استخدام التكلفة التاريخية، ومن خلال النتائج المتوصل إليها يستنتج الباحث أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام التكلفة التاريخية لدى عينة الدراسة تبعاً لمتغير المستوى الوظيفي"، وعليه يتم قبول الفرضية التي جاء نصها كالتالي: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعاً لمتغير المستوى الوظيفي عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05".

\*"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعاً لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05":

ولإختبار صحة هذه الفرضية تم اللجوء إلى إختبار تحليل التباين الأحادي one-way -anova والجدول التالي يوضح ذلك.

\*تم التدعيم بالملحق رقم 02.

الجدول رقم (14): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والخطأ المعياري لإستجابات العينة حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية تبعاً لمتغير الخبرة.

الخبرة	التكرار	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الخطأ المعياري
اقل من 5 سنوات	20	3.48	0.454	0.101
من 5-10 سنوات	22	3.68	0.540	0.115
من 10-15 سنة	8	3.20	0.650	0.230
من 15-20 سنة	6	3.37	0.622	0.254
من 20 فأكثر	2	4.15	0.071	0.050
المجموع	58	3.53	0.550	0.072

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يتضح من خلال الجدول أعلاه وجود إختلافات في المتوسطات الحسابية بين جميع فئات الخبرة، حيث إحتلت فئة الخبرة من 05 إلى 10 سنوات المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.68)، وإحتلت فئة الخبرة من 10 إلى 15 سنة المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.20)، وللتأكد من مدى معنوية هذه الفروق تم تطبيق إختبار تحليل التباين الأحادي وقد جاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (15): نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير التكلفة التاريخية تبعاً لمتغير الخبرة.

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف"	مستوى الدلالة	القرار
التكلفة التاريخية	بين المجموعات	2.32	4	0.582	2.065	0.098	غير دالة
	داخل المجموعات	14.92	53	0.282			
	المجموع	17.25	57				

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يشير الجدول أعلاه المتعلق بنتائج إختبار "تحليل التباين الأحادي" لدلالة الفروق حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعاً لمتغير الخبرة" إلى غياب الدلالة الاحصائية، حيث نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوب (0.098) أكبر من قيمة مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني وجود فروق بين متوسط

المجموعات حول أثر استخدام التكلفة التاريخية، ومن خلال النتائج المتوصل إليها يستنتج الباحث أنه: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام التكلفة التاريخية لدى عينة الدراسة تبعا لمتغير الخبرة"، وعليه قبول الفرضية التي جاء نصها كالتالي: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعا لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05".

وبالتالي ومن خلال نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي نقبل الفرضية التي تنص على أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05.

## 2- إختبار صحة الفرضية الثانية:

سيتم إختبار الفرضية الثانية والتي مفادها: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05"، ومن أجل إختبار صحة هذه الفرضية ندرس صحة الفرضية حسب كل متغير (المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، الخبرة).

\*"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعا لمتغير المؤهل العلمي عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05":

ولإختبار صحة هذه الفرضية تم اللجوء إلى إختبار تحليل التباين الأحادي one-way -anova والجدول التالي يوضح ذلك. تم التدعيم بالملحق رقم 02

الجدول رقم (16): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لإستجابات العينة حول أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
ليسانس	24	3.55	0.462	0.094
ماستر	23	3.62	0.391	0.081
ماجستير	4	3.88	0.310	0.155
أخرى	7	3.27	0.486	0.184
المجموع	58	3.57	0.440	0.58

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يتضح من خلال الجدول أعلاه، وجود إختلافات في المتوسطات الحسابية بين جميع فئات المؤهل العلمي، وقد احتل المؤهل العلمي "ماجستير" المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (3.88)، يليها المؤهل العلمي "ماستر" "ليسانس" بمتوسط حسابي على التوالي (3.62)، (3.55)، في حين جاء المؤهل العلمي "أخرى" في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.27)، وللتأكد من مدى معنوية هذه الفروق تم تطبيق إختبار تحليل التباين الأحادي وقد جاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (17): نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير القيمة العادلة تبعا للمؤهل العلمي.

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف"	مستوى الدلالة	القرار
القيمة العادلة	بين المجموعات	1.07	3	0.357	1.935	0.135	غير دالة
	داخل المجموعات	9.96	54	0.184			
	المجموع	11.03	57				

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يشير الجدول أعلاه المتعلق بنتائج إختبار "تحليل التباين الأحادي" لدلالة الفروق حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعا لمتغير المؤهل العلمي إلى غياب الدلالة الاحصائية، حيث نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوب (0.135) أكبر من قيمة مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يدل على عدم وجود فروق بين متوسط المجموعات حول أثر إستخدام القيمة العادلة، ومن خلال النتائج المتوصل إليها يستنتج الباحث أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر إستخدام القيمة العادلة لدى عينة الدراسة تبعا لمتغير المؤهل العلمي"، وعليه يتم قبول الفرضية عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05.

\*"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعا لمتغير المستوى الوظيفي عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05":

ولإختبار هذه الفرضية تبعا لمتغير المستوى الوظيفي تم اللجوء إلى إختبار تحليل التباين الأحادي one-way -anova والجدول التالي يوضح ذلك. تم التدعيم بالملحق رقم (02)

الجدول رقم (18): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والخطأ المعياري لإستجابات العينة حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية تبعا لمتغير المستوى الوظيفي.

المستوى الوظيفي	التكرار	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
محاسب	34	3.66	0.406	0.070
محاسب معتمد	6	3.53	0.266	0.109
خبير محاسبي	5	3.62	0.460	0.206
محافظ حسابات	9	3.51	0.535	0.178
أخرى	4	2.90	0.000	0.000
المجموع	58	3.57	0.440	0.058

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يتضح من خلال الجدول أعلاه وجود إختلافات في المتوسطات الحسابية بين جميع فئات المستوى الوظيفي، حيث إحتل المستوى الوظيفي "محاسب" المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (3.66)، وفي المرتبة الثانية المستوى الوظيفي "خبير محاسبي" بمتوسط حسابي (3.62)، ويليه كل من "محاسب معتمد" و"محافظ حسابات" بمتوسطات حسابية على التوالي: (3.53)، (3.51)، في حين إحتل المستوى الوظيفي "أخرى" المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.90)، وللتأكد من مدى معنوية هذه الفروق تم تطبيق إختبار تحليل التباين الأحادي وقد جاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (19): نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير القيمة العادلة حسب المستوى الوظيفي.

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف"	مستوى الدلالة	الدلالة	القرار
القيمة العادلة	بين المجموعات	2.097	4	0.524	3.110	0.023	0.05	دالة
	داخل المجموعات	8.93	53	0.169				
	المجموع	11.031	57					

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يشير الجدول أعلاه المتعلق بنتائج إختبار "تحليل التباين الأحادي" لدلالة الفروق حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعا لمتغير المستوى الوظيفي إلى وجود الدلالة الإحصائية، حيث

نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوب (0.023) أقل من قيمة مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني وجود فروق بين متوسط المجموعات حول أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية، ومن خلال النتائج المتوصل إليها يستنتج الباحث أنه: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى عينة الدراسة تبعاً لمتغير المستوى الوظيفي"، وهذا يعني عدم تحقق فرضية الدراسة القائلة: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعاً لمتغير المستوى الوظيفي عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05".

ولكي تتم معرفة أي من المجموعات لها أفضلية عن الأخرى حول أثر استخدام تطبيق القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية حسب متغير المستوى الوظيفي، تم اللجوء إلى أحد الإختبارات البعدية والمتمثلة في إختبار أقل فرق معنوي (Bonferroni)، والذي يحدد بدوره المجموعات التي تختلف عن الأخرى عن طريق إجراء إختبار "ت" لكل زوج من المجموعات و قد أسفرت نتائج هذا الإختبار على مايلي:

الجدول رقم (20): نتائج إختبار أقل فرق معنوي (Bonferroni) لمتغير القيمة العادلة تبعاً لمتغير المستوى الوظيفي

القرار	مستوى الدلالة	الخطأ المعياري	الفرق بين المتوسط الحسابي (i-j)	الفئة (j)	الفئة (i)
دالة	0.010	0.217	-0.756	محاسب	أخرى
غ.دالة	0.204	0.265	-0.633	محاسب معتمد	
غ.دالة	0.116	0.275	-0.720	خبير محاسبي	
غ.دالة	0.165	0.247	-0.611	محافظ حسابات	

المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

من خلال الجدول الذي يوضح نتائج إختبار (Bonferroni) بين فئات متغير المستوى الوظيفي يتضح لنا وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئة (أخرى) وفئة (محاسب، محاسب معتمد، خبير محاسبي، محافظ حسابات) لصالح فئة (محاسب)، وبعد التأكد من وجود فرق دال احصائيا بين هذه المجموعات، يمكن للباحث الآن القول أن فرضية الدراسة القائلة: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعاً لمتغير المستوى الوظيفي" مرفوضة.

\*"لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعاً لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05":

ولإختبار صحة هذه الفرضية تم اللجوء إلى إختبار تحليل التباين الأحادي one-way -anova والجدول التالي يوضح ذلك.

\*تم التدعيم بالملحق رقم 02.

الجدول رقم (21): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية والخطأ المعياري لإستجابات العينة حول أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية تبعاً لمتغير الخبرة

الخبرة	التكرار	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الخطأ المعياري
اقل من 5 سنوات	20	3.51	0.442	0.099
من 5-10 سنوات	22	3.60	0.457	0.097
من 10-15 سنة	8	3.71	0.295	0.104
من 15-20 سنة	6	3.70	0.352	0.144
من 20 فأكثر	2	2.75	0.071	0.050
المجموع	58	3.57	0.440	0.058

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يتضح من خلال الجدول أعلاه وجود إختلافات في المتوسطات الحسابية بين جميع فئات الخبرة، حيث إحتلت فئة الخبرة من 10 إلى 15 سنة المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.71)، وإحتلت فئة الخبرة أكثر من 20 سنة المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (2.75)، وللتأكد من مدى معنوية هذه الفروق تم تطبيق إختبار تحليل التباين الأحادي وقد جاءت النتائج كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (22): نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي لمتغير القيمة العادلة تبعاً لمتغير الخبرة.

المتغير	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة "ف"	مستوى الدلالة	القرار
القيمة العادلة	بين المجموعات	1.699	4	0.425	2.413	0.06	غير دالة
	داخل المجموعات	9.332	53	0.176			
	المجموع	11.03	57				

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V.21.

يشير الجدول أعلاه المتعلق بنتائج إختبار "تحليل التباين الأحادي" لدلالة الفروق حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعاً لمتغير الخبرة" إلى غياب الدلالة الاحصائية، حيث نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوب (0.06) أكبر من قيمة مستوى الدلالة (0.05)، وهذا يعني عدم وجود أي فروق بين متوسط المجموعات حول أثر إستخدام القيمة العادلة، ومن خلال النتائج المتوصل إليها يستنتج الباحث أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر إستخدام القيمة العادلة لدى عينة الدراسة تبعاً لمتغير الخبرة"، وعليه قبول الفرضية التي جاء نصها كالتالي: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة تبعاً لمتغير الخبرة عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05".

وبالتالي ومن خلال نتائج إختبار تحليل التباين الأحادي يتم رفض الفرضية التي تنص على أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة عند مستوى دلالة معنوية أكبر أو يساوي 0.05.

### 3- إختبار صحة الفرضية الثالثة

سيتم إختبار الفرضية الثالثة والتي تنص على أنه: "البيئة المحاسبية الجزائرية تسعى لتطبيق بدائل القياس المحاسبي بدرجة عالية"

- من خلال الجدول رقم (09) يلاحظ أن قيمة المتوسطات الحسابية لعبارات المحور تتجه نحو مجالات المنخفض جدا، المنخفض، المتوسط، المرتفع، بمتوسطات حسابية قيمتها على الترتيب (4.14-4.03-2.72-2.62-2.55-2.21-1.61-1.97-1.62).

أما بالنسبة للمتوسط الحسابي العام، فكانت قيمته 2.64 بانحراف معياري يساوي 0.93، وهو ينتمي الى المجال ] -2.61 - 3.40 [، مما يعني مستوى البيئة المحاسبية الجزائرية جاهزة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي متوسط.

وعليه يتم رفض الفرضية التي جاء نصها كالتالي: "البيئة المحاسبية الجزائرية تسعى لتطبيق بدائل القياس المحاسبي بدرجة عالية".

### المطلب الثالث: مناقشة وتفسير نتائج الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم مناقشة نتائج التحليل الإحصائي كمايلي:

أولا: تفسير نتائج الفرضية الأولى: أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية.

لقد بينت نتائج هذا البعد موافقة عينة الدراسة حول وجود أثر من إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة، حيث أن التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل، وتستند إلى عمليات حدثت فعلا ، كما أن التكلفة التاريخية تؤثر على تقييم وإختيار أسس القرار الإقتصادي حيث يحتاج المدراء إلى معلومات عن نوعية القرارات الإقتصادية التي تم إتخاذها في الماضي، حيث تتميز التكلفة التاريخية بسهولة الإستخدم والتطبيق كما أنها لا تتميز بالحكم الشخصي والذاتية ويرجع ذلك لإعتمادها على المستندات وأدلة الإثبات مما يجعلها لا تحتوي على التقديرات والأحكام الشخصية هذا الأمر من شأنه أن يعزز من خاصية الموثوقية، كما أن التشريعات الضريبية تتماشى مع تطبيق التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

### ثانيا: تفسير نتائج الفرضية الثانية: أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية.

لقد بينت نتائج هذا البعد رفض عينة الدراسة حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة، ويرجع ذلك أنه ليس لأفراد البيئة المحاسبية الجزائرية نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة وضعف إلمامهم بأسس تطبيق القيمة العادلة مما يصعب من إجراءات تطبيقها، كما أن البيئة المحاسبية الجزائرية غير جاهزة لتطبيق القيمة العادلة وذلك لغياب مقومات تسمح بتطبيقها، رغم أن القيمة العادلة تسعى إلى تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بأكثر المعلومات حداثة، وإعطاء نظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة إضافة إلى عرض صورة دقيقة عن الأسواق المالية، وملائمة القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة تساعد المستثمرين والمسيرين على اتخاذ القرارات وكذلك بعث الثقة في المستثمرين مما يزيد من كفاءة الأسواق المالية، كما تقوم بتدعيم الشفافية في الإقتصاد من خلال تحديد متطلبات الإفصاح والعرض للمعلومات المالية، وزيادة على ذلك هو أن نموذج القيمة العادلة يراعي تغيرات الأسعار والتكيف معها الأمر الذي يؤهله لأن يكون أكثر ملاءمة من التكلفة التاريخية.

### ثالثا: تفسير نتائج الفرضية الثالثة: جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي.

بناء على إجابات عينة الدراسة حول جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق بدائل القياس المحاسبي تبين أن مستواه كان متوسط، وقد تجسد ذلك في أن البيئة الإقتصادية تتميز بما يسمى الإقتصاد المغلق وهذا ما يجلبه عدم وجود سوق نشطة وعدم إنفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية الأمر الذي من شأنه أن يساعد ويسهل إستخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل في حين توفرها، حيث أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتوفر على المقومات التي تسمح لها بتطبيق القيمة العادلة كسوق نشط وكوادر مؤهلة لتطبيقها، كما أن القانون الجزائري جاء بالنظام المحاسبي المالي الذي سمح بتطبيق القيمة العادلة لكن القانون الجبائي لا يزال متمسكا بالقياس على أساس التكلفة التاريخية، إضافة إلى عدم وجود حرية العرض والطلب في السوق بما يسمح ويتيح إمكانية تحديد الأسعار بحرية، كما أن التضارب في المعلومات المنشورة حول الإقتصاد الجزائري من قبل

الهيئات الرسمية أدى إلى غياب نظام معلومات للإقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشفافية والشمولية فضلا عن قلتها، وهذا ما يؤكد عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة.

و من ناحية أخرى نجد عدم تكيف التكلفة التاريخية مع تغيرات الأسعار مما يؤثر على ملاءمتها في عملية القياس المحاسبي، والذي من شأنه أن يؤثر على إستمرارية المنشأة إذ يؤدي إلى عدم قدرتها على إستبدال قيمة الأصول، ويؤدي إلى تآكل القدرة الشرائية لرأس المال، كما أن التكلفة التاريخية قد لا تكون مناسبة لإتخاذ القرارات مما قد يساهم في تضليل مستخدمي مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية، لكن التشريعات الجبائية تتماشى مع متطلبات تطبيق التكلفة التاريخية و يمتاز المهنيين في البيئة المحاسبية الجزائرية بدرجة عالية من الكفاءة في فهم وتطبيق محاسبة التكلفة التاريخية، وعليه يمكن القول أن البيئة المحاسبية الجزائرية جاهزة لتطبيق التكلفة التاريخية.

## خلاصة الفصل:

حاول الباحث في هذا الفصل من خلال الدراسة الميدانية والتي أجريت على عينة ممثلة في القائمين على المحاسبة على مستوى ولاية برج بوعريريج معرفة أي البديل أنسب من بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية أم القيمة العادلة) كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، وقد أبرزت الدراسة الميدانية جملة من النتائج يمكن حصرها فيما يلي:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة، وذلك حسب المؤهل العلمي والخبرة.
- توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول أثر استخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية لدى القائمين على المحاسبة، وذلك حسب المستوى الوظيفي.
- ترى عينة الدراسة أن البيئة المحاسبية الجزائرية غير جاهزة لتطبيق القيمة العادلة.
- ترى عينة الدراسة أن البيئة الجزائرية جاهزة لتطبيق التكلفة التاريخية.

خاتمة

لقد تطرق الباحث في هذه الدراسة والتي جاءت تحت عنوان تقييم بدائل القياس المحاسبي -التكلفة التاريخية والقيمة العادلة- في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية إلى المفاهيم العامة حول القياس المحاسبي وبدائله (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة)، وكيف كانت هناك مبررات أدت إلى ظهور بديل للتكلفة التاريخية باعتبارها أنها القيمة النقدية المدفوعة لإقتناء أصل معين، كما أنها القيمة النقدية المتوقع دفعها لتسوية الإلتزام في المسار العادي للأعمال، من بين عيوبها محاسبة التكلفة التاريخية عدم قدرتها على تلبية إحتياجات مستخدمي البيانات المحاسبية، حيث أن هذا المبدأ لا يوفر المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات الإقتصادية، نتيجة لهذه العيوب ظهر ما يسمى بمحاسبة القيمة العادلة ويقصد به السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع أصل، أو دفعه لتحويل إلتزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق بتاريخ القياس، تتمثل أهميتها في توفير وقياس أكثر ملاءمة ودلالة للتدفقات النقدية المستقبلية وتحسين الأداء التشغيلي المستقبلي للمنشأة وتحسين صور الأداء، وقد برزت القيمة العادلة بصورة واضحة في معظم المعايير المحاسبية الدولية، وقد أجمعت أغلب الدراسات السابقة على أن محاسبة التكلفة التاريخية تعزز من خاصية الموثوقية ومحاسبة القيمة العادلة تحقق قدر أكبر من الملاءمة.

وللوصول لنتائج الدراسة الخاصة بمعرفة البديل الأنسب والأقرب للبيئة المحاسبية الجزائرية قام الباحث بتوزيع إستبيان على مجموعة من القائمين على المحاسبة على مستوى ولاية برج بوعريريج، وبعد جمع المعلومات المطلوبة قام الباحث بوصف عينة وأداة الدراسة، إستخراج معامل الصدق والثبات، وإجراءات الدراسة والمعالجة الإحصائية للبيانات لإستخلاص النتائج ومناقشتها، وتوصل الباحث إلى أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لدى القائمين على المحاسبة حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية، وتوجد فروقات ذات دلالة إحصائية لدى القائمين على المحاسبة حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث تمتع كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بمزايا عديدة إلا أن البيئة المحاسبية الجزائرية جاهزة لتطبيق التكلفة التاريخية وغير جاهزة لتطبيق القيمة العادلة، ويرجع السبب في ذلك إلى أنه يتطلب تطبيق محاسبة القيمة العادلة ضرورة توفير آليات متفق عليها في حالة وجود سوق غير نشط من أجل تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، بالإضافة إلى أنه يجب توفر سوق نشط لتطبيق القيمة العادلة، وكذا وجود خبراء مؤهلين في الجزائر لتحديد القيمة العادلة في حالة عدم توفر سوق نشط للأصول المراد تقييمها.

### إختبار فرضيات الدراسة:

كانت نتائج إختبار الفرضيات كالتالي:

-تم التأكد من صحة الفرضية رقم 01 والتي تنص على: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لدى القائمين على المحاسبة حول أثر إستخدام التكلفة التاريخية على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة أكبر أو يساوي 0.05.

- تم التأكد من عدم صحة الفرضية رقم 02 والتي تنص على: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لدى القائمين على المحاسبة حول أثر إستخدام القيمة العادلة على مخرجات البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة أكبر أو يساوي 0.05.
- تم التأكد من عدم صحة الفرضية رقم 03 والتي تنص على: البيئة المحاسبية الجزائرية تسعى لتطبيق بدائل القياس المحاسبي بدرجة عالية.

### نتائج الدراسة:

من خلال إعداد الباحث لهذه الدراسة توصل إلى النتائج التالية:

- يؤدي إستخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي إلى إعطاء صورة غير صادقة للوضعية المالية للمنشأة الإقتصادية في ظل تغيرات الأسعار.
- يتمتع القائمين على المحاسبة بوعي كاف لمفهوم التكلفة التاريخية في حين لا يمتلكون نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة.
- ترى عينة الدراسة أن القياس المحاسبي المستند لمحاسبة التكلفة التاريخية أصبح لا يلي حاجات مستخدمي المخرجات المحاسبية
- يمكن تجاوز الإنتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية بتطبيق القيمة العادلة وهذا إذا توفرت المقومات الثقافية والإقتصادية التي تساعد في تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- تتلاءم وتتكيف البيئة المحاسبية الجزائرية في الوقت الراهن مع محاسبة التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.
- عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لإستخدام محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الوقت الراهن.
- ترى عينة الدراسة أن القياس المحاسبي المستند لمحاسبة التكلفة التاريخية أصبح لا يلي حاجات مستخدمي المخرجات المحاسبية.
- ترى عينة الدراسة أنه يتطلب تطبيق محاسبة القيمة العادلة ضرورة توفير سوق نشط و إنفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية الأمر الذي من شأنه أن يساعد ويسهل إستخدام بدائل القياس المحاسبي القيمة العادلة بشكل أفضل في حين توفرها.

## إقتراحات الدراسة:

بناء على النتائج المقدمة يمكن إقتراح مايلي:

- الأخذ بالقيمة العادلة كنموذج مكمل للتكلفة التاريخية وليس كنموذج بديل للمحافظة على موثوقية المعلومة التي توفرها محاسبة التكلفة التاريخية.

- يجب على المنشآت الإطلاع على محاسبة القيمة العادلة وفهم كيفية تطبيقها.

- الإهتمام بالتطبيق الفعلي لمحاسبة القيمة العادلة لما لها من مميزات في القياس والإفصاح المحاسبي.

- توفير بيئة محاسبية مهياة من أجل تطبيق القيمة العادلة.

- تكوين خبراء ومحاسبين من أجل العمل بالقيمة العادلة.

- ضرورة تكييف القياس المحاسبي الذي نص عليه في مواد النظام المحاسبي المالي مع ماورد في المعايير المحاسبية الدولية.

- تعديل التشريعات الجبائية وتكييفها بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة، نظرا لأن المعايير المحاسبية الدولية توصي بالقياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة.

- أهمية تفعيل وتنشيط السوق المالي بالجزائر بحيث يجب النهوض ببورصة الجزائر وذلك بتشجيع المؤسسات المدرجة فيها ودفع المؤسسات غير المدرجة على دخول البورصة، ويعتبر هذا أحد التدابير من أجل تطبيق محاسبة القيمة العادلة.

## آفاق الدراسة:

- تمسك التشريعات الضريبية في الجزائر بالقياس وفقا للتكلفة التاريخية وتأثيرات ذلك على التطبيق الفعلي للقيمة العادلة.

- ترشيد القرارات المالية بالمنشأة بإستخدام القياس المحاسبي.

- أهم المقومات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية لمسايرة ماهو موجود في المعايير المحاسبية الدولية.

- النظام الجبائي الجزائري وإستخدام القيمة العادلة.

- تكييف النظام المحاسبي المالي مع محاسبة القيمة العادلة.

- تقييم بدائل القياس المحاسبي -التكلفة التاريخية والقيمة العادلة- حسب كل قطاع.

# قائمة المراجع والمصادر

## المراجع باللغة العربية:

## أولاً: الكتب

- 1- طارق حماد عبد العال، المحاسبة عن الإستثمارات والمشتقات المالية، جامعة عين شمس، الجزء الثالث، مصر، 2003.
- 2- طارق حماد عبد العال، معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها والمعايير الدولية للتقارير المالية الجديدة، الدار الجامعية، الجزء الثاني، مصر، 2008.
- 3- علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، ط1، مكتبة آفاق للطباعة و النشر والتوزيع، فلسطين، 2011.
- 4- مُجّد مطر وموسى السويطي، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية، أثر للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2008.
- 5- مُجّد أبو نصار وجمعة حمدات، المعايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن، 2013.

## ثانياً: الأطروحات والرسائل الجامعية

- 1- حموش خولة ووهبي عبد الحكيم، إنعكاس تطبيق معيار الإبلاغ المالي القياس بالقيمة العادلة " IFRS 13" على المؤشرات المالية، مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص محاسبة وجباية معمقة، قسم العلوم التجارية، جامعة مُجّد البشير الإبراهيمي، برج بوغريج، 2017-2018.
- 2- حسن خليل مُجّد شحادة، أثر تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 على الشركات العقارية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الإدارة والإقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، الدنمارك، 2012.
- 3- سائد نبيل سليم غياضة، مدى إتزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق المعيار الدولي رقم 16، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية العلوم التجارية، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.
- 4- صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.
- 5- فضيل كمال سالم، مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثرها على اتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتمويل، كلية العلوم الإقتصادية، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.

- 6- كاهية سامية، أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، مذكرة ماستر غير منشورة، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014-2015.
- 7- قوادري عبلة، أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، دراسة مقدمة لنيل درجة دكتوراه، تخصص مالية محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2017-2018.

### ثالثا: المجلات العلمية

- 1- جميل حسن النجار، أثر تطبيق القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الفلسطينية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، الأردن، 2013.
- 2- خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية محكمة بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRF-IPSAS) في تفعيل آداء المؤسسات والحكومات إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.
- 3- رشيد بوكساني، حمزة العربي، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، الملتقى العلمي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، أيام 18/19 جانفي 2010.
- 4- ضيف الله مُجَّد الهادي، دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي، المجلد 1، العدد 7، جامعة الوادي، 2014.
- 5- فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من اثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة، جامعة البليدة، الجزائر، 2009.
- 6- مُجَّد معتصم إبراهيم وإسماعيل مُجَّد نجيب، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد 1، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا، 2012.
- 7- مي كامل أحمد، أهمية التوافق مع معيار المحاسبة الدولي للمحاسبة في النشاط الزراعي -دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والقاعدة المحاسبية العراقية رقم 11، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، جامعة بغداد، العدد 36، 2013.

8- ناصر رحال ومصطفى عوادي، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة حسب النظام المحاسبي المالي الجديد، ملتقى دولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي الجديد آليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، كلية العلوم الإقتصادية، جامعة البليدة، الجزائر، أيام 15/13 أكتوبر، 2009.

#### رابعاً: القوانين والمراسيم

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة التعليم العالي، القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها.

#### المراجع باللغة الأجنبية:

1-Anne le Manh, Catherine Maillet, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Berti Editions, 2007.

2- Chettat Ghanem, Passage vers IAS/IFRS, Nomidia, 2009.

3- Noor 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, Accounting Department, Philadelphia University, PO box 19392, Amman, Jordan, 2014.

4-Paul Jajjairam, 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.

5- Hana B. Christensen and Valeri V. Nikolaev, Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test, The University of Chicago Booth School of Business 5807 South Woodlawn Avenue Chicago, IL 60637, 2013, Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract>.

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
61	إستمارة إستبيان باللغة العربية.	01
65	نتائج برنامج SPSS V.21.	02
79	قائمة الأساتذة المحكمين.	03

فهرس المحتويات

-	ملخص الدراسة
-	شكر وتقدير
-	الإهداء
-	فهرس المحتويات
-	قائمة الجداول
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الملاحق
-	قائمة الإختصارات والرموز
أ-د	مقدمة
5	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية
6	تمهيد
7	المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي وبدائله
7	المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي
7	أولاً: تعريف القياس المحاسبي
8	ثانياً: أهمية وأهداف القياس المحاسبي
8	1- أهمية القياس المحاسبي
8	2- أهداف القياس المحاسبي
8	المطلب الثاني: محاسبة التكلفة التاريخية

8	أولاً: تعريف محاسبة التكلفة التاريخية
9	ثانياً: مزايا محاسبة التكلفة التاريخية
9	المطلب الثالث: محاسبة القيمة العادلة
10	أولاً: تعريف و مزايا إستخدام محاسبة القيمة العادلة
10	1- تعريف محاسبة القيمة العادلة
11	2- مزايا إستخدام محاسبة القيمة العادلة
11	ثانياً: محاسبة القيمة العادلة حسب المعايير المحاسبية و تقارير الإبلاغ المالي و النظام المحاسبي المالي
11	1- محاسبة القيمة العادلة حسب المعايير المحاسبية الدولية IAS
13	2- محاسبة القيمة العادلة حسب معايير التقارير المالية الدولية IFRS
15	3- محاسبة القيمة العادلة حسب النظام المالي المحاسبي SCF
16	ثالثاً: أسباب التحول من محاسبة التكلفة التاريخية إلى محاسبة القيمة العادلة
18	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
18	المطلب الأول: الدراسات العربية السابقة
20	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية السابقة
23	خلاصة الفصل
24	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
25	تمهيد
26	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة
26	المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة
26	أولاً: مجتمع الدراسة
26	ثانياً: عينة الدراسة

26	المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
26	أولاً: أدوات جمع البيانات
28	ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
28	ثالثاً: تحديد درجة ثبات أداة الدراسة
30	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها
30	المطلب الأول: وصف وتحليل متغيرات الدراسة
30	أولاً: وصف وتحليل المعلومات الشخصية الخاصة بعينة الدراسة
33	ثانياً: وصف وتحليل محاور الإستبيان
37	المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة
48	المطلب الثالث: مناقشة وتفسير نتائج الدراسة
50	خلاصة الفصل
51	خاتمة
55	قائمة المراجع والمصادر
59	الملاحق

## Summary of the study

This study aimed at investigating the evaluation of accounting measurement alternatives (historical cost and fair value) in the Algerian accounting environment, to select the most suitable accounting measurement alternative. To achieve this goal, the study followed the descriptive method in the theoretical and analytical descriptive approaches in the applied side by using a questionnaire. A sample of 62 accountants was distributed at the level of accounting offices in Bordj Bou Arreridj. The data obtained were processed using SPSSV.21.

The researcher concluded that the Algerian accounting environment is currently adapted to the historical cost accounting as a basis for accounting measurement, as the Algerian accounting environment is not ready to apply fair value at the present time due to the specificity of the Algerian accounting environment, and that the application of fair value accounting requires The need to provide an active market and the openness of the Algerian market to international markets, which would help and facilitate better use of accounting measurement alternatives (historical cost and fair value) when available.

This study also suggested that fair value should be adopted as a complementary model of historical cost and not as an alternative model. In addition, the financial accounting system and tax legislation should be adjusted and adapted to the fair value application, as IPSAS recommends fair value accounting.

**Keywords:** accounting measurement, fair value, historical cost, accounting alternatives, financial accounting system, international accounting standards.