الجمهـــوريـــة الجـــزائـــريـــة الـــديمقـــراطيـــة الشعبيـــة
People's Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العـــالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جـــامعـــة الشهيـــد حمـــه لخضـــر الـــوادي
University Of Echahid Hamma Lakhdar El Oued
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال

دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

إعداد الطالب:
أحمد الصالح سباع

إشراف الأستاذ:
محمـــد الهادي ضيف الله

أمـــــام اللجنة المكونة من السادة:

هشـــام لـــــــبزة	أستاذ	جامعـــة الـــوادي	رئيسا
محمـــد الهادي ضيف الله	أستاذ	جامعـــة الـــوادي	مشرفا ومقررا
يـــونس زيـــــــن	أستاذ	جامعـــة الـــوادي	مشرفا مساعدا
عمـــار بـــن عيشـــي	أستاذ	جامعـــة بسكـــرة	مناقشا
أميـــن بـــن سعيـــد	أستاذ محاضر –أ–	جامعـــة الجزائر 3	مناقشا
عمـــر عطـــا اللـــه	أستاذ محاضر –أ–	جامعـــة الـــوادي	مناقشا
صـــالـــح حميـــداتـــو	أستاذ محاضر –أ–	جامعـــة الـــوادي	مناقشا

المـــوسم الجامعـــي: 2020 2021

الجمهـــوريـــة الجـــزائـــريـــة الـــديمقـــراطيـــة الشعبيـــة
People's Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العـــالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جـــامعـــة الشهيـــد حمـــه لخضـــر الـــوادي
University Of Echahid Hamma Lakhdar El Oued
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال

دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

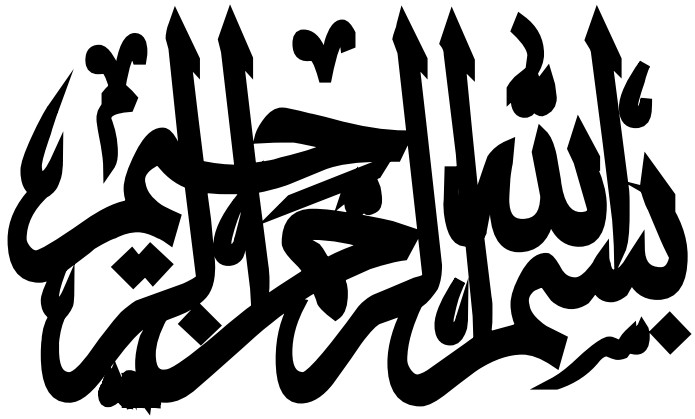
إعداد الطالب:
أحمد الصالح سباع

إشراف الأستاذ:
محمـــد الهادي ضيف الله

أمـــــام اللجنة المكونة من السادة:

هشـــام لـــــبزة	أستاذ	جامعـــة الـــوادي	رئيسا
محمـــد الهادي ضيف الله	أستاذ	جامعـــة الـــوادي	مشرفا ومقررا
يـــونس زيـــــن	أستاذ	جامعـــة الـــوادي	مشرفا مساعدا
عمـــار بـــن عيشـــي	أستاذ	جامعـــة بسكـــرة	مناقشا
أميـــن بـــن سعيـــد	أستاذ محاضر –أ–	جامعـــة الجزائر 3	مناقشا
عمـــر عطـــا اللـــه	أستاذ محاضر –أ–	جامعـــة الـــوادي	مناقشا
صـــالـــح حميـــداتـــو	أستاذ محاضر –أ–	جامعـــة الـــوادي	مناقشا

المـــوسم الجامعـــي: 2020 2021



﴿ قَالُواْ سُبۡحَٰنَكَ لَا عِلۡمَ لَنَآ إِلَّا مَا عَلَّمۡتَنَآۖ إِنَّكَ أَنتَ ٱلۡعَلِيمُ ٱلۡحَكِيمُ ٣٢﴾

سُورَةُ البَقَرَةِ

﴿ ٱلرَّحۡمَٰنُ ١ عَلَّمَ ٱلۡقُرۡءَانَ ٢ خَلَقَ ٱلۡإِنسَٰنَ ٣ عَلَّمَهُ ٱلۡبَيَانَ ٤﴾

سُورَةُ الرَّحۡمَٰن

الإهداء

إلى معلم الانسانية رسول الهدى والرحمة سيدنا محمد **صلى الله عليه وسلم**

✦✧

إلى الروح المنعمة في برزخها حافظ الذكر والدي عليه من الله سحائب الرحمة والغفران، فيا ليتك هنا لأكرمك، وما من تكريم تستحقه أنت فرحمة الله عليك يا والدي.

✦✧

إليك ما يملأ أركاني فرحة وجودها بين يديك، إليك ليغمر الفرح عيناك، دعوني أخرج عن كل نصوص الدنيا لأقول لها يا أمي أنت الدنيا، جلست أكتب شيئا من الحروف لها فقلت كم سيستغرق ترتيب ثلاثة أحرف تحمل لك كل مشاعري أمي. فوجدتني أنا أعجز الناس، أضعف الخلق أنا أضعف الخلق وأمام حروفك وحدها، فكيف أرتب لك ما تطرب له أذناك سيدتي الغالية، يا أمي أنت أعمق مما أستطيع الغوص في أحشائي لتجدها كلماتي، يا أمي يعلم الله وحده كم أنت غالية.

تستحقين التكريم كل يوم فإن كان لابد لهم يوم يكرمون فيه أمهاتهم في الحادي والعشرون من ماي فأنا اليوم أهدي لكي رسالتي هذه فاقبليها أرجوك، فأي شكر عابرة أقولها لمن علمتني ان اشكر بعد الله خلقه، أي شكر عابرة يا أول مطلع في الذاكرة، شكرا بحروف وليدة تلألأت فقط من اجلك يا أمي شكرا بإجلالها، شكرا لما كان، شكرا لما يكون ولما سيكون، شكرا لك يا كل أزمنتي.

✦✧

إلى التي صبرت علي شهور طوال كنت معتكفا فيها على الدراسة فتحملت هجر الليالي ومدافعة الايام في غرة حياتنا الزوجية، زوجتي الغالية التي كلما تأملت فيها استحضرت عظمة نعمة ربي علي حينما اكرمني بها ولا كيف أخطوا سبيل الشاكرين أمام نعمة ربي علي، فنعمة الزوجة الصالحة هي، مع خالص حبي لها واعلى الامنيات.

إلى بنتاي نور عيني وحبيبات قلبي، اللتان ولدتا كبيران حينما حرمتهما دفئ قلبي وحناني لانشغالي برسالتي وأني والله لأرى النور والمستقبل المشرق في عينيكما الدافئتين، وأرى فيكما ما أنا مقبل عليه من درجات العلم.

أحدثكما الآن ولعلكما لا تعيان ما أقول لكن حسبكما ما يختبئ لكما خلف تلك الكاميرا لتحدثكما عندما تكبران بالصوت والصورة مما يجول الآن بخاطري لربما لا أكون على قيد الحياة حينها ومن يدري.

✦✧

إلى تلك القلوب التي تنبض من أجلي جدتاي "الحادة ومبروكة"، أختي، إليكم أجمل لوحة كانت ولازالت لي، وعلى همسات دعائك الصباحية وتمنياتك لي بالنجاح عقب كل صلاة فجر يا جدتي.

فيا أهلي لكم شكري وعرفاني

✦✧

إلى رفقاء دربي وأحبابي الذين قدموا لي كل الحب والدعم " أنيس، سفيان، إبراهيم، رمزي، خير الدين، عمر، مراد" إلى من لم يسعني المقام لذكرهم، إليكم أصدقائي الاعزاء، إلى من نالوا شهادة أعظم من شهادتي هذه الغائبين والحاضرين، إلى الشهداء الأكرم منا جميعا.

✦✧

إلى جميع أساتذتي، أساتذة، إداريين، عمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي، إلى كل من يحمل اسم جامعة الوادي

✦✧

إلى أبنائي وطني العظيم اهدي رسالتي

✦✧

وطني الحبيب إليك ما تسمى

"أحمد الصالح سباع"

شكر وتقدير

قال تعالى (. . . . . وَمَن يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ ۖ . . . . .) *لقمان: 12*

أحمد الله تعالى حمدا كثيرا طيبا مباركا ملئ السموات والأرض على ما اكرمني به من اتمام هذه الدراسة التي ارجوان تنال رضاه

وبعد : فأتقدم بوافر الشكر وعظيم التقدير لأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور "**محمد الهادي ضيف الله**" لتفضله بالإشراف على دراستي هذه إذ لم يألُ جهدا في التوجيه والنصح والإرشاد فجزاه الله خير الجزاء

كما اتوجه بجزيل الشكر والتقدير لأعضاء لجنة المناقشة لتحملهم تعب قراءة وتصويب دراستنا المتواضعة وتحملهم عناء المناقشة

كما أتقدم بجزيل الشكر "**د . رضا زهواني**"، "**د . لعبيدي مهوات**" و"**د . مرزوقي مرزوقي**"، "**أ . د . عباس فرحات**"

كما نتوجه بالشكر الوافر إلى كل من قدم لنا يد العون من أساتذة وأخوة وأصدقاء والأقارب حتى بالنصيحة والدعاء

فجزآكم الله عنا خير الجزاء

"**أحمد الصالح سباع**"

ملخص الدراسة

باللغة العربية

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال، من خلال الوقوف على العقبات التي واجهت تطبيق بدائل القياس المحاسبي الواردة في معايير المحاسبة الدولية أو معايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS في الجزائر، ولقياس هذا الأثر تم تصميم استبانة لجمع المعلومات من عينة الدراسة ومعالجتها احصائياً بواسطة (SPSS)، حيث تكونت عينة الدراسة من 137 مؤسسة اقتصادية وممارسين لمهنة المحاسبة سواء المهنيين أو الاكاديميين، باستخدام الطرق الإحصائية الملائمة لمثل هاته الدراسات كالانحدار المتعدد، والاختبارات المعلمية واللامعلمية وتوصلت الدراسة إلى:

- ✓ وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ بين تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر في ظل سياسات المحافظة على راس المال؛
- ✓ وجود علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ بين بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر، فقد تبين أن القوانين والتشريعات تعتبر غير كافية لضمان التطبيق الجيد لأحد بدائل القياس المحاسبي، مما ساهم في الامتثال بالعمل بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، رغم ما يعانيه من نقائص تعكس الواقع الحالي للمؤسسة؛
- ✓ أنه توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ بين السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر، سواء تعلق الأمر بمداخل القياس المحاسبي أو تأثير السوق المالي.

وأوصت الدراسة بضرورة التخلص من مشكلات التقدير في القياس المحاسبي عن طريق الاستعانة بالأساليب الإحصائية او الرياضية، والعمل على إيجاد آلية العمل على كافة الأصعدة وبكفاءة عالية بما يتماشى والمعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي الدولية في الجزائر، خاصة في مجال إصدار معايير محلية، متبوعة بقوانين وتشريعات تحكم وتنظم ذلك.

الكلمات المفتاحية: بدائل القياس المحاسبي، البيئة المحاسبية الجزائرية، سياسات المحافظة على رأس المال، المعايير المحاسبية ومعايير الابلاغ المالي الدولية IAS/IFRS، النظام المحاسبي المالي SCF.

STUDY SUMMARY

English language

This study aimes at showing demonstrate the impact of the Algerian accounting environment on alternatives to accounting measurement in light of capital conservation policies, by examining the obstacles that faced the application of accounting measurement alternatives contained in international accounting standards or international financial reporting standards IAS / IFRS in Algeria, and to measure this Impact A questionnaire was designed to collect information from the study sample and statistically treat it by (SPSS), where the study sample consisted of 137 economic institutions and practitioners of the accounting profession, whether professionals or academics, using the appropriate statistical methods for such studies as multiple regression, parametric and non-parametric tests and the study reached:

- ✓ There is a positive Relationship with statistical significance at the level of significance 0.0 = 0.05 between the influence of the Algerian accounting environment and the factors of measurement on the application of accounting measurement alternatives in Algeria in light of capital preservation policies؛
- ✓ There is a positive relationship with statistically significant significance at the level of α = 0.05 between the alternatives of accounting measurement under the laws and legislations in Algeria on the application of alternatives to accounting measurement in Algeria. To comply with the principle of historical cost as a basis for accounting measurement, despite its deficiencies that reflect the current reality of the institution؛
- ✓ that there is a positive relationship with statistical significance at the level of significance 0.05 = α between the financial market in Algeria and the alternatives of the accounting measurement on the application of the alternatives to the accounting measurement in Algeria, whether it comes to the entrances to the accounting measurement or the impact of the financial market.

The study recommended the need to get rid of the problems of estimation in accounting measurement through the use of statistical or mathematical methods, and work to find a mechanism of work at all levels and with high efficiency in line with international standards of accounting and international financial reporting in Algeria, especially in the area of issuing local standards, followed by laws and legislation governing It is organized.

Key words: Alternatives to accounting measurement,The Algerian accounting environment, Capital conservation policies, Accounting standards and international financial reporting standards IAS / IFRS, The financial accounting system SCF.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	-
شكر وتقدير	-
ملخص الدراسة	-
فهرس المحتويات	I
قائمة الجداول	IV
قائمة الاشكال	VII
قائمة الاختصارات	IX
قائمة الملاحق	XI
المقدمة العامة	أ-خ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للدراسة	
تمهيد	-02-
المبحث الأول: القياس المحاسبي وسياسات المحافظة على رأس المال	**-03-**
المطلب الأول: ماهية القياس في المحاسبة	-03-
المطلب الثاني: مفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال	-13-
المطلب الثالث: سياسات المحافظة على رأس المال	-20-
المبحث الثاني: مداخل القياس المحاسبي البديلة	**-27-**
المطلب الأول: مداخل القياس المحاسبي في ظل ثبات القوة الشرائية للنقد	-27-
المطلب الثاني: مداخل القياس المحاسبي في ظل تغيرات القوة الشرائية للنقد	-32-
المطلب الثالث: القيمة العادلة كمبدأ للقياس المحاسبي وفق معايير الابلاغ المالي الدولية	-43-
المبحث الثالث: عرض وقراءة في الدراسات السابقة	**-49-**
المطلب الأول: عرض وقراءة الدراسات السابقة باللغة العربية	-49-
المطلب الثاني: عرض وقراءة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية	-58-
المطلب الثالث: عرض أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسات السابقة	-70-
خلاصة الفصل	**-73-**

الفصل الثاني: وصف وتحليل عينة الدراسة	
تمهيد	-75-
المبحث الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة التطبيقية	**-76-**
المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة التطبيقية وأساليب جمع البيانات	-76-
المطلب الثاني: نتائج التحليل الإحصائي للعينة الإحصائية	-83-
المبحث الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة	**-95-**
المطلب الأول: تحليل اتجاهات الأفراد نحو عناصر محاور الدراسة	-95-
المطلب الثاني :تحليل اتجاهات واتفاق أفراد العينة نحو عناصر متغيرات ومحاور الدراسة	-105-
المبحث الثالث: اختبار فروض البحث للدراسة التطبيقية	**-110-**
المطلب الأول: اختبار استقلالية المتغيرات المستقلة للدراسة	-110-
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	-113-
خلاصة الفصل	**-136-**
الخاتمة العامة	-138-
قائمة المراجع	-144-
قائمة الملاحق	-156-

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنـــــــــوان	رقم الصفحة
01-01	مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال	-23-
01-02	يوضح درجات مقياس ليكارت	-77-
02-02	يوضح إجابات الأسئلة ودلالتها	-77-
03-02	أبعاد (محاور) الدراسة التطبيقية	-78-
04-02	طرق توزيع استمارة الاستبيان	-83-
05-02	يبين مستوى التحصيل العلمي لأفراد عينة الدراسة	-84-
06-02	يبين الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة بحسب الوظيفة	-84-
07-02	يبين الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة بحسب التخصص العلمي	-85-
08-02	يوضح نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان	-86-
09-02	نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الأول	-87-
10-02	نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الثاني	-88-
11-02	نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الثالث	-88-
12-02	نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الرابع	-89-
13-02	نتائج اختبار معامل الارتباط لفقرات المحور الأول	-90-
14-02	نتائج اختبار معامل الارتباط لفقرات المحور الثاني	-90-
15-02	نتائج اختبار معامل الارتباط لفقرات المحور الثالث	-91-
16-02	نتائج اختبار معامل الارتباط لفقرات المحور الرابع	-91-
17-02	نتائج اختبار معاملي الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية لأسئلة قائمة الاستبيان	-93-
18-02	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الاول	-96-
19-02	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثاني	-99-
20-02	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثالث	-102-
21-02	تلخيص نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة	-104-
22-02	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الرابع	-106-
23-02	يوضح اختبار ليفن لتجانس التباين	-108-
24-02	يوضح تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة نحو محاور الدراسة	-109-
25-02	اختبار استقلالية البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر	-110-
26-02	اختبار استقلالية البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي	-111-

27-02	اختبار استقلالية بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي	-112-
28-02	يوضح اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة	-113-
29-02	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات الفرعية للدراسة	-114-
30-02	نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية	-115-
31-02	نتائج اختبار التعدد الخطي بين متغيرات نموذج الدراسة	-116-
32-02	معاملات الارتباط بين الأخطاء المعيارية والمتغيرات المستقلة	-116-
33-02	نتائج اختبار KS لاختبار التوزيع الطبيعي للأخطاء المعيارية	-117-
34-02	معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل الاول	-118-
35-02	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	-118-
36-02	معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل الثاني	-121-
37-02	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	-122-
38-02	معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل الثالث	-124-
39-02	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	-125-
40-02	معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة	-128-
41-02	نتائج تحليل الانحدار التدريجي المتعدد لاختبار اجمالي الفرضيات	-128-
42-02	نتائج تحليل الانحدار لاختبار التدريجي المتعدد بعد اختبار المتغيرات الأكثر تأثيرا	-131-
43-02	نتائج تحليل الانحدار لاختبار التدريجي المتعدد بعد اختبار المتغيرات الأكثر تأثيرا	-131-
44-02	معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة	-132-
45-02	نتائج تحليل الانحدار التدريجي المتعدد لاختبار الفرضية الأساسية	-133-

قائمة الاشكال

رقم الشكل	العنـــــــــوان	رقم الصفحة
01-02	طبيعة التوزيع الطبيعي	-119-
02-02	طبيعة التوزيع البواقي حسب التوزيع الطبيعي	-120-
03-02	توزيع الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة	-120-
04-02	طبيعة التوزيع الطبيعي	-123-
05-02	طبيعة التوزيع البواقي حسب التوزيع الطبيعي	-123-
06-02	توزيع الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة	-124-
07-02	طبيعة التوزيع الطبيعي	-126-
08-02	طبيعة التوزيع البواقي حسب التوزيع الطبيعي	-127-
09-02	توزيع الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة	-127-
10-02	طبيعة التوزيع الطبيعي	-134-
11-02	طبيعة التوزيع البواقي حسب التوزيع الطبيعي	-135-
12-02	توزيع الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة	-135-

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة
FASB	*Financial Accounting Standards Bords*
IASC	*International Accounting Standards Commitee*
AAA	*American Accounting Association*
IASB	*International Accounting Standards Bord*
AICPA	*American Institute of Certified Public Accountants*
SCF	*Système Comptable Financier*
PVT	*Present value Techniques*
PCN	*Plan Comptable National*
IFRS	*International Financial Reporting Standards*
IAS	*International Accounting Standards*
SFAS	*Statement of financial accounting standars*

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنـــــــــوان الملحـــــق	رقم الصفحة
01	قائمة الاساتذة المحكمين للاستبيان	-157-
02	استمارة الاستبيان باللغة العربية والفرنسية	-158-
03	مخرجات برنامج SPSS	-168-

المقدمة العامة

1- تمهيد

تعتبر النقود وحدة قياس تتخذها المحاسبة كأساس لتسجيل الاحداث والعمليات المالية المتعلقة بنشاط الكيان كونها وسيطا للتبادل ومقياسا للقيم، فالمحاسبون يفترضون ثبات وحدة النقد المتخذة في القياس المحاسبي، إلا ان الوحدة النقدية المتخذة كأداة للقياس ليست ثابتة وانما متغيرة، كون قيمتها متمثلة في قوتها الشرائية التي تتغير من فترة إلى أخرى إما بالزيادة أو النقصان حسب مستويات الاسعار السائدة في تلك الفترة، وعليه فان وحدة النقد او قوتها الشرائية تقاس بعدد الوحدات من سلعة معينة او عدد الوحدات من مجموعة معينة من السلع والخدمات التي يمكن الحصول عليها في مقابلها.

فمبدأ " **التكلفة التاريخية** " يعتبر من أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تستخدم في قياس الدخل لما لها من درجة موثوقية كونها تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه "لحظة التبادل"، وإنما يظهر التشكيك في سلامة القياس بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، الذي ينحرف قليلا أو كثيرا عن قيمته الحالية، من هنا بدأت انطلاقات لم تنتهي للقياس بالتكلفة التاريخية من منطلق أن الظروف الاقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة سواء بشكل دائم أو طارئ أو قصير وطويلة المدى .....، ومهما يكن نوع هذه التقلبات ومداها واسبابها فلا جدال في وجود تقلبات مستمرة تتغير فيها مستويات الاسعار، وتتغير فيها قيمة وحدة النقد.

ولأن مشكلات القياس في المحاسبة كانت ولازالت الى حد كبير جوهر العمل الفني للمحاسب، بالرغم من التطور في اساليب القياس المحاسبي منذ الوقت الذي ظهرت فيه المحاسبة كعلم له اصول وقواعد. لان القياس المحاسبي يهدف الى قياس القيمة الاقتصادية للثروة وما يطرا عليها من تغيرات، باعتباره عنصرا اساسيا من عناصر البحث العلمي فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفروض والنتائج لأنه يعتبر احد اهم وظائف المحاسبة، لما تكتسبه المعلومات المحاسبية من اهمية بالغة لدى المجتمع المالي.

ولكون النشاط الاقتصادي يتعرض لفترات متعاقبة من التضخم والانكماش، ويؤدي تجاهل المحاسبين لتلك الظاهرة الى قصور القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية، مما يجعلها عرضة للعديد من الانتقادات سواء من الملاك أو الجمهور أو المستمرين المحتملين أو أي اطراف اخرى مهتمة بدراسة عناصر القوائم المالية. ومع تطور العولمة الاقتصادية والأسواق المالية العالمية وتزايد عدد وحجم الشركات المتعددة الجنسيات زادت حاجة مستعملي القوائم المالية إلى معلومات مفيدة وملائمة تساعدهم على اتخاذ قراراتهم أكثر من التكلفة التاريخية.

مما دعى الى ضرورة التوجه إلى موائمة المعلومة التي توفرها المحاسبة أكثر من مدى موثوقيتها، لذلك تم التوجه إلى بدائل القياس المحاسبي "كالقيمة الحالية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة العادلة" بدلا من التكلفة التاريخية، ومع إصدار مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB للمعيار المحاسبي الدولي رقم 39 الخاص "

بالاعتراف والقياس" والمعيار الدولي 32 الخاص **"بالأدوات المالية –العرض والافصاح"**، وكذا معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS 07 الخاص بـــ**"الأدوات المالية :الإفصاح"** و IFRS 13 الخاص **"بقياس القيمة العادلة"**، وكذلك المعيار (157) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الذي يتناول قياس القيمة العادلة أيضا. فقد أصبح مهم جداً الانتقال من التكلفة التاريخية إلى البدائل المحاسبية المتاحة في قياس عناصر القوائم المالية. كون هذه البدائل من السياسات المحاسبية المتبعة داخل الكيان، لأنها عبارة عن مجموعة من الطرق والأساليب المحاسبية المتبعة التي يتم الاختيار من بينها على مستوى الكيانات الاقتصادية، ويؤدي اختلاف البدائل المطبقة على اختلاف نتائج القياس المحاسبي، فقد سمحت المعايير المحاسبية باستخدام اساليب وطرق مختلفة لمعالجة نفس الاحداث والانشطة الاقتصادية، كطرق معالجة تكلفة المخزون واهتلاك الاصول الثابتة وغيرها، وهو ما يمكن بعض الكيانات الاقتصادية من أن تستغل تلك البدائل لتحقيق اغراض معينة، واظهار نتائج الاعمال والمركز المالي وقائمة التدفقات النقدية بشكل مخالف للواقع أو ما يجب ان تكون عليه القوائم المالية، باعتبار أن الربح من اهم مقاييس الاداء لذا تلجأ ادارة هذه الكيانات في اظهار الربح بشكل مغاير للواقع قصد الوصول الى تحقيق مصالحها الذاتية وتوقعات المحللين الماليين.

وعلى هذا الأساس قامت الجزائر ببناء مقترح جديد للمحاسبة يكون متوافق مع المرجعية الدولية من حيث الاطار المفاهيمي والممارسات التقنية، لاعطاء ابعاد جديدة للبيئة المحاسبية الجزائرية، بتبنيها للنظام المحاسبي المالي، ولكن واجه تطبيقه صعوبة في تطبيق بعض المعايير الدولية للابلاغ المالي على أرض الواقع والتي تتعلق بطبيعة البيئة المحاسبية في الجزائر بكل ما تربطها من مقومات ثقافية وتعليمية واقتصادية واجتماعية.

2- مشكلة الدراسة

ومن خلال ما سبق، ولمعالجة هذه الدراسة سنقوم بصياغة الاشكالية الرئيسية التالية:

- ✓ **إلى أي مدى يمكن أن تأثر البيئة المحاسبية في الجزائر على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال؟**

3- الأسئلة الفرعية

وقصد الاحاطة بكل جوانب الاشكالية الرئيسية نطرح الاسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك تجاوب من قبل المؤسسات والممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر على تطبيق بدائل القياس المحاسبي المنصوص عليها في معايير الإبلاغ المالي الدولية المستحدثة دوريا من مضمون النظام المحاسبي المالي وفق الظروف السائدة في البيئة الجزائرية؟

- هل هناك علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر في ظل سياسات المحافظة على راس المال؟
- هل هناك علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر؟
- هل هناك علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر؟

4- فرضيات الدراسة

وبناءا على الاشكالية المطروحة والاسئلة الفرعية لها، يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:**

حسب النظام المحاسبي المالي فإن المؤسسات في الجزائر يمكنها تطبيق بدائل القياس المحاسبي نظريا، وفعليا لا توجد مرونة في تطبيق بدائل القياس المحاسبي وفق ما ينص النظام المحاسبي المالي، وذلك لوجود العديد من المعوقات التشريعية والتنظيمية.

- **الفرضية الثانية:**

توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس المحاسبي على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر في ظل سياسات المحافظة على راس المال.

- **الفرضية الثالثة:**

توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر.

- **الفرضية الرابعة:**

توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر.

- **الفرضية الأساسية**

توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين تأثير البيئة المحاسبية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال.

5- أسباب اختيار الموضوع

نظرا لتوجه الجزائر للتوافق مع المعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية، برزت الحاجة إلى دراسة مواضيع محاسبية ومالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وتحديد مدى تأثرها (الايجابي أو السلبي) باتجاهات المحاسبة المالية المعاصرة، وقد تم اختيار هذا البحث لأسباب ذاتية مرتبطة بتخصص الطالب في المحاسبة والمالية وتوفر الرغبة في الاطلاع على ما يعرفه هذا المجال من تطورات متسارعة في جانبه النظري والعملي، وخاصة على المستوى الدولي.

أما الأسباب الموضوعية، تتعلق بأهمية الموضوع في ظل الممارسات المحاسبية وتقديم إطار مقترح يتعلق بتطبيق بدائل القياس المحاسبي وفق تحديثات مجلس المعايير المحاسبية.

6- أهداف الدراسة

وللإجابة على الاشكالية الرئيسية للبحث والاسئلة الفرعية لها، ومحاولة اختبار مدى صحة الفرضيات فإننا نهدف إلى محاولة معرفة مدى قدرة البيئة المحاسبية في الجزائر اعلى تطبيق بدائل القياس المحاسبية في المحافظة على راس المال، ويندرج تحت هذا الهدف اهداف اخرى متمثلة فيما يلي:

- دراسة القواعد التي تحكم وتضبط عملية تطبيق بدائل القياس المحاسبي عند اعداد وعرض القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، مع تحديد مدى انسجام القوائم المالية للمؤسسات في الجزائر مع متطلبات القياس المحاسبي التي نصت عليها المعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية؛
- التعرف على واقع الممارسة المحاسبية لدى المؤسسات في الجزائر، ومدى الاختلاف في هذه الممارسات بين فئات المؤسسات الوطنية، والشركات الأجنبية ومتعددة الجنسيات، في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- تحديد الدور الذي تلعبه القوائم المالية في زرع الثقة والطمأنينة بين المؤسسة ومتعامليها، باعتماد الافصاح عن بدائل القياس المطبقة عند عرض عناصر القوائم المالية، وخاصة آفاق تحقيق ذلك على مستوى المؤسسات الجزائرية في محاولة للتوافق في التغيرات والتطورات الحاصلة في المعايير المحاسبية ومعايير الابلاغ المالي الدولية؛
- التعريف بكل طريقة من طرق بدائل القياس المحاسبي التي جاءت بها المعايير الدولية للمحاسبة وكيفية ومواضع تطبيق كل منها؛
- توضيح الانعكاسات التي يمكن أن تظهر عند تطبيق طرق القياس الجديدة على القوائم المالية للمؤسسة؛

- مقارنة إجراءات القياس المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري وتلك المطبقة في معايير المحاسبة الدولية؛
- تحديد مدى الحاجة لتطوير محتوى النظام المحاسبي المالي لتبني بدائل القياس المحاسبي طبقا لما آلت إليه المعايير المحاسبية ومعايير الابلاغ المالي الدولية، وأن يكون القياس على اساس التكلفة التاريخية في أقل نطاق ممكن.

7- أهمية البحث

يكتسي هذا البحث اهمية بالغة كونه يمس أحد اهم المشاكل المرتبطة بتطبيق الممارسات المحاسبية في البيئة الجزائرية، والتطرق إلى التحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق قواعد القياس المحاسبية المستمدة من المعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية في ظل البيئة الحالية، اضافة الى اهمية استخدام بديل القياس المحاسبي المناسب من اجل الحصول على قوائم مالية ذات جودة وملائمة وبالتالي يستفيد منها مستخدمي هذه القوائم من اجل اتخاذ قرارات مناسبة، ومحاولة وضع حلول علمية وعملية في مجال تطبيق بدائل القياس المحاسبي لأصول وخصوم الكيان الاقتصادي بغية الحفاظ على راس المال.

8- حدود الدراسة

تقتصر الدراسة على محاولة بيان تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس في ظل سياسات المحافظة على راس المال من وجهة نظر المؤسسات الاقتصادية والممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر سواء مهنيين أو أكاديميين.

9- مـــنهج الـــبحث

لمعالجة هذا البحث اعتمدنا المنهج الوصفي والتحليلي، فكان استخدامه عبر كامل فصول البحث حسب ما تقتضيه مرحلة المعالجة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع وتحليل مختلف العلاقات بتحديد أثارها وخاصة فيما يتعلق بالجوانب العملية التنفيذية المتعلقة بتطبيق بدائل القياس المحاسبي، بالإضافة إلى الاستخدامات المختلفة لها للوصول إلى استنتاجات تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة متضمنة الأسئلة الفرعية للإلمام بالموضوع محل الدراسة.

أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا منهج دراسة الحالة "نموذج الاستبيان" وذلك باستخدام التحليل الكمي الذي يسمح بتطبيق ما قمنا به في الجانب النظري، كما تم استخدام المنهج الاستقرائي وهذا من خلال

استقراء نتائج التطبيق العملي وتوضيح مدى صحة فروض البحث والفرض الأساسي التي تسعى نحو اختبار مدى صحتها.

10- تقسيمات البحث

يشتمل موضوع الدراسة على فصلين عرضت بطريقة تخدم الغرض والموضوع، بالعمل على توضـــيح الإطار النظري لكل من العنصرين الأساسيين للموضوع بدائل القياس المحاسبي وسياسات المحافظة على راس المال في الجزائر، والعمل أيضا على التعمق في تحليل تلك العلاقات والكشف عن عناصرها وإبراز تأثيراتها.

فقد تناولنا في الفصل الأول الادبيات النظرية للدراسة الذي يشكل الإطار العام لهذا الموضوع، حيـــث تعرضنا من خلاله في المبحث الأول إلى القياس المحاسبي وسياسات المحافظة على رأس المال، والمبحث الثـــاني مداخل القياس المحاسبي البديلة، أما المبحث الثالث فخصص لعرض وقراءة في الدراسات السابقة.

وفي الفصل الثاني تمت الدراسة التطبيقية للموضوع، والمتعلقة بمدى تأثر البيئة المحاسبية في الجزائر على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال، التي أقيمت على عينة من المؤسسات الاقتصادية والمهنيين سواء أكاديميين أو ممارسين لمهنة المحاسبة، وذلك من خلال تطرقنا إلى ثلاثة مباحث، فالأول منهج وخصائص عينة الدراسة التطبيقية أما الثاني فقد خصص إلى تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة، بينما المبحث الأخير يتعلق بإختبار فروض البحث للدراسة التطبيقية.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية

للدراسة

تمهيد

تعتبر عملية القياس من العناصر الأساسية للبحث العلمي، فبدون القياس لا يمكن التحقق من صحة الفروض والنتائج، فالقياس يعتبر أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة وكذلك أحد وظائفها الأساسية ونتيجة له تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.

وكأي علم تطبيقي يتعامل مع ظواهر علمية مثل علم المحاسبة، لابد وأن يحتل القياس فيه جانباً كبيراً من الأهمية، فالقياس بصورة عامة ليس مجرد التعبير الكمي عن احدى الخواص لموضوع دراسة ما، وإنما أيضاً هو عملية إبراز العلاقات القائمة بين خصائص الأحداث والأشياء المراد اخضاعها للقياس.

ونظرا لتطور مفهوم المحاسبة الذي تحول من مجرد تسجيل للعمليات والاجراءات اليومية للأحداث التي تقع في المؤسسة إلى الاعتماد نحو اعداد قوائم مالية تتصف بدرجة كبيرة من الموضوعية. تبرز بين الحين والآخر مشكلة القياس المحاسبي القديمة المتجددة بأشكال وقوالب متعددة، وما يرافقها من انتقادات لمهنة المحاسبة بعدم امكانية التوصل الى اسلوب قياس يكون مقبول قبولاً عاماً، وما ينجر عليه من اثار سواء على القوائم المالية أو في المحافظة على راس مال المؤسسة، الذي يعتبر الداعم الاساسي لاستمرارية هذا الاخير.

وفي ظل هاته التغيرات التي شهدتها المحاسبة للوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية، اصدرت معايير الابلاغ المالي الدولية بدائل قياس تكون واضحة المعالم وتراعي التطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية المعاشة، في محاولة منها للتقليل من فجوة المخاطر الناجمة عن التفاوت والاختلاف في اساليب القياس المحاسبي، ومن خلال ما سبق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى:

المبحث الأول: القياس المحاسبي وسياسات المحافظة على رأس المال.

المبحث الثاني: مداخل القياس المحاسبي البديلة.

المبحث الثالث: عرض وقراءة في الدراسات السابقة.

المبحث الأول: القياس المحاسبي وسياسات المحافظة على رأس المال

يعتبر القياس في المحاسبة مرحلة هامة من مراحل الدورة المحاسبية، لما هو من تأثير مباشر على مخرجات النظام المحاسبي الواردة في شكل معلومات كمية تصدر لغاية الاستخدام العام وهي القوائم المالية، فهذه المرحلة في المحاسبة تلقي بظلالها على المراحل السابقة واللاحقة لها، فهي نتاج جهد منظم لما يسبقها من إجراءات وقواعد كالاعتراف والتحليل، وبذات الوقت هي أساس وركيزة لما يعقبها من اجراءات كالتسجيل والتلخيص والعرض والافصاح الكمي.

فالقياس المحاسبي يمثل جوهر العمل الفني للمحاسب، نظرا لأهميته لدى مستخدمي القوائم المالية، كونه يوفر معلومات مالية حول الوضعية المالية للمؤسسة من حيث أدائها المالي والتغيرات الحاصلة فيه.

المطلب الأول: ماهية القياس في المحاسبة

نظرا لتطور مجال المحاسبة، بحيث لم تعد تقتصر على تسجيل الاحداث وفق تسلسلها الزمني كونها أصبحت مع عملية التسجيل وسيلة أخرى لأداء وظيفة القياس.

كون هذا الأخير يخضع لتقديرات الشخصية وأخرى غير قابلة للتحديد النهائي، أي أنه مزيج بين التحديد والتقدير، ومن هنا يمكن القول بأن القياس المحاسبي يتميز بالتقريب في نتائجه لوجود الجزء الخاضع لتقدير الشخصي، حيث يجتهد المحاسبون للتقليل من فجوة التشتت في التقدير الشخصي للعناصر محل القياس، كون ذلك يؤدي لزيادة منفعة المحاسبة لدى مستخدميها.

أولا: مفهوم القياس المحاسبي

- يعرف القياس عموما بأنه: " مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص *Attributes* مجال معين بأحد جوانب او خصائص مجال آخر. وتتم هذه المقابلة أو المطابقة *Mapping* باستخدام الارقام أو الرموز وذلك طبقا لقواعد معينة"[1].

وفي العلوم الاجتماعية تعبر الارقام (أو الرموز) عن تقارير أو درجات أو كميات، كما أنها تعكس مفاهيم وصفية بجانب المفاهيم الكمية. ويفضل الباحثون دائما المقاييس الكمية، ذلك لأن التعبير عن خصائص الشيء المراد قياسه تعبيرا كميا يزيد من دقة التعاريف التي يتم الحصول عليها الامر الذي يترتب عليه زيادة التفهم لهذا الشيء، وبناءا على ما سبق يمكن تحديد المكونات الرئيسية لعملية القياس فيما يلي[2]:

---

[1]– عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط 01، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص: 62.

[2]– نفس المرجع، ص: 62.

1-هو تحديد الخواص أو المكونات التي يراد قياسها، أي أنه ليس كل الاشياء او الظواهر ولا حتى جميع خواصها وخصائصها خاضعة للقياس، وإنما عادة يكون الاهتمام منحصرا في خاصية معينة أو مجموعة معينة من الخواص ذات الصلة بالدراسة. فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلا ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها وإنما الخاصية التي يهتم المحاسب بقياسها فيما يتعلق بالأصول هي ما تحويه هذه الاصول من خدمات متوقعة (قيمتها).

2-وهو جانب يتعلق بتحديد نظام القياس، ويتطلب ذلك تحديد ما يلي:

2-1-تحديد وحدة القياس: الشرط الاساسي الذي يجب مراعاته من وجهة نظر القياس هي أن هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة ولكي تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة وللتجميع؛

2-2-تحديد قواعد التعبير الكمي عن الخصائص والظواهر والعلاقات التي يتعين أرقاما للتعبير عن الخصائص المراد قياسها. وان النظام الذي يستخدم في ترتيب الاشياء من حيث خواصها وتحديد مقادير وكميات هذه الخواص هو النظام العددي.

- كما عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية *FASB* القياس المحاسبي بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار"[1].

- أما لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* فقد عرفتها بأنه " عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار اساس معين للقياس، ويتم استخدام اسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيم القابلة للتحقق، القيم الحالية"[2].

- وعرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية *AAA* عام 1966: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلة، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة[3].

- أما تعريف مجلس المعايير المحاسبية الدولية *IASB* للقياس المحاسبي في إطاره التصوري على انه: "عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الاعتراف والإفصـــاح عن عنـــاصر الـــوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتيجة وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة"[4].

---

[1]– ريتشارد شرويدر، وآخرون، "**نظرية المحاسبة**"، (ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي)، دار المريخ، الرياض، 2006، ص: 185.

[2]- Commission des communautés européennes, Observations concernant certains articles du règlement (CE) n°1616/2002 du parlement européen et du conseil, du 19juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales, Bruxelles, novembre 2003,
http://www.hec.unil.ch/urccf/recherche/publications/cadre_conceptuel.pdf, PP: 26.

[3]– محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية**، ط 02، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 130.

[4]– مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، **الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)**، 2001، الفقرة 99.

ومما سبق يمكن تقديم التعريف التالي للقياس **"أنه ترجمة للأحداث والمعاملات التي تتم بين المؤسسة الاقتصادية وغيرها على اسس وقواعد وأساليب معينة "رياضيا مثلا"، ويتخذ من الارقام وسيلة للتعبير عنه، وتختلف أهداف القياس المحاسبي حسب الأهداف المرغوب في تحقيقها وحسب تفاوت نوع القياس والغرض منه".**

ثانيا: أساس المقارنة والتقييم لبدائل القياس

إن المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي، تتم أولا بالمقارنة بينها على أساس خلوها من التالي[1]:

1-أخطاء التوقيت *Timing Errors*

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

2-أخطاء وحدة القياس *Measuring-Unit Errors*

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

3-قابلية التفسير *Interpretability*

ينبغي أن تصبح القوائم المالية الناتجة قابلة للفهم من حيث المعنى العام والاستخدام.

4-الملائمة *Relevance*

وتعتبر خاصية الملاءمة هي المعيار الثاني من معايير تقييم بدائل القياس المحاسبي، بمعنى أخر ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المعدة مفيدة.

[1]– رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، ط 01، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص ص: 157-159.

ثالثا: أسس ومعايير القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية، حيث انه يؤثر بدرجة كبيرة على المعلومة المحاسبية والمالية، وعليه سنقوم من خلال هذا العنصر بعرض أسس ومعايير القياس في المحاسبة[1]:

1-أسس القياس المحاسبي: يوجد أساسين رئيسيين للقياس المحاسبي ألا وهما: أساس الاستحقاق والأساس النقدي.

1-1-أساس الاستحقاق: ويعني هذا الأساس أن يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث عندما تقع بغض النظر عن تحصيل أو سداد النقدية وما في حكمها ويتم إثباتها في السجلات المحاسبية وإظهارها في القوائم المالية للفترات المحاسبية المتعلقة بها.

1-2-الأساس النقدي: وفقا لهذا الأساس يتم الاعتراف بالأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي ترتب عليها عملية السداد أو التحصيل للنقدية أو ما يعادلها، أما الأحداث والمعاملات المستحقة فلا يتم إثباتها أو الاعتراف بها في السجلات المحاسبية والقوائم المالية إلى عندما يتم السداد أو التحصيل.

وتجدر الإشارة أن الأساس الأكثر تطبيقا في الممارسات المحاسبية هو أساس الاستحقاق، خاصة في المؤسسات الاقتصادية التجارية والصناعية، أما الأساس النقدي فهو محدود التطبيق ويستخدم من قبل المؤسسات الخدمية مثل المهن الحرة كمكاتب المحاماة ومصاريف الفحص الطبي.

2-معايير القياس المحاسبي: يستدعي القيام بالقياس المحاسبي الاسترشاد بمجموعة من المعايير التي تساعد على اختيار أفضل الاساليب وانتقاء أفضل الاسس واتباع أفضل الاجراءات لتحقيقه، وقد اصدرت جمعية المحاسبة الامريكية *AAA* البيان الاساسي *ASOBA* عام 1966 وقد تضمن أربعة معايير للقياس المحاسبي[2]:

1 -معيار الملاءمة؛

2-القابلية للتحقيق؛

3-الموضوعية –عدم التحيز-؛

4-القابلية للقياس الكمي.

كما تضمن خمسة ارشادات للاتصال المحاسبي:

1- الملاءمة للاستخدام المتوقع؛

2-الافصاح عن العلاقات؛

---

[1]- عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص: 45.

[2]- American Accounting Association, Committe On Basic, **Accounting Theory**, A statment of Basic "Accounting Theory" (A.A.A: 1966), PP: 07-08.

3-الافصاح عن المعلومات البيئية؛

4-توحيد التطبيق داخل الوحدة وبين الوحدات الاقتصادية الاخرى؛

5-استمرارية التطبيق عبر الزمن (الثبات في التطبيق).

2-1-معيار الملاءمة *Relevance*

يتطلب هذا المعيار أن البيانات والمعلومات المحاسبية يجب أن تكون مفيدة وملائمة للهدف من القياس المحاسبي. ويعتبر هذا المعيار أهم معايير القياس، وقد ظهرت أهميته مع وجود العديد من البيانات والمعلومات المحاسبية وكيفية الاختيار بين هذا الحجم من البيانات والمعلومات التي تلائم المستفيد منها[1].

وقد أوصت جمعية المحاسبة الامريكية باعتبار هذا المعيار أحد المعايير الاساسية اللازمة للحكم على كفاءة النظام المحاسبي ولتقويم البيانات والمعلومات المحاسبية الناتجة عنه، وأشارت الى انه حتى تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة لمتخذ القرار يجب أن ترتبط أو تؤثر بالهدف المطلوب تحقيقه[2].

2-2-معيار القابلية للتحقيق *Vérifiability*

تعتبر المعلومات المحاسبية أساسا لاتخاذ القرارات، لذا ينبغي أن تكون لها دلالات محددة وموحدة ولها استقلالها الذاتي بصرف النظر عن الشخصية لمعدها والمستفيد منها، فتعدد الدلالات يعني انحراف عن هذا المعيار غير أن التطبيق العملي يفسرها بأنها استنادا للمعلومات المحاسبية إلى مصدر موثوق يتمثل في توفر مجموعات من المستندات والاجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحتها ومدى مطابقتها للمصدر مع وجود درجة عالية من الاجماع والاتفاق عليها بين أشخاص مستقلين يستخدمون نفس طرق واجراءات التقييم المحاسبي[3].

2-3-معيار التحرر من التحيز *Free dom From Bias*

يتطلب المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية، وغير منحازة لمجموعة معينة من اصحاب المصالح في المؤسسة على حساب مجموعة أخرى، وأن تكون بعيدة عن الأحكام الشخصية، وأنه عند تطبيق

---

[1]- محمد الابراهيم عبد السلام تركي، **معيار الملاءمة كأساس لتقويم البيانات المحاسبية**، مجلة كلية العلوم الادارية، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، المجلد الثامن، 1982، ص: 100.

[2]- نفس المرجع، ص: 105.

[3]- الجيلاني بلواضح وآخرون، **دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي**، الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2012، ص: 12.

المعايير المحاسبية يركز الاهتمام على ملائمة المعلومات وامكانية الاعتماد عليها وليس على النتائج الاقتصادية المتوقعة من استخدام قاعدة محاسبية معينة[1].

2-4-معيار القياس الكمي *Quantifiability*

يستخدم القياس المحاسبي أساليب القياس الكمي للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وبالتالي فإن الأحداث الاقتصادية لا يمكن التعبير عنها كميا بوحدة نقدية ويتم استبعادها من مجال التقييم المحاسبي، لأن استخدام مقاييس أخرى للتعبير عنها يؤدي إلى عدم التماثل وعدم التجانس بين بنود القوائم المالية، ويهدف المعيار إلى التعامل مع كل البيانات والمعلومات المحاسبية التي يمكن قياسها كميا بغض النظر عن امكان قياسها نقديا [2].

2-5-معيار الحيطة والحذر *Caution*

وتعني خاصية الحيطة والحذر والتي يطلق عليها أحيانا بالتحفظ والاحتياط عند إعداد القوائم المالية بالتعامل مع العناصر غير المؤكدة بعدم تضخيم الأصول، بأخذ الإيرادات والمكاسب المتوقعة بعين الاعتبار، وكذلك عدم تخفيض الالتزامات بعدم أخذ المصروفات والخسائر المتوقعة بعين الاعتبار، مثل تكوين المخصصات لمقابلة الخسائر المتوقعة كمخصص الديون المشكوك فيها والاعتراف بالخسائر غير المحققة الناتجة عن انخفاض القيمة العادلة للاستثمارات المالية عن قيمتها الدفترية وكذلك الخسائر المرتبطة بالدعاوي القضائية[3].

رابعا: مراحل القياس في المحاسبة

يمر القياس المحاسبي بالخطوات التالية[4]:

1-تحديد الخاصية محل القياس

وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي الذي أثر على المركز المالي للمشروع، كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة على هذا المشروع، لكن المحاسب يواجه مشكلة حقيقية ستعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس تتخلص في عدم قدرته في كثير من الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا. ويرجع ذلك إلى أن بعض المفاهيم المحاسبية لها مدلولات مختلفة، فخاصية ربح المشروع مثلا :قد تبرز الخلاف بين المحاسبين حول تحديد هذا الربح هل

---

[1]- الجيلاني بلواضح وآخرون، **دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي**، ص: 12.

[2]- نفس المرجع، ص: 12.

[3]- نفس المرجع، ص: 12.

[4]- محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية**، مرجع سابق، ص ص: 137-138.

يكون بمفهومه المحاسبي أو بمفهومه الاقتصادي أو القانوني أو بمفهومه الإداري، ثم يتشعب الخلاف بينهم في طرق وأساليب قياس الربح، ثم إن اختلاف المداخل في عملية القياس سوف ينعكس على نتائج القياس.

2-تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة لعملية القياس

يتوقف اختيار نوع المقياس المناسب وكذلك وحدة القياس المناسبة على أغراض عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس، فالمقياس المناسب حينئذ هذا الغرض هو مقياس اسمي *Nominal scale* أما إذا كانت أغراض القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين (نوعين من الموجودات مثلا)، فالمقياس المناسب حينئذ هو مقياس ترتيبي *Ordinal scale* واذا ما تجاوزت أغراض عملية القياس إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث (قيمة كل من هذين النوعين من الموجودات) وحينئذ يستخدم مقياس نسبي *Rational scale*.

3-تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس

بعد الانتهاء من تحديد الخاصية محل القياس للحدث الاقتصادي، وتحديد نوع المقياس المناسب ووحدة القياس المناسبة، يتعين على المحاسب تحديد أسلوب القياس لعملية القياس، ويتوقف الأسلوب المتبع في تنفيذ عملية القياس المحاسبية على الهدف من عملية القياس والأفق الزمني لهذه العملية، فإذا اقتصر الهدف على مجرد تبويب الحدث المالي التاريخي واثباته محاسبيا، كما هو الحال عندما تقوم المنشأة بشراء أو امتلاك احد الموجودات طويلة الأجل، فإنه يتبع طريقة القياس المباشرة أو الأساسية التي تأخذ شكل التبويب ثم التسجيل المباشر لقيمة هذا الأصل من واقع مستند (فاتورة، سند صرف، ... الخ)، ولكن إذا تطورت أهداف عملية القياس بعد ذلك عندما يختلف الأفق الزمني لهذه العملية ويمتد الهدف إلى تحديد قيمة مصروف الاستهلاك السنوي لهذا الأصل في نهاية الفترة المالية، فإن عملية القياس المحاسبية تدخل مرحلة جديدة هي مرحلة التحميل *Allocation* تليها بعد ذلك مرحلة التجميع *Aggregation* وذلك حينما تدمج قيمته بقيم غيره من الموجودات طويلة الأجل، بهدف توفير قياس جديد هو التكلفة الإجمالية لهذه الموجودات، والتي تظهر في الميزانية العمومية للمشروع، وفي مرحلتي التحميل والتجميع يستخدم أسلوب القياس المشتق أو غير المباشر والذي تحدد بموجبه قيم القياسات في إطار ما يسمى بعملية الاحتساب المبنية على علاقات رياضية، أما إذا انصبت عملية القياس على فرصة مستقبلية مثل قياس العائد المتوقع على الاستثمار من هذا الأصل، فحينئذ تخضع قيمة الأصل لعملية التشغيل التي تأخذ شكل تحليل مالي ضمن ما يسمى بعملية التنبؤ ويسعى المحاسب من خلالها إلى التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل في هذه الحالة هو أسلوب غير مباشر أيضا.

خامسا: مشاكل القياس المحاسبي

يواجه القياس المحاسبي العديد من المحددات التي تعرقل من أداء هاته الوظيفة على أفضل حال، والتي تتمثل في تقديم معلومات مقاسة بطريقة موضوعية وفي الوقت المناسب لمختلف المستعملين حتى تساعدهم من اتخاذ قرارات اقتصادية تلاءم والغرض المطلوب منها، ويمكن تلخيص هاته المشاكل فيما يلي:

1-مشكل انعكاس ظاهرة التضخم على القياس المحاسبي

في حالة التضخم -يجب على المؤسسة أن تفصح وبشكل كامل عن تغيرات الاسعار، حتى ولو اعتمدت التكلفة التاريخية، فإما أن تفصح عنها بالإضافة إلى قوائمها التاريخية أو أن تعدل على قوائمها المالية الارقام القياسية (الاسعار الجارية). لأنه عند اتباع التكلفة التاريخية في ظل التضخم، يؤدي بالتبعية إلى افصاحات غير صحيحة وغير عادلة لتجاهل الارتفاع المستمر في الاسعار، وبالتالي فإن القوائم المالية ستكون مظللة للمستخدم وسينعكس ذلك على اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاستبدال وعليه فإن الاخذ بالقيمة الجارية أو الحالية في ظل التضخم يساهم وبشكل واضح في حل مشكلة القياس المحاسبي[1].

وتنبع أهمية معالجة الاثار التضخمية في القوائم المالية المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية، من الحاجة إلى تحسين المحتوى الاعلامي للقوائم المالية، وذلك في الاتجاه الذي يحسن من دورها كأدوات لقياس ربحية لمؤسسة ومركزها المالي ومن ثم تحسين مستوى المنفعة المحققة منها، وملاءمتها لأغراض مستخدمي المعلومات المالية الواردة فيها[2].

2-مشكل تحقيق درجة الموضوعية في القياس المحاسبي

لتوفير درجة من الموضوعية في مجال القياس المحاسبي يجب توفر ما يلي[3]:

- الابتعاد قدر الامكان عن عنصر الاجتهاد والتقدير الشخصي؛
- توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه، قياس ايرادات الفترة المحاسبية عند اثبات عملية البيع أو الانتاج، ولكن يلاحظ أن القدرة على التحقق من وجود دليل الاثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج؛

1- محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس –العرض–الافصاح**، ط 03، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012، ص: 168.

2- نفس المرجع، ص: 168.

3- علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية**، دروس ماجستير المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، متاحة في الموقع http://site.iugaza.edu.ps/ashaheen1/، شوهدت يوم 2018/09/24.

- أن يكون نظام القياس قابل للتكرار، أي يتم استخدام نفس قواعد واسلوب القياس؛
- أن يكون نظام القياس يحقق نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنة.

3-مشكل انحرافات القياس المحاسبي (عدا العدالة والتحيز)

يقصد بالتحيز انعدام الحياد العام والوصف الدقيق للمعلومات المعروضة من خلال التدخل الشخصي في تحديد نتائج عملية القياس عبر الاحكام الجزافية والاحتمالات غير المؤكدة ويكون القياس متحيزا في الحالات التالية[1]:

- عندما يعتمد القياس على شخصية القائم بهذه العملية وفي إطار تصوراته الذهنية؛
- عندما يغيب الدليل الموضوعي المتمثل في الاثبات القابل للتحقق منه؛
- عندما يختلف المحاسبون كثيرا على نتائج هذا القياس.

سادسا: مصادر التحيز في القياس المحاسبي

وينقسم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع وهي[2]:

1-تحيز قواعد القياس المحاسبي

وهو التحيز الذي يرتبط بنظام القياس المحاسبي، من خلال تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المالية المعدة في فترات التضخم أو حالات الانكماش طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعى تعديل آثار التضخم أو الانكماش.

2-تحيز القائم بعملية القياس

وهو التحيز الذي ترتبط أسبابه بالمحاسب وليس بالنظام المحاسبي، ويحدث ذلك مثلا إذا تم تكليف مجموعة من المحاسبين بتحديد قسط الاهتلاك لأحد الأصول وبموجب قاعدة قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلا، في هذه الحالة وإن اتفق جميع افراد المجموعة على استخدام نفس قاعدة القياس إلا أنهم قد يختلفون في نتائج القياس، وبالتالي يعود هذا الاختلاف إلى طريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس

---

[1]- لخضر سي محمد، **أسس وقواعد القياس المحاسبي دراسة تحليلية نقدية**، أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2017، ص: 96.

[2]- محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية**، مرجع سابق، ص ص: 149-153.

لقاعدة القياس نفسها، إذ أن تحيز القياس الناشئ عن تحديد قيمة القسط يمكن رده إلى اختلاف المحاسبين في تقدير العمر الإنتاجي للأصل أو في تقدير قيمة خردة هذا الأصل، وليس إلى قاعدة القياس المستخدمة.

3-التحيز المشترك

وهو تحيز يساهم فيه كل من المحاسب وقواعد القياس المستخدمة معا، ويحدث ذلك مثلا عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة، وبالتالي تحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب المتحيز والمستخدم لهذه القاعدة.

غير أن ما يجدر ذكره أنه من الصعب في الواقع العملي تمييز مصدر واحد ومحدد لتحيز القياس المحاسبي، لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالبا ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب والنظام المحاسبي معا.

سابعا: الانحرافات في القياس المحاسبي

تأخذ الانحرافات في القياس المحاسبي الاشكال التالية[1]:

- انحراف مصدره طبيعة المحاسبة، إذ أن التحيز يمكن تحديده بدقة في العلوم التجريبية في حين يصعب في العلوم الاجتماعية وفي المحاسبة خاصة نظرا لطبيعة المحاسبة من ناحية وعملية القياس المحاسبي من ناحية أخرى؛
- انحراف مصدره الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي، على اساس أن النظام المحاسبي في هذه الحالة حيادي في نشوء هذا الانحراف، وأن المحاسب يستخدمه بطريقة خاطئة في عملية القياس، أو وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات لأصل معين طويل الاجل قاعدة قياس معينة يتفق عليها، إلا أن الاختلاف يكون في طريقة استخدام قاعدة القياس، التي يمكن أن تتعلق بتحديد العمر الانتاجي للأصل مثلا؛
- انحراف مصدره قواعد النظام المحاسبي للقياس من حيث المبادئ، المفاهيم، الفروض، فقد ينقصها التحديد مما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات والتقديرات الشخصية مثل التكلفة التاريخية ومبدأ ثبات وحدة النقد؛

[1]– فتيحة صافو، **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه علوم مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2016، ص: 109.

- انحراف مصدر نوع المعلومات المحاسبية المتعلقة بموضوع القياس، في ضوء عدة اعتبارات أهمها تركيز الاهتمام على الموثوقية أو الملاءمة وكذلك وجهة نظر كل من المحاسب، ومستخدم القوائم المالية وأغراض استخداماتها؛
- انحراف مصدر الظروف التي تعد فيها القوائم المالية، كفترات التضخم والانكماش، فإذا لم يؤخذ بعين الاعتبار التضخم والانكماش ويراعى تعديلها، فإن ذلك يؤثر على عملية القياس.

المطلب الثاني: مفاهيم الدخل والمحافظة على رأس المال

يمثل رأس المال مصدر الدخل*، والمحافظة على رأس المال تعني بدورها المحافظة على استمرارية الدخل، كما أن الدخل بدوره يمكن ان يصبح مصدرا لزيادة رأس المال عن طريق عدم استهلاك جزء من الدخل الدوري المتاح واستثماره طبقا لرأي الاقتصادي، أو عن طريق التمويل الذاتي باحتجاز جزء من أرباح الدورة طبقا لرأي المحاسب.

أولا: مفاهيم الدخل

مكن إرجاع المفاهيم الاقتصادية للدخل والقيمة لأحد المنهجين هما[1]:

- ✓ المنهج الخاص بارفنج فيشر *Irving Fisher*؛
- ✓ المنهج الخاص بجون هيكس *John Hicks*.

1-مفهوم فيشر للدخل والقيمة

طبقا لفيشر هناك ثلاثة مفاهيم رئيسية لدخل الفرد:

- مفهوم الدخل المعنوي (النفسي) *Psychic Income*: ويتمثل في الاشباع الذي يحصل عليه الفرد خلال فترة معينة.

- مفهوم الدخل الحقيقي *Real Income*: ويتمثل في ذلك القدر من السلع والخدمات التي يستهلكها الفرد خلال ما بغرض اشباع حاجاته المختلفة.

- مفهوم الدخل النقدي *Money Income*: ويتمثل في التدفقات النقدية الصافية اليت يحصل عليها الفرد خلال الفترة لتدبير احتياجاته الاستهلاكية.

*- سيعتمد الطالب قدر الامكان على كلمة "دخل" بدلا من الربح لعدم ورودها في لقواميس الاقتصادية، وبما ينسجم مع توصيات المجتمعات العلمية والمهنية في امريكا، بغية التوفيق بين وجهة نظر الاقتصاد والمحاسبة.

[1]- عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص ص: 440-449.

فطبقا لفيشر يتحدد الدخل الحقيقي بمقدار الاستهلاك وليس بمقدار ما يتحصل عليه الفرد من تدفقات نقدية صافية خلال الفترة، فالادخار باعتباره زيادة في راس المال المستثمر لا يؤثر على الاشباع الجاري وانما يقتصر أثره على الاشباع المتوقع خلال الفترات المقبلة.

2-مفهوم هيكس للدخل والقيمة

يعرف هيكس الدخل بأنه ذلك القدر الذي يمكن للفرد أن ينفقه أو يستهلكه كحد أقصى خلال فترة معينة وبحيث ينتهي في آخر الفترة بالقدر نفسه من رأس المال الذي كان عليه أول مرة.

وبالتطبيق على الوحدات الاقتصادية يكون الدخل متمثلا في الحد الاقصى الذي يمكن توزيعه على اصحاب حقوق الملكية وبحيث يتم المحافظة على رأس المال الذي كانت تمتلكه الوحدة في بداية الفترة، فالدخل طبقا لهيكس يتم تحديده بما يضمن المحافظة على رأس المال:

- ✓ المحافظة على رأس المال: بمعنى المحافظة على القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة؛
- ✓ المحافظة على رأس المال: بمعنى المحافظة على القدرة على إنفاق القدر نفسه في الفترات المقبلة؛
- ✓ المحافظة على رأس المال: بمعنى المحافظة على القدرة على إنفاق القدر نفسه في الفترات المقبلة مقيسه بوحدات قيم حقيقية.

3-الدخل الاقتصادي *Economic Income*

قدمت لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* المفهوم الاقتصادي للدخل، حيث عرفت الدخل في إطارها المفاهيمي بأنه الزيادة في حقوق الملكية بعد استبعاد أي مساهمات ومسحوبات لملاك المؤسسة، كما أشارت أيضا عند تعرضها لمفاهيم رأس المال، بأنه لا يتم اكتساب الربح إلا بعد المحافظة على رأس المال، وتبنيها لنموذج القيمة العادلة في قياس عناصر قوائمها المالية يدل على تأييدها للاتجاه الذي يطالب بالمحافظة على رأس المال المادي[1]. ويتسم الدخل الاقتصادي بالخصائص التالية[2]:

- **النظرة المستقبلية:** فالاقتصادي يرى تحديد القيمة الحالية للأصول الثابتة على اساس القيمة الرأسمالية الحالية للأرباح المستقبلية التي يمكن أن تحققها هذه الاصول، وبالتالي فان قيمة الوحدة الاقتصادية يتم تحديدها على اساس القيمة الحالية لأرباحها المستقبلية.

---

[1]- Commission des communautés européennes, Observations concernant certains articles du règlement (CE) n°1616/2002 du parlement européen et du conseil, du 19juillet 2002, Op cit, PP: 31-37.

[2]– عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص ص: 462-465.

- **صعوبة قياس الدخل الاقتصادي في التطبيق العملي**: إن الدخل الاقتصادي لا يعتبر قابلا للقياس والتحديد على نحو دقيق إلا في ظل ظروف تبسيطية تفترض بصفة خاصة:
  - ✓ توافر سوق كاملة *Complete Market* تغطي السلع والخدمات في أشكالها كافة؛
  - ✓ توافر الكفاءة والمنافسة الكاملة *Perfect Competition* في هذه الاسواق.
- **يتم تحديد الدخل الاقتصادي بعد المحافظة على راس المال**: يرى الاقتصادي انه يجب المحافظة على رأس المال الحقيقي، ولهذا يحجز جزء من الايرادات الاجمالية بحيث يمكن للوحدة الاقتصادية من استرداد القيمة الحقيقة للأصل المستهلك، وهذا النوع من الاهتلاك لا يتحدد على اساس التكلفة التاريخية للأصل الثابت وإنما يتحدد على اساس التكلفة الاستبدالية لاص ثابت ينتج أرباحا مماثلة.

4-الدخل المحاسبي *Accounting Income*

يتسم الدخل المحاسبي بكونه تحليلا عمليا *Opérationnel*، ويختلف عن الدخل الاقتصادي في مجموعة المبادئ والفروض والقواعد المحاسبية المستخدمة وهي: مبدأ مقابلة الايرادات بالنفقات، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تحقق الايراد، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، فرض التوازن المحاسبي، وفي ظل استخدام هذه الفروض والمبادئ يمكن تعريف الدخل المحاسبي بأنه:

يعرف الدخل المحاسبي بأنه الفرق بين الإيرادات المحققة الناتجة عن العمليات التي حدثت خلال الفترة، والتكاليف التاريخية المرتبطة بها والمستنفذة خلال نفس الفترة، وذلك بالاعتماد على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وفيما يلي بعض خصائص الدخل المحاسبي[1]:

- يقاس الدخل المحاسبي بناءا على عمليات تبادل فعلية وفق مدخل العمليات؛
- يتلاءم الدخل المحاسبي مع فرض الدورية ويشير إلى أداء المؤسسة عن فترة زمنية معينة؛
- يقوم الدخل المحاسبي على مبدأ تحقق الإيراد والاعتراف به عند نقطة البيع الناتجة عن عملية تبادلية مع أطراف خارجية، مع بعض الاستثناءات مثل ما هو الحال في عقود الإنشاء؛
- يتلاءم الدخل المحاسبي مع سياسة الحيطة والحذر، عندما لا يعترف بالإيراد إلا عند تحققه بحدوث عملية تبادلية فعلية، ويعترف بالمصروف عند حدوثه؛
- يتم قياس المصروفات المستنفذة وفقا لتكلفتها التاريخية، وتضل الأصول مثبتة بتكلفتها التاريخية إلا أن يتم تحقق الإيراد بالبيع فيثبت بقيمته الجارية.

[1]– محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية**، ص: 207-208.

ومن الناحية الموضوعية المستندة على التكلفة التاريخية، فإن الربح المستخرج وفق المفهوم المحاسبي للدخل قد يكون غير حقيقي (مضخم) لان الأرقام الواردة في الحسابات الختامية تمثل خليطا غير متجانس من القيم، خاصة في فترات التضخم حيث تكون الإيرادات والمصروفات مقيمة بوحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة، وهو ما يؤدي إلى ظهور أرباح صورية لم تتحقق فعلا.

5-الدخل المحاسبي والدخل الاقتصادي

فيما يلي مقارنة للقياس المحاسبي والقياس الاقتصادي:

الدخل المحاسبي		الدخل المحاسبي	
الايرادات (بقيم جارية)	XX	المخرجات (بقيم جارية)	XX
- النفقات والمصاريف (تكلفة تاريخية)	XX	- القيمة الجارية للمدخلات	XX
= دخل النشاط الجاري	XX	= دخل النشاط الجاري	XX
+ الأرباح الرأسمالية	XX	+ أرباح الحيازة	XX
= صافي الدخل المحاسبي		= صافي الدخل الاقتصادي	

المصدر:

Edwards edger o, and Bell Philp w, **The Theory and Measurement of Busnines Income**, University of California Press, Berkeley, Los Angels, California Seventh Edtion, 1973, p: 120.

6-أهداف قياس الدخل

يعد الدخل محاسبيا بند هام من بنود القوائم المالية وله أهداف يحققها قياسه، كما يلي[1]:

- الدخل يعد كأساس لحساب الضريبة (تعديله وفق تعليمات المصالح الضريبية لإخضاعه للضريبة)؛
- الدخل يساهم في ترشيد سياسة توزيع عوائد رأس المال أو سياسة الاستثمار عن طريق التمويل الذاتي؛
- الدخل كمؤشر للاستثمار واتخاذ القرارات في اختيار الاستثمارات وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية؛
- يساعد الدخل على التنبؤ بتطور الأرباح والأحداث الاقتصادية في المستقبل؛

[1]- رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص: 29.

- الدخل كمقياس لتقييم كفاءة وفاعلية الإدارة، ومرشد لاتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية؛
- الدخل كمرشد لأهلية الاستدانة: من خلال مقدرة المنشأة على الاقتراض من المصارف.

ثانيا: مفاهيم رأس المال

يعد مصطلح رأس المال من المفاهيم الأساسية في الاقتصاد والمحاسبة، فبالنسبة للاقتصاديين يشير رأس المال إلى مجموعة الأصول المستخدمة في إنتاج السلع والخدمات سواء على مستوى الاقتصاد الوطني أو على مستوى المؤسسة، فيظهر الاستثمار الرأسمالي على شكل زيادة في مجموعة الأصول المستخدمة في الإنتاج منها الملموسة كالمباني وغير الملموسة كالتكنولوجيا والمهارات البشرية... إلخ، أما في المحاسبة فان رأسمال الملاك أو المساهمين يزداد بمقدار الزيادة في الدخل الدوري غير المستهلك ويتجلى هذا الإجراء محاسبيا بإضافة صافي دخل الدورة (ربح أو خسارة) إلى رأس المال مطروحا منه المسحوبات أو العوائد الموزعة على المساهمين[1]، ولقد نص الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولي (*IASB*) على ضرورة التفرقة بين مفاهيم رأس المال والمحافظة عليه:

1-مفهوم رأس المال: يوجد مفهومين لرأس المال وهما:

1-1-المفهوم المالي (النقدي) لرأس المال: ويمثل رأس المال المستثمر أو المعاد استثماره من قبل المالكين وعليه ينطبق هذا المفهوم على صافي الأصول أو حقوق الملكية في المؤسسة (المفهوم المحاسبي لرأس المال)[2].

ويعتبر رأس المال وفق هذا المفهوم مرادف لصافي الأصول والأموال الخاصة في المنشاة مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، وهو لا يأخذ بعين الاعتبار التغير الذي يحدث في القيمة الشرائية لوحدة النقد[3].

ويقصد به أيضا من وجهة نظر المحاسبة التقليدية – التعبير عن رأس المال بعدد من الوحدات النقدية في زمن الاكتتاب أو الاستثمار الاصلي على أساس افتراض ثبات قيمة الوحدة النقدية وأن المحافظة على رأس المال تعني المحافظة عليه من حيث عدد الوحدات[4].

---

[1]– رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص: 15.

[2]– فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من أثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية -دراسة حالة مؤسسة تنبيل النسيج خراطة-**، مذكرة ماجستير مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009، ص: 105.

[3]– لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية**، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012، ص: 47.

[4]– نجيبة محمود نمر، **نظرية المحاسبة المالية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1977، ص ص: 137-148.

1-2-المفهوم المادي لرأس المال: يعتبر رأس المال أحد عوامل الانتاج من وجهة نظر الاقتصاد. ويتمثل في مجموعة الاصول المستخدمة في انتاج السلع والخدمات سواء على مستوى الاقتصاد القومي ام على مستوى الوحدة الاقتصادية، ويشمل تبعا لذلك[1]:

- الاصول المادية الملموسة كالمباني والآلات والتجهيزات في المصانع والمستشفيات...إلخ؛
- الاصول غير الملموسة كالتكنولوجيا والخبرات والمهارات البشرية (رأس المالي البشري) ...إلخ.

المفهوم المادي لرأس المال، مثل القدرة التشغيلية، وفي ظل هذا المفهوم يمثل رأس المال القدرة الإنتاجية للمؤسسة، والتي تؤسس مثلا على عدد الوحدات المنتجة يوميا[2].وهناك عدة تعاريف للطاقة الإنتاجية وهي كما يلي[3]:

- تعرف الطاقة الإنتاجية على أنها موجودات عينية ممتلكة من قبل المنشأة، وعليه فالدخل سيكون ذلك المبلغ الذي يمكن توزيعه بعد احتساب مخصصات كافية لاستبدال الموجودات العينية المحتفظ بها من قبل المنشأة وعلى أساس اهتلاكها؛
- تعرف الطاقة الإنتاجي كذلك على أنها طاقة إنتاج نفس قيمة السلع والخدمات (المخرجات) في السنة القادمة مثلما يمكن إنتاجها في السنة الحالية؛
- تعرف كذلك الطاقة الإنتاجية على أنها طاقة إنتاج نفس الكمية من السلع والخدمات في السنة القادمة مثلما يمكن إنتاجها في السنة الحالية.

إن اختيار المفهوم المناسب لرأس المال يتم على أساس حاجيات مستخدمي القوائم المالية.

2-مفاهيم المحافظة على رأس المال *Capital Maintenance Concept*

وفقا لهذا المفهوم يفترض بالمنشأة أن تسعى دائما للمحافظة على مواردها الاقتصادية التي كانت بحوزتها في بداية الفترة المالية وذلك إذا ما رغبت بالمحافظة على استمرارية نشاطها التشغيلي وبمستوى يعادل على الاقل طاقتها التي توفرت لها في بداية الفترة[4].

---

[1]– رضوان حلوة حنان، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص ص: 355-362

[2]– فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من أثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية -دراسة حالة مؤسسة تنبيل النسيج خراطة-**، مرجع سابق، ص: 105.

[3]– أحمد بلقاوي، تعريب رياض العبد الله، طلال الحجاوي، **نظرية محاسبية**، الجزء الثاني، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية، 2009، ص: 286.

[4]- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الجزء الأول، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 150-151.

وبموجب هذا المفهوم تقاس نتيجة اعمال المنشأة (صافي الربح أو صافي الخسارة) بالفرق الذي يحدث بين القيمة الحقيقية لمواردها المالية في بداية الفترة والقيمة الحقيقية لتلك الموارد في نهاية الفترة، مما يتطلب قياس هاتين القيمتين بوحدة نقد ذات قيمة ثابتة *Fixed Monetary Unit*، تلغي آثار تحيز القياس الذي ينتج تقلب القوة الشرائية لهذه الوحدة. بناء عليه فإن اعداد القوائم المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية وفي ظل افتراض ثبات قيمة وحدة النقد يتنافى مع مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي، لأن هذا الافتراض يلغي بشكل قسري حقيقة تقلب القوة الشرائية لهذه الوحدة، حيث تقاس في واقع الامر قيمة الموارد المالية المتوفرة للمنشاة في بداية الفترة المحاسبية وتلك المتوفرة لها في نهايتها بوحدتي قياس مختلفتي القيمة وبذلك تصبح الأرقام التي تحتويها تلك القوائم بلا مدلول او معنى طالما انها لا تمثل بعدالة نتيجة اعمال المنشأة، أو مركزها المالي، أو ما يحدث في مركزها المالي من تغيرات.

لذلك في فترة يسودها التضخم الاقتصادي، يظهر رقم الربح في قائمة الدخل المعدة وفق لمبدأ التكلفة التاريخية مضخما عن قيمته الحقيقية وبكيفية تجعل أية توزيعات تدفع منه للمساهمين تصيب رأسمال الشركة في كثير. كما أن كلا من قيم الاصول والخصوم التي تظهر بالميزانية تكون هي الاخرى بعيدة عن قيمتها الجارية تاريخ اعداد الميزانية، مما ينعكس على القيمة الحقيقية لصافي الاصول ممثلة بحقوق المساهمين[1].

ويعرف الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية رأس المال، بأنه المساهمات الخارجية للمشاركين في الاموال الخاصة للمؤسسة وقد تكون هذه المساهمات عينية أو نقدية. كما ينتهي نص الإطار المفاهيمي في الفقرة 102 بعرض المفهوم العام لرأس المال من خلال الحفاظ عل القيمة المالية لرأس المال (عندما يرتبط راس المال بالأصول الصافية)، والحفاظ على القيمة المادية لرأس المال (عندما يرتبط رأس المال بالطاقة الانتاجية). ويعني مفهوم المحافظة على رأس المال عدم المساس به والمحافظة عليه من التآكل *Capital Erosion*[2].

---

[1]- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص: 150-151.

[2]– فتيحة صافو، **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**، مرجع سابق، ص: 127.

المطلب الثالث: سياسات المحافظة على رأس المال

نظرا لتطور الفكر لدى مالكي المؤسسات، نتيجة المخالفات التي حدثت في السابق، فظهر مصطلح جديد يطلق عليه مفهوم المحافظة على رأس المال، الذي واكب التطور من المحافظة على رأس المال المالي أو النقدي إلى المحافظة على راس المال المادي أو الانتاجي، وذلك بغية زيادة ثروة المؤسسة وتوسيع نشاطها إن أمكن، وبالتالي زيادة المساهمين أو الملاك، بناءا على ذلك سنقوم من خلال هاته النقطة عرض لسياسات المحافظة على رأس المال.

أولا: المحافظة على رأس المال الاسمي *Nominal Capital Maintenance*

بناءا على هذا المفهوم يتم تحديد الدخل الدوري* بعد استرداد رأس المال الأصلي للمنشأة معبراً عنه_رأس المال _في شكل عدد محدد من النقود ويسمى الربح بالدخل المحاسبي، ووفقا لهذا المفهوم لا يأخذ في الاعتبار أي من صور التغير في الأسعار– عامة–خاصة نسبية–أي ينطلق من فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي، وبما أن هذا المفهوم ينطلق من فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي فبذلك ينسجم في تطبيقه مع مدخل التكلفة التاريخية[1].

فإعداد قائمة الدخل وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية في ظل التضخم الاقتصادي يجعل رقم الربح مضخماً عن قيمته الحقيقية وبشكل تجعل أية توزيعات تدفع منه للمساهمين تصيب رأس المال المنشأة كما أن كلاً من قيم الأصول والخصوم التي تظهر بالميزانية تكون هي الأخرى بعيدة عن قيمتها الجارية بتاريخ إعداد الميزانية، مما ينعكس على القيمة الحقيقية لصافي الأصول ممثلة بحقوق المساهمين، ونتيجة لذلك يؤدي التقيد بفرض وحدة القياس النقدي إلى عدم تحديد صافي الربح الحقيقي من جهة، وإلى عدم المحافظة على القوة الشرائية والقدرة الإنتاجية لرأسمال المشروع من جهة ثانية.

وعليه يمكن القول أنه في ظل التضخم فإن المحافظة على عدد الوحدات النقدية الاسمية لرأس المال لا يؤدي للمحافظة عليه. فالقوة الشرائية للوحدة النقدية تنخفض مع مرور الزمن.

*– الدخل الدوري يمثل" مجموع المبالغ النقدية التي يمكن توزيعها في نهاية المدة مع المحافظة في الوقت نفسه على المبلغ النقدي المستثمر كما كان في أول المدة.

[1]– منال علي العبد الله، **التحول في القياس المحاسبي في ظل لمعايير الدولية للإعداد التقارير المالية من التكلفة التاريخية إلى التكلفة الجارية**، رسالة ماجستير مقدمة بكلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2010، ص: 31.

ثانيا: المحافظة على رأس المال المالي *Financial Capital Maintenance Concept*

يرتكز هذا المفهوم على استبعاد أثر التضخم النقدي من البيانات المالية بمراعاة التغيرات في مستويات الأسعار، بحيث يحافظ على القوة الشرائية لرأس المال، وهذا المفهوم يقر بتغيرات الأسعار وأثرها في تغيير قيمة وحدة القياس النقدي أو قوتها الشرائية، من خلال تعديل التكاليف التاريخية وفق تغيرات القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي وذلك بتحويل التكلفة التاريخية المقومة وفق وحدات نقدية مختلفة من حيث قوتها الشرائية إلى تكلفة تاريخية مقومة وفق وحدات نقدية ذات قوة شرائية متماثلة والفائض المتبقي يوزع كدخل حقيقي بعد المحافظة على رأس المال[1].

ولضبط التغيرات في القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي تصدر الهيئات الاحصائية نوعين من الارقام القياسية *Prise-Level Indexes* أرقام قياسية عامة (مثل الارقام القياسية لنفقات المعاشات الاجتماعية....إلخ) وأرقام قياسية خاصة (مثل الارقام القياسية لصناعة معينة، والارقام القياسية لقطاع معين....إلخ) وعلاوة على تعدد الارقم القياسية توجد أيضا طرائق متعددة لحساب كل رقم من هذه الارقام مثل طريقة لاسبير *Laspeyres* وطريقة فيشر *Fisher*.

لذا يتفق الباحثون على اعتبار القوة الشرائية لوحدة النقد دالة للتغير الحادث في المستوى العام للأسعار الذي يحدث عن ارتفاع معدلات التضخم، مع الاخذ بعين الاعتبار أنه بينما تتجه القوة الشرائية لوحدة النقد نحو الانخفاض في فترات التضخم الاقتصادي، فإنها تتجه نحو الارتفاع في فترات الانكماش الاقتصادي[2].

وعليه يمكن القول بأن تعدد طرائق الحساب بواسطة الارقام القياسية، يطرح مشكلة اختيار الطريقة المناسبة من القرم القياسي المراد الحساب به، فقد يكون ملائم لفئة معينة وغير ملائم لفئة أخرى.

ثالثا: المحافظة على رأس المال المادي (الانتاجي) *(Maintenance physical capital (productive*

يركز المفهوم الإنتاجي لرأس المال على المحافظة على الطاقة الإنتاجية للمنشاة فحتى تحقق المنشأة دخلاً، عليها أن تسترد الطاقة الإنتاجية والأصول المستنفذة في ممارسة أنشطتها خلال المدة، حيث أن الطاقة الإنتاجية والأصول هي الرأس مال الذي يجب المحافظة عليه، سواء أكانت هذه الطاقة ممولة من قبل المساهمين أو المالكين أو ممولة عن طريق القروض أو الغير[3].

---

[1]– نفس المرجع، ص: 31–32.

[2]- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص: 152.

[3]– منال علي العبد الله، **التحول في القياس المحاسبي في ظل لمعايير الدولية للإعداد التقارير المالية من التكلفة التاريخية إلى التكلفة الجارية**، مرجع سابق، ص: 32–33.

ويتم مقابلة الإيرادات المحققة خلال الفترة بالمصاريف المرتبطة بها على أساس الأسعار الاستبدالية الجارية للأصول المستخدمة خلال نفس الفترة، أي أنه يتم قياس الدخل مع الأخذ في الاعتبار آثار التغيرات السعرية الخاصة وذلك للمحافظة على رأس المال المادي الحقيقي.

ويتطلب هذا المفهوم استخدام الأرقام القياسية الخاصة بعناصر الأصول أو مجموعات الأصول المختلفة، حيث تعالج التغيرات في أسعار الشراء الخاصة بعناصر الأصول غير النقدية المختلفة على أنها تسويات لرأس المال في بيان المركز المالي، كأن يستخدم رقم قياسي خاص لتعديل أرقام الأصول الثابتة وآخر خاص لتعديل أرقام المخزون السلعي ورقم قياس آخر لتعديل أرقام المصروفات والإيرادات الجارية.

في هذا المفهوم لا يقصد برأس المال عرضه كمخزون قيم ممثلة بنقود بل كتجميع لطاقات إنتاجية، وهذا المفهوم قريب جدا إلى فكرة حبات البذور، هي المسؤولة عن تقدير أي ربح غير ممكن تحقيقه وبطول المدى الطاقة الإنتاجية أو الاستغلالية لن يحافظ عليها[1].

ولسلامة المحافظة على رأس المال الحقيقي من حيث طاقته الانتاجية، فيجب أن تتم وفقا للأسس التالية:

- سلامة الهيكل المالي للوحدة الاقتصادية، سواء في مصادر التمويل أو كفاءة استخدام مصادر الاموال في الاصول الثابتة والمتداولة؛
- الصيانة الدورية واستمرارها للمحافظة على الطاقة الانتاجية للأصول عند الحد الذي يمكن الوحدة الاقتصادية من الاحتفاظ بمركزها التنافسي في نوع نشاطها؛
- الاعتراف بالأهمية الاقتصادية للأصول، أي المنفعة الاقتصادية التي تقدمها الاصول للمنشاة؛
- الاعتراف بأثر تغير قيمة النقود على بنود قائمة المركز المالي.

[1] - Ross. m .Skinner , j.Alex Milburn, Adaptation française Nadi chlala Jacques Fortin, **Normes comptables**, Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Canada 2003, P:721.

رابعا: مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال

وردت نوعان من مفاهيم المحافظة على رأس المال كما في الادبيات المحاسبية والإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية ويختلفان عن بعضهما في عدة نواحي:

الجدول رقم 01-01: مقارنة بين المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال

أسلوب المقارنة	المفهوم المالي لرأس المال *Maintenance of financial Capital*	المفهوم المادي لرأس المال *Physical Capital Maintenance*
المفهوم	ويطلق عليه أحيانا برأس المال الاسمي أو القوة الشرائية الثابتة أو رأس المال النقدي وهو المفهوم السائد في المحاسبة، أي المفهوم التقليدي للمحافظة على رأس المال حيث يعني رأس المال صافي الاصول أو حقوق الملكية. لا يوجد ألوب محدد من اساليب القياس مستخدم كأساس لقياسه، ولكنه في الغالب يقوم على مفهوم التكلفة التاريخية	ويطلق عليه بمفهوم المحافظة على رأس المال الانتاجي أو العيني ويمثل القدرة التشغيلية أو الطاقة الانتاجية للمؤسسة. وتعتبر التكلفة الجارية هي اساس قياس رأس المال المادي، ويمكن ان يتم قياس التكلفة الجارية إما بتكلفة الاستبدال *Replacement cost* أو القيمة السوقية *Market Value* وكذلك بالقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المخصومة
اكتساب الربح	يكتسب الربح إذا كان المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة يزيد عن مبلغ صافي الأصول في بدية الفترة بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهمات منهم.	يكتسب الربح إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية للمؤسسة في نهاية الفترة تزيد عن طاقتها الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهمات منهم.
أساس القياس	– في حالة المحافظة على القيمة النقدية لرأس المال تستعمل التكلفة التاريخية. – في حالة المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال تستعمل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة.	استخدام القيم الجارية (مبلغ النقد المفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يمثله في الوقت الحالي).
اثر التغير في الأسعار على الأصول والالتزامات	– عند المحافظة على القيمة النقدية لرأس المال، تعتبر الزيادة في أسعار الأصول مكاسب حيازة (أرباح)، إلا انه قد لا يتم الاعتراف بها إلا لحين التخلص من الأصل. – عند المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال، تعالج الزيادة في أسعار الأصول كتعديل للمحافظة على رأس المال، وتعتبر جزءا من حقوق الملكية.	التغيرات في الأسعار المؤثرة على أصول والتزامات المؤسسة تعتبر تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية، وتعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال، وتعتبر جزءا من حقوق الملكية وليس ربحا.

كيفية الحفاظ على رأس المال	يمثل صافي الأصول (حقوق الملكية) وتكون المحافظة عليه من خلال المحافظة النقدية لرأس المال مقاس بوحدات من النقود، أو بالمحافظة على القدرة الشرائية العامة للنقود مقاس بوحدات من نفس القدرة الشرائية	يمثