



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه LMD في العلوم المالية والمحاسبية

الموضوع:

القياس المحاسبي وأثره على جودة المعلومة المالية في
ظل التضخم
-دراسة ميدانية-

تحت إشراف:

أ.د. الأزهر عزه

اسم الطالبة:

بشره تجاني

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة الأصلية	الصفة
منى مسغوني	أستاذ	جامعة الوادي	رئيسا
الأزهر عزه	أستاذ	جامعة الوادي	مقررا
محمد الدينوري سالي	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	ممتحنا
مفيد عبد اللاوي	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	ممتحنا
عبد الحق بوقفة	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة	ممتحنا
محمد حولي	أستاذ محاضر أ	جامعة عنابة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إلى أمي

* إلى أبي الحنون لتشجيعه ودعمه لي المتواصل لبلوغي هدي ومرادي

* إلى أمي الغالية المرشدة والناصحة لي في هذه الحياة

أطال الله في عمرهما ورزقهما الصحة والعافية

* إلى زوجي الغالي على ما قدمه لي من مساعدة

* إلى اخوتي وأخواتي وأقاربي

* إلى ابني العزيز **محمد أكرم** حفظه الله

أهدي هذا العمل

بشره تجاني

شكر وعرفان

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل ، فله الحمد و له الشكر أولاً و دائماً، لقوله تعالى:
"لئن شكرتم لأزيدنكم".

كما أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير إلى:

*الأستاذ الدكتور: عزه الأزهر لتفضله بالإشراف على هذا البحث.

*الدكتور: بن خليفه بالقاسم على كل ما قدمه في هذا البحث من مساعدات ونصائح
وتوجيهات قيمة فجزاه الله عنا كل خير.

*إلى أساتذتي الأعزاء الذين سألنا شرف مناقشتهم لبحثي هذا، فلهم جزيل الشكر.

*زميلتي الدكتورة فاطمة علاق على كل ما قدمته لي من تسهيلات ومساعدات في إنجاز
بحثي.

إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد في إنجاز هذا البحث.

بشره تجاني

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على بدائل القياس المحاسبي في ظل ارتفاع الأسعار، ودراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة حول تأثيرهما في الاستخدام على جودة المعلومة المالية، كما سعت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية للعمل على تحسين جودة المعلومة المالية في ظل التضخم.

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، وتم تطبيق منهج دراسة الحالة في الاستبيان والمنهج المقارن في تحديد الاختلاف بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أجل توفير خصائص نوعية للمعلومة المالية هذا فيما يخص الجانب التطبيقي، حيث تمت الدراسة على توزيع الاستبيان على عينة تتكون من 150 فردا من أكاديميين ومهنيين وتم الإبقاء على 122 مستجوب، واستخدمنا جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية في تحليل البيانات بالإضافة إلى برنامج SPSS-V.21 ومعالج البيانات Excel. وقد توصلت الدراسة إلى أن رغم العيوب التي تشوب التكلفة التاريخية في فترات التضخم إلا أنه لا يمكن الاستغناء عنها ذلك لما توفره من ثقة في المعلومة المالية، مع العمل المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في فترات التضخم لتوفير معلومات جيدة ذات نوعية من أجل تلبية احتياجات المستخدمين وهذا ما أوصت به الهيئات الدولية، كما توصلت الدراسة أيضا إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية يعيب عليها بعض العوائق في تطبيق القيمة العادلة والتي إن ذلت هذه العوائق يتلاءم تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: قياس محاسبي - بدائل قياس محاسبي - تكلفة تاريخية - قيمة عادلة - جودة معلومة مالية - تضخم.

Abstract:

This study aimed to identify alternatives to accounting measurement in light of high prices, and to study a comparison between historical cost and fair value about their impact on the use of financial information, and sought to know the extent of applying fair value in the Algerian accounting environment for work To improve the quality of financial information in the light of inflation.

To achieve the objectives of the study and test hypotheses, the student relied on the descriptive analytical approach in the theoretical aspect, and the case study method was applied in the questionnaire and the comparative approach in determining the difference between historical cost and fair value in order to provide qualitative characteristics of this financial information For the applied aspect, the study was conducted on the distribution of the questionnaire to a sample of 150 academics and professionals and 122 respondents were retained, and the student used a number of statistical and mathematical methods in data analysis in addition to spss-V.21 and Excel data processor. The study found that despite historical cost defects in periods of inflation, this is indispensable because of its confidence in financial information, with the dual work of historical cost and fair value in periods of inflation to provide quality good information in order to meet the needs of This is recommended by international bodies, and the study also found that the Algerian accounting environment has some obstacles in the application of fair value, which, if these barriers are appropriate to their application in the Algerian accounting environment.

Keywords: Accounting measurement - accounting measurement alternatives - historical cost - fair value - quality of financial information - inflation.

◆ قائمة المحتويات ◆

الصفحة	المحتويات
I	الإهداء
II	الشكر
III	الملخص
V	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول والأشكال
IX	قائمة الملاحق
أ - د	المقدمة
62-6	الفصل الأول: الأدبيات النظرية
6	مقدمة الفصل
21-7	المبحث الأول: ماهية القياس المحاسبي
34-22	المبحث الثاني: جودة المعلومة المالية
51-35	المبحث الثالث: تعدد بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم
62-52	المبحث الرابع: الجهود الدولية والمحلية في تطوير بدائل القياس المحاسبي وتحسين جودة المعلومة المالية في ظل التضخم
63	خاتمة الفصل
79-65	الفصل الثاني: الدراسات السابقة
65	مقدمة الفصل
69-66	المبحث الأول: الدراسات الأجنبية
77-69	المبحث الثاني: الدراسات العربية
78	المبحث الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
79	خاتمة الفصل
118-81	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
81	مقدمة الفصل
95-82	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
117-96	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
118	خاتمة الفصل
123-120	الخاتمة

◆ ◆ قائمة المحتويات

129 -125	قائمة المراجع
142-131	الملاحق
147-143	الفهرس

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	نظم القياس المحاسبي	14
02	الفرق بين المستوى العام للأسعار والمستوى الخاص للأسعار	43
03	استخدامات التكلفة الاستبدالية	44
04	مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث الخصائص النوعية للمعلومات	50
05	توزيع الاستبانات على عينة الدراسة ونسب الاسترجاع	82
06	الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة	83
07	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	84
08	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	84
09	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	85
10	مقياس ليكارت الخماسي	87
11	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في فترات التضخم والدرجة الكلية لها	89
12	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في تحقيق جودة في المعلومة المالية في فترات التضخم والدرجة الكلية لها	90
13	درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يلائم البيئة المحاسبية الجزائرية والدرجة الكلية لها	92
14	صدق الاتساق البنائي لمحاو الاستبيان	93
15	اختبار ألفا كرونباخ	94
16	مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في فترات التضخم	96
17	أثر استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في جودة المعلومة المالية في فترات التضخم	99
18	تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يلائم البيئة المحاسبية الجزائرية	103
19	اختبار الطبيعة للمحاو بمعامل Kolmogorov-Smirnov	105
20	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومة	106

قائمة الجداول والأشكال ————— ♦

	المالية في ظل التضخم	
108	نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم	21
109	مقارنة متوسطات فئات المؤهل العلمي للمحاور المستقلة	22
112	اختبار t لمحور استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم حسب الفئة	23
113	مقارنة متوسطات فئات سنوات الخبرة المهنية لمساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم	24
114	اختبار T للعينات الواحدة لمحور تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يلائم البيئة المحاسبية الجزائرية	25

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أركان القياس المحاسبي	10
02	الأحداث الاقتصادية والمالية	11
03	الخصائص النوعية للمعلومة المالية	27
04	مداخل التكلفة الجارية	47
05	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	84
06	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	84
07	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	85

◆ قائمة الملاحق →

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان	131
02	استمارة الاستبيان	132
03	نتائج البيانات الشخصية أو الوظيفية	138
04	اختبار الطبيعة للمحاور بمعامل كولوكروف سمير نوف	139
05	اختبار ألفا كرونباخ	139
06	التحقق من الفرضية الأولى	140
07	التحقق من الفرضية الثانية	140
08	التحقق من الفرضية الثالثة	142

المقدمة

توطئة:

تعمل المحاسبة على تقديم معلومات مالية ومحاسبية لمستخدميها فهي تعد نشاط خدمي، ونظرا للتطورات التي حدثت في المجال الاقتصادي على المستوى المحلي والدولي من نمو وتطور التجارة واتساع رقعتها والانتشار الواسع والسريع للشركات متعددة الجنسيات وامتداد نشاطها خارج حدود دولها وهذا ما خلّف عنه ارتفاع الأسعار أي ما يعرف بالتضخم الذي عانت منه الدول منذ عشرينيات القرن الماضي ومازالت تعاني منه لحد الآن، والذي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة المحلية.

ومن هنا بدأت الجهود في الحد من هذا المشكل أو التخفيف منه والذي نجم عن هذه المحاولات مجموعة من النظريات والممارسات العملية. والمحاسبة لم تكن بمعزل عن هذا الواقع فالمشكل الحاصل هو عند اعداد القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية، فهي تعبر عن أحداث ماضية ولا تستطيع قياس الحاضر أو التنبؤ بالمستقبل، إضافة إلى أنها تقوم على افتراض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي في إعداد القوائم المالية، لكن هذا الافتراض يعتبر غير حقيقي، ويؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة، كون قيمة وحدة النقد تتغير بتغير الأسعار وهذا ما يجعل المعلومات المحاسبية غير موثوق فيها، خاصة في حالة التضخم فإن المعلومات المحاسبية تتأثر بشكل مباشر بظاهرة التغيرات السعرية، مما يستوجب وجود قياس مناسب لقياس المعلومة المحاسبية في ظل هذه الظاهرة، وهذا لجعل المعلومة أكثر ملائمة وقابلة للمقارنة، وتكون أكثر نفعية لمستخدميها.

وعلى غرار بقية الدول الجزائر أيضا استجابت لهذه التغيرات التي تطرأ في العالم وذلك باعتمادها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بما يتوافق مع بيئتها المحاسبية متمثلا في النظام المحاسبي المالي والذي جاء ببدائل قياس جديدة، فبالرغم من تعدد البدائل إلا أن المشكل في كيف نفاضل بين هذه البدائل ونختار البديل الأفضل في ظل ارتفاع الأسعار الذي يحقق جودة عالية للمعلومة المالية التي يحتاجها مستخدموها.

طرح الإشكالية: ومن هنا نطرح السؤال الرئيسي:

المقدمة ————— ♦

ما هي بدائل القياس المناسبة (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) لتحقيق جودة في المعلومة المالية في حالة التضخم؟

من السؤال الرئيسي أعلاه، ولتسهيل الإجابة عليه نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يوجد تأثير ذو دلالة احصائية حول استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم؟
- هل يوجد فروق ذات دلالة احصائية حول استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة)؟
- هل تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يتلائم مع البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

فرضيات الدراسة:

لمعالجة الإشكالية الرئيسية والإجابة على مختلف الأسئلة المتعلقة بها، تم تحديد الفرضيات الآتية كنقطة انطلاق لهذه الدراسة:

- الفرضية الأولى: يوجد تأثير ذو دلالة احصائية حول استخدام بدائل القياس المحاسبي على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم عند مستوى معنوية 0.05.
- الفرضية الثانية: يوجد فروق ذات دلالة احصائية حول استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة) عند مستوى معنوية 0.05.
- الفرضية الثالثة: تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يتلائم مع البيئة المحاسبية الجزائرية.

مبررات اختيار الموضوع:

بالنظر إلى توجه الجزائر نحو التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الذي جاء بمجموعة من الممارسات المحاسبية التي يتم تطبيقها على المستوى الدولي، وكذلك يعمل على معالجة اوجه القصور في المخطط المحاسبي الوطني من بينها الاعتماد على التكلفة التاريخية في فترات التضخم ومن هنا أردنا الاطلاع على معالجة هذا القصور من خلال دراسة مجموعة من البدائل من بينها القيمة العادلة؛

المقدمة —————◆

أهداف الدراسة: يهدف هذا البحث لتحقيق ما يلي:

- التعرف على بدائل القياس المحاسبي في الفكر المحاسبي في ظل التضخم؛
- تسليط الضوء على بديلين للقياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بمقارنتهما من حيث الخصائص النوعية للمعلومة المالية وأيهما الأفضل في تحقيق جودة المعلومة المالية؛
- دراسة مدى ملائمة تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

أهمية الدراسة:

- تبرز أهمية الموضوع من خلال أنه يتناول موضوع يمس أساسا عمق المشاكل المرتبطة بالممارسات المحاسبية وهي تعدد بدائل القياس المحاسبي وصعوبة الاختيار المناسب من بين هذه البدائل المتاحة، وفي الوقت الحالي زاد الاهتمام بالقيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية في ظل ارتفاع الأسعار وعدم ثبات وحدة القياس النقدي؛
- كذلك يكتسب البحث أهمية كبيرة كونه معرفة مدى جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة لتحسين جودة المعلومة المالية في ظل التضخم.

حدود الدراسة: تتمثل في:

- الحدود المكانية: يتمثل في دراسة حالة الجزائر عن طريق توزيع استثمارات الاستبيان على عينة من ذوي الاختصاص بالجزائر من محاسبين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبة، وكذا على المستوى الأكاديمي أساتذة جامعيين.
- الحدود الزمانية: شملت الدراسة على أهم التطورات التي حصلت للقياس المحاسبي والتضخم على المستوى الدولي، والتعرف على واقع الجزائر من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010 ومدى تأثيره ببدائل القياس إلى سنة 2018 محل الدراسة.

منهج البحث:

للاجابة عن الاشكالية والأسئلة المطروحة وتحقيق أهداف الدراسة يتم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وذلك نظرا لطبيعة الموضوع من خلال الرجوع إلى الأدبيات المحاسبية الموجودة في الكتب والمقالات المنشورة والأبحاث العلمية وكذا الملتقيات العلمية، إضافة إلى المواقع الالكترونية

المقدمة —————◆

وهذا للوقوف على مفاهيم متغيرات الدراسة، هذا بالنسبة للجانب النظري أما بالنسبة للجانب العملي فقمنا بالاستعانة بمنهج دراسة حالة وكذا المنهج المقارن بهدف تحديد الاختلاف بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أجل توفير خصائص نوعية للمعلومة المالية.

صعوبات الدراسة: واجهنا خلال إعداد هذه الدراسة بعض الصعوبات من بينها:

- عدم الرد من قبل بعض المستجوبين على استبيانات الموزعة خاصة التوزيع تم الكترونيا وكذا البعد الجغرافي؛
- نقص المراجع المتعلقة بمعايير القيمة العادلة وأساليب تبني هذه المعايير من قبل الدول خاصة الدول النامية التي تفتقر لأسواق نشطة؛
- عدم اهتمام مهني المحاسبة بمفهوم القيمة العادلة في الجزائر وهذا يرجع لعدم تكوينهم في هذا المجال.

هيكل البحث: تمت معالجة هذه الدراسة من خلال ثلاثة فصول حيث عنونا الفصل الأول بالأدبيات النظرية والتي تطرقنا فيه إلى الجانب النظري لمتغيرات الدراسة حيث كان المبحث الأول يتحدث عن ماهية القياس المحاسبي، والمبحث الثاني تحدث عن جودة المعلومة المالية، المبحث الثالث تطرق لتعدد بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم، أما المبحث الرابع فتناولنا الجهود الدولية والمحلية في تطوير بدائل القياس المحاسبي وتحسين جودة المعلومة المالية في ظل التضخم.

الفصل الثاني تناول الدراسات السابقة كان يتحدث المبحث الأول عن الدراسات الأجنبية والمبحث الثاني تطرقنا إلى الدراسات العربية، أما المبحث الثالث فتناولنا موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.

الفصل الثالث والأخير فكان بعنوان دراسة ميدانية والذي شمل الجانب التطبيقي للدراسة فتم تقسيمه إلى مبحثين المبحث الأول تناولنا الطريقة والأدوات المستخدمة، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى النتائج ومناقشتها.



الفصل الأول الأدبيات النظرية

الفصل الأول ————— الأدبيات النظرية

تمهيد:

تقوم المحاسبة بقياس أحداث وأنشطة المؤسسة وتوصيل المعلومة المالية إلى الجهات المعنية، فهذا المفهوم يرشدنا إلى أن المحاسبة لها وظيفتين أساسيتين القياس والإفصاح فالوظيفة الثانية تعتمد على الأولى . فالمحاسبة كانت تعد فناً من خلال مسك الدفاتر وتسجيلها ثم تحولت إلى إعداد قوائم مالية تعكس بصدق الأنشطة الاقتصادية محلياً ودولياً . فالقوائم المالية التي تعد مخرجات القياس المحاسبي تعتمد على أسس وقواعد قياس واضحة يجب أن تمتاز أيضاً بالدقة والموضوعية، غير أنه نظراً للتطورات التي مرت بها عملية القياس في المحاسبة إلا أنها مازالت تعرف بعض المشاكل والنقائص خاصة من ناحية تعدد بدائل القياس المحاسبي واختلاف النتائج المحصل عليها من طريقة لأخرى وهذا جاء نتيجة التطورات والتغيرات الحاصلة على المستوى الدولي، إلا أن الجدل القائم يكمن في اختيار البديل المناسب لإنتاج معلومات محاسبية تتسم بالخصائص النوعية من أجل اتخاذ القرارات الصائبة من قبل مستخدمي المعلومة المالية.

من بين أهم الطرق المستخدمة في القياس المحاسبي التكلفة التاريخية التي تعد من أهم المبادئ والأسس المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والتي يتم اعتمادها منذ قرون، وهذا نظراً لتناسقها مع العديد من الفروض المحاسبية إلا أن التكلفة التاريخية أصبحت غير مسيطرة للظروف الاقتصادية والتي من بينها التضخم أي ارتفاع الأسعار وانخفاض العملة مما نتج عن استخدام التكلفة التاريخية معلومات مضللة وغير مفيدة هذا ما جعلها محل انتقاد ومطالبة المنظمات المهنية الدولية بالتوجه نحو القيمة العادلة .

ومن هذا المنطلق تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث وهي:

المبحث الأول: ماهية القياس المحاسبي

المبحث الثاني: جودة المعلومة المالية

المبحث الثالث: تعدد بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم

المبحث الرابع: الجهود الدولية والمحلية في تطوير بدائل القياس المحاسبي وتحسين جودة المعلومة المالية في ظل التضخم

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

المبحث الأول: ماهية القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي المحور الأساسي الذي تعتمد عليه الأنشطة المحاسبية وهذا من أجل انتاج معلومات محاسبية ومالية تتميز بالدقة. فالقياس المحاسبي عبارة عن مجموعة القواعد والاجراءات المحاسبية التي تبدأ بالاعتراف ثم التحليل للأنشطة التي تقوم عليها المؤسسة مع شرط الاثبات الصحيح والموثوق لها.

المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي

عند البحث في المقومات العلمية للقياس المحاسبي، لا بد من الرجوع إلى أصولها في كل من النظرية الكلاسيكية والنظرية الحديثة للقياس، وترجع أصول النظرية الكلاسيكية إلى عالم الفيزياء Galileo الذي أسس عملية القياس في العلوم الطبيعية، فحدد المقومات العلمية للقياس في عنصرين هما: النظام العددي والقواعد الحسابية، وفي سنة 1887 أضاف Helmholtz عنصراً ثالثاً إلى هذه المقومات وهي يجب توفر قاعدة الإضافة الرياضية وأن تتماشى مع عملية القياس. وعلى هذا النهج سار Campell إذ اشترط توفر قاعدة الإضافة الطبيعية إلى الخاصية محل القياس، وحسب هذه النظرية تعتبر مفاهيمها محصورة في الخواص الطبيعية الملموسة فقط كالطول، الوزن، الحجم أما الخواص المعنوية فهي غير قابلة للقياس¹. وفي سنة 1946 أصدر Steeven مؤلفاً حول نظرية القياس تبنى فيها مفاهيم حديثة لشمولية الخواص المعنوية في القياس وبالتالي استفادت العلوم الاجتماعية من تطبيقات النظرية الحديثة للقياس².

وتزامن تطور التعريفات العلمية المقدمة في القياس بتطور مقوماتها، إذ عرفه Campell بأنه: يتمثل في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، أما Steeven عرفه: يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي³. كما يمكن تعريفه بأنه عملية ترجمة الوصف اللفظي إلى وصف رقمي، على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء موضوع القياس، وهذا يتطلب تعريف الشيء

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص 97.

² طلال الججاوي وسالم الزوبي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري للنشر، الأردن، 2014، ص 29.

³ وليد ناجي الحياي، المرجع أعلاه، ص 100.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

وأكثر التعريفات تحديدا للقياس المحاسبي عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) كما يلي:
" يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة¹."

وبعد الاستدلال بتعريفات القياس المحاسبي نقول بأنه: هو ترجمة الأشياء والأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية إلى قيم نقدية وفق قواعد وأسس قياس محددة وذلك من أجل إعطاء معلومات دقيقة لاتخاذ القرار الرشيد.

تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان أساسية وهي²:

1. الخاصية محل القياس: تعد الخاصية محل القياس بالنسبة للوحدة الاقتصادية هي حدث اقتصادي تاريخي أثر في المركز المالي للمؤسسة وقد تكون لها آثار اقتصادية متوقعة في المؤسسة، مثلا إذا أردنا قياس المشتريات فإن الخاصية التي ينصب عليها القياس هي قيمة المشتريات وقد تنصب عملية القياس على خاصية أخرى عدا خاصية القيمة كأن يكون محل القياس الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أو معدل دوران المخزون.

2. المقياس المناسب للخاصية محل القياس: يعتمد اختيار المقياس المناسب على الخاصية المحددة محل القياس، فإذا كانت الخاصية المختارة هي القيمة فإن المقياس المناسب لها هو وحدة النقد، أما إذا كانت الطاقة الإنتاجية محلا للقياس فإن المقياس المناسب قد يكون عدد الوحدات المنتجة في الساعة.

3. وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: هنا يتم تحديد نوع وحدة القياس، أي إذا كانت الخاصية محل القياس هي القيمة، فإن المقياس المناسب هو وحدة النقد فإن هذا الركن يركز على بيان نوع وحدة النقد الممثلة للقيمة الدينار، الدولار...

4. الشخص القائم بعملية القياس: يركز على الشخص القائم بعملية القياس والمتمثل في المحاسب وما له من دور أساسي وكبير في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبي، خاصة في حالة عدم توافر الظروف الموضوعية للقياس حيث يلعب التقدير دورا هاما في

¹ كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الأردن، 2004، ص 327.

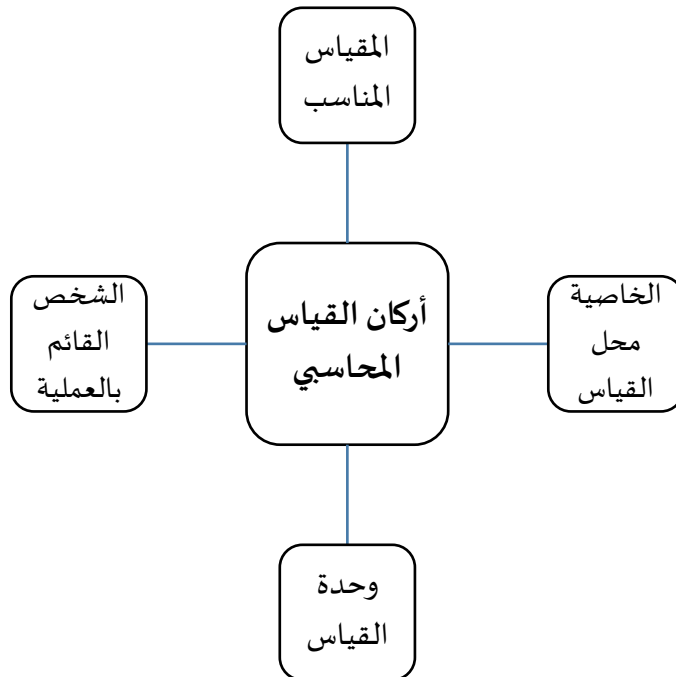
² طلال الججاوي وسالم الزوبعي، مرجع سابق، ص ص 39-40.

الفصل الأول..... الأدبيات النظرية

قياس عناصر القوائم المالية أي أن كثيرا من المعلومات المحاسبية تعتمد إجراءات قياس غير مؤكدة لذا فإن تحقيق الدقة المطلقة في القياس المحاسبي يعد أمرا مستحيلا.

ومن خلال ما سبق يمكن تلخيص أركان القياس المحاسبي في الشكل الآتي:

الشكل رقم (01): أركان القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على:

طلال الججاوي وسالم الزوبعي، القياس المحاسبي ومحدداته و انعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار اليازوري للنشر، الأردن، 2014.

المطلب الثاني: خطوات عملية القياس

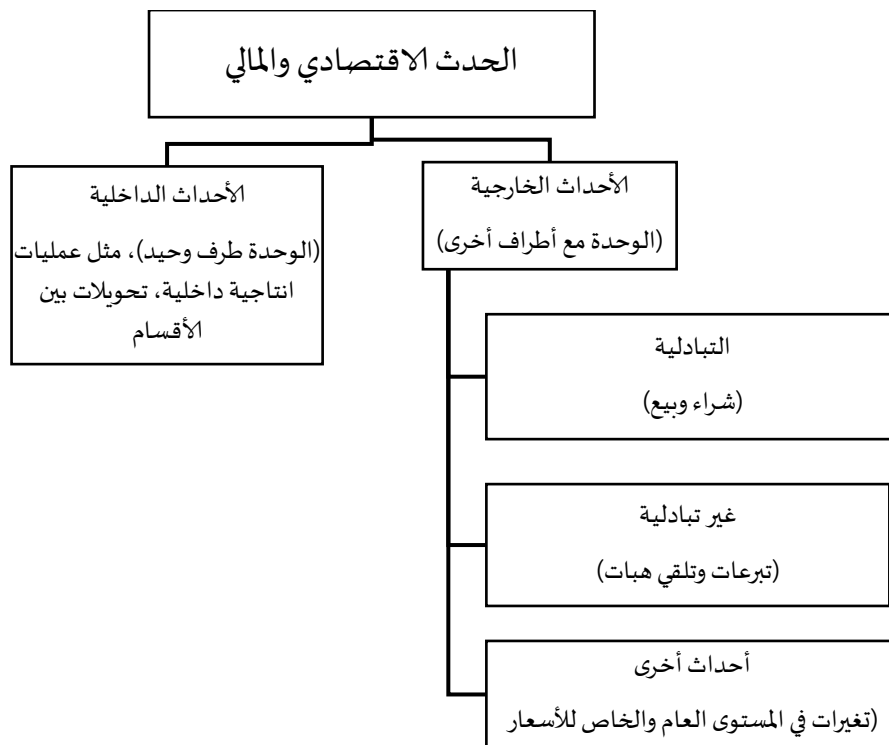
تحدد مراحل وخطوات عملية القياس المحاسبي في الآتي:

1- تحليل الأحداث والمعاملات الاقتصادية:

الفصل الأول..... الأدبيات النظرية

يقصد بها تحليل جميع العمليات الاقتصادية والمالية التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية مع مختلف الأعوان الاقتصاديين والاجتماعيين والهيئات المالية والإدارية سواء تلك التي تتم مع أطراف خارجية أو تلك التي تتم داخليا¹، ويمكن إظهار مختلف هذه الأحداث في المخطط الآتي:

الشكل رقم (02): الأحداث الاقتصادية والمالية



المصدر: رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2013، ص 160.

2-تبويب العملية المحاسبية²:

يعد التبويب خطوة من خطوات عملية القياس المحاسبي، إذ يتفق المحاسبون على أن العلاقة بين التبويب وعملية القياس المحاسبي هي علاقة مترابطة، إذ يعتبر Devine التبويب ليس فقط خطوة أولية في عملية القياس بل أبعد من ذلك، يعتبرهما مترادفتين فيقول: "الحقيقة التي لا يمكن نكرانها هي أن كل عملية قياس هي في الأصل عملية تبويب"، كما يؤيده الرأي Steven والذي

¹ سي محمد لخضر، أسس وقواعد التقويم المحاسبي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر بباتنة، الجزائر، 2016/2017، ص 83.

² محمد مطر، مرجع سابق، ص 118.

الفصل الأول♦.....♦ الأدبيات النظرية

يدعو إلى استخدام مصطلح القياس بدلا من مصطلح تبويب بقصد إبراز البعد القياسي لعملية التبويب حيث يقول: "يعتبر التبويب العملية الأساسية في القياس"، كما سارت جمعية المحاسبة الأمريكية في نفس الاتجاه والموجود في تقاريرها رغم أن التبويب لا يستخدم الأرقام في عملية القياس.

- عملية التبويب تعتبر جزء من عملية القياس المحاسبي، أو خطوة من خطواته؛

-هناك اختلاف واحد بين عملية القياس والتبويب وهو في نوع المقياس المستخدم، وهو أن التبويب يستخدم المقياس الاسمي بينما القياس فيستخدم المقياس النسبي.

3-تشغيل البيانات المحاسبية:

تتمثل عملية التشغيل في احتساب وتحميل وتجميع وتحليل البيانات والتي تعد مدخلات النظام المحاسبي حيث تعتبر هذه العملية صلب عملية القياس المحاسبي إذ لا يمكن التوصل إلى نتائج عملية القياس المحاسبي (مخرجات) إلا بعد تشغيل مختلف البيانات المحاسبية ومعالجتها¹.

ومن هنا يمكن أن نلخص خطوات عملية القياس المحاسبي في تحليل الأحداث وتبويبها (مدخلات) ومعالجتها للوصول إلى مخرجات هذه العملية (القوائم المالية).

المطلب الثالث: أساليب ونظم القياس المحاسبي

الفرع الأول: أساليب القياس المحاسبي

تنحصر أساليب القياس المحاسبية في ثلاثة أنماط وهي أساليب القياس المباشرة، أساليب القياس غير المباشرة وأساليب القياس التحكيمية، ويتوقف استخدام أحد هذه الأساليب على الهدف المنتظر من عملية القياس، وهذه الأساليب كالآتي:

1- أساليب القياس المباشرة: باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس، تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف

¹ صافو فتيحة، أبعاد القياس والافصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائي في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2015/2016، ص 102.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

الشخصي على اختلاف الأسلوبين الآخرين اللذين يفتقدان لإجراءات أو معايير محددة تؤدي إلى نتائج واحدة بين مختلف المحاسبين.

الفرع الثاني: نظم القياس المحاسبي

تتعدد نظم القياس مع تعدد الطرق التي يتم بها تعيين (مطابقة) الأرقام لملاحظات عالم الواقع، ويمكن التمييز بين نظم القياس المحاسبي من خلال الخصائص الميمنة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (01): نظم القياس المحاسبي

اسم النظام	خصائص النظام	العملية التجريبية الأساسية
اسمي	لا ترتيب ولا مسافة ولا نقطة أصل	تحديد تساوي الأشياء أو الخصائص
ترتيبي	يوجد ترتيب ولكن لا يوجد تحديد مسافة أو نقطة أصل متميزة	تحديد القيم الأكبر من والأقل من
فتري	يوجد ترتيب وتحديد للمسافة ولكن لا يوجد نقطة أصل متميزة	تحديد تساوي الفترات أو الفروق الفاصلة بين الأشياء أو الخصائص
نسبي	يوجد ترتيب ومسافة ونقطة أصل متميزة هي الصفر	تحديد تساوي النسب بين قيم الأشياء أو الخصائص

المصدر: عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 65.

وفيما يلي سنتناول شرح لخصائص هذه الأنظمة:

1- نظم القياس الاسمية: تستخدم الأرقام في القياس الاسمي كأسماء لتمييز العناصر، وهذا بغرض تبويب وتصنيف المفردات وكمثال على ذلك دليل الحسابات للوحدة المحاسبية، وتعيين أرقام للعناصر يجب أن يخضع لقاعدة أساسية.

ويعد القياس الاسمي أقل نظم القياس قوة، حيث أنه لا يوفر معلومات عن ترتيب العناصر والمسافات القائمة بينها، كما أنه ليس له نقطة أصل حسابية وبالتالي لا يمكن إجراء أي عمليات رياضية على ناتج هذا النظام سوى عدد الحالات التي تنتمي إليها كل مجموعة، أي تحديد أي الفئات

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

التي يوجد بها أكبر عدد من العناصر، ويمكن أن يستخدم لذلك المنوال كأحد مقاييس النزعة المركزية¹.

2- نظم القياس الترتيبية: يتم ترتيب الأشياء أحياناً وفق خاصية معينة أو أفضلية معينة²، وفقاً لهذا النظام يستخدم الأرقام والرموز لبيان العناصر أو الخصائص تجاه بعضها البعض، ويشمل هذا النظام خاصية الترتيب الطبيعي للعناصر إذا توافرت بيانات عن القيم الأكبر والقيم الأقل، مثلاً: إذا كان (أ) أكبر من (ب)، وكان (ب) أكبر من (ج)، فإن (أ) أكبر من (ج)

(أ) < (ب) < (ج) أو (49) < (31) < (9) وهكذا

وفي مجال المحاسبة يستخدم النظام الترتيبي في ترتيب أصول الميزانية حسب درجة سيولة كل أصل بالنسبة للأصول الأخرى.

وهذا النظام يشمل خاصية الترتيب الطبيعي بالإضافة إلى خاصية التمييز التي ترتبط بالنظام الاسمي، بحيث لا يحدد ولا يشترط أن تتساوى الفروق بين المراتب والأرقام، وبالتالي فإن هذا النظام يوفر لنا ترتيب العناصر فقط فالتحليل الذي يمكن إجراؤه هو الوسيط كمقياس للنزعة المركزية لأنه يختص بتحديد وضع كل عنصر بالنسبة للعناصر الأخرى في المجموعة³.

3- نظم القياس الفترية: يستخدم هذا النظام الأرقام لتعكس الفروق بين العناصر بدءاً من نقطة الصفر، ويقصد بنقطة الصفر هي نقطة انعدام محتوى العنصر من الخاصية محل القياس وبالتالي يمكن تحديد فترات متساوية بين العناصر.

ويمتلك هذا النظام قوة كل من النظامين الاسمية والترتيبية بالإضافة إلى شموله لخاصية تساوي الفترات. ويعد اختيار نقطة الأصل على أساس تحكيمي بحث، وعليه فإن هذه الخاصية التحكيمية في اختيار نقطة الصفر تحد من استخدام خاصية النسب في القياس الفترية. ويمكن لهذا النظام استخدام أدوات احصائية أقوى من النظم السابقة للتعبير عن النزعة المركزية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري لقياس التشتت، وفي مجال المحاسبة يستخدم القياس الفترية للتعبير عن سلوك التكاليف شبه المتغيرة.

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص ص 65-66.

² طلال الججاوي، سالم الزويبي، مرجع سابق، ص 31.

³ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص ص 66-67.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

4- نظم القياس النسبي: يستخدم هذا النظام الأرقام لتعكس النسب بين قيم العناصر وذلك نتيجة استخدام نقطة الأصل المطلقة أي عند نقطة الصفر الطبيعي، وعلى ذلك يتمتع هذا النظام بخواص النظم السابقة بالإضافة إلى خاصية الصفر فهو إذا يعتبر أقوى نظم القياس المتاحة، والشئ الوحيد التحكيمي (غير الطبيعي) فيه هو اختيار وحدة القياس، ونجد أن هذا النظام يمكننا من استخدام جميع الأساليب الاحصائية يشترط ثبات وتجانس وحدة القياس المستخدمة.

المطلب الرابع: مبادئ القياس المحاسبي

تعتمد المحاسبة على مجموعة من المبادئ التي تعد القواعد والأسس التي توجه المحاسبة، ومن بين المبادئ هناك مبادئ متعلقة بالقياس المحاسبي، والتي يمكن التطرق إليها في هذه النقاط:

الفرع الأول: مبدأ التكلفة التاريخية

التكلفة التاريخية هي تسجيل الأصول بالتكلفة الفعلية لاقتناء الأصول، وهي التكلفة الحقيقية في تاريخ الاقتناء¹، وتبقى مسجلة في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة إلى حين التخلص منها عن طريق البيع أو الاهتلاك أو النفاذ².

فمبدأ التكلفة التاريخية يعتمد على الأسلوب التقليدي للقياس المحاسبي المبني على أساس التكلفة الفعلية التي تحققت في تاريخ حصولها على الأصول الثابتة وحيازتها بمعزل عن قيمتها الحالية في السوق، ومن مميزات هذا المبدأ اعتماده على قياس الموارد والتدفقات الداخلة والخارجة على أساس التكلفة الأصلية للحدث بمعزل عن التقلبات عن المستوى العام والخاص للأسعار، وذلك دون الأخذ بالحسبان التغيرات التي تؤثر عن القوة الشرائية للنقود³.

ويراعى في تحديد التكلفة التاريخية ثلاثة معايير هي⁴:

¹ ويجانت، كيسو وكميل، ترجمة مصطفى محمد أبو عمارة ونزار بن صالح الشويمان، مبادئ المحاسبة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2015، ص46

² مجبور جبري النمري وآخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، مكتبة الملك فهد الوطنية، السعودية، 2011، ص 24.

³ سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية، الأردن، 2009، ص 53.

⁴ رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2013، ص 167.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

الفرع الثاني: مبدأ تحقق الإيراد

وفقاً لهذا المبدأ يشترط أن يكون الإيراد عبارة عن تدفق مالي أو نقدي داخلي ويقابله تدفق سلعي أو خدمي خارجي، كما يجب أن يكون ناجماً عن انجاز بعض العمليات الأساسية.

إن القاعدة العامة لتحقيق الإيراد تشمل على اكتساب الإيراد والقدرة على قياسه محاسبياً، ويتحقق ذلك من خلال:

- الإيراد يتحقق قبل البيع ويتضمن ذلك نشاط التشييد والمقاولات؛
- الإيراد يتحقق بعد الانتهاء من الانتاج ومن الممكن تحقيقه قبل اتمام اجراءات البيع؛
- الإيراد يتحقق عند التحصيل النقدي¹.

الفرع الثالث: مبدأ المقابلة

يطلق عليه مبدأ تغطية النفقات أو مبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات، ووفقاً لهذا المبدأ يجب أن تتضمن النفقات جميع النفقات المتعلقة بالفترة المالية بغض النظر عن واقعة السداد، كما يجب أن تتضمن الإيرادات جميع الإيرادات المتعلقة بنفس الفترة المالية بغض النظر عن واقعة التحصيل².

الفرع الرابع: مبدأ الإفصاح التام

وهو أحد الأركان الرئيسية للإعلام المحاسبي، ويعني تزويد المستخدمين الخارجيين بالمعلومات المفيدة لغرض اتخاذ القرارات الاقتصادية، وهذا يتطلب الإفصاح السليم عن البيانات المالية وغيرها من المعلومات الملائمة³.

المطلب الخامس: التحيز في القياس المحاسبي

يعد التحيز في القياس المحاسبي من القيود التي تحد من أداء وظيفة المحاسبة التي تقوم على توفير معلومات تتميز بالموضوعية وتقديمها لمستخدميها لاتخاذ القرارات الرشيدة.

¹ سيد عطاء الله السيد، مرجع سابق، ص 54-55.

² محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص 41.

³ رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، دار إثراء للنشر، الأردن، 2009، ص 31.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

حيث تقول الجمعية الأمريكية المحاسبية AAA بأن: "وجود التحيز الذي ربما يخدم حاجات مجموعة واحدة من مستخدمي القوائم المالية لا يمكن أن يفترض على أنه يساعد مصالح الآخرين أو حتى يترك مصالح الآخرين بدون ضرر"¹.

فالتحيز يتمثل في عدم الحياد وإدخال الأحكام الشخصية في تعيين نتائج القياس المحاسبي فهو يخدم مصلحة جهة معينة على حساب مصالح الآخرين.

الفرع الأول: مصادر تحيز القياس المحاسبي

يقسم التحيز حسب مصدره إلى ثلاثة أنواع:

1- تحيز قواعد القياس المحاسبي: تتمثل قواعد القياس المحاسبي في مجموعة المفاهيم والمبادئ والفروض والأعراف التي تحكم عملية القياس المحاسبي مثل: مبدأ التكلفة التاريخية، فرض ثبات وحدة النقد....، إذ يعد مصدر التحيز خاص بالنظام المحاسبي ولا يتدخل دور المحاسب في هذا النوع من التحيز، ومن مظاهر تحيز هذا النوع وهو تحيز القياس الموجود بالقوائم المالية والمعدة في فترات التضخم والانكماش طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية²

2- تحيز الشخص القائم بعملية القياس: المتمثل في كل أنواع التحيز المرتبطة بأسبابه بالقائم بعملية القياس وعلى أساس تمتع نظام القياس المحاسبي يتمتع بالموضوعية لكن المحاسب في هذه الحالة سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس مثلاً إذا كلفت مجموعة من المحاسبين لتحديد قيمة قسط الاهتلاك لأصل ثابت وفق قاعدة قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلاً، في هذه الحالة تم الاتفاق على طريقة واحدة إلا أنه سيتم التوصل إلى نتائج قياس مختلفة الخاصة بقيمة قسط الاهتلاك وعند تحليل سبب الاختلاف والتحيز في القياس من قبل المحاسبين نجده في استخدامهم لطريقة القياس فقد يكون الاختلاف مثلاً في تقدير العمر الإنتاجي للأصل³.

3- التحيز المشترك: وهو التحيز الذي يشارك في نشوئه المحاسب أي القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة بمعنى تكون درجة الموضوعية لكلا العنصرين ناقصة وهذا يحدث عندما لا

¹ طلال الججاوي، سالم الزوبعي، مرجع سابق، ص 66.

² محمد مطر، مرجع سابق، ص 135.

³ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 141.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

يتصف المحاسب بالموضوعية الكاملة ويستخدم قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة وهذا ما يؤثر على القوائم المالية بفعل التحيز الذي سببه المحاسب لسوء استخدامه لقاعدة القياس مثلاً¹.

الفرع الثاني: أشكال تحيز القياس المحاسبي

هناك عدة أشكال لتحيز القياس المحاسبي منها:

1-الموضوعية: يأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية، عندما يكون عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، يمكن أن ينعدم تحيز القياس المحاسبي بشكل موضوعي في حالة واحدة فقط هي متى تمتع كل من المحاسب وقواعد القياس بالموضوعية الكاملة².

وتتمثل الموضوعية الكاملة في القياس عندما تتوفر فيها الشروط الآتية³:

-لا يعتمد على شخصية القائم بالقياس؛

-يتوافر دليل إثبات يمكن التحقق منه؛

-يمكن التوصل إليه من قبل أي محاسب؛

-لا يختلف عليه المحاسبين كثيراً.

من خلال هذه الشروط نجد بأن الموضوعية تتوفر في حالة القياس بالتكلفة التاريخية ونقل إلى أن تنعدم في حالة القياس بالقيم الجارية.

2-المواءمة: "ويكون عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات مستخدم هذه القياسات عند استخدامها في غرض معين، اذ يقاس تحيز المواءمة بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم المعلومات المحاسبية والمالية من مخرجات عملية القياس فكلما زادت استفادته من المعلومات كلما نقص تحيز المواءمة والعكس بالعكس.

¹ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 141.

² سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 184.

³ طلال الججاوي، سالم الزوبعي، مرجع سابق، ص 70.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

المبحث الثاني: جودة المعلومة المالية

يعد القياس مرحلة مهمة في المحاسبة وتعد مخرجات القياس أي ما تسمى بالمعلومات المحاسبية والمالية أهم لمستخدميها بحيث يتم الاعتماد عليها إذا كانت ذات جودة عالية وهذا ما تعطي ثقة لدى المستخدمين وتكون أكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، ولهذا يجب التعرف على مفهوم الجودة في المعلومة المالية.

المطلب الأول: مفهوم المعلومة المالية

الفرع الأول: المعلومة المالية

قبل البدء في تعريف المعلومة المالية نولي الإشارة إلى أن الحصول على البيانات توصلنا إلى المعلومة ومن هنا يمكن تعريف البيانات بأنها: حقائق مجردة تعبر عن حدث أو أحداث معينة ببيئة رموز أو حروف أو أرقام أو رسوم بيانية، تكون بصيغة غير مرتبة (طبقاً للاستفادة المطلوبة من استخدامها) يتم جمعها أو الحصول عليها من مصادر مختلفة بهدف تحويلها إلى معلومات يمكن الاستفادة منها بعد إجراء العمليات اللازمة عليها وترتيبها، فهي المادة الخام (الأساسية) اللازمة لإنتاج المعلومات، وهناك أمثلة كثيرة على البيانات في الحياة العملية منها: أرقام الإنتاج ، أرقام المبيعات، أرقام المخزون ، الإحصاءات المختلفة (أرقامًا وخرائط ورسومًا بيانية).¹

يعرف الشيرازي المعلومات المالية على أنها: هي كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في التقارير المالية المقدمة للجهات المحاسبية في خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً.²

إن الوظيفة الرئيسية لمهنة المحاسبة هي إنتاج معلومات مالية وتقديمها إلى فئات مختلفة من يعتمدون عليها لاتخاذ قرارات اقتصادية هامة ولكي تكتسب هذه المعلومات درجة عالية من الثقة فإنه يوجد اتفاق عام نحو:

- ضرورة اتباع تطبيق ومبادئ وأسس محاسبية مقبولة؛

¹ قاسم الحبيطي و زياد السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للنشر، العراق، 2003، ص 26.

² عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 144.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

- ضرورة خضوع التقارير المحاسبية والتي تحتوي على المعلومات المالية المراجعة وفحص من جانب المدققين الذين يعبرون عن رأيهم في تلك التقارير المحاسبية¹.

الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المالية

تمثل الخصائص النوعية للمعلومات المالية معايير أساسية للاسترشاد بها في الحكم على مدى كفاءة وفعالية تلك المعلومات وجودتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها في أداء دورها في اتخاذ القرارات²، وما أدى إلى التنوع في الخصائص هو تعدد مستخدمي المعلومات واختلاف طبيعة استخدامهم، كما أن لتعدد الخصائص أثر كبير في تطور الكثير من المفاهيم والمبادئ المحاسبية، فهي نتاج تفاعل المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة في الواقع العملي، حيث تعكس مضمون هذه المبادئ والقواعد وتعكس أيضا العديد من العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على اختيار الإدارة للسياسات والمبادئ المحاسبية³. وتتمثل هذه الخصائص حسب مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في:

1- الملائمة: ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية قادرة على التأثير في القرار، فإذا لم يكن للمعلومات أي تأثير على قرار معين، فإنها تكون غير ملائمة لهذا القرار. ولكي تكون المعلومات المحاسبية ملائمة فإنها يجب أن تساعد متخذ القرار على تحسين قدرته على التنبؤ أي أن تكون للمعلومات قيمة تنبؤية⁴.

وتعني أيضا خاصية الملائمة أن تكون المعلومات المالية المعروضة على صلة بالقرار الذي سيتم اتخاذه، وبالتالي تأثيرها عليه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية الحاضرة والمستقبلية، أو تصحيح ما تم تقييمه سابقا واتخاذ القرارات بناء على ذلك، فتكون المعلومات ملائمة طالما أن لها القدرة على التأثير على القرارات وعلى صلة بها⁵. ومن أجل تحقيق خاصية الملائمة يجب توفر ثلاثة خصائص هي: القيمة التنبؤية، والتقييم الارتدادي (التأكيدي) والتوقيت المناسب.

¹ عوض الله جعفر أبو بكر، أهمية وجود الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، المجلد 12، مجلة العلوم والتقانة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، ص 114.

² كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص 294.

³ معراج هوري، حديدي آدم، مدخل إلى محاسبة القيمة العادلة، دار كنوز المعرفة للنشر، الأردن، 2017، ص 210.

⁴ يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، بدون دار نشر، الطبعة الثانية، 2014، ص 46.

⁵ خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء للنشر، الأردن، 2008، ص 51.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

فحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن يكون لها قيمة تنبؤية وقيمة تأكيدية، إن الدورين التنبؤي والتأكيدي للمعلومات متداخلان. وغالباً ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي ومسائل أخرى تهتم المستخدمين مباشرة، مثل أرباح الأسهم ومدفوعات الأجور وتحركات أسعار الأوراق المالية، ومقدرة المنشأة على مواجهة التزاماتها عندما تصبح مستحقة¹.

التوقيت المناسب: ويقصد به تقديم المعلومات في حينها بمعنى يجب إتاحة معلومات المحاسبة المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها، فهي تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها، كما تفقد فعاليتها في اتخاذ قرارات على أساسها إذا تراخى في تقديمها لفترة طويلة بعد وقوع الأحداث².

2- قابلية المعلومات للفهم: وهي تعد الخاصية الأساسية المتعلقة بمتخذي القرار "اذ لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم من ناحية أخرى³.

3- الموثوقية: ينص مجلس معايير المحاسبة الدولية المتعلقة على أنه "لكي تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون ذات صلة باحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات"⁴.

وحق تكون المعلومات مفيدة، يجب أن تكون موثوقة، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول⁵. وتتكون هذه الخاصية بثلاث خصائص فرعية⁶:

¹ رضا ابراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية،

المجلد 46، العدد 2، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، 2009، ص 34.

² سيد عطا الله السيد، مرجع سابق، ص 110.

³ سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر، الأردن، 2009، ص 111.

⁴ Jacques Richard, Christine Collette, **comptabilité générale, système français et norme ifrs**, 8^e édition, dunod, Paris, 2008, P59

⁵ رضا ابراهيم صالح، المرجع أعلاه، ص 35.

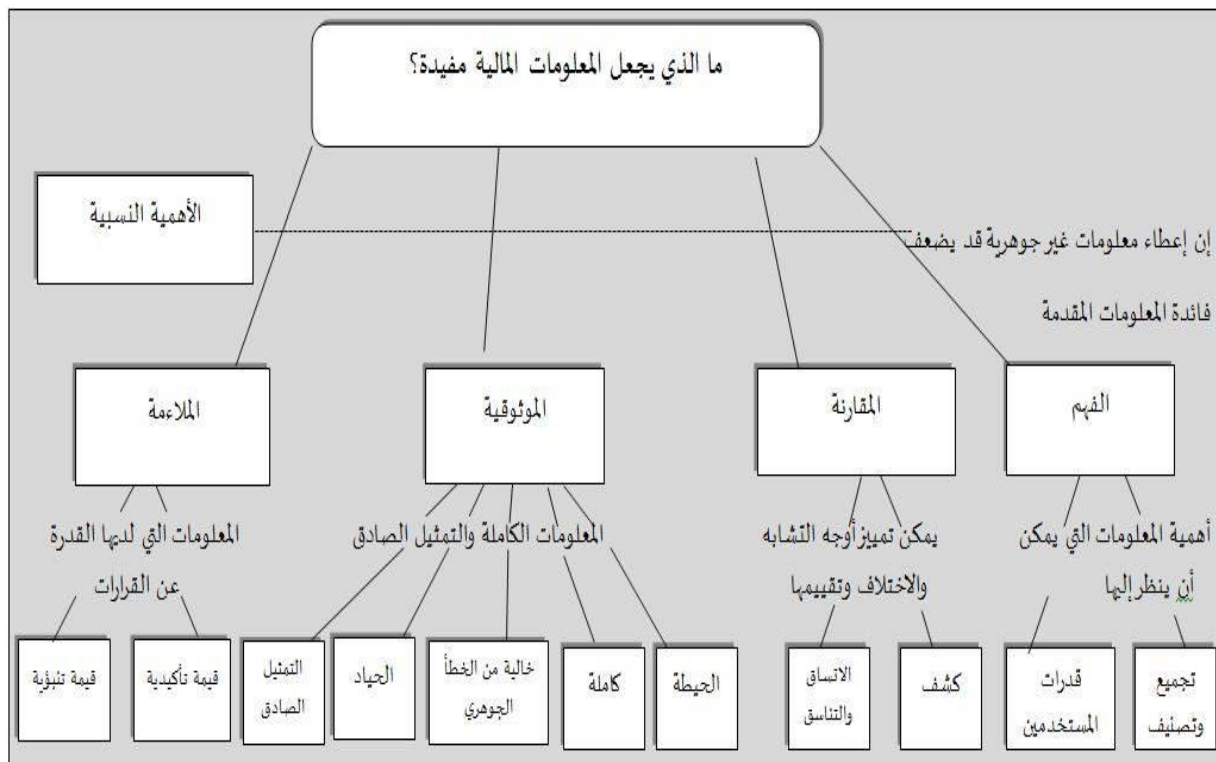
⁶ رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 76-79.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

- وجود طريقة مقنعة للتغيير؛
- أن يتم الافصاح التام عن آثار التغيير في القوائم المالية؛
- أن يستمر في تطبيق الطرق الجديدة¹.

ويمكن تلخيص الخصائص النوعية للمعلومة المالية في الشكل الآتي:

الشكل رقم (03): الخصائص النوعية للمعلومة المالية



المصدر: Richard Lewis and David Pendrill, **Advanced Financial Accounting**, seventh edition , Pearson Education Limited, England, 2004, p 16.

الفرع الثالث: الغرض من الخصائص النوعية للمعلومة المالية²

إن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تساعد في الإجابة على الكثير من التساؤلات (لتقييم عنصر من الكشوف المالية وتقديم معلومات عنه نأخذ بالتكلفة التاريخية أم بالقيمة العادلة؟ أي من طرق الاهتلاك نستعمل؟ متى تعتبر تكاليف البحث والتطوير كأصل، ومتى تكون

¹ كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص 296.

² نوي الحاج، مقارنة جودة المعلومة المحاسبية في النظام المحاسبي المالي الجزائري، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 09، جامعة حسينية بن بوعلي بالشلف، 2013، ص 39.

الفصل الأول ————— ♦ الأدبيات النظرية

المطلب الثالث: الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية

الفرع الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

المبحث الثالث: القياس المحاسبي في ظل التضخم

في ظل المشاكل الاقتصادية التي تحيط بمهنة المحاسبة من بينها الارتفاع المستمر في الأسعار، فمهنة المحاسبة تسعى إلى العمل دائماً على تطوير وظيفة القياس المحاسبي من خلال البحث على إيجاد بديل مناسب للقياس المحاسبي الذي يكون أكثر ملائمة ويوفر معلومات ذات نوعية جيدة في ظل التغيرات في الأسعار لتلبية مستخدمي المعلومة.

المطلب الأول: التضخم، مفاهيم وأنواع

الفرع الأول: تعريف التضخم

اختلفت التعاريف الخاصة بالتضخم بين المفكرين والعلماء باختلاف المقصود منه والزمن الذي وقع فيه.

يقول د. غازي: أن التضخم قبل الحرب العالمية الأولى يقصد به إصدار النقود الاعتبارية بصفة مطلقة دون النظر إلى عوامل أخرى كوجود تعطيه لهذه النقود الصادرة، غير أن هذا التعريف تغير منذ وبعد الحرب العالمية الثانية إذ يقصد به فائض النقد على فائض السلع والخدمات بصورة دائمة ومستمرة¹.

ومن هذه الفترة أصبحت معظم التعاريف تتضمن ارتفاع المستوى العام للأسعار وانخفاض قيمة النقد، ومن أبرز التعاريف لهذه الظاهرة: التضخم هو الحالة التي تأخذ فيها قيمة النقود بالانخفاض أي عندما تأخذ الأسعار بالارتفاع²، كما عرف بأنه عبارة عن كمية كبيرة من النقود تطارد كمية قليلة من السلع³.

نرى بأن هذه التعاريف تتفق مع النظرية الكمية في تحديد التضخم إذ تركز على أن الزيادة في كمية النقود تقابلها ارتفاع في المستوى العام للأسعار مع افتراض ثبات المتغيرات الأخرى في المدى القصير.

¹ غازي حسن عناية، التضخم المالي، مؤسسة شباب الجامعة، السعودية، 2006، ص 9 – 10.

² خليفي عيسى، التغيرات في قيمة النقود الآثار والعلاج في الاقتصاد الإسلامي، دار النفائس للنشر، الأردن، 2011، ص 126.

³ السيد محمد الملط، نقود العالم متى ظهرت؟ ومتى اختفت؟، الهيئة المصرية العامة للكتاب، مصر، 1993، ص 94.

الفصل الأول —————. الأدبيات النظرية

وهذه العيوب في التكلفة التاريخية ظهرت بعدما انخفضت القدرة الشرائية لوحدة النقد، فالفكر المحاسبي جاء بمجموعة هائلة من البدائل للتكلفة التاريخية وهذا من أجل إعطاء صورة صادقة للقوائم المالية.

المطلب الثالث: بدائل القياس المحاسبي

الفرع الأول: تعريف بدائل القياس المحاسبي

بدائل القياس المحاسبي هي مبادئ وأسس وقواعد وممارسات تطبقها المؤسسة في إعداد وعرض القوائم المالية وكذلك في إجراء المعالجات للعمليات المحاسبية¹.

ويعرفها الشيرازي بأنها: مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها المؤسسة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية ويقصد بأدوات التطبيق العملي تلك القواعد والأسس والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال محدد².

الفرع الثاني : عرض بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم

هناك مجموعة كبيرة من البدائل واختلاف مسمياتها إلا أننا قمنا بإيجازها على النحو التالي:

1-التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى العام للأسعار: ظهرت هذه الطريقة نتيجة التغير في الأسعار (ارتفاع أو انخفاض) ومن مسمياتها طريقة المستوى العام للأسعار، طريقة محاسبة وحدة النقد الثابتة والتي يقصد بها (التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد المستخدمة في التعامل)³.

وقد تطورت هذه الطريقة من قبل معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز بإصدار البيان المؤقت للممارسة المحاسبية الموحدة رقم 7 (ssap-7) المعنون "المحاسبة المتعلقة بالتغيرات في القوة الشرائية للأموال"، في ماي 1974⁴.

¹ خالد جمال الجعارات ، مرجع سابق، ص 184.

² عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 101.

³ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 490.

⁴ Directorate of Distance Education, Accounting Theory, Maharshi Dayanand University , New Delhi, 2004,P 342.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

المصدر: كمال الدين الدهراوي، مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002، ص 155.

✚ مداخل التكلفة الجارية:

هناك عدة طرق لحساب التكلفة الجارية، أهمها:

1- التكلفة الاستبدالية: عرفت على أنها المبلغ النقدي أو ما يماثله للحصول على نفس الأصل أو أصل مكافئ¹، كما عرف على أنه السعر الجاري لشراء أصل مماثل للأصل الذي تملكه المنشأة من حيث العمر والانتاجية². هناك ثلاثة استخدامات للتكلفة الاستبدالية يبينه الجدول أدناه:

الجدول رقم (04): استخدامات التكلفة الاستبدالية

المفهوم	التكاليف
المبلغ النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول على أصل مماثل للأصل الموجود بالمؤسسة.	تكلفة إعادة انتاج الأصول
المبلغ النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول على أصل مكافئ أو معادل في سوق الأصول المستعملة وله نفس العمر الإنتاجي للأصل الموجود، دون اعتبار التغير التكنولوجي.	تكلفة استبدال الأصول بأصول مكافئة
المبلغ النقدي أو ما يماثله واللازم للحصول -شراء أو انتاجا- على أصل جديد أو مجموعة من الأصول تعكس التطورات التكنولوجية الحديثة دون اعتبار للأصول الموجودة.	تكلفة استبدال الأصول بأصول جديدة

المصدر: رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، الأردن، 2003، ص ص 114-115.

ولتطبيق التكلفة الاستبدالية يتطلب وجود سوق منتظمة تتوفر فيها أسعار ومواصفات كافة الأصول، إذ نجد بعض الأصول تتوفر بها هذه الأسواق كالأراضي والمباني والسيارات، وبينما يوجد العديد من الأصول لا تتوفر بها أسواق منتظمة فيتم الاستعانة بلجان فنية متخصصة للتقدير³.

¹ رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص 114.

² عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 532.

³ علي المعموري، محاسبة القيمة العادلة شريك استراتيجي لتحقيق النظرة الصحيحة والصادقة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 16،

تصدر عن جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 2008، ص 231.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

2- صافي القيمة البيعية: يمثل صافي القيمة البيعية NRV أو ما يسمى بسعر الخروج الجاري وهو المبلغ النقدي الذي يمكن الحصول عليه حالياً، إذا بيعت الأصول بقيمتها السوقية مطروحا منها المصاريف الادارية والمالية والبيعية اللازمة لإتمام عملية البيع. فالمقصود بأسعار الخروج الجارية هي:

- أن أسعار البيع بشروط عادية مألوفة وليس البيع تحت ظروف تصفية قسرية؛
- أن أسعار البيع هي الأسعار السائدة في تاريخ القياس (الأسعار الحالية)، أما إذا كانت أسعار متوقعة مستقبلا فيطلق عليها قيمة الخروج المتوقعة وهي تشير إلى إجراءات البيع المستقبلية¹.

✚ خصائص صافي القيمة البيعية: تتمثل مميزات هذا النموذج فيما يلي²:

- ❖ ملائمة لأغراض اتخاذ القرارات حسب Sterling and Chambers؛
- ❖ يوفر للمستعملين معلومات أفضل لتقييم السيولة؛
- ❖ يمكن المؤسسة من التكيف مع المؤثرات الاقتصادية المتغيرة؛
- ❖ يعتبر وسيلة لتقييم مخاطر الانخفاض، ذلك كون أن الادارة تملك خيار بيع الأصل؛
- ❖ غياب الأسواق الجاهزة خاصة بالنسبة للأصول الثابتة؛
- ❖ لا يتماشى هذا النموذج مع مفهوم المحافظة على رأس المال المادي لأن هذا الأخير يعتمد على فرضية الاستمرارية وليس التصفية.

بالإضافة إلى الخصائص أعلاه قدم الشيرازي الخصائص التالية لهذا النموذج³:

- أسعار البيع هي أساس التقييم المستخدم؛
- فرض ثبات القوة الشرائية للنقود (وحدة القياس)؛
- عدم الاعتماد على التحقق المحاسبي؛
- الفصل بين دخل النشاط الجاري (المعتاد) وبين مكاسب أو خسائر الحياة.

¹ رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، مرجع سابق، ص 141.

² سي محمد لخضر، مرجع سابق، ص 144 - 145.

³ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 521.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

ويتم وفق هذا النموذج إعادة تقدير كافة الأصول بالقيمة البيعية الصافية وفي حالة عدم إمكان تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق يتم الاعتماد عادة على أحد هذين البديلين:

✓ استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار، محتسبة إما من قبل هيئات خارجية أو ضمن المؤسسة؛

✓ أو استخدام الخبرة المهنية في التقدير.

وبالمقارنة بين التكلفة الاستبدالية وصافي القيمة البيعية، يفترض أنهما متساويان لكن ذلك لا يتحقق إلا في ظل شروط مثالية وهي:

❖ هناك عدد كبير من الأصول المماثلة في سوق واحد، وأن أسعار السوق معروفة بالنسبة للأصول الجديدة والمستعملة؛

❖ تتمتع المؤسسة بحرية اتخاذ القرار بيعاً وشراءً في هذا السوق؛

❖ يجب أن لا تكون هناك تكاليف نقل أو تركيب ضمنية سواء أكانت في عملية شراء أم بيع الأصل المعني¹.

3- القيمة الحالية: تقوم هذه الطريقة على احتساب القيمة الاقتصادية للأصل، وذلك عن طريق التنبؤ بصافي الإيرادات التي يحققها الأصل خلال حياته الانتاجية، ثم اختيار معدل فائدة مناسب من أجل حسم تلك التدفقات النقدية المتوقعة، والمبلغ الناجم عن ذلك هو القيمة الحالية لهذا الأصل². وهي تعبر عن القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية (داخلية وخارجية) لأصل أو مجموع أصول أو لكل أصول المؤسسة، ويتم احتساب القيمة الحالية بخصم التدفقات النقدية المستقبلية باستخدام معدل عائد ملائم خلال فترة زمنية محددة³.

ولاحتساب القيمة الحالية بشكل دقيق وموضوعي يجب أن تتوفر أربعة متغيرات أساسية هي:

● التدفقات النقدية المتوقعة من استخدام أو استنفاد الأصل؛

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2012، ص ص 415-416.

² نفس المرجع أعلاه، ص 414.

³ محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 431.

الفصل الأول... الأدبيات النظرية

- توقيت تلك التدفقات النقدية؛
- عدد السنوات للعمر الإنتاجي الباقي للأصل؛
- معدل الخصم الملائم.

ومما سبق بعد عرض مداخل التكلفة الجارية يمكن تلخيصها في الشكل الآتي:

الشكل رقم (04): مداخل التكلفة الجارية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على ما جاء في الدراسة.

الفرع الثالث: القيمة العادلة

تنبع فكرة القيمة العادلة من أن هناك تغييرات طرأت على البيئة الاقتصادية خلال العقدين الماضيين، وتشمل ازدياد تقلب الأسعار مثل معدلات الفائدة وأسعار صرف العملات الأجنبية وإدخال المشتقات وغيرها عن الأدوات المالية المعقدة، كل هذه التغييرات في البيئة الاقتصادية خلقت جوا مناسباً لظهور مفهوم القيمة العادلة إلى حيز الوجود¹.

¹ محمد محمود بشايرة، تطبيق المفاهيم المحاسبية للقيمة العادلة في البنوك الأردنية طبقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 24، تصدر عن جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 2010، ص 08.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

- الاعتراف ببند الدخل غير المحققة في قائمة الدخل أو في حقوق الملكية دون وجود عمليات حقيقية قد يفتح المجال للتلاعب.

من خلال ما سبق نرى بأن هذه العيوب التي أخذت على القيمة العادلة في البيئة المحاسبية تشير إلى عدم الفهم أو التطبيق الجيد لهذا النموذج والذي يعد هذا الأخير من أفضل النماذج الذي تنادي به المنظمات المهنية الدولية والذي يحقق ملاءمة في اتخاذ القرارات.

المطلب الرابع: مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة)

إن الجدول قائم في استخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة أيهما الأنسب في إعداد القوائم المالية والتي لكل منها مزاياها وعيوبها، وفي الجدول الآتي سنقوم بمقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من خلال الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للمفاضلة بين البديلين:

الجدول رقم (04): مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث الخصائص النوعية للمعلومات

البيان	التكلفة التاريخية	القيمة العادلة
الملاءمة	عدم صلاحية أسلوب التكلفة التاريخية في ظل التضخم فهي تقدم معلومات غير ملاءمة حيث لا تتمتع بخاصية التوقيت الزمني المناسب، كما أنها ذات قدرة محدودة في مجال التنبؤ والتقييم الارتدادي.	هي الميزة الجوهرية للقياس وفيها للقيمة العادلة لأنها تأخذ التغير في الأسعار في الحسبان فهي بذلك تحقق الوقت المناسب والمقدرة على التنبؤ وكذلك التقييم الارتدادي.
الموثوقية	وهي الميزة الجوهرية التي يتميز بها القياس وفق التكلفة التاريخية لأنها تستند على أحداث واقعية وليست افتراضية، من خلال مستندات تثبت وقوع الحدث المالي، وهذا ما يحول دون التلاعب في قيم الموجودات تحت غطاء الاجتهاد والتقدير الشخصي غير أنها غالبا لا تحقق الصفة الثانوية في الموثوقية وهي الصدق في التعبير.	اتفقت جل المعايير على أن السعر السوقي في السوق النشط هو أفضل مقياس وأكثر موثوقية، لكن المشكل في عدم كفاءة وفعالية بعض أساليب قياس القيمة العادلة على تحقيق خاصية الموثوقية في حالة تعذر الوصول للسعر السوقي.

الفصل الأول —..... الأدبيات النظرية

القابلية للمقارنة	تضعف قابلية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة تبدو مختلفة والعكس.	تحسن إمكانية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة تبدو متشابهة والأشياء غير المتشابهة مختلفة.
القابلية للفهم	المعلومات المبنية وفقا للتكلفة التاريخية تمتاز بسهولة التطبيق والفهم لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية وبالتالي فهي قابلة للتفسير بوضوح.	القيمة العادلة صعبة القياس ويجب توفر شروط لتحديدها، وهي مفهوم حديث النشأة لا يمكن فهمه من قبل جميع المستخدمين.

المصدر: قوادري عبله، أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في مالية محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2017/2018، ص 142.

من خلال الجدول أعلاه، يمكننا أن نستخلص بأنه لا يمكن الاستغناء عن التكلفة التاريخية ولا الاعتماد عليها كلياً أو على القيمة العادلة، وإنما يمكن العمل على الاعتماد المزدوج بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة فلكل أسلوب خصائص تميزه عن الآخر، وبالتالي الواحد يكمل الآخر. وهذا ما اعتمدته مجلس معايير المحاسبة الدولية بعدم إلغاء التكلفة التاريخية وإعطاء مجالا أوسع للقيمة العادلة، فالتكلفة التاريخية لتحقيق درجة عالية من النوعية في المعلومة تتطلب الاستقرار في الأسعار، في حين نجد أن القيمة العادلة مدى تحققها للجودة في المعلومة يعود إلى نشاط وفعالية أسواقها.

الفصل الأول — — الأدبيات النظرية

المبحث الرابع: الجهود الدولية والمحلية في تطوير بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم

اتجهت العديد من دول العالم نحو اعتماد المعايير المحاسبية الدولية وهذا بما يتوافق مع محيطها وبيئتها الداخلية وذلك من خلال تعديل أنظمتها المحاسبية بما تتوافق مع هذه المعايير، والجزائر على غرار غالبية الدول لجأت إلى تطبيق واعتماد نظام محاسبي مالي يتوافق إلى حد ما مع المعايير المحاسبية الدولية لمواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي. ومن هذا المنطلق سنتناول في هذا المبحث القياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، وكذلك القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: القياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية

تسعى الوحدات الاقتصادية لاختيار أساس القياس المحاسبي المناسب لاستخدامه عند إعداد وعرض القوائم المالية ، إلا أن المتبع للفكر المحاسبي يمكن ان يلاحظ وجود بدائل عديدة للقياس والافصاح المحاسبي ، وهذا التعدد يمثل محصلة لعدة عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية وتكنولوجية اكدت التطور المهني للمحاسبة ومن ثم يصعب تحديد وجه واحد لهذا التعدد. ففي عام 1961 قدم Moonitz دراسة بحثية إلى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي باسم "الفروض الأساسية للمحاسبة"، حيث تضمن أحد هذه الفروض بأنه: "يجب إعداد التقارير المالية باستخدام وحدة قياس ثابتة، وفي عام 1965 قدم Chambers نموذجاً مطوراً لتعديل التقارير المالية بأثر التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد يقوم على أساس فكرة التمييز بين العناصر النقدية والعناصر غير النقدية¹. وغيرها من الأساليب والطرق التي جاء بها رواد المحاسبة والتي من شأنها طورت العمل المحاسبي.

نرى أسس القياس التي قدمها مجلس معايير المحاسبة الدولية تتضمن أكثر من بديل لقياس عناصر القوائم المالية وأحيانا أخرى تتعدد لقياس العنصر، ومن الأمثلة على بدائل القياس، تحديد تكلفة المنصرف من المخزون بأساليب عدة مثل الوارد أولاً صادر أولاً (First In First Out) والمتوسط المرجح والتي تحدد تكلفة المخزون المتبقي، علاوة على كل ما يتعلق بتكلفة المخزون يتم مقارنتها بالقيمة القابلة للتحقق للأخذ بالقيمة الأقل.

¹ محمد حلي الجيلاني، مرجع سابق، ص 19.

الفصل الأول-.....الأدبيات النظرية

إلا أن توجه النظام المحاسبي المالي نحو تطبيق القيمة العادلة نجده في المادة السابقة 16: "غير أن بعض الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية"، بمعنى أن هذه العناصر هي حالات خاصة لها قواعد معينة في التقييم والقياس. إذ جاء في نص الفقرة 112 في القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى¹ :

- القيمة الحقيقية أو التكلفة الراهنة؛

- قيمة الانجاز؛

- القيمة المحينة أو قيمة المنفعة .

كما تطرقت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 156/08 لتؤكد ضرورة تقيّد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني² . مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية".

ولقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد الركائز التي يقوم عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة وضرورة توفرها بتوفر شروطها³ :

-تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق؛

- يمكن أن يوجد اعادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون؛

-تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور؛

وعليه ومن خلال ما جاء به النظام المحاسبي فإنه رخص للمؤسسات بعض المعالجات وإعادة تقييم الحسابات وفق القيمة العادلة وذلك لجملة من الأصناف نحددها فيما يلي⁴ :

-الأصول المادية والمعنوية والمالية؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 2008/07/26، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، بتاريخ 2009/03/25، ص 6.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 156/08، مؤرخ في 2008/05/26، مرجع سابق، ص 12.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 2008/07/26، مرجع سابق، ص 87.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 2008/07/26، مرجع سابق، ص 9-56.

الفصل الأول — الأدبيات النظرية

-المخزونات؛

-الإعانات العمومية؛

-الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية؛

-القروض والخصوم المالية؛

-تقييم الأعباء والمنتجات المالية؛

-عقود الإيجار التمويلي؛

-الاقتراضات والديون المماثلة؛

ومن هنا يمكن القول بأن النظام المحاسبي المالي موجه للتطبيق بالقيمة العادلة، ولكن القيمة العادلة في الجزائر تواجه جملة من الصعوبات والعوائق تتعلق بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

• صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية : إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحياسة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية¹؛

• اعتماد القواعد الجبائية على مبدأ التكلفة التاريخية وعدم وجود نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، هذا التحفظ من طرف المشرع الجبائي حول هذا العنصر ربما يرجع حسب رأيهم إلى بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية²؛

• غياب سوق مالية كفؤة: لقد نشأ التطور المحاسبي الدولي نتيجة لعولمة الأسواق المالية النشطة والشمولية المالية، مما جعل تقييم الأسهم ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا. الأمر الذي لا يمكن تحقيقه في حالة الجزائر في غياب مثل هذه السوق، وهذا ما يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المحاسبي المالي³.

¹ عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، تصدر عن جامعة الجزائر، 2009، ص ص13-14.

² جاوحدو رضا و حمدي جلييلة إيمان، مداخلة بعنوان آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أيام 05-06 ماي 2013، جامعة الوادي، الجزائر، ص ص8-9.

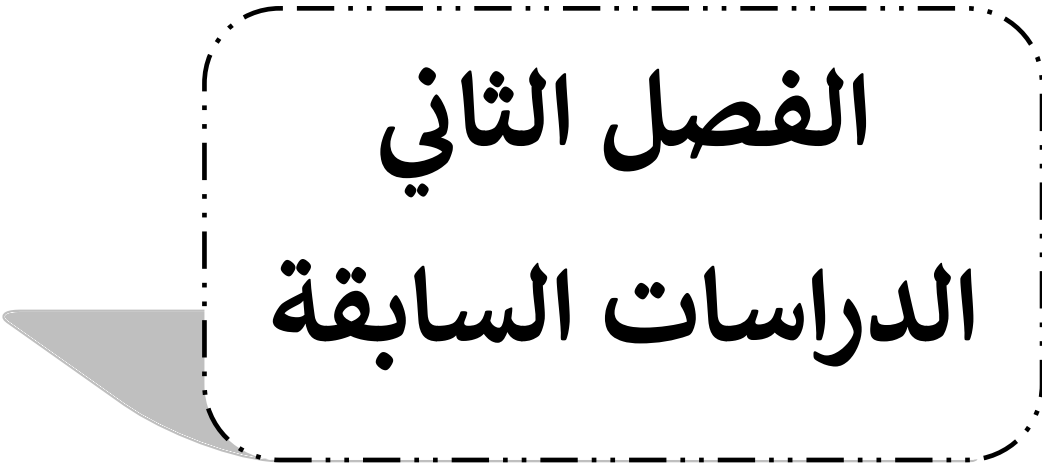
³ عاشور كتوش، مرجع سابق، ص ص13-14.

الفصل الأول..... الأدبيات النظرية

- ضعف المؤسسات المالية و المصرفية و باعتبار أن البنوك هي الركائز الأساسية في السوق المالية فإن ضعفها يؤثر مباشرة على السوق المالي¹؛
- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها².

¹ مراد أيت محمد،، الياس بدوي، رياض زلامي، مداخله بعنوان واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاثة سنوات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي . والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر . 2014ص564.

² العمري أصيلة و بروبة الهام، مداخله بعنوان تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان معلومة محاسبية جيدة وعوائق تكيفها في البيئة (IAS-IFRS-IPSAS) المحاسبية الجزئية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي . والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة ورقلة، الجزائر . 2014 ص321.



الفصل الثاني

الدراسات السابقة

الفصل الثاني → الدراسات السابقة

تمهيد:

سنحاول في هذا الفصل إبراز أهم الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع سواء كان في دول عربية أو أجنبية، خلال فترات زمنية مختلفة وذلك بهدف معرفة النتائج المتوصل إليها. إضافة إلى مقارنتها مع الدراسة الحالية.

كما سيتم إبراز الفرق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة سواء من خلال متغيرات الدراسة، مجتمع الدراسة، كذلك الأداة المستخدمة للتحليل.

الفصل الثاني —————. الدراسات السابقة

المبحث الأول: الدراسات الأجنبية

1- (Karl A. Muller,& others) (2008) (Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versus Fair Value)¹

يقوم البحث بدراسة أسباب وعواقب اختيار شركات العقارات الاستثمارية لاستخدام التكلفة التاريخية أو نموذج القيمة العادلة لحساب أصولها الأولية وهي العقارات. اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: احتمال اختيار الشركة لنموذج القيمة العادلة أعلى عندما تتطلب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً المحلية قبل المعايير الدولية للإبلاغ المالي، أو تسمح بانعكاس قيم عادلة للممتلكات الاستثمارية في الميزانية العمومية من خلال نموذج إعادة التقييم، احتمال أن تختار الشركة نموذج القيمة العادلة هو زيادة حجم وسيولة الأسواق العقارية التي تعمل فيها، احتمال أن تختار شركة نموذج القيمة العادلة هو انخفاض في نسبة أسهمها التي يحتفظ بها المطلعون، احتمال أن تختار شركة نموذج القيمة العادلة هو زيادة نسبة عملياتها الدولية، احتمال أن تختار شركة نموذج القيمة العادلة هو زيادة في التزام الشركة بتقديم تقارير شفافة، احتمال أن تختار شركة نموذج القيمة العادلة هو زيادة القيمة العادلة التي يمكن للشركة الإبلاغ عنها بموجب الـ IAS 40.

ومن النتائج المتوصل إليها: حدوث أسباب ونتائج التباين في خيارات الإبلاغ الخاصة بالشركات عندما يُسمح بمعالجة محاسبية مختلفة من خلال أن الشركات التي تعتمد نموذج القيمة العادلة تبلغ مكاسبها بالقيمة العادلة أكبر من الأرقام المماثلة "كما لو" للشركات التي تختار نموذج التكلفة، هناك أدلة محدودة على أن الشركات التي تختار نموذج القيمة العادلة لديها تباين أقل في المعلومات وسيولة أكبر من تلك التي تختار نموذج التكلفة.

¹ Karl A. Muller,& others, Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versus Fair Value, Working papers, Harvard Business School, March 2008.

الفصل الثاني —————. الدراسات السابقة

2- (David J. Emerson, Khondkar E. Karim, Robert W. Rutledge)(2010) Fair Value Accounting: A Historical Review Of The Most Controversial Accounting Issue In Decades¹:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تاريخ وتطور كيفية تقييم أهم عناصر البيانات المالية للكيان وتقديم تاريخ عن تقييم مكونات القوائم المالية، وتحديد القضايا المعنية. وعلاوة على ذلك، تمت دراسة الانتقادات الموجهة إلى الإجراءات التي تتخذها الهيئات التنظيمية في جهودها الرامية إلى توحيد الممارسات المحاسبية وتحسينها. وعلى وجه الخصوص، تم التركيز على تطور قياسات القيمة العادلة. وتقديم حجج من أجل وضد تنفيذ المحاسبة بالقيمة العادلة. ذكرت لجنة الأوراق المالية والبورصة أن هناك حاجة إلى توجيه "لتحديد القيمة العادلة في الأسواق غير السائلة أو غير النشطة"، قد تكون هناك حجج صحيحة ترد عن المعارضين لمحاسبة القيمة العادلة، ولكن الواقع هو أن الإبلاغ عن القيمة العادلة موجود هنا للبقاء بشكل أو بآخر، وسيتم توسيع نطاقه أكثر. ويتجه هذا المجلس تدريجياً نحو القيمة السوقية العادلة، إن لم يكن ذلك لسبب آخر سوى تعزيز إمكانية المقارنة مع المعايير الدولية. ومع استمرار تضيق الفرق بين مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة والمعايير الدولية، من المرجح أن يستمر استخدام القيمة العادلة في التوسع.

3- (Musa Inuwa Fodio, Yinka Mashood Salaudeen)(2012) COMPARATIVE ANALYSIS OF THE VALUE RELEVANCE OF HISTORICAL COST ACCOUNTING AND INFLATION- ADJUSTED ACCOUNTING INFORMATION² :

تناولت هذه الدراسة الصلة النسبية للقيمة النسبية لمحاسبة التكاليف التاريخية والمعلومات المحاسبية المعدلة حسب التضخم في نيجيريا، وتسهم هذه الدراسة في الهيئة العامة للمعرفة بشأن المحاسبة التضخمية بطريقتين: أولاً تدرس الدراسة متوسط الاختلافات بين النسب

¹David J. Emerson, Khondkar E. Karim, Robert W. Rutledge, Fair Value Accounting: A Historical Review Of The Most Controversial Accounting Issue In Decades, Journal of Business & Economics Research , Vol. 8, No. 4, April 2010.

²Musa Inuwa Fodio, Yinka Mashood Salaudeen, COMPARATIVE ANALYSIS OF THE VALUE RELEVANCE OF HISTORICAL COST ACCOUNTING AND INFLATION-ADJUSTED ACCOUNTING INFORMATION, International Journal of Economics and Management Sciences, Vol. 1, No. 8, 2012.

الفصل الثاني —————. الدراسات السابقة

المالية للتكاليف التاريخية والنسب المالية المعدلة حسب التضخم. والهدف من ذلك هو الكشف عن التشويه الناجم عن المعلومات التاريخية عن التكاليف خلال الفترة التضخمية. ثانياً وتحسب أربعة نسب مالية - عوائد على الأصول، وعائد على حقوق الملكية، وعائد على القيمة السوقية للأسهم، وعائد (بالإضافة إلى الاستهلاك) على القيمة السوقية للأسهم، لكل من البيانات المعدلة حسب التكلفة التاريخية والتضخم.

ومن النتائج المتوصل إليها: أن المعلومات المتعلقة بالتكاليف التاريخية لها قوة تشويه المعلومات المحاسبية المقدمة لصانعي القرار وإن لم يكن ذلك بشكل كبير، أن معلومات التكلفة التاريخية هي أكثر أهمية من المعلومات المحاسبية المعدلة حسب التضخم، أن محتوى المعلومات للبيانات المعدلة حسب التضخم بخلاف البيانات المتعلقة بالتكلفة التاريخية لها سلطة تفسيرية إضافية ذات دلالة إحصائية علاوة على تلك المتعلقة بالتكلفة التاريخية.

أوصت الدراسة بأن يشجع واضعو السياسات في نيجيريا الشركات على تقديم معلومات معدلة حسب التضخم لتكمل بدلاً من أن تحل محل المعلومات المالية التقليدية المتعلقة بالتكاليف التاريخية المقدمة في التقارير السنوية.

4- (Can KAYA Tansel)(2013) Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more "Fair"?¹:

تناولت هذه الدراسة القيمة العادلة مقابل التكلفة التاريخية وأيهما في الواقع أكثر "عدالة"؟، حيث ناقشت الدراسة الطبيعة الغامضة للمحاسبة ذات القيمة العادلة، وأكدت على أهمية المحاسبة التاريخية للتكاليف لتجنب أي أزمة محتملة في المستقبل. من النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن هناك اعتراض كبير من مجتمع الأعمال على محاسبة القيمة العادلة هو عدم وجود رقابة كافية على تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة، ولا سيما في المستويين 2 و3، أحد المفاهيم السيئة السمعة للمحاسبة هو التحقيق وبدون تبادل، فإن أي ربح أو خسارة ستعتبر محتملة. ومن خلال الاعتراف بالمكاسب والخسائر دون تحقيقها فعلياً، في شكل مكسب أو خسارة غير محققة بالتالي حقوق الملكية للمالك سوف تشوه. أوصت الدراسة ببدل محاولات معقولة لتنظيم مستقبل لا لبس فيه لجميع الجهات الفاعلة في العالم المالي من واضعي المعايير إلى المصارف

¹ Can KAYA Tansel, Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more "Fair"?, The Journal of Accounting and Finance, October 2013.

الفصل الثاني —————. الدراسات السابقة

والشركات، وصولاً على وجه الخصوص إلى المستثمرين، على مجلس الإدارة حث الشركات على تنفيذ المزيد من الإفصاحات عن المعاملات بالقيمة العادلة أو على المعاملات التي قد تحدث بالفعل في المستقبل.

5- (Paul Jaijairam) (2013) (Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting)¹:

تناولت هذه الدراسة طريقة المحاسبة ذات القيمة العادلة بالنسبة إلى محاسبة التكاليف التاريخية. وعلى الرغم من أن كلا الأسلوبين يستخدمان على نطاق واسع من جانب الكيانات في حساب دخلها ووضعها المالي، فإن هناك جدلاً بشأن التفوق، وقد يكون اختيار طريقة المحاسبة المناسبة أمراً صعباً، حيث أن هناك مزايا وعيوب لكل منها. من النتائج التي توصلت إليها الدراسة: تعتبر طريقة التكلفة التاريخية سهلة الاستخدام وسهلة الفهم. ومع ذلك، فإن مؤيدي المحاسبة ذات القيمة العادلة يعتبرون محاسبة التكاليف التاريخية أنها تركز على توزيع التكاليف بدلاً من التركيز على قيمة أحد الأصول وخلال أوقات التضخم الكبير، تبقى أسعار الأصول دون تغيير. ووفقاً للكثيرين، فإن محاسبة التكاليف التاريخية لا تعكس الواقع أو الحالة الراهنة للسوق. وحساب القيمة العادلة من ناحية أخرى يقتبس القيمة الحالية للأصول والخصوم وفقاً لظروف السوق. محاسبة القيمة العادلة لديها بعض العيوب مثل الذاتية والتعقيد.

المبحث الثاني: الدراسات العربية

1- دراسة ابراهيم خليل حيدر السعدي (2009) مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن

التضخم و أثرها على استبدال الأصول²:

تسعى هذه الدراسة إلى المساهمة في حل مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن ظاهرة التضخم. هدفت الدراسة إلى معرفة أهم مشكلات القياس المحاسبي في ظروف التضخم، توضيح أثر هذه المشكلات على قرارات استبدال الأصول، استعراض البدائل المطروحة لحل هذه المشكلات. وتوصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: هناك تأثير ملحوظ لظاهرة التضخم على الشركات الصناعية الأردنية، ظاهرة التضخم تؤدي إلى حدوث مشاكل مالية عند استبدال الأصول، رغم الآثار السلبية

¹Paul Jaijairam, Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting, Review of Business Information Systems, Vol. 17, No. 1, 2013.

² ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم و أثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21، تصدر عن جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، 2009.

الفصل الثاني —————.♦ الدراسات السابقة

للتكلفة التاريخية عند الاستناد عليها كأساس للقياس المحاسبي إلا أن جزءاً كبيراً من الشركات تفضل العمل على أساس التكلفة التاريخية للقياس المحاسبي. وأوصت الدراسة بالتوصيات الآتية لجعل القياس المحاسبي أكثر فعالية عند القيام باستبدال الأصول في ظل التضخم: اتباع التكلفة الاستبدالية مع وجود أدلة إثبات وذلك للمحافظة على مبدأ قابلية التحقق، فهي تعتبر من أنجح الطرق أو البدائل المحاسبية لمعالجة مشكلة القياس المحاسبي لدى استبدال الأصول الثابتة في ظل التضخم، إذا رغبت المنشأة بالإبقاء على التكلفة التاريخية لقياس قوائمها المالية فيفضل تقديم إيضاحات معدة على أساس الأسعار الجارية يتم إرفاقها بالقوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، يجب على جميع الشركات الصناعية الأردنية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية وبالأخص المعيار رقم 29 لمعالجة أثر التضخم على القياس المحاسبي.

2- دراسة هيثم إدريس محمد المبيضين وآخرون (2011) دور الاعتماد المزدوج للتكلفة

التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات المالية¹:

تناولت الدراسة دور الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة. هدفت الدراسة إلى بيان طبيعة الجدل الحاصل بين مؤيدي ومعارضتي إعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة، بيان مدى ملائمة وموثوقية البيانات المالية في الشركات المساهمة العامة، بيان مدى علاقة التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة بالأزمة المالية العالمية، بيان تأثير إعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على ملائمة وموثوقية القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة. اختبرت الدراسة فرضيتين هما: يوجد تأثير إيجابي لإعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على ملائمة البيانات القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة، يوجد تأثير إيجابي لإعادة تقدير الأصول بالقيمة العادلة على موثوقية البيانات القوائم المالية في الشركات المساهمة العامة. توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: بينت الدراسة أن هنالك تحفظات على القيمة العادلة من قبل هيئة الأوراق المالية ومراقبة الشركات في الأردن، بينت الدراسة أن معظم أفراد العينة قد أكدوا بأن المعلومات المحاسبية المعدة وفق إعادة تقدير الأصول حسب القيمة العادلة تعتبر أكثر موثوقية وتزيد من القدرة التنبؤية لمتخذ القرار، بينت الدراسة أن هنالك إمكانية للتحيز في عملية قياس البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة. أوصت الدراسة بتعديل التعليمات الخاصة بتطبيق إعادة

¹ هيثم إدريس محمد المبيضين وآخرون، دور الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات المالية. مجلة

دراسات محاسبية ومالية، العدد 14، تصدر عن جامعة بغداد، العراق، 2011.

الفصل الثاني —————. الدراسات السابقة

تقدير الأصول حسب القيمة العادلة من قبل الجهات المعنية لتقليل الاجتهادات والتقديرات الشخصية في تقدير القيمة العادلة كتخفيض التحيز في عملية قياس البيانات المالية المعدة وفقاً للقيمة العادلة إلى أدنى حد ممكن، إصدار دليل إرشادي خاص بالقيمة العادلة وتطبيقاتها من قبل الجهات المعنية في الأردن للمساعدة في تخفيض مخاطر التلاعب والتحريف إلى أدنى حد ممكن للمساهمة في فهمها وتسهيل تطبيقها.

3- دراسة أسامة عمر جعارة (2012) المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة- الملائمة و الموثوقية، مشكلات التطبيق¹:

هدفت هذه الدراسة إلى تفحص مدى فائدة المعلومات المتعلقة بحساب القيمة العادلة للمستثمرين من خلال مراجعة الكتابات المتوفرة حول الأسواق المالية، وتطوير أدلة جديدة تؤكد أن القيم العادلة المفصح عنها والمُعترف بها هي قيم توجيحية للمستثمرين. توصلت الدراسة إلى تقييم متطلبات تعديل القيمة العادلة الحالية وإصدار المعايير المستقبلية حيث مازال مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية مستمرا في إصدار المعايير المتعلقة بقياسات القيمة العادلة والافصاح والاعتراف مما يوفر فرصة كبيرة لإجراء الأبحاث المستقبلية وبالنظر لمعايير المطلوبة والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية أو التي سيتم فرض تبنيها من قبل الشركات في العديد من دول العالم حيث أنها تمنح الباحثين الفرصة من أجل فحص تفاوت ملائمة وموثوقية نسب القيمة المفصح عنها والمُعترف بها في العديد من الدول التي من الممكن أن يختلف فيها عمق الأسواق للأصول والالتزامات وغيرها من الخواص التأسيسية التي من الممكن أن تؤثر على تقديرات القيمة العادلة. وأوصت الدراسة ب: أن تكون القيم العادلة المفصح عنها والمُعترف بها هي قيم توجيحية للمستثمرين، توفير المعلومات المتعلقة والموثوق بها للمستثمرين وكذا تحسين ملائمة وموثوقية القيم العادلة للأصول والالتزامات، تطوير أساليب محاسبية حديثة وبديلة لتمكين الشركات من التقدم للأمام بطريقة متوازنة لضمان نتائجها ستفضي إلى تحسينات فعلية في الممارسات المحاسبية، معظم المعايير التي وردت في هذه الدراسة تراعي ظروف وبيئات ومصالح الشركات الغربية ولا تلاءم في كثير من دول العالم الثالث الظروف الاقتصادية والبيئية والثقافية المختلفة لذلك فإن الدراسة تشجع تطوير معايير ملائمة في الدول الأقل نمواً وتراعي فيها الظروف

¹ أسامة عمر جعارة، المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة- الملائمة و الموثوقية، مشكلات التطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم

الاقتصادية الجامعة، العدد 29، تصدر عن جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، 2012.

الفصل الثاني —————. الدراسات السابقة

البيئية في كل منها من حيث حجم الشركات وإمكانياتها ، والبيئة القانونية التي تعمل بها ، وتراعي مصالح الشركات.

4- دراسة جميل حسن النجار (2013) أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية¹:

هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وتحديد مدى وجود مشكلات ومعوقات تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. نبعت أهمية الدراسة في استخدام محاسبة القيمة العادلة " تقديرات القيم العادلة " في التطبيق المحاسبي، وما لها من تأثير مباشر وغير مباشر على نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشآت وعلى استمراريتهما. توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: المعلومات المستمدة من تطبيق محاسبة القيمة العادلة تعد أكثر نفعاً وفائدة من المعلومات المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لدعم عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية، وكذلك يزود المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة الشركة، استخدام قياس القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية، ويعد أساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية، عدم وجود أسواق نشطة لبعض الأصول يتطلب من المحاسبين جهداً كبيراً وتكلفة تطبيق عالية، هذا بالإضافة الى احتمال اساءة استخدام القياس بالقيمة العادلة من قبل الادارة واستغلالها في عملية ادارة الأرباح، تطبيق محاسبة القيمة العادلة لا تؤدي الى تضليل مستخدمي القوائم المالية ومن ثم ليس لها علاقة بالتسبب في الازمات المالية، وإنما تعد من الأدوات التي تظهر وتكشف العيوب وسوء الإدارة في حالة وجودها.

¹ جميل حسن النجار ، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، تصدر عن الجامعة الأردنية، الأردن، 2013.

الفصل الثاني —————. الدراسات السابقة

5- دراسة الفاتح الأمين الفكي (2015) مدى تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية¹:

تناولت الدراسة مدى تأثير محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية، تمثلت أهمية الدراسة من أهمية استخدام محاسبة القيمة العادلة في التطبيق المحاسبي، وما لها من تأثير مباشر وغير مباشر على نتائج الأعمال والمركز المالي للمنشآت وعلى الاستمرارية ومن ثم على اتخاذ قرارات الاستثمار. هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم القيمة العادلة ومحددات ومزايا تطبيقها في المحاسبة المالية، توضيح خصائص المعلومات المحاسبية ومداخل القياس المحاسبي للقيمة العادلة على ضوء معايير المحاسبة الدولية والأمريكية، توضيح أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وانعكاس ذلك على اتخاذ القرارات.

ومن النتائج التي توصلت إليها الدراسة: تساهم القيمة العادلة في توفير معلومات ذات فائدة لمستخدمي القوائم المالية وتساعد في اتخاذ القرارات، كما توجد علاقة ايجابية بين تطبيق القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات، وتوجد علاقة ايجابية بين تطبيق القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية مما يعني امكانية الاعتماد عليها، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة تمكن من إجراء مقارنات عادلة سواء على مستوى المنشأة لعدد من الفترات أو مع المنشآت المثلثة لذات الفترة. أوصت الدراسة بما يلي: تطبيق الإرشادات الواردة بمعايير المحاسبة الدولية وكذا معايير التقارير المالية الدولية التي تنادي بتطبيق القيمة العادلة، التوسع في الإفصاح عن المعلومات التي يتم إعدادها على أساس القيمة العادلة، في حالة تقلبات الأسعار لمعدل الفائدة وأسعار الأسهم وأسعار الاستثمارات العقارية يفضل استخدام القيمة العادلة في القياس.

6- دراسة يوسف أحمد العوض (2015) أثر القياس والإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة في جودة التقارير المالية²:

تناولت الدراسة أثر القياس والإفصاح المحاسبي لأساس القيمة العادلة في جودة التقارير المالية. تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف إهتمام المنشآت في السودان بتطبيق مدخل محاسبة

¹ الفاتح الأمين الفكي، مدى تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية، العدد6، تصدر عن المركز العربي للدراسات والبحوث، 2015.

² يوسف أحمد العوض، أثر القياس والإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة في جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015.

الفصل الثاني —————. الدراسات السابقة

القيمة العادلة ، وهل يؤثر الافصاح والقياس على اساس القيمة العادلة على جودة التقارير المالية المنشورة من قبل المنشآت السودانية. هدفت الدراسة إلى: معرفة أثر تطبيق القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة ومشاكل تطبيق القيمة العادلة في المنشآت السودانية ، تقديم إطار نظري للإجراءات التي يمكن أن تنفذ عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة. توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية: استخدام مدخل القيمة العادلة في مجال الافصاح والقياس المحاسبي يقلل من مشكلة المكاسب المالية الوهمية للأصول المالية ذات الجودة المرتفعة وحتى تعتبرها المنشآت مكاسب حقيقية بينما تحتفظ بالأصول المالية ذات الجودة المنخفضة لتجنب خسائر محققة، توفر محاسبة القيمة العادلة مقاييس للأصول والالتزامات أكثر من تلك التي توفرها محاسبة التكلفة التاريخية كما أن استخدام القيمة العادلة لتقييم الأصول والالتزامات أكثر تميزاً في ظل الاقتصاديات التي تعاني من ارتفاع مستمر في معدلات التضخم، تسعى الوحدات الاقتصادية لاختيار أساس القياس المحاسبي المناسب واستخدامه عند اعداد وعرض القوائم المالية الا ان المتبع للفكر المحاسبي يمكن ان يلاحظ ويعد بدائل عديدة للقياس المحاسبي وهذا التعدد يمثل محصلة لعدة عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية وتكنولوجية اكدت التطور المهني للمحاسبة ومن ثم يصعب تحديد وجهة واحدة لهذا التعدد.

أوصت الدراسة بضرورة : الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة عن القيمة العادلة في مجال القياس والافصاح المحاسبي لما لها من قدرة على تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية، ضرورة ان تلتزم منشأة الاعمال باعادة هيكلة نظمها المحاسبية المحوسبة والمبرمجة على اساس التكلفة التاريخية وبرمجتها على اساس القيمة العادلة، ضرورة الاعتماد على نموذج القيمة العادلة في مجال القياس المحاسبي لعكس التغيرات الحادثة لمنشآت قطاع الاعمال واثرها على اسعار وعوائد الاسهم.

الفصل الثاني —————. الدراسات السابقة

7- دراسة صافوفتيحة (2016) أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية¹:

تناولت الدراسة أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، وتمثلت مشكلة الدراسة في الأبعاد التي وصل إليها النظام المحاسبي المالي في وضعه الحالي للإيفاء بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في تحديثاتها المتواصلة، وهدفت الدراسة إلى التعرف على أسس وقواعد ضبط عملية القياس في المحاسبة وبدائله وتطوره طبقا للمعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، دراسة مبادئ إعداد وعرض القوائم المالية من خلال النظام المحاسبي المالي والحكم على أسس القياس ودرجة الإفصاح فيها مقارنة بما جاء في المعايير المحاسبية الدولية للعرض والإفصاح، تحديد دور الهيئات والمؤسسات المهنية والعلمية في تحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية. اختبرت الدراسة الفرضيات الآتية: لا يمكن ضبط موحد لنظرية محاسبية ما لم ينتهج في ذلك المسلك العلمي في عملية التحليل والدراسة لاعطاء البعد العلمي للمعرفة المحاسبية، تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو التوافق معها بعايير محلية قد يضفي صفة العالمية على قوائم الشركات وتمنحها تأشيرة دخول الأسواق الدولية بما يكفل عدالة القياس وتوفر الإفصاح المحاسبي وتحقيق قابلية المقارنة، توجد فجوة بين متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ومحتوى النظام المحاسبي المالي في مجال أسس القياس ومحددات الإفصاح المحاسبي، نظريا يعتبر النظام المحاسبي المالي قابلا للتعديل لتحقيق التوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية وتطبيقا على مستوى المؤسسات الاقتصادية عليها بمعايير الإبلاغ المالي الدولية. وتوصلت الدراسة إلى: يتطلب تحرير التجارة عالميا وتحرير النظم والقوانين الداخلية للدول الأعضاء إلى جانب تحرير السياسات المالية والنقدية ونظم الأسعار والفائدة والصرف والاستثمار مما سيؤثر على تحرير تجارة الخدمات من القيود الداخلية ومنها الخدمات المحاسبية، بالنسبة للجزائر التغلب على الصعوبات في مجال العمل المحاسبي والتي تظهر من خلال عدم فعالية سوق الأوراق المالية وضعف مشاركة المؤسسات المؤسسات في نشاطها وعدم تطور المؤسسات المالية والمصرفية لتدعيمه والنقص الكبير في مراكز

¹ صافوفتيحة، مرجع سابق.

الفصل الثاني —————. الدراسات السابقة

البحث إلى جانب نقص الخبراء والكفاءات الإدارية والتنظيمية اللازمة لإدارة المشروعات المالية الكبرى حسب المواصفات العالمية.

8- دراسة رجاء رشيد عبد الستار، خضير سلمان ذياب (2016) القيمة السوقية المضافة

بين جدلية مفهوم التكلفة التاريخية والقيمة العادلة¹:

هدفت الدراسة بيان العلاقة الجدلية بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من خلال القياس المحاسبي للقوائم المالية في شركات الاستثمار المالي والمدرجة اسهميا في سوق العراق للأوراق المالية. وتختبر الدراسة الفرضية الآتية: تتفوق القيمة العادلة على التكلفة التاريخية في التعبير عن القيمة السوقية المضافة لاستثمارات الشركة لأن القيمة العادلة عند اعداد القوائم المالية مكمل لتلك التي يتم اعدادها على اساس التكلفة التاريخية مما يؤثر على زيادة الافصاح المحاسبي. من النتائج التي توصلت إليها الدراسة: التكلفة التاريخية تحقق الموثوقية عند القياس المحاسبي للقوائم المالية بالمقارنة مع القيمة العادلة فانها تحقق الملائمة في تقييم الموجودات لذلك لا يمكن الاستغناء عن الموثوقية والملائمة، قياس الاداء المالي للشركة يتم على اساس التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بمقارنة القيمة السوقية المضافة مع القيمة الدفترية لحقوق المساهمين أظهرت المقارنة نتائج سلبية مما يدل على أن الأداء المالي للشركة ضعيف، باستخدام القيمة العادلة على عينة البحث فان النتائج ظهرت أكثر واقعية فيما يخص الاداء المالي للشركة والمعدة على أساس البيانات المالية للشركة مما يؤدي الى جودة المعلومات المحاسبية التي تظهرها تلك للشركة المستثمرة بعد اعادة تقييم الاستثمارات المالية للشركة. أوصت الدراسة بالتوصيات الآتية: اعداد قوائم مالية وفقا للقيمة العادلة لاطهار حقيقة المركز المالي للشركة والاستفادة من موثوقية المعلومات المحاسبية التي تحققها التكلفة التاريخية على قيم الموجودات واستخدام مؤشر القيمة السوقية المضافة لبيان كفاءة الأداء المالي كأحد المؤشرات في سوق العراق للأوراق المالية، على الشركات المستثمرة وضع تعليمات لاطهار القيمة السوقية المضافة وما يحدث من تغيير عند اعادة تقدير القيمة العادلة للقوائم المالية وتعتبر مؤشر لقياس الاداء المالي للشركة.

¹ رجاء رشيد عبد الستار، خضير سلمان ذياب، القيمة السوقية المضافة بين جدلية مفهوم التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 37، تصدر عن جامعة بغداد، العراق، 2016.

الفصل الثاني —————. الدراسات السابقة

9- دراسة مصطفى حامد الحكيم وعبد السلام السيد آدم (2016) الإفصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخم ودوره في الحد من الأزمة المالية¹:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية على مراعاة التغيرات الخاصة للأسعار في ظروف التضخم، وان الاستمرار في تطبيقه سوف يؤدي الى التضليل في عرض التقارير المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، مما يستدعي وجود أسس محاسبية بديلة لهذا النموذج للمساهمة في حل هذه المشكلة وبالتالي الحد من الأزمة المالية. نبعت أهمية الدراسة في: بيان مفهوم القيمة الجارية واستخداماتها في ظروف التضخم وبيان مدى مساهمتها في الحد من الأزمة المالية، بيان كيفية تطبيق أساس القيمة الجارية في الإفصاح عن معلومات التقارير والقوائم المالية في بيئة التضخم وبيان كيفية استخدام ذلك في الحد من الأزمة المالية. اختبرت الدراسة فرضيتين هما: الإفصاح عن استخدام القيم الجارية للأصول في ظروف التضخم يؤدي الى الحد من الأزمة المالية، الإفصاح عن استخدام القيم الجارية للنقود في ظروف التضخم يؤدي الى الحد من الأزمة المالية.

توصلت الدراسة الى أن الإفصاح عن استخدام القيم الجارية لتقييم الأصول في ظروف التضخم يزيد من تدفقات رأس المال الأجنبي مما يؤدي الى النمو الاقتصادي والحد من الأزمة المالية، كذلك ان الإفصاح عن استخدام القيم الجارية للعملة في ظروف التضخم يقلل من عمليات المضاربة ويساهم في استقرار سعر صرف العملة الوطنية مما يؤدي الى تفادي حدوث أزمة عملة. أوصت الدراسة بتبني البنوك العاملة بالسودان نموذج القيمة الجارية في الإفصاح عن معلوماتها المحاسبية في ظل ظروف التضخم للمحافظة على الاستقرار الاقتصادي وتفاذي حدوث الأزمة المالية.

¹ مصطفى حامد الحكيم وعبد السلام السيد آدم، الإفصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخم ودوره في الحد من الأزمة المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، تصدر عن جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.

الفصل الثاني —————. الدراسات السابقة

المبحث الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

تباينت الدراسات السابقة في دراسة بدائل القياس المحاسبي حيث اعتمدت أغلب الدراسات على دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث الاستخدام بالتأييد والمعارضة، بينما ركزت دراسات أخرى على تأثير استخدام القيمة العادلة على نوعية المعلومات المحاسبية وبالأخص خاصيتي الموثوقية والملاءمة، في حين نجد دراسات أخرى قد درست أساس التكلفة التاريخية والآثار الناجمة عنها من مشكلات اقتصادية كالتضخم والأزمة المالية والتركيز على بديل واحد لمعالجة آثار التضخم كالتكلفة التاريخية المعدلة والتكلفة الاستبدالية. استخدمت معظم الدراسات في بناء بحثها على مجموعة من البرامج الإحصائية والأساليب الرياضية، في حين نجد دراسات استخدمت بعض النماذج والمؤشرات المالية المعتمدة.

تتشابه هذه الدراسة مع الدراسات السابقة من حيث دراسة بدائل القياس المحاسبي والآثار الناتجة عنه على جودة المعلومة المالية، فمعظم الدراسات اقتصرت على خاصيتين فقط الموثوقية والملائمة أما هذه الدراسة فقد درست جميع الخصائص النوعية للمعلومة المالية، بالإضافة فإن هذه الدراسة تتشابه مع بعض الدراسات في الأداة المستخدمة (الاستبانة) وكذا الأدوات الإحصائية والأساليب الرياضية المستخدمة.

أما أوجه الاختلاف بين هذه الدراسة والدراسات السابقة فيمكن في:

- دراسة المقارنة بين البديلين في تحقيق جودة في المعلومة المالية وهذا في حالة التضخم؛
- كذلك الاختلاف في أفراد عينة الدراسة المستجوبة وكذا حجم العينة والحدود المكانية للدراسة.

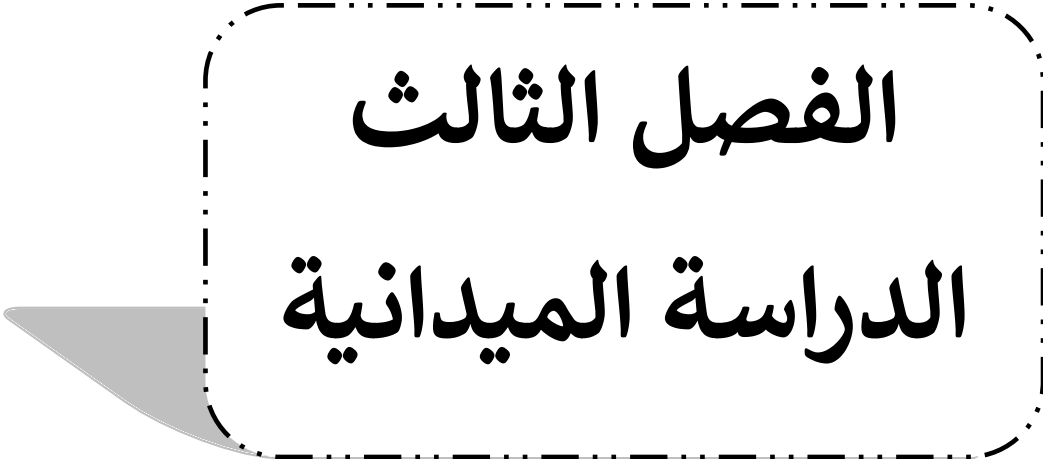
هذه الدراسة ستتناول دراسة استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم، بالإضافة إلى دراسة أثر استخدام هذه البدائل على نوعية المعلومة المالية، كما ستتم دراسة معرفة مدى تطبيق القيمة العادلة ملائم في البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل ارتفاع الأسعار.

الفصل الثاني → الدراسات السابقة

خلاصة:

بالرغم من تعدد الدراسات السابقة فإنه يمكننا القول بأن الدراسات السابقة تختلف عن الدراسة الحالية من خلال عدة معايير منها:

- حسب مجتمع الدراسة، الدراسة في الجزائر تختلف عن الدراسة في الدول العربية والأجنبية؛
- حسب متغيرات الدراسة: جل الدراسات تدرس بديل واحد وتأثيره على نوعية المعلومة المالية مع تحديد الخصائص في الموثوقية والملائمة، أو ربطه بالإفصاح المحاسبي أو دراسة مشاكل الناجمة من استخدام البدائل في حالة التضخم دون ذكر جودة المعلومة المالية؛
- حسب القطاع المستهدف في الدراسة.



الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد دراسة الموضوع من جانبه النظري كان لابد من إسقاطه في صورة تطبيقية، وهذا ما قمنا به من خلال إجراء دراسة ميدانية ممثلة في توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة المستهدفة، هذا لمعرفة آرائهم حول بدائل القياس المناسبة التي تحقق جودة في المعلومة المالية في حالة التضخم.

ولتحقيق ذلك ارتأينا تخصيص هذا الفصل ككل للدراسة الميدانية، من خلال بنائه بالتسلسل ووفقا للمراحل التي مرت بها الطالبة، من خلال التطرق إلى الأدوات والوسائل المستعملة في الدراسة، ثم بيان كيفية بناء الاستبيان، ومن ثم معالجة وتحليل النتائج ومناقشتها، وبالتالي تم تقسيم هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

نستعرض من خلال هذا المبحث المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية، حيث سنتناول من خلالها عناصر الدراسة المتمثلة في مجتمع الدراسة وحدودها، ثم عينة الدراسة، وأخيرا أدوات ووسائل الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

انحصر مجتمع الدراسة على فئة المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة، ممن يحوزون على شهادات علمية في التخصص هذا بالنسبة للأكاديميين، وشهادات مهنية وعلمية ذات العلاقة بالنسبة للمهنيين، عموما كان مجتمع الدراسة ممثلا في الأساتذة الجامعيين، ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة المعتمدين، وموظفي مكاتب المحاسبة والمراجعة، فاختيارنا لمجتمع الدراسة راجع إلى طبيعة موضوع دراستنا لأنه يتطلب آراء من هم في الميدان، وهذا بغية الوصول إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها من خلال نتائج الاستبيان.

الفرع الثاني: عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم العينة بشكل مسبق قبل توزيع استمارات الاستبيان، بل تم تحديدها عشوائيا حتى تعطي آراء أكثر مصداقية حول مضمون وهدف الاستبيان، إذ تم توزيع 150 استمارة استبيان شملت مجتمع الدراسة السالف الذكر، واعتمدنا في عملية التوزيع على التسليم المباشر لعينة الدراسة وكذا الإرسال عن طريق البريد الإلكتروني، وبعد دراسة الاستمارات المسترجعة والتي بلغت 131 استمارة تم إلغاء 9 استمارات منهم لعدم صلاحيتهم للدراسة، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (05): توزيع الاستبانات على عينة الدراسة ونسب الاسترجاع

البيان	العدد	النسبة %
الاستمارات الموزعة	150	100%
الاستمارات المسترجعة	131	87%
الاستمارات الملغاة	9	6%
الاستمارات المفقودة	12	8%
الاستمارات الصالحة للدراسة	122	81%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما تم التوصل إليه من عدد الاستبانات

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

من خلال الجدول أعلاه تمثلت عينة الدراسة من 122 فرد وهي التي تمثل الاستثمارات التي تم إدخال بياناتها إلى البرنامج الإحصائي بهدف معالجتها وتحليلها ومناقشة ما جاء فيها من معلومات حول عينة الدراسة.

وفيما يلي يوضح الجدول الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة:

الجدول رقم (06): الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة

الموزعة		الاستبانات مجتمع
النسبة %	العدد	
26.7 %	40	الأكاديميين
73.3 %	110	المهنيين

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على ما تم التوصل إليه من عدد الاستبانات

إن عدد الاستبانات الموزعة بلغ عددها 150 استبانة، والتي توزعت بين الأكاديميين والمهنيين أين وصلت نسبة الاستبانات الموزعة على الأكاديميين 26.7 % والمهنيين 73.3 % من إجمالي الاستبانات الموزعة.

الفرع الثالث: المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة

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

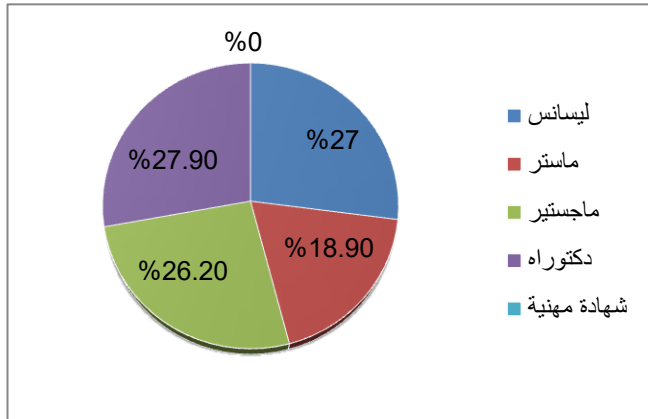
1- المؤهل العلمي: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

الفصل الثالث ————— الدراسة الميدانية

الجدول رقم (07)

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	33	27.0%
ماستر	23	18.9%
ماجستير	32	26.2%
دكتوراه	34	27.9%
شهادة مهنية	00	00%
المجموع	122	100%

الشكل رقم (05)



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21 وبرنامج Excel

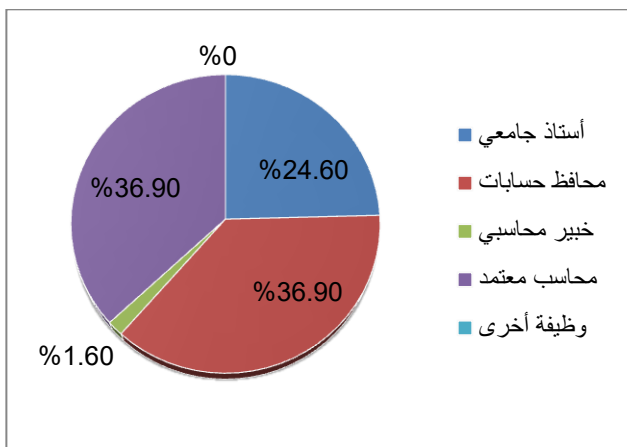
تم تقسيم أفراد العينة المدروسة إلى خمس مستويات دراسية حسب المؤهل العلمي المتحصل عليه، حيث نلاحظ من خلال الجدول رقم (06) و الشكل رقم (05) أن الفئة التي لديها مستوى دكتوراه تحتل المرتبة الأولى بنسبة 27.9% هذه النسبة هي الأعلى في هذه العينة، ثم تليها بنسب متقاربة جدا مستوى ليسانس والماجستير بنسبة 27.0% 26.2% على التوالي، وبنسبة أقل مستوى ماستر والتي بلغت 18.9%، و يلاحظ أيضا في الأخير أن الشهادة المهنية منعدمة في عينة الدراسة إذ تعبر هذه الفئة على الأفراد الذين يمارسون مهنة المحاسبة وعدم حصولهم على شهادات تعليمية أخرى. من خلال ما سبق نستنتج أن أفراد عينة الدراسة من ذوي الكفاءة والمستوى الأكاديمي العالي مما يضيف على إجابات العينة مصداقية ودقة جيدة.

2- الوظيفة الحالية: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية

الجدول رقم (08)

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	30	24.6%
محافظ حسابات	45	36.9%
خبير محاسبي	2	1.6%
محاسب معتمد	45	36.9%
وظيفة أخرى	00	00%
المجموع	122	100%

الشكل رقم (06)



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21 وبرنامج Excel

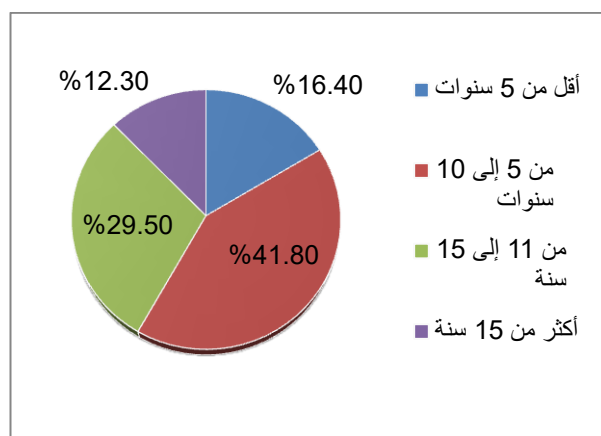
الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

تم تحديد أفراد العينة حسب الوظيفة إلى خمس وظائف، حيث يتضح من خلال الجدول رقم (07) والشكل رقم (06) أن أفراد العينة تشكلت وبنسبة متساوية بين وظيفة محافظ حسابات ومحاسب معتمد والتي قدرتا بـ 36.9%، ثم تليها نسبة وظيفة أستاذ جامعي والتي بلغت 24.6%، وكانت نسبة خبير محاسبي 1.6% وهي تعبر عن نسبة ضعيفة جداً لعينة الدراسة. هذه النسب تسمح لنا بالتعرف على جميع آراء أفراد العينة الأكاديميين والتي تخص وظيفة أستاذ جامعي، والمهنيين المتمثلة في وظيفة محافظ حسابات، خبير محاسبي، محاسب معتمد.

3-الخبرة المهنية: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الشكل رقم (07)

الجدول رقم (09)



الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	20	16.4%
من 5 إلى 10 سنوات	51	41.8%
من 11 إلى 15 سنة	36	29.5%
أكثر من 15 سنة	15	12.3%
المجموع	122	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21 وبرنامج Excel

قسمت عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية إلى أربع فئات، حيث يتضح من خلال الجدول رقم (08) والشكل رقم (07) أعلاه أن النسبة الكبرى لعدد سنوات الخبرة لأفراد العينة كانت لذوي الخبرة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 41.8% ثم تليها أصحاب الخبرة من 11 إلى 15 سنة بنسبة 29.5% في حين تقاربت نسبة الفئتين الباقيتين (فئة أقل من 5 سنوات وفئة أكثر من 15 سنة) لتكون نسبتهما على التوالي 16.4% و 12.3%، من خلال هذه النسب يمكن القول إن غالبية أفراد العينة من ذوي الخبرة المتوسطة في مجال المحاسبة، وبالتالي هناك قدرة لأفراد العينة على الإجابة بموضوعية حول موضوع الدراسة مما ينعكس إيجاباً على إجابات العينة ويزيد من مصداقيتها.

الفصل الثالث — — الدراسة الميدانية

موافقة من بين خمسة مستويات (غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق، موافق بشدة)، ولتكميم هذه المتغيرات قامت الطالبة بإعطاء درجة (1-2-3-4-5) للمستويات الخمسة على التوالي بحيث كل ما كانت درجة الموافقة أكبر في العينة على العبارة يعني أنه هناك ملاءمة حسب رأي المستجوبين في ذلك الجانب. والجدول الآتي يحدد مقاييس الإجابات لمعرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل فقرة من فقرات الاستبيان:

الجدول رقم (10): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5
المتوسط المرجح	(1 - 1.79)	(1.8 - 2.59)	(2.6 - 3.39)	(3.4 - 4.19)	(4.2 - 5)

المصدر: عز حسن عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي الاستدلالي، الطبعة الأولى، دار خوارزم العلمية، السعودية، 2008، ص: 540-541.

وأثناء إعداد الاستبيان كانت هناك مجموعة من النقاط التي حاولت مراعاتها قدر الإمكان في إعداد الاستمارة أهمها:

- أن تكون أسئلة الاستمارة بسيطة، سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين الذين يكونون على دراية بالموضوع؛
- أن تحتوي على أسئلة متدرجة يقوم أفراد العينة باختيار بديل من خمسة بدائل؛
- أن تحتوي على أسئلة متكررة بصيغ مختلفة لاختبار مدى جدية أفراد العينة في التعامل مع استمارة الاستبيان.

لقد تمت طباعة الاستبيان على ورق عادي (A4)، وأعدت صياغته باللغة العربية، فبعد الصياغة الأولية للاستبيان خضع إلى عملية تحكيم من طرف بعض الأساتذة من ذوي الاختصاص*، وتلقي آرائهم حول مدلول محتوى الاستبيان، قمنا بإجراء التعديلات الأخيرة عليه لنقوم بعدها بتوزيعه على أفراد العينة السابق ذكرهم.

* الملحق رقم (1)

الفصل الثالث — — — — — الدراسة الميدانية

وللاشارة فقد تم إعداد الاستبيان وتكونت من جزئين رئيسيين هما**:

الجزء الأول: يشتمل على البيانات الشخصية والوظيفية التي تخص الدراسة، والمتمثلة في المؤهل العلمي، المهنة الحالية، سنوات الخبرة في العمل.

الجزء الثاني: ويتضمن طرح فقرات للاستجواب بمجموع 38 فقرة مقسمة إلى أربعة محاور رئيسية وتتمثل في:

المحور الأول: تناقش فقرات هذا المحور على "مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في فترات التضخم" والتي تضمنت 9 فقرات

المحور الثاني: تناقش فقرات هذا المحور على "مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في تحقيق جودة في المعلومة المالية في فترات التضخم" تضمنت 17 فقرات.

المحور الثالث: و تناقش فقرات هذا المحور على "تطبيق القيمة العادلة في الجزائريلائم البيئة المحاسبية الجزائرية" والتي تضمنت 12 فقرة.

الفرع الثاني: صدق وثبات الاستبيان

1- صدق الاستبيان: يقصد بصدق أداة الدراسة مدى قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت من أجلها، ولهذا الغرض قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

■ **الصدق الظاهري:** ويقوم على فكرة مدى مناسبة العبارة الاستبيان لما يقيس ولمن يطبق عليهم ومدى علاقتها بالاستبيان ككل ومن هذا المنطلق تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة واختصاص لأخذ وجهات نظرهم والاستفادة من آرائهم في تعديله والتحقق من مدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه، ومدى سلامة ودقة الصياغة اللغوية والعلمية لعبارات الاستبيان ، ومدى شمول الاستبيان لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها، وفي ضوء آراء السادة المحكمين تم إعادة صياغة بعض العبارات وإضافة عبارات أخرى لتحسين أداة الدراسة.

■ **صدق المقياس:** تقاس درجة صدق المقياس من خلال قياس الاتساق الداخلي والصدق البنائي.

** انظر الملحق رقم (2)

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

أ-الاتساق الداخلي: يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل عبارة من عبارات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه هذه العبارة، حيث قمنا بحساب الاتساق الداخلي من خلال حساب معامل الارتباط بين كل عبارة من عبارات المحاور الاستبيان والدرجة الكلية للمحور نفسه كما يلي:

✓ المحور 1: مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في فترات التضخم

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من عبارات التكلفة التاريخية والدرجة الكلية كما يلي:

الجدول رقم (11):درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في فترات التضخم والدرجة الكلية لها

أرقام العبارات	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية Sig. (2-tailed)
01	يؤثر التضخم سلباً على مخرجات القياس المحاسبي (القوائم المالية)	**0.264	0.003
02	يعد التغير في القوة الشرائية للنقد خروجاً عن أساس التكلفة التاريخية	**0.528	0.000
03	يعتبر استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم مشكلة كبيرة تنعكس على مخرجات القياس المحاسبي	0.157	0.084
04	إن مبدأ التكلفة التاريخية أساس لقياس القوائم المالية لا يمكن الاستغناء عنه حتى في فترات التضخم	**0.350	0.000
05	لا تأخذ التكلفة التاريخية بعين الاعتبار تغيرات الأسعار	**0.352	0.000
06	توفر القوائم المالية المستندة للتكلفة التاريخية في فترات التضخم على معلومات مضللة لمستخدميها.	**0.338	0.000
07	تأخذ القيمة العادلة بعين الاعتبار تغيرات الأسعار.	**0.431	0.000
08	يفضل المحاسبون والمراجعون القياس بالتكلفة التاريخية بدل القيمة العادلة حتى في فترات التضخم	**0.667	0.000
09	التقييم المبني على أساس القيمة العادلة يعطي أحسن تقدير	**0.321	0.000

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

		للمؤسسة
*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)		
**الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V21

يوضح لنا الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط بين العبارات واستخدام بدائل القياس المحاسبي تقريبا كلها ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.01، وذلك يعتبر مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في فترات التضخم صادقا لما وضع لقياسه.

✓ المحور 2: مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة

العادلة) في تحقيق جودة في المعلومة المالية في فترات التضخم

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من العبارات المكونة والدرجة الكلية كما يلي:

الجدول رقم (12): درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في تحقيق جودة في المعلومة المالية في فترات التضخم والدرجة الكلية لها

أرقام العبارات	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية Sig. (2-tailed)
01	ينفرد أساس التكلفة التاريخية بسهولة فهمه وتطبيقه	0.503**	0.000
02	التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية هو إعطاء معلومات مالية موثوقة في حينها	0.160	0.078
03	توفر التكلفة التاريخية خاصية الثقة في المعلومة المالية ذلك لاستنادها على المستندات الثبوتية علاوة على أنها تعكس التدفق النقدي والمادي الحقيقي	0.198*	0.029
04	تتوفر التكلفة التاريخية على خاصية الملاءمة في فترات التضخم	0.582**	0.000
05	عدم الأخذ بعين الاعتبار التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد حسب أساس التكلفة التاريخية يؤثر على قابلية المقارنة للمعلومات	0.451**	0.000

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

المالية			
06	لا يعتمد متخذ القرار على المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية في عملية التنبؤ في ظل التغيرات في الأسعار	**0.463	0.000
07	عدم قدرة التكلفة التاريخية على توفير معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أثناء ارتفاع الأسعار	**0.487	0.000
08	تمكّن التكلفة التاريخية من توفير معلومات تعبر بصدق عن مختلف الأحداث والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة	**0.318	0.000
09	تتميز القيمة العادلة بالوضوح	**0.571	0.000
10	تتوفر خاصية الموثوقية في القيمة العادلة عندما تحدد في الأسواق المالية.	**0.300	0.001
11	عدم تمتع المعلومة المالية بالحياد في حال تم تحديد القيمة العادلة من طرف المحاسب.	**0.236	0.000
12	توفر المعلومات المعدة وفقا لأساس القيمة العادلة خاصية القابلية للتحقق	*0.198	0.029
13	تعطي القوائم المالية المبنية على القيمة العادلة ملائمة أكثر في اتخاذ القرارات لأنها تحمل معلومات تراعي تغيرات القدرة الشرائية	0.054	0.553
14	يعد قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة في ظل ارتفاع الأسعار أكثر ملاءمة لاحتياجات مستخدمي المعلومات المالية	**0.234	0.009
15	تساعد المعلومة المالية المستندة على القيمة العادلة مستخدمي المعلومات المالية على التنبؤ لاتخاذ قراراتهم خاصة في ظل ارتفاع الأسعار	*0.185	0.041
16	تساهم القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة في تحديد التغيرات في القوة الشرائية للنقود مما تسمح بقابلية المقارنة للسنوات السابقة	*0.186	0.040
17	تعد القيمة العادلة أفضل بديل وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ذلك لأنها توفر جودة في المعلومة المالية وبالتالي تلبي احتياجات مستخدميها.	*0.207	0.022
*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)			
**الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)			

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V21

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

يوضح لنا الجدول رقم (11) أن معاملات الارتباط بين العبارات واستخدام بدائل القياس لتحقيق الجودة في المعلومة المالية تقريبا كلها ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.01 و 0.05، مما يعني أن محور استخدام بدائل القياس لتحقيق الجودة صادق لما وضع لقياسه.

✓ المحور 3: تطبيق القيمة العادلة في الجزائريلائم البيئة المحاسبية الجزائرية

استخدمت معامل الارتباط بيرسون بين كل عبارة من العبارات المكونة والدرجة الكلية كما يلي:

الجدول رقم (13): درجة الارتباط بين كل عبارة من العبارات تطبيق القيمة العادلة في الجزائريلائم البيئة المحاسبية الجزائرية والدرجة الكلية لها

أرقام العبارات	العبارات	معامل بيرسون للارتباط	القيمة الاحتمالية Sig. (2-tailed)
01	تلقى التكلفة التاريخية قبولاً عاماً في المجتمع المحاسبي والمالي الجزائري أكثر من أي بديل آخر.	**0.278	0.002
02	لم يتطرق النظام المحاسبي المالي لمعالجة أثر التضخم في القوائم المالية.	**0.445	0.000
03	يعتبر تشريع النظام المحاسبي المالي نقطة تحول في تطوير العمل بدائل القياس المحاسبي.	**0.290	0.001
04	قام النظام المحاسبي المالي بتحسين جودة المعلومة المالية.	**0.393	0.003
05	يهتم مستخدمو المعلومات المالية بالجزائر بجودة المعلومة المالية.	**0.598	0.000
06	يعد التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية مؤشر جيد في فعالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة.	**0.386	0.000
07	تطرق النظام المحاسبي المالي إلى القيمة العادلة بنوع من التفصيل والوضوح.	0.163	0.073
08	ضعف الوعي الثقافي لدى أفراد المجتمع المالي بالجزائر حول نموذج القيمة العادلة.	**0.292	0.001
09	يمكن قياس القيمة العادلة في ظل تغيرات الأسعار إلا في سوق مالي كفاء.	**0.314	0.000
10	النصوص القانونية الجبائية والتجارية الصادرة لحد الآن منسجمة	**0.446	0.000

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

		مع تطبيق محاسبة القيمة العادلة.	
0.008	**0.238	انفتاح السوق نحو السوق العالمي يساعد في معرفة التغيرات في الأسعار وهذا ما يسهل توفر القيم العادلة.	11
0.004	**0.256	عدم تهيئة النظام المحاسبي المالي لبيئة ملائمة أدى إلى صعوبة تطبيق القيمة العادلة.	12
*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)			
**الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)			

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V21

يوضح لنا الجدول رقم أن معاملات الارتباط بين العبارات وتطبيق القيمة العادلة في الجزائر تقريبا كلها ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية 0.01، مما يدل على أن محور تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يلائم البيئة المحاسبية الجزائرية صادق لما وضع لقياسه.

ب-الاتساق البنائي: يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقيق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى الارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (14): صدق الاتساق البنائي لمحاور الاستبيان

القيمة الاحتمالية Sig. (2-tailed)	معامل بيرسون للاارتباط	محاور الاستبيان
0.000	**0.758	المحور الأول
0.000	**0.630	المحور الثاني
0.000	**0.409	المحور الثالث
*الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)		
**الارتباط دال احصائيا عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.01$)		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V21

يبين الجدول رقم (13) أن معاملات الارتباط المتعلقة بمحاور ومكونات الاستبيان دالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.01، وبذلك يعتبر جميع محاور الدراسة بما تحتويه صادقة لما وضعت لقياسه.

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

2- ثبات الاستبيان: يقصد بثبات أداة الدراسة أن يعطي الاستبيان نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الأداة يعني الاستقرار في نتائج الاستبيان وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وقد اعتمدنا في هذا البحث على طريقة اختبار ألفا كرونباخ في حساب ثبات الاستبيان.

الجدول رقم (15): اختبار ألفا كرونباخ

المحور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
المحور الأول	09	0.658
المحور الثاني	17	0.754
المحور الثالث	12	0.717
المجموع	38	0.756

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V21

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن عبارات الاستبيان في المحاور الأربعة تتميز بالثبات حسب ما يشير إليه معامل ألفا كرونباخ، حيث بلغ المعامل لجميع عبارات الاستبيان 0.756 وهو أكبر من الحد الأدنى 0.6 في جميع محاور الاستبيان مما يدل على ثبات أداة الدراسة، حيث يمكن القول أنه لو تم إعادة توزيع نفس عدد الاستبانات على نفس العينة أو عينة مماثلة من المجتمع فإن نسبة التطابق في الاجابات تكون 75.6% وهذا يدل على أن الاستبيان يمتاز بالثبات.

الفرع الثالث: البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات

اعتمدت هذه الدراسة بشكل أساسي على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية في نسخته 21 (Statistical Package for Social Sciences-SPSS V.21) وذلك من أجل المعالجة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الاستبيان، ومن بين أهم أدوات والأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية التي استعملت للوصول إلى تحليل هذه الدراسة:

- التوزيعات التكرارية، النسب المئوية والمتوسط الحسابي (Mean) وذلك بغرض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة؛

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

- الانحراف المعياري (Standard Deviation) وهو واحد من أهم مقاييس التشتت يستخدم لمعرفة الفروق وإجابات الباحثين حول عبارات الاستبيان؛
- معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛
- معامل الارتباط بيرسون (pearson Correlation Coefficient) لدراسة صدق الاستبيان؛
- اختبار معامل كولموكروف-سميرنوف (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) للتأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي؛
- معامل الارتباط R ومعامل التحديد R^2 لمعرفة درجة الارتباط بين المتغيرات في معادلة الانحدار الخطي البسيط؛
- اختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA (One Way Analysis of Variance) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من البيانات؛
- اختبار test – student للعينة الواحدة يستخدم للتأكد من مدى وجود دلالة إحصائية في إجابات المستقصى منهم كما يختبر به فرضيات الدراسة، بحيث يقارن الأوساط الحسابية لعينة الدراسة بقيمة وسط حسابي فرضي 3 (محايد) في مقياس ليكارت الخماسي، إذ يتم احتساب قيمة t واستخراج مستوى معنويتها.
- اختبار t لعينتين مستقلتين لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين.

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

المطلب الأول: النتائج

نستعرض في هذا الجانب نتائج الدراسة التي ستحاول الإجابة على إشكالية إيجاد بدائل القياس المناسبة لتحقيق جودة في المعلومة المالية في حالة التضخم.

الفرع الأول: تحليل نتائج عبارات المحاور

1- مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية- القيمة العادلة) في فترات التضخم

كانت إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المحاور الأول المتعلق بمساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية- القيمة العادلة) في فترات التضخم ، موضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (16): مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية- القيمة العادلة) في فترات التضخم

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرات
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	
موافق بشدة	0.525	4.40	51	69	2	0	0	يؤثر التضخم سلباً على مخرجات القياس المحاسبي (القوائم المالية)
			41.8	56.6	1.6	0	0	
محايد	0.915	3.30	4	62	22	34	0	يعد التغير في القوة الشرائية للنقود خروجاً عن أساس التكلفة التاريخية
			3.3	50.8	18	27.9	0	
موافق	0.576	4.36	50	66	6	0	0	يعتبر استخدام

الفصل الثالث ————— الدراسة الميدانية

التكلفة التاريخية في فترات التضخم مشكلة كبيرة تنعكس على مخرجات القياس المحاسبي	0	0	4.9	54.1	41		بشدة
إن مبدأ التكلفة التاريخية أساس لقياس القوائم المالية لا يمكن الاستغناء عنه حتى في فترات التضخم	4	10	17	67	24	3.80	موافق
	3.3	8.2	13.9	54.9	19.7		
لا تأخذ التكلفة التاريخية بعين الاعتبار تغيرات الأسعار	0	17	22	73	10	3.62	موافق
	0	13.9	18	59.8	8.2		
توفر القوائم المالية المستندة للتكلفة التاريخية في فترات التضخم على معلومات مضللة لمستخدميها.	0	5	9	81	27	4.07	موافق
	0	4.1	7.4	66.4	22.1		
تأخذ القيمة العادلة بعين الاعتبار تغيرات الأسعار.	0	0	20	65	37	4.14	موافق
	0	0	16.4	53.3	30.3		
يفضل المحاسبون والمراجعون القياس بالتكلفة التاريخية بدل القيمة العادلة حتى في فترات التضخم	0	21	15	68	18	3.68	موافق
	0	17.2	12.3	55.7	14.8		

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

التقييم المبني على	0	0	6	91	25	4.16	0.481	موافق
أساس القيمة								
العادلة يعطي أحسن	0	0	4.9	74.6	20.5			
تقدير للمؤسسة								

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

نلاحظ على نتائج الاستبيان للجدول رقم (16) والذي يبين مدى مساهمة استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم، أن هناك تأييد وموافقة على أن التكلفة التاريخية تؤثر بصفة سلبية على القوائم المالية ولا تعطي بعين الاعتبار تغيرات الأسعار وأن معلوماتها مضللة والذي جاء المتوسط الحسابي لها ما بين 3.62 و 4.36، أما الانحراف المعياري والذي كان أكبر من 0.52 مما يدل على عدم التجانس وتشتت على مستوى الأجوبة، إلا أنها أغلب الاجابات انحصرت بدرجة كبيرة بين الاقتراح الرابع والخامس. كما نلاحظ من جهة أخرى أن عينة الدراسة أجمعت على أن القياس بالقيمة العادلة في فترات التضخم يأخذ بعين الاعتبار تغيرات الأسعار ويعطي أحسن تقدير للمؤسسة، كذلك أيدت العينة على أن المحاسبين يفضلون التكلفة التاريخية عن القيمة العادلة في فترات التضخم بمتوسط حسابي 3.68 وانحراف معياري 0.929 وهي قيمة تعكس توزيع الإجابات بصفة متقاربة بين الاقتراح الثاني، الثالث، الرابع، الخامس.

2- أثر استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في جودة المعلومة المالية في فترات التضخم

تتمثل إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات المحور الثاني المتعلق بأثر استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في جودة المعلومة المالية في فترات التضخم، موضحة في الجدول الآتي:

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

الجدول رقم (17): أثر استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في جودة المعلومة المالية في فترات التضخم

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرات
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	
موافق	0.634	4.06	24	85	9	4	0	ينفرد أساس التكلفة التاريخية
			19.7	69.7	7.4	3.3	0	بسهولة فهمه وتطبيقه
موافق	0.460	4.11	20	95	7	0	0	التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية هو إعطاء معلومات مالية موثوقة في حينها
			16.4	77.9	5.7	0	0	
موافق	0.464	4.16	24	93	5	0	0	توفر التكلفة التاريخية خاصية الثقة في المعلومة المالية ذلك لاستنادها على المستندات الثبوتية علاوة على أنها تعكس التدفق النقدي والمادي الحقيقي
			19.7	76.2	4.1	0	0	
محايد	0.974	3.39	10	60	19	33	0	تتوفر التكلفة التاريخية على خاصية الملاءمة في فترات التضخم
			8.2	49.2	15.6	27.0	0	
موافق	0.668	3.91	15	88	12	7	0	عدم الأخذ بعين الاعتبار التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد حسب أساس التكلفة التاريخية يؤثر على قابلية المقارنة للمعلومات المالية
			12.3	72.1	9.8	5.7	0	

الفصل الثالث — — الدراسة الميدانية

موافق	0.711	3.66	5	83	22	12	0	لا يعتمد متخذ القرار على المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية في عملية التنبؤ في ظل التغيرات في الأسعار
			4.1	68.0	18.0	9.8	0	
موافق	0.850	3.83	21	73	14	14	0	عدم قدرة التكلفة التاريخية على توفير معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أثناء ارتفاع الأسعار
			17.2	59.8	11.5	11.5	0	
محايد	1.054	3.28	11	48	35	20	8	تمكّن التكلفة التاريخية من توفير معلومات تعبر بصدق عن مختلف الأحداث في المؤسسة
			9.0	39.3	28.7	16.4	6.6	
موافق	0.900	3.91	31	62	16	13	0	تتميز القيمة العادلة بالوضوح
			25.4	50.8	13.1	10.7	0	
موافق	0.589	4.09	23	91	4	4	0	تتوفر خاصية الموثوقية في القيمة العادلة عندما تحدد في الأسواق المالية.
			18.9	74.6	3.3	3.3	0	
محايد	0.775	3.19	0	50	45	27	0	عدم تمتع المعلومة المالية بالحياد في حال تم تحديد القيمة العادلة من طرف المحاسب.
			0	41.0	36.9	22.1	0	
موافق	0.556	4.15	29	82	11	0	0	توفر المعلومات المعدة وفقا لأساس القيمة العادلة خاصية القابلية للتحقق
			23.8	67.2	9.0	0	0	
موافق بشدة	0.524	4.20	31	84	7	0	0	تعطي القوائم المالية المبنية على القيمة العادلة ملائمة

الفصل الثالث — — الدراسة الميدانية

			25.4	68.9	5.7	0	0	أكثر في اتخاذ القرارات لأنها تحمل معلومات تراعي تغيرات القدرة الشرائية
موافق بشدة	0.524	4.20	31	84	7	0	0	يعد قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة في ظل ارتفاع الأسعار أكثر ملاءمة لاحتياجات مستخدمي المعلومات المالية
			25.4	68.9	5.7	0	0	
موافق	0.561	4.18	32	80	10	0	0	تساعد المعلومة المالية المستندة على القيمة العادلة مستخدمي المعلومات المالية على التنبؤ لاتخاذ قراراتهم خاصة في ظل ارتفاع الأسعار
			26.2	65.6	26.2	0	0	
موافق بشدة	0.432	4.25	30	92	0	0	0	تساهم القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة في تحديد التغيرات في القوة الشرائية للنقود مما تسمح بقابلية المقارنة للسنوات السابقة
			24.6	75.4	0	0	0	
موافق بشدة	0.465	4.31	38	84	0	0	0	تعد القيمة العادلة أفضل بديل وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ذلك لأنها توفر جودة في المعلومة المالية وبالتالي تلبي احتياجات مستخدميها.
			31.1	68.9	0	0	0	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول رقم (17) أثر استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في جودة المعلومة المالية في فترات التضخم ، حيث أكدت عينة الدراسة أن المعلومات المالية المستندة إلى التكلفة التاريخية في ظل ارتفاع الأسعار تتمتع بالموثوقية والملائمة على المدى

الفصل الثالث ————— الدراسة الميدانية

الجدول رقم (18): تطبيق القيمة العادلة في الجزائري لائتم البيئة المحاسبية الجزائرية

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي المرجح	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرات
			التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار	
			النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	النسبة %	
موافق	0.599	4.07	26	78	18	0	0	تلقى التكلفة التاريخية قبولاً عاماً في المجتمع المحاسبي والمالي الجزائري أكثر من أي بديل آخر.
			21.3	63.9	14.8	0	0	
موافق	0.849	3.88	21	79	10	10	2	لم يتطرق النظام المحاسبي المالي لمعالجة أثر التضخم في القوائم المالية.
			17.2	64.8	8.2	8.2	1.6	
موافق	0.670	3.89	21	66	35	0	0	يعتبر تشريع النظام المحاسبي المالي نقطة تحول في تطوير العمل ببدائل القياس المحاسبي.
			17.2	54.1	28.7	0	0	
موافق	1.060	3.84	28	72	4	11	7	قام النظام المحاسبي المالي بتحسين جودة المعلومة المالية.
			23.0	59.0	3.3	9.0	5.7	
محايد	1.282	2.84	0	61	10	21	30	يهتم مستخدمو المعلومات المالية بالجزائر بجودة المعلومة المالية.
			0	50.0	8.2	17.2	24.6	
موافق	0.471	3.67	0	82	40	0	0	يعد التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية مؤشراً جيداً في فعالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة.
			0	67.2	32.8	0	0	
موافق	0.486	3.94	11	93	18	0	0	تطرق النظام المحاسبي المالي إلى القيمة العادلة بنوع من التفصيل والوضوح.
			9.0	76.2	14.8	0	0	
موافق	0.536	4.16	29	84	9	0	0	يمكن قياس القيمة العادلة في ظل

الفصل الثالث ————— الدراسة الميدانية

			23.8	68.9	7.4	0	0	تغيرات الأسعار إلا في سوق مالي كفاء.
غير موافق	1.037	2.27	2	18	20	53	29	النصوص القانونية الجبائية والتجارية الصادرة لحد الآن منسجمة مع تطبيق محاسبة القيمة العادلة.
			1.6	14.8	16.4	43.4	23.8	
موافق	0.577	4.07	25	81	16	0	0	انفتاح السوق نحو السوق العالمي يساعد في معرفة التغيرات في الأسعار وهذا ما يسهل توفر القيم العادلة.
			20.5	66.4	13.1	0	0	
موافق بشدة	0.495	4.26	35	84	3	0	0	ضعف الوعي الثقافي لدى أفراد المجتمع المالي بالجزائر حول نموذج القيمة العادلة.
			28.7	68.9	2.5	0	0	
موافق بشدة	0.487	4.38	46	76	0	0	0	عدم تهيئة النظام المحاسبي المالي لبيئة ملائمة أدى إلى صعوبة تطبيق القيمة العادلة.
			37.7	62.3	0	0	0	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يوضح الجدول رقم (18) تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يلائم البيئة المحاسبية الجزائرية حيث أجمعت عينة الدراسة أن التكلفة التاريخية لها قبول عام في الجزائر أكثر من أي بديل حيث كان الاتجاه العام لهذه الفقرة "موافق" وهذا بمتوسط حسابي 4.07 وانحراف معياري 0.599، كذلك أكدت العينة أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق لمعالجة أثر التضخم في القوائم المالية، وأنه قام بتحسين جودة المعلومة المالية وذلك بمتوسط حسابي على التوالي 3.88، 3.84 والتي تشير إلى "موافق" وانحراف معياري قدر بـ 0.849، 1.060 وهي نسبة كبيرة تدل على تشتت الإجابات، كما أكدت العينة على أن تشريع النظام المحاسبي المالي يعتبر نقطة تحول في تطوير العمل ببدايل القياس المحاسبي، وأن النظام المحاسبي المالي تطرق إلى القيمة العادلة بنوع من التفصيل والوضوح. ولم تبدي العينة رأيا في اهتمام مستخدمو المعلومات المالية بالجزائر بجودة المعلومة المالية بمتوسط حسابي 2.84 والذي يدل الاتجاه العام إلى "محايد"، وانحراف معياري 1.282. ومن

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

الصعوبات التي تعيق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر نجدها في الفقرتين الأخيرتين والتي تنصان على أن ضعف الوعي الثقافي لدى أفراد المجتمع المالي بالجزائر حول نموذج القيمة العادلة، عدم تهيئة النظام المحاسبي المالي لبيئة ملائمة أدى إلى صعوبة تطبيق القيمة العادلة. وهذا ما أكدته عينة الدراسة ذلك تجلّى في المتوسط الحسابي لهما على التوالي 4.26، 4.38 والتي تدل على موافق بشدة وقدّر الانحراف المعياري لهما 0.495، 0.487، نجد أن هناك تقارب آراء العينة وانحصارها بين الاقتراحين الرابع والخامس، اللذان يؤكدان تأييد أفراد عينة الدراسة للطرح. ولم تؤيد عينة الدراسة أن النصوص القانونية الجبائية والتجارية الصادرة لحد الآن منسجمة مع تطبيق محاسبة القيمة العادلة وذلك بمتوسط حسابي 2.27 والتي تدل على إجابة غير موافق وبلغ الانحراف المعياري 1.037 وهي نسبة كبيرة تعبر عن تشتت كبير في الاجابات وتوزعها على الاجابات الخمس.

الفرع الثاني: اختبار الطبيعة بمعامل كولموكروف سميرونوف (-One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) للمحاور:

سنقوم باختبار ما إذا كانت بيانات كل محور من المحاور الأربعة تتبع التوزيع الطبيعي وذلك من خلال معامل كولموكروف سميرونوف كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (19): اختبار الطبيعة للمحاور بمعامل Kolmogorov-Smirnov

المحاور	الاختبار ومعنويته	كولموكروف سميرونوف z	المعنوية sig
المحور الأول		0.156	0.150
المحور الثاني		0.138	0.430
المحور الثالث		0.162	0.100
مجموع المحاور		0.764	0.604

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول أعلاه نجد أن مستوى الدلالة sig أكبر من (0.05) لجميع محاور الاستبيان وبالتالي فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أي أن بيانات إجابات أفراد العينة على عبارات متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي مما يسمح لنا بإجراء مختلف الاختبارات المعلمية للإجابة على الأسئلة وفرضيات الدراسة.

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

الفرع الثالث: اختبار الفرضيات

تم صياغة ثلاثة فرضيات رئيسية لدراسة هذا الموضوع وسيتم اختبار هذه الفرضيات بناء على ما يلي:

الفرضية الرئيسية الأولى: يوجد تأثير ذو دلالة احصائية حول استخدام بدائل القياس المحاسبي على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم عند مستوى معنوية 0.05

ولإثبات صحة هذه الفرضية تندرج فرضيتين فرعيتين سوف يتم التحقق من صحتها تبعاً من أجل الإجابة على الفرضية الرئيسية، وذلك من خلال فحص المسار لاختبار الأثر المباشر وغير المباشر لاستخدام بدائل القياس المحاسبي على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم الفرضية الفرعية الأولى:

الفرضية الصفرية: H_0 لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية حول استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم عند مستوى معنوية 5 %.

الفرضية البديلة: H_1 يوجد تأثير ذو دلالة احصائية حول استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم عند مستوى معنوية 5 %.

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمت بتحليل العلاقة بين التكلفة التاريخية وجودة المعلومة المالية في فترات التضخم من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21، حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (20): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم

أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم	معامل الارتباط R	معامل التحديد R^2	مستوى المعنوية Sig	قيمة Beta	قيمة a
	0.261	0.068	0.002	0.261	3.651

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل "التكلفة التاريخية" والمتغير التابع جودة المعلومة المالية قد بلغ 26 % كما أن معامل التحديد يساوي 6 % عند مستوى

الفصل الثالث — — — — — . الدراسة الميدانية

معنوية أقل من 5 % مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام التكلفة التاريخية وجودة المعلومة المالية في فترات التضخم، وتشير قيمة Beta إلى أن أثر استخدام التكلفة التاريخية على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم هو أثر إيجابي (طردي) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 26 %.

وهذا يعني أن منحنى الانحدار كاف لوصف العلاقة بين X_1, Y بمستوى ثقة أقل من 95 % ، كما أن قيمة الحد الثابت (a_1) البالغة (3.651) تعني أن هناك وجود قوي لجودة المعلومة المالية بالمقارنة مع المتغير المستقل، أما الميل الحدي (b_1) أو (0.261) المرافقة لـ X_1 فتشير إلى أن تغييرا مقداره (1) في استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم سيؤدي إلى تغيير مقداره (0.261) في جودة المعلومة المالية، وعلى هذا الأساس تقبل الفرضية البديلة بوجود علاقة تأثير بين المتغيرين ورفض فرضية العدم بينهما.

في ضوء هذه الفرضية تشير معادلة الانحدار البسيط أن استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم (X_1) يؤثر في جودة المعلومة المالية (Y) وهذا التأثير يفرض وجود علاقة خطية بين المتغيرين وتصاغ في ضوء هذه العلاقة معادلة الانحدار الآتية: $Y = a_1 + b_1 X_1$
ومعادلة الانحدار البسيط كالآتي: $Y = 3.651 + 0.261 X_1$
الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية الصفرية: H_0 لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حول استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم عند مستوى معنوية 5 % .

الفرضية البديلة: H_1 يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية حول استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم عند مستوى معنوية 5 % .

للتأكد من صحة هذه الفرضية، قمت بتحليل العلاقة بين القيمة العادلة وجودة المعلومة المالية في فترات التضخم من خلال معادلة الانحدار الخطي البسيط بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS- V.21، حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

الجدول رقم (21): نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم

أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى المعنوية Sig	قيمة Beta	قيمة a
	0.593	0.351	0.000	0.593	4.050

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

يبين الجدول أعلاه نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم، حيث نلاحظ معامل الارتباط بين المتغير المستقل "القيمة العادلة" والمتغير التابع "جودة المعلومة المالية" قدر بـ 59% كما أن معامل التحديد يساوي 35% عند مستوى معنوية أقل من 5% مما يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام القيمة العادلة وجودة المعلومة المالية في فترات التضخم، وتشير قيمة Beta إلى أن أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم هو أثر إيجابي (طردى) وتبلغ قوة هذه العلاقة تقريبا 59%.

وهذا يعني أن منحنى الانحدار كاف لوصف العلاقة بين X_2 , Y بمستوى ثقة أقل من 95% ، كما أن قيمة الحد الثابت (a_2) البالغة (4.050) تعني أن هناك وجود قوي لجودة المعلومة المالية بالمقارنة مع المتغير المستقل، أما الميل الحدي (b_2) أو (0.593) المرافقة لـ X_2 فتشير إلى أن تغييرا مقداره (1) في استخدام القيمة العادلة في فترات التضخم سيؤدي إلى تغيير مقداره (0.593) في جودة المعلومة المالية، وعلى هذا الأساس تقبل الفرضية البديلة بوجود علاقة تأثير بين المتغيرين ورفض فرضية العدم بينهما.

في ضوء هذه الفرضية تشير معادلة الانحدار البسيط أن استخدام القيمة العادلة في فترات التضخم (X_2) يؤثر في جودة المعلومة المالية (Y) وهذا التأثير يفرض وجود علاقة خطية بين المتغيرين وتصاغ في ضوء هذه العلاقة معادلة الانحدار الآتية: $Y = a_2 + b_2 X_2$

ومعادلة الانحدار البسيط كالآتي: $Y = 4.050 + 0.593 X_2$

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

الفرضية الرئيسية الثانية: توجد فروق ذات دلالة احصائية بين عينة الدراسة حول استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة) عند مستوى معنوية 5%.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار t في حالة عينتين مستقلتين (Independent Samples T-Test) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية، ويصح هذا الاختبار لمقارنة متوسطي مجموعتين من البيانات، حيث تم اختبار الفرضيات الفرعية كما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى:

الفرضية الصفرية: H_0 لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين عينة الدراسة حول استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم تعزى بالمؤهل العلمي عند مستوى معنوية 5%.
الفرضية البديلة: H_1 توجد فروق ذات دلالة احصائية بين عينة الدراسة حول استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم تعزى بالمؤهل العلمي عند مستوى معنوية 5%.
ولمعرفة مصدر الفروقات استخدمنا اختبار "Scheffe Test" الذي يوضح الفرق بين متوسطات المؤهل العلمي والقيمة الاحتمالية "sig"، والذي يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (22): مقارنة متوسطات فئات المؤهل العلمي للمحاور المستقلة

المحاور	المؤهل العلمي	الفرق بين المتوسطات	القيمة الاحتمالية sig
استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم	ليسانس	ماستر	0.921
		ماجستير	0.980
		دكتوراه	0.744
	ماستر	ليسانس	0.921
		ماجستير	0.993
		دكتوراه	0.921

الفصل الثالث — — الدراسة الميدانية

0.405	-0.124-	دكتوراه		ماجستير
0.980	-0.029-	ليسانس		
0.993	0.023	ماستر		
0.503	-0.102-	دكتوراه		
0.744	0.073	ليسانس		دكتوراه
0.405	0.124	ماستر		
0.503	0.102	ماجستير		
0.982	.038	ماستر		ليسانس
0.998	0.016	ماجستير		
0.824	0.079	دكتوراه		
0.982	-0.038-	ليسانس		ماستر
0.997	-0.021-	ماجستير		
0.978	0.041	دكتوراه		
0.998	-0.016-	ليسانس		ماجستير
0.997	0.021	ماستر		

الفصل الثالث ————— الدراسة الميدانية

0.906	0.062	دكتوراه		
0.824	-0.079-	ليسانس	دكتوراه	
0.978	-0.041-	ماستر		
0.906	-0.062-	ماجستير		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول أعلاه والذي قمنا بإجراء الاختبار البعدي تبين لنا عدم وجود فروقات بين متوسط المؤهل العلمي واستخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم، مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين المتوسطات. يمكن القول إذا أنه يتم قبول فرضية العدم والتي تنص على أنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين عينة الدراسة حول استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم تعزى بالمؤهل العلمي عند مستوى معنوية 5 %، ورفض الفرضية البديلة.

الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية الصفرية: H_0 لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين عينة الدراسة حول استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم تعزى بالوظيفة عند مستوى معنوية 5 %.

الفرضية البديلة: H_1 توجد فروق ذات دلالة احصائية بين عينة الدراسة حول استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم تعزى بالوظيفة عند مستوى معنوية 5 %.

لقد تم استخدام اختبار (t) في حالة عينتين مستقلتين (Independent Sample T-Test) لمعرفة ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة احصائية ترجع للفئة حسب الأكاديميين والمهنيين، حيث تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

الجدول رقم (23): اختبار t لمحور لاستخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم حسب الفئة

المحاور	مصدر الاختلاف	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة المحسوبة T	القيمة الاحتمالية Sig
استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم	أكاديمي	30	3.92	0.341	4.426	0.037
	مهن	92	3.95	0.244		
استخدام القيمة العادلة في فترات التضخم	أكاديمي	30	4.00	0.344	0.017	0.897
	مهن	92	4.05	0.333		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 بالنسبة للمحور استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم مما يعني أن متغير الفئة يتأثر باستخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم، وهذا يبين وجود فروق ذات دلالة عند مستوى معنوية 0.05 حول استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم تعزى بتغير الفئة، بينما نجد المحور الآخر كانت القيمة الاحتمالية أكبر من 0.05، فيمكن القول أن الفرضية تقبل في جزء وهو استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم وترفض في الجزء الثاني وهو استخدام القيمة العادلة في فترات التضخم.

الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية الصفرية: H_0 لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين عينة الدراسة حول استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم تعزى بالخبرة عند مستوى معنوية 5%.

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

الفرضية البديلة: H1 توجد فروق ذات دلالة احصائية بين عينة الدراسة حول استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم تعزى بالخبرة عند مستوى معنوية 5 %.

الجدول رقم (24): مقارنة متوسطات فئات سنوات الخبرة المهنية لمساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم

المحاور	مصدر الاختلاف	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	القيمة المحسوبة F	القيمة الاحتمالية Sig
مساهمة استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم	بين المجموعات	0.551	3	0.184	2.625	0.05
	داخل المجموعات	8.252	118	.070		
مساهمة استخدام القيمة العادلة في فترات التضخم	بين المجموعات	1.010	3	.337	3.163	0.027
	داخل المجموعات	12.561	118	.106		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول رقم (24) لتحليل التباين الأحادي يتضح أن القيمة الاحتمالية أقل من 0.05 أي قيمة $Sig \geq 0.05$ بالنسبة لجميع المحاور استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم ، مما يعني ان متغير سنوات الخبرة في العمل يتأثر باستخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) في فترات التضخم.

ولذلك نقبل الفرضية البديلة التي تنص على: توجد فروق ذات دلالة احصائية بين عينة الدراسة حول استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم تعزى بالخبرة عند مستوى معنوية 5 %.

الفرضية الرئيسية الثالثة:

تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يلائم في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى معنوية 5 %.

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

لاختبار صحة هذه الفرضية قمت باستعمال اختبار T للعينة الواحدة وهذا حول المتوسط الفرضي =3 والذي يمثل محايد في مقياس ليكارت الخماسي ولقبول أو رفض الفرضية، هناك حالتين:

✓ الحالة 1: $Sig > 0.05$ وقيمة T المحسوبة أقل من قيمة T المجدولة عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 121 فالمتوسط الحسابي يساوي أو قريب من المتوسط الفرضي 3 أي أن الفرضية محققة جزئيا؛

✓ الحالة 2: $Sig < 0.05$ وقيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T المجدولة عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 121، هنا نجد حالتين:

• T موجبة: الفرضية محققة؛

• T سالبة: الفرضية غير محققة.

الجدول رقم (25): اختبار T للعينة الواحدة لمحور تطبيق القيمة العادلة في الجزائريلائم في البيئة المحاسبية الجزائرية

اختبارات لعينة واحدة (One-Sample Test)			الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	البيان
مستوى Sig المعنوية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة			
0.000	121	-1.553	0.268	2.96	تطبيق القيمة العادلة في الجزائريلائم في البيئة المحاسبية الجزائرية
قيمة T المجدولة: 1.98 عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية 121					

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V.21

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة T المحسوبة بلغت -1.553 وهي قيمة سالبة 1.98، و أن قيمة Sig أقل من مستوى المعنوية 0.05، هذا يدل على أن تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يلائم في البيئة المحاسبية الجزائرية غير دال احصائيا، أي أن المتوسط الحسابي قدر بـ 2.96 أقل من المتوسط الفرضي 3 محايد وهذا يدل على عدم موافقة أفراد عينة الدراسة المتكونة من أكاديميين ومهنيين أن تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يلائم في البيئة المحاسبية الجزائرية

الفصل الثالث — — — — — . الدراسة الميدانية

يمكن القول أن الفرضية غير محققة وبالتالي عدم قبول الفرضية التي تنص على أن تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يلائم في البيئة المحاسبية الجزائرية

المطلب الثاني: المناقشة

في هذا المطلب سيتم مناقشة وتفسير النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق والمتعلق بنتائج الدراسة وهذا على أساس محاور الاستبيان إضافة إلى دراسة وتقييم رؤية أفراد عينة الدراسة لهذه المحاور، حيث قسم هذا المطلب إلى ثلاثة فروع، يناقش الفرع الأول نتائج مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية- القيمة العادلة) في فترات التضخم، أما الفرع الثاني فيناقش نتائج مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية- القيمة العادلة) في تحقيق جودة في المعلومة المالية في فترات التضخم، والفرع الثالث والأخير يناقش نتائج تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يلائم في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفرع الأول: دراسة وتقييم مدى مساهمة استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم

يمكن مناقشة وتفسير النتائج المتوصل إليها بعدما تم وصف وتحليل نتائج الدراسة المتعلقة بمدى مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم، حيث نجد في البديل الأول (التكلفة التاريخية) أن آراء أفراد العينة اتجهت نحو التأييد والموافقة في أن التضخم له تأثيرات سلبية على القوائم المالية والتي تم قياسها على أساس التكلفة التاريخية ذلك لما يشكل هذا المبدأ مشكلة كبيرة ينعكس على القوائم المالية وبالتالي تنتج هذه الأخيرة معلومات مضللة لمستخدميها، وهذا ما يفسر السبب في أن التكلفة التاريخية لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات الأسعار، بالرغم من ذلك ارتأت عينة الدراسة أن التكلفة التاريخية لا يمكن الاستغناء عنها في فترات التضخم مما يفسر أن البيئة الجزائرية تعتمد بشكل كلي على التكلفة التاريخية، وهذا ما أشارت إليه دراسة إبراهيم خليل حيدر السعدي (2009). مما سبق يمكن القول أنه لا يمكن الاستغناء عن التكلفة التاريخية ولا يمكن الاعتماد عليها بشكل كلي في فترات التضخم.

ونلاحظ في البديل الثاني (القيمة العادلة) توجه أفراد عينة الدراسة نحو الموافقة، مما يعني أنه يساهم استخدام القيمة العادلة في فترات التضخم، وذلك يرجع إلى أن القيمة العادلة تراعي تغيرات الأسعار، وتعطي أحسن تقدير للمؤسسة، كما أجمع أفراد المجتمع على أن المحاسب

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

حسن النجار (2013)، كما أنها تراعي التغيرات في القدرة الشرائية، فهي تأخذ في الحسبان تغيرات الأسعار فهي بذلك تعمل على المساهمة في قابلية المقارنة للمعلومات بين السنوات فضلا على أنها تعتبر أفضل بديل وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وهذا ما أوصت الهيئات الدولية باستخدام القيمة العادلة فهي تلي احتياجات المستخدمين وتوفر جودة في المعلومة المالية.

الفرع الثالث: تطبيق القيمة العادلة في الجزائريلائم في البيئة المحاسبية الجزائرية

أيدت عينة الدراسة على أن التكلفة التاريخية تلقى قبولا عاما في المجتمع المحاسبي والمالي الجزائري أكثر من أي بديل آخر، مما يفسر الأمر أن التكلفة التاريخية في الجزائر سهلة التطبيق ومتداولة بين جميع مستخدميها وتعد موثوقة أكثر من أي بديل آخر، كما أجمعت على أن النظام المحاسبي المالي جاء ليطور العمل ببدايل القياس المحاسبي وكذلك تحسين جودة المعلومة المالية مما يفسر الأمر على أن النظام المحاسبي المالي أتى بمفاهيم محاسبية دولية التي تتوافق وبشكل كبير مع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية والذي يشير إلى فعالية أكبر في تطبيق القيمة العادلة، لم تبدي عينة الدراسة رأيا في اهتمام مستخدمي المعلومات المالية بالجزائر بجودة المعلومة المالية مما يفسر ذلك أن المعلومة المالية موجهة فقط للضرائب دون جهة أخرى أي تغلب الصفة القانونية على الصفة المالية، فالنصوص القانونية والجبائية والتجارية غير منسجمة مع تطبيق القيمة العادلة وهذا ما أشارت إليه دراسة صافو فتيحة (2016)، مما يفسر الأمر أن هذه النصوص لم يتم تحديثها بعد تشريع النظام المحاسبي المالي، كما أيدت على أن ضعف الوعي الثقافي لدى أفراد المجتمع المالي بالجزائر حول نموذج القيمة العادلة، هذا يرجع لعدم تكوينهم في هذا الجانب فعدم تهيئة بيئة ملائمة للقيمة العادلة أدى إلى صعوبة تطبيقها.

الفصل الثالث —————. الدراسة الميدانية

خلاصة:

من خلال هذا الفصل المتمثل في الجانب التطبيقي للدراسة تناولت الطالبة دراسة ميدانية التي أجريت على أكاديميين ومهنيين في الاختصاص إذ وزعت عليهم استبانة للحصول على إجاباتهم في معرفة بدائل القياس المناسبة لتحقيق جودة في المعلومة المالية في حالة التضخم، وأسفرت عن هذه الدراسة مجموعة من النتائج، وهي كالآتي:

- ✓ مساهمة استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم هو الاستخدام الجزئي لهذا الأساس ولا يمكن الاعتماد عليه كلياً، حسب وجهة نظرهم، أما عن مساهمة استخدام القيمة العادلة في فترات التضخم فيمكن الاعتماد عليها؛
- ✓ المعلومات المبنية على أساس التكلفة التاريخية تحقق الموثوقية والقابلية للفهم، وأنها تتميز بملاءمة أقل في اتخاذ القرارات ولا تساهم في القابلية للمقارنة للمعلومات المستندة عليها؛
- ✓ كما أظهرت النتائج المعلومات المبنية على أساس القيمة العادلة في فترات التضخم تحقق ملاءمة كبيرة وقابلية للمقارنة في المعلومات المستندة على أساس هذا النموذج، وتحقق موثوقية أقل وصعوبة القابلية للفهم لأساليب القيمة العادلة؛
- ✓ حسب وجهة نظر أفراد عينة الدراسة أنه لا يمكن تطبيق القيمة العادلة في الجزائر نظراً لعدم تهيئة البيئة الملائمة لتطبيقها.



الخاتمة

خاتمة

في معالجتنا لموضوع بحثنا والموسوم بعنوان القياس المحاسبي وأثره على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم حاولنا دراسة اشكالية البحث عن بدائل القياس المناسبة لتحقيق جودة في المعلومة المالية في حالة التضخم والتي كان الهدف منها معرفة أي البديلين أنسب التكلفة التاريخية أم القيمة العادلة في فترات التضخم وأيهما الملائم في البيئة المحاسبية الجزائرية إذ أن الدراسة النظرية للموضوع تشير إلى أن المعلومات المستندة إلى التكلفة التاريخية في فترة التضخم تحقق خاصية الموثوقية أما المعلومات المستندة للقيمة العادلة تحقق خاصية الملائمة لأنها تراعي التغيرات في الأسعار وهذا ما أجمعت عليه الدراسات السابقة، كما أن الجزائر قامت باعتماد النظام المحاسبة المالي والذي يتوافق إلى حد ما مع معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية كان قد أدخل القيمة العادلة وعمل على تحسين جودة المعلومة المالية إلا أن أفراد عينة الدراسة أجمعت على أن تطبيق القيمة العادلة في الجزائر غير ملائم في بيئتها المحاسبية وليس هناك اهتمام بجودة المعلومة المالية من طرف مستخدميها .

اختبار الفرضيات

من خلال ما تم عرضه سابقا وقصد الإجابة على الاشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات وتوصلنا إلى النتائج الآتية:

الفرضية الأولى: يوجد تأثير ذو دلالة احصائية حول استخدام بدائل القياس المحاسبي على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم عند مستوى معنوية 0.05.

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون بأن استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) في فترات التضخم يؤثر بآثر ايجابي في جودة المعلومة المالية وبالتالي قبول صحة الفرضية.

الفرضية الثانية: يوجد فروق ذات دلالة احصائية حول استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الوظيفة، سنوات الخبرة) عند مستوى معنوية 0.05.

◆ الخاتمة

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن الفرضية مقبولة جزئياً إذ توجد فروق ذات دلالة احصائية بين عينة الدراسة حول استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم تعزى بسنوات الخبرة ولا توجد فروق في المغيرين الشخصيين المؤهل العلمي والوظيفة وهذا حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

الفرضية الثالثة: تطبيق القيمة العادلة في الجزائريتلانم مع البيئة المحاسبية الجزائرية.

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن عدم صحة الفرضية لأن أفراد عينة الدراسة يرون أن تطبيق القيمة العادلة في الجزائر لا يتلاءم مع البيئة المحاسبية الجزائرية.

الاستنتاجات:

- القياس المحاسبي عرف جملة من التطورات وهذا للعمل على تحسين مهنة المحاسبة من خلال إنتاج معلومات مالية صادقة ودقيقة لتلبية جميع احتياجات مستخدميها؛
- قام التضخم في القياس المحاسبي على تضليل المعلومات وانتقاد مبدأ أساسي في المحاسبة مبدأ التكلفة التاريخية لافتراضه القوائم على ثبات وحدة النقد وعدم مراعاته لتغيرات الأسعار؛
- إن التعدد في بدائل القياس المحاسبي هو العمل على إيجاد بديل تتوفر فيه جميع الخصائص النوعية للمعلومة المالية مما يلي احتياجات مستخدمي المعلومة؛
- تدعو معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية إلى أن أفضل قياس هو القياس بالقيمة العادلة الذي بدوره يحقق جودة نوعية في المعلومة المالية لكن لتحقيق هذا الشرط يجب توفر أسواق مالية نشطة؛
- هناك اجماع من أفراد مجتمع الدراسة على مساهمة استخدام القيمة العادلة في فترات التضخم مع عدم التخلي على التكلفة التاريخية؛
- يجمع أفراد عينة الدراسة على أن استخدام التكلفة التاريخية في حالة ارتفاع الأسعار يحقق الثقة في المعلومة وقابليتها للفهم، وأن استخدام القيمة العادلة في حالة ارتفاع الأسعار يحقق الملاءمة في المعلومة وقابليتها للمقارنة؛

◆ الخاتمة

- النظام المحاسبي المالي جاء ليطور وظيفة القياس المحاسبي ومهنة المحاسبة ككل غير أنه لم يبرئ الأرضية المناسبة لتطبيقه؛
- لا يتلاءم استخدام القيمة العادلة في الجزائر مع بيئتها المحاسبية، وهذا لعدم تكيفها مع المقومات القانونية والاقتصادية والاجتماعية؛
- عدم اهتمام مستخدمي المعلومة المالية في الجزائر بجودة المعلومة وهذا راجع إلى أن توصيل المعلومة لجهات الضرائب فقط، كما كان معمولاً به في النظام السابق.

الاقتراحات:

في ضوء نتائج الدراسة، نورد الاقتراحات الآتية:

- ✓ يتطلب تعديل التشريعات الضريبية والتجارية بما يتلائم مع تطبيق القيمة العادلة وهذا لم تعطه الجزائر أهمية في توجيهها إلى مفاهيم دولية؛
- ✓ تكوين وتدريب أفراد المجتمع المحاسبي لمعايير القيمة العادلة وهذا لرفع مستوى وعيهم وادراكهم بالمعارف والخبرات في مهنة المحاسبة؛
- ✓ السعي لتفعيل بورصة الجزائر والانفتاح على الأسواق العالمية بما يتوافق مع البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
- ✓ يجب تشريع معايير محاسبة وطنية بمواصفات دولية لايجاد تفاعل متبادل بين المحاسبين والمراجعين والمهنيين ضمن الاطار المحاسبي الموحد؛
- ✓ ضرورة تنظيم العديد من الندوات والملتقيات خاصة الدولية لمناقشة المستجدات على الساحة المهنية وتقريب وجهات النظر والاستفادة من خبرات بعض الدول العربية والأجنبية التي كانت سباقة في انتهاج معايير المحاسبة الدولية.

آفاق البحث:

على الرغم من الجهد المبذول للإلمام بجوانب الموضوع إلا أن الموضوع متشعب فيمكن اقتراح الآفاق التالية لتكتمل الموضوع:

الخاتمة

✓ تقييم النظام المحاسبي المالي بعد 10 سنوات من التطبيق ووضع معايير محاسبية ومالية وطنية تتوافق مع المعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية وتتلائم مع البيئة المحاسبية الجزائرية؛

✓ دراسة نماذج القيمة العادلة وكيفية تفعيلها في بورصة الجزائر؛

✓ معالجة أثر التضخم في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة المالية الاسلامية؛

قائمة المراجع

أ- المراجع باللغة العربية:

1. ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21، تصدر عن جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، 2009.
2. أحمد طرطار، منصر عبد العالي، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، تصدر عن جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016.
3. أسامة عمر جعارة، المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة - الملائمة والموثوقية، مشكلات التطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 29، تصدر عن جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، 2012.
4. الإمام أحمد محمد، فتح الرحمان منصور، تطبيق معيار العرض والافصاح العام للمصارف الإسلامية ودوره في رفع كفاءة الافصاح المحاسبي للتقارير المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16 العدد الثاني، تصدر عن جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2015.
5. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2004.
6. بالري تيجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2008.
7. جاوحدو رضا و حمدي جلييلة إيمان، مداخلة بعنوان آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي و الجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أيام 05-06 ماي 2013، جامعة الوادي، الجزائر.
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القانون 11/07، المؤرخ في 25/11/2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 74، بتاريخ 25/11/2007.
9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 156/08، مؤرخ في 26/05/2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، العدد 27 بتاريخ 28/05/2008.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قرار مؤرخ في 26/07/2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، بتاريخ 25/03/2009.
11. جميل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، تصدر عن الجامعة الأردنية، الأردن، 2013.

◆ قائمة المراجع

12. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
13. حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2012.
14. حلقوم الحاج، دراسة أثر التضخم على النظام المعلوماتي المحاسبي، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر.
15. خالد الجعارات، محمود الطبري، مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 34، تصدر عن جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 2013.
16. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، دار إثراء للنشر، الأردن، 2008.
17. خليفي عيسى، التغيرات في قيمة النقود الآثار والعلاج في الاقتصاد الإسلامي، دار النفائس للنشر، الأردن، 2011.
18. خليل الدليبي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2005.
19. رجاء الربيعي، دور السياسة المالية والنقدية في معالجة التضخم الركودي، دارأمانة للنشر، الأردن، 2014.
20. رجاء رشيد عبد الستار، خضير سلمان ذياب، القيمة السوقية المضافة بين جدلية مفهوم التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 37، تصدر عن جامعة بغداد، العراق، 2016.
21. رضا ابراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، المجلد 46، العدد 2، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، تصدر عن جامعة الاسكندرية، 2009.
22. رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر، الأردن، 2013.
23. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، دار إثراء للنشر، الأردن، 2009.
24. ريتشاردشرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريح للنشر، السعودية 2006.
25. سي محمد لخضر، أسس وقواعد التقييم المحاسبي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر بباتنة، الجزائر، 2016/2017.
26. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية، الأردن، 2009.
27. سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر، الأردن، 2009.
28. السيد محمد الملط، نقود العالم متى ظهرت؟ ومتى اختفت؟، الهيئة المصرية العامة للكتاب، مصر، 1993.
29. شيرين محمد أحمد، الدور الوسيط لمبادئ حوكمة الشركات في العلاقة بين معايير المراجعة الداخلية وجودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017.
30. صافو فتيحة، أبعاد القياس والأفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائي في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2015/2016.
31. طارق عبد العال، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
32. طلال الججاوي وسالم الزوبي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقبي الحسابات، دار البازوري للنشر، الأردن، 2014.

◆ قائمة المراجع

33. عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06، تصدر عن جامعة الجزائر، 2009.
34. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
35. عباس يحي التميمي، عادل علي حسين، تحليل السيولة والربحية في ظل التغير في المستوى العام للأسعار، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 66، تصدر عن جامعة بغداد، 2012.
36. علي المعموري، محاسبة القيمة العادلة شريك استراتيجي لتحقيق النظرة الصحيحة والصادقة، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 16، تصدر عن جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 2008.
37. العمري أصيلة و بروبة الهام، مداخلة بعنوان تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان معلومة محاسبية جيدة وعوائق تكييفها في البيئة (IAS-IFRS-IPSAS) المحاسبية الجزئية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي . والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة ورقلة، الجزائر . 2014 .
38. عوض الله جعفر أبو بكر، أهمية وجودة الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، المجلد 12، مجلة العلوم والثقافة، تصدر عن جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
39. غازي حسن عناية، التضخم المالي، مؤسسة شباب الجامعة، السعودية، 2006 .
40. الفاتح الأمين الفكي، مدى تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية، العدد 6، تصدر عن المركز العربي للدراسات والبحوث، 2015.
41. قاسم الحبيطي و زياد السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحداثة للنشر، العراق، 2003.
42. قوادري عبلة، أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الاعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في مالية محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2017/2018 ،
43. كمال الدين الدهراوي، مناهج البحث العلمي في مجال المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، 2002.
44. كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، الطبعة الثانية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
45. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
46. مجبور جبري النمري وآخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، مكتبة الملك فهد الوطنية، السعودية، 2011.
47. مجدي مليحي، عبد الحكيم مليحي، أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية، مجلة جامعة سلمان بن عبد العزيز، العدد الثالث، السعودية، 2014.
48. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجزء أ: إطار المفاهيم والمتطلبات، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المطابع المركزية، الأردن.
49. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر، مصر، 2005.

◆ قائمة المراجع

50. محمد حلمي الجيلاني، محاسبة التضخم المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر، الأردن، 2014.
51. محمد صبري إبراهيم ندا وآخرون، دراسات في نظرية المحاسبة (1)، كلية التجارة التعليم المفتوح، جامعة عين شمس، مصر.
52. محمد عباس بدوي، المحاسبة وتحليل القوائم المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
53. محمد محمود بشايرة، تطبيق المفاهيم المحاسبية للقيمة العادلة في البنوك الأردنية طبقاً لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 24، تصدر عن جامعة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 2010.
54. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس والعرض والافصاح، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.
55. مراد أيت محمد،، الياس بدوي، رياض زلاسي، مداخلة بعنوان واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاثة سنوات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات – اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي . والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة ورقلة، الجزائر . 2014.
56. مصطفى حامد الحكيم وعبد السلام السيد آدم، إفصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخم ودوره في الحد من الأزمة المالية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، تصدر عن جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.
57. معراج هوارى، حديدي آدم، مدخل إلى محاسبة القيمة العادلة، دار كنوز المعرفة للنشر، الأردن، 2017.
58. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم، المحاسبة الادارية، دار السيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
59. هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، دار الثقافة، الأردن، 2011.
60. ميثم إدريس محمد المبيضين وآخرون، دور الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد 14، تصدر عن جامعة بغداد، العراق، 2011.
61. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.
62. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الجزء الثاني، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.
63. ويجانت، كيسو وكميل، ترجمة مصطفى محمد أبو عمارة ونزار بن صالح الشويمان، مبادئ المحاسبة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2015.
64. يوسف أحمد العوض، أثر القياس والافصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة في جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2015.
65. يوسف محمود جربوع، نظرية المحاسبة، بدون دار نشر، الطبعة الثانية، 2014.

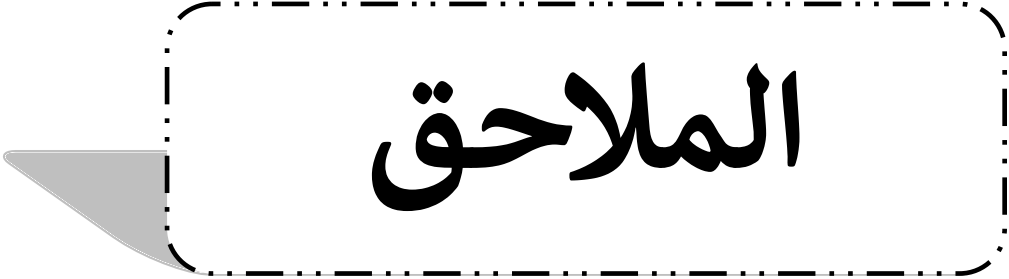
ب- المراجع باللغة الأجنبية:

66. AISB-FASB Joint Conceptual Frame Work Project, Phase (Measurement) Summary Report of the Conceptual Frame work Measurement Roundtables, Hong Kong, 16-17 January, 2007.
67. Ashford C. Chea, Fair Value Accounting: Its Impacts on Financial Reporting and How It Can Be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information

- for Users of Financial Statements**, International Journal of Business and Social Science, Vol. 2 No. 20; November 2011.
68. Can KAYA Tansel, **Fair Value versus Historical Cost: Which is actually more "Fair"?**, The Journal of Accounting and Finance, October 2013.
69. Collection EPBI, **Le Systeme Comptable Financier(S.C.F)**, Pages Bleues Internationales, Algérie, 2008.
70. David J. Emerson, Khondkar E. Karim, Robert W. Rutledge, **Fair Value Accounting: A Historical Review Of The Most Controversial Accounting Issue In Decades**, Journal of Business & Economics Research , Vol. 8, No. 4, April 2010.
71. Directorate of Distance Education, **Accounting Theory**, Maharshi Dayanand University , New Delhi, 2004.
72. Erwin Bakker,& others, **Interetation and Application of IFRS Standards**, John Wiley&Sons, USA, 2017.
73. Jacques Richard, Christine Collette, **comptabilité générale, système français et norme ifrs**, 8^e édition, dunod, Paris,2008.
74. Karl A. Muller,& others, **Causes and Consequences of Choosing Historical Cost versus Fair Value**, Working papers, Harvard Business School, March 2008.
75. Moonitz Maurice, **The basicpostulates of accounting**, accounting research study, No 01, AICPA, 1961.
76. Musa Inuwa Fodio, Yinka Mashood Salaudeen, **COMPARATIVE ANALYSIS OF THE VALUE RELEVANCE OF HISTORICAL COST ACCOUNTING AND INFLATION-ADJUSTED ACCOUNTING INFORMATION**, International Journal of Economics and Management Sciences, Vol. 1, No. 8, 2012.
77. Paul Jaijairam, **Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting**, Review of Business Information Systems, Vol. 17, No. 1, 2013.
78. Richard Lewis and David Pendrill, **Advanced Financial Accounting**, seventh edition , Pearson Education Limited, England, 2004.

ج- المواقع الالكترونية:

79. فيصل عبد السلام الحداد، **مفهوم القيمة العادلة في تقييم الأصول الملموسة في شركات التأمين**، مجلة المحاسب العربي، العدد 39، مجلة الكترونية متوفرة على الرابط الآتي: <https://www.aam-web.com>
80. لطيف زيود وآخرون، **دور الافصاح المحاسبي في سوق الاوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، المقال متوفر على الرابط: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:http://ldaf.youneed.us/t8-topic> أطلع عليه: 2017/11/03.



الملاحق

الملحق رقم (01): الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان

الأساتذة المحكمين	مؤسسة العمل
زكرياء دمدوم	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
بالقاسم بن خليفة	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
محمد الدينوري سالمي	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي
الأزهر عزة	جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

الملحق رقم (02): استمارة الاستبيان



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استمارة استبيان

تحية طيبة وبعد...

لأغراض استكمال البحث الموسوم بعنوان: (القياس المحاسبي وأثره على جودة المعلومة المالية في ظل التضخم) والذي يدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه ل م د في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة وتدقيق. نضع استمارة الاستبانة المرفقة بين أيادي حضرتكم نأمل الإجابة على الأسئلة الواردة فيها نظرا لأهمية رأيكم السديد بما تملكونه أنتم كأكاديميين ومهنيين من علم وخبرة في مجال التخصص مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها، حيث أنها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرا لكم تعاونكم ومقدرة حسن اهتمامكم وسعة صدركم..

الأستاذ المشرف: أ.د. الأزهر عزة

الطالبة: بشرة تجاني

نرجو منكم وضع علامة (x) في المكان المناسب.

I. معلومات عامة عن عينة الدراسة:

1. المؤهل العلمي: ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادة مهنية ☐ اذكرها:
2. الوظيفة الحالية: ☐ أستاذ جامعي ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ محاسب معتمد ☐ وظيفة أخرى (☐ لا)
3. الخبرة المهنية: ☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

II. معلومات مرتبطة بالدراسة:

المحور الأول: مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في فترات التضخم					
الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق بشدة
01	يؤثر التضخم سلباً على مخرجات القياس المحاسبي (القوائم المالية)				
02	يعد التغير في القوة الشرائية للنقود خروجاً عن أساس التكلفة التاريخية				
03	يعتبر استخدام التكلفة التاريخية في فترات				

					التضخم مشكلة كبيرة تنعكس على مخرجات القياس المحاسبي	
					إن مبدأ التكلفة التاريخية أساس لقياس القوائم المالية لا يمكن الاستغناء عنه حتى في فترات التضخم	04
					لا تأخذ التكلفة التاريخية بعين الاعتبار تغيرات الأسعار	05
					توفر القوائم المالية المستندة للتكلفة التاريخية في فترات التضخم على معلومات مضللة لمستخدميها.	06
					تأخذ القيمة العادلة بعين الاعتبار تغيرات الأسعار.	07
					يفضل المحاسبون والمراجعون القياس بالتكلفة التاريخية بدل القيمة العادلة حتى في فترات التضخم	08
					التقييم المبني على أساس القيمة العادلة يعطي أحسن تقدير للمؤسسة في فترات التضخم	09

المحور الثاني: أثر استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-القيمة العادلة) في جودة المعلومة المالية في فترات التضخم						
الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
10	ينفرد أساس التكلفة التاريخية بسهولة فهمه وتطبيقه					
11	التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية هو إعطاء معلومات مالية موثوقة في حينها					
12	توفر التكلفة التاريخية خاصية الثقة في المعلومة المالية ذلك لاستنادها على					

					المستندات الثبوتية علاوة على أنها تعكس التدفق النقدي والمادي الحقيقي	
					تتوفر التكلفة التاريخية على خاصية الملاءمة في فترات التضخم	13
					عدم الأخذ بعين الاعتبار التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد حسب أساس التكلفة التاريخية يؤثر على قابلية المقارنة للمعلومات المالية	14
					لا يعتمد متخذ القرار على المعلومات المبنية على التكلفة التاريخية في عملية التنبؤ في ظل التغيرات في الأسعار	15
					عدم قدرة التكلفة التاريخية على توفير معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أثناء ارتفاع الأسعار	16
					تمكّن التكلفة التاريخية من توفير معلومات تعبر بصدق عن مختلف الأحداث في المؤسسة	17
					تتميز القيمة العادلة بالوضوح	18
					تتوفر خاصية الموثوقية في القيمة العادلة عندما تحدد في الأسواق المالية.	19
					عدم تمتع المعلومة المالية بالحياد في حال تم تحديد القيمة العادلة من طرف المحاسب.	20
					توفر المعلومات المعدة وفقاً لأساس القيمة العادلة خاصية القابلية للتحقق	21
					تعطي القوائم المالية المبنية على القيمة العادلة ملائمة أكثر في اتخاذ القرارات لأنها تحمل معلومات تراعي تغيرات القدرة الشرائية	22
					يعد قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة في ظل ارتفاع الأسعار أكثر ملاءمة لاحتياجات مستخدمي المعلومات المالية	23

					تساعد المعلومة المالية المستندة على القيمة العادلة مستخدمي المعلومات المالية على التنبؤ لاتخاذ قراراتهم خاصة في ظل ارتفاع الأسعار	24
					تساهم القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة في تحديد التغيرات في القوة الشرائية للنقود مما تسمح بقابلية المقارنة للسنوات السابقة	25
					تعد القيمة العادلة أفضل بديل وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية ذلك لأنها توفر جودة في المعلومة المالية وبالتالي تلي احتياجات مستخدميها.	26

المحور الثالث: تطبيق القيمة العادلة في الجزائري لائتم البيئة المحاسبية الجزائرية						
الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
27	تلقى التكلفة التاريخية قبولاً عاماً في المجتمع المحاسبي والمالي الجزائري أكثر من أي بديل آخر.					
28	لم يتطرق النظام المحاسبي المالي لمعالجة أثر التضخم في القوائم المالية.					
29	يعتبر تشريع النظام المحاسبي المالي نقطة تحول في تطوير العمل ببدائل القياس المحاسبي.					
30	قام النظام المحاسبي المالي بتحسين جودة المعلومة المالية.					

					31	يهتم مستخدمو المعلومات المالية بالجزائر بجودة المعلومة المالية.
					32	يعد التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية مؤشر جيد في فعالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة.
					33	تطرق النظام المحاسبي المالي إلى القيمة العادلة بنوع من التفصيل والوضوح.
					34	ضعف الوعي الثقافي لدى أفراد المجتمع المالي بالجزائر حول نموذج القيمة العادلة.
					35	يمكن قياس القيمة العادلة في ظل تغيرات الأسعار إلا في سوق مالي كفاء.
					36	النصوص القانونية الجبائية والتجارية الصادرة لحد الآن منسجمة مع تطبيق محاسبة القيمة العادلة.
					37	انفتاح السوق نحو السوق العالمي يساعد في معرفة التغيرات في الأسعار وهذا ما يسهل توفر القيم العادلة.
					38	عدم تهيئة النظام المحاسبي المالي لبيئة ملائمة أدى إلى صعوبة تطبيق القيمة العادلة.

الملحق رقم 03: نتائج البيانات الشخصية أو الوظيفية

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	33	26.0	27.0	27.0
ماستر	23	18.1	18.9	45.9
Valid ماجستير	32	25.2	26.2	72.1
دكتوراه	34	26.8	27.9	100.0
Total	122	96.1	100.0	
Missing System	5	3.9		
Total	127	100.0		

الوظيفة الحالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أستاذ جامعي	30	23.6	24.6	24.6
محافظ حسابات	45	35.4	36.9	61.5
Valid خبير محاسبي	2	1.6	1.6	63.1
محاسب معتمد	45	35.4	36.9	100.0
Total	122	96.1	100.0	
Missing System	5	3.9		
Total	127	100.0		

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 5	20	15.7	16.4	16.4
5-10 سنوات	51	40.2	41.8	58.2
Valid 11-15 سنة	36	28.3	29.5	87.7
أكثر من 15	15	11.8	12.3	100.0
Total	122	96.1	100.0	
Missing System	5	3.9		
Total	127	100.0		

الملحق رقم 04: اختبار الطبيعة للمحاور بمعامل كولموكروف سميرنوف

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test					
		مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي في فترات التضخم	تطبيق القيمة العادلة في الجزائر	مساهمة استخدام بدائل القياس المحاسبي في تحقيق جودة المعلومة المالية في فترات التضخم	مجموع المحاور
N		122	122	122	122
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3.94	3.77	3.80	3.57
	Std. Deviation	.270	.268	.269	.270
	Absolute	.142	.101	.154	.121
Most Extreme Differences	Positive	.106	.074	.085	.088
	Negative	-.142-	-.101-	-.154-	-.121-
Kolmogorov-Smirnov Z		.156	.138	.162	.764
Asymp. Sig. (2-tailed)		.150	.430	.100	.604
a. Test distribution is Normal.					
b. Calculated from data.					

الملحق رقم 05: اختبار ألفا كرونباخ

المحور الأول:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.658	9

المحور الثاني:

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.754	17

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.717	12

المحور الثالث:

مجموع المحاور

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.756	38

الملحق رقم 06: التحقق من الفرضية الأولى

الفرضية الفرعية الأولى:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.261 ^a	.068	.002	.213

a. Predictors: (Constant), مساهمة استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم

الفرضية الفرعية الثانية:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.593 ^a	.351	.000	.270

a. Predictors: (Constant), مساهمة استخدام القيمة العادلة في فترات التضخم

الملحق رقم 07: التحقق من الفرضية الثانية

الفرضية الفرعية الأولى:

Multiple Comparisons

Multiple Comparisons							
Scheffe							
Dependent Variable	(I) المؤهل العلمي	(J) المؤهل العلمي	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم	ليسانس	ماستر	0.051	.073	0.921	-.16-	.26
		ماجستير	0.029	.067	0.980	-.16-	.22
		دكتوراه	-0.073-	.066	0.744	-.26-	.11
	ماستر	ليسانس	-0.051-	.073	0.921	-.26-	.16

		ماجستير	-0.023-	.074	0.993	-.23-	.19
		دكتوراه	-0.124-	.073	0.405	-.33-	.08
		ليسانس	-0.029-	.067	0.980	-.22-	.16
	ماجستير	ماجستير	0.023	.074	0.993	-.19-	.23
		دكتوراه	-0.102-	.066	0.503	-.29-	.09
		ليسانس	0.073	.066	0.744	-.11-	.26
	دكتوراه	ماجستير	0.124	.073	0.405	-.08-	.33
		دكتوراه	0.102	.066	0.503	-.09-	.29
		ليسانس	0.038	.064	0.982	-.14-	.22
	ليسانس	ماجستير	0.016	.058	0.998	-.18-	.15
		دكتوراه	0.079	.057	0.824	-.07-	.26
		ليسانس	-0.038-	.064	0.982	-.22-	.14
استخدام القيمة العادلة في فترات التضخم	ماجستير	ماجستير	-0.021-	.064	0.997	-.24-	.12
		دكتوراه	0.041	.063	0.978	-.13-	.23
		ليسانس	-0.016-	.058	0.998	-.15-	.18
	ماجستير	ماجستير	0.021	.064	0.997	-.12-	.24
		دكتوراه	0.062	.058	0.906	-.05-	.27
		ليسانس	-0.079-	.057	0.824	-.26-	.07
	دكتوراه	ماجستير	-0.041-	.063	0.978	-.23-	.13
		دكتوراه	-0.062-	.058	0.906	-.27-	.05
		ليسانس					
	ليسانس	ماجستير					
		دكتوراه					
		ليسانس					

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

الفرضية الفرعية الثانية:

Group Statistics

	فئات الوظيفة الحالية	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم	اكاديمي	30	3.92	0.341	.064
	مهنيين	92	3.95	0.244	.025
استخدام القيمة العادلة في فترات التضخم	اكاديمي	30	4.00	0.344	.064
	مهنيين	92	4.05	0.333	.025

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
									Lower	Upper
استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم	Equal variances assumed	2.028	.157	-.790	120	.431	-.045	.056	-.156	.067
	Equal variances not assumed			-.653	38.177	.517	-.045	.068	-.183	.094
استخدام القيمة العادلة في فترات التضخم	Equal variances assumed	2.028	.157	-.790	120	.431	-.045	.056	-.156	.067
	Equal variances not assumed			-.653	38.177	.517	-.045	.068	-.183	.094

الفرضية الفرعية الثالثة:

ANOVA						
		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
مساهمة استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم	Between Groups	.551	3	.184	2.625	.05
	Within Groups	8.252	118	.070		
	Total	8.802	121			
مساهمة استخدام القيمة العادلة في فترات التضخم	Between Groups	1.010	3	.337	3.163	.027
	Within Groups	12.561	118	.106		
	Total	13.571	121			

الملحق رقم 08: التحقق من اختبار الفرضية الثالثة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تطبيق القيمة العادلة في الجزائر	122	2.96	.268	.024

One-Sample Test

	Test Value = 0					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
تطبيق القيمة العادلة في الجزائر	-1.553	121	.000	2.96	2.94	2.99

الصفحة	الفهرس
I	الإهداء
II	الشكر
III	الملخص
V	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول والأشكال
IX	قائمة الملاحق
أ - د	المقدمة
63 - 6	الفصل الأول: الأدبيات النظرية
6	مقدمة الفصل
21 - 7	المبحث الأول: ماهية القياس المحاسبي
7	المطلب الأول: مفهوم القياس المحاسبي
10	المطلب الثاني: خطوات عملية القياس المحاسبي
12	المطلب الثالث: أساليب ونظم القياس المحاسبي
12	الفرع الأول: أساليب القياس المحاسبي
14	الفرع الثاني: نظم القياس المحاسبي
16	المطلب الرابع: مبادئ القياس المحاسبي
16	الفرع الأول: مبدأ التكلفة التاريخية
18	الفرع الثاني: مبدأ تحقق الإيراد
18	الفرع الثالث: مبدأ المقابلة
18	الفرع الرابع: مبدأ الإفصاح التام

18	المطلب الخامس: التحيز في القياس المحاسبي
19	الفرع الأول: مصادر تحيز القياس المحاسبي
20	الفرع الثاني: أشكال تحيز القياس المحاسبي
34-22	المبحث الثاني: جودة المعلومة المالية
22	المطلب الأول: مفهوم المعلومة المالية
22	الفرع الأول: المعلومة المالية
23	الفرع الثاني: الخصائص النوعية للمعلومة المالية
26	الفرع الثالث: الغرض من الخصائص النوعية للمعلومة المالية
27	الفرع الرابع: القيود التي تحكم الخصائص النوعية للمعلومة المالية
28	المطلب الثاني: جودة المعلومة المالية وقياسها
28	الفرع الأول: جودة المعلومة المالية
28	الفرع الثاني: معايير قياس جودة المعلومة المالية
29	الفرع الثالث: نماذج قياس جودة المعلومة المالية
30	المطلب الثالث: الإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية
30	الفرع الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي
31	الفرع الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي
32	الفرع الثالث: مستخدمي المعلومات المالية
51-35	المبحث الثالث: تعدد بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم
35	المطلب الأول: التضخم، مفاهيم وأنواع
35	الفرع الأول: تعريف التضخم
36	الفرع الثاني: أنواع التضخم

37	الفرع الثالث: الآثار الاقتصادية والاجتماعية للتضخم
38	الفرع الرابع: قياس التضخم
38	المطلب الثاني: قصور استخدام التكلفة التاريخية
38	الفرع الأول: مبررات استخدام التكلفة التاريخية
39	الفرع الثاني: عيوب استخدام التكلفة التاريخية
40	المطلب الثالث: بدائل القياس المحاسبي
40	الفرع الأول: تعريف بدائل القياس المحاسبي
40	الفرع الثاني: عرض بدائل القياس المحاسبي في ظل التضخم
47	الفرع الثالث: القيمة العادلة
50	المطلب الرابع: مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة)
62-52	المبحث الرابع: الجهود الدولية والمحلية في تطوير بدائل القياس المحاسبي وتحسين جودة المعلومة المالية في ظل التضخم
52	المطلب الأول: القياس المحاسبي وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية
59	المطلب الثاني: مكانة القياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي
63	خاتمة الفصل
79-65	الفصل الثاني: الدراسات السابقة
65	مقدمة الفصل
69-66	المبحث الأول: الدراسات الأجنبية
77-69	المبحث الثاني: الدراسات العربية
78	المبحث الثالث: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
79	خاتمة الفصل

118-81	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
81	مقدمة الفصل
95-82	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
82	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة
82	الفرع الأول: مجتمع الدراسة
82	الفرع الثاني: عينة الدراسة
83	الفرع الثالث: المتغيرات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة
86	الفرع الرابع: جمع الوثائق والمعلومات
86	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
86	الفرع الأول: أداة الدراسة
88	الفرع الثاني: صدق وثبات الاستبيان
94	الفرع الثالث: البرامج والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات
117-96	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
96	المطلب الأول: النتائج
96	الفرع الأول: تحليل نتائج عبارات المحاور
105	الفرع الثاني: اختبار الطبيعة بمعامل كولموكروف سميرونوف (One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test) للمحاور:
106	الفرع الثالث: اختبار الفرضيات
115	المطلب الثاني: المناقشة
115	الفرع الأول: دراسة وتقييم مدى مساهمة استخدام التكلفة التاريخية في فترات التضخم
116	الفرع الثاني: دراسة وتقييم أثر استخدام بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية-

الفهرس

	القيمة العادلة) على جودة المعلومة المالية في فترات التضخم
117	الفرع الثالث: تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يلائم في البيئة المحاسبية الجزائرية
118	خاتمة الفصل
123 -120	الخاتمة
129 -125	قائمة المراجع
142-131	الملاحق
147-143	الفهرس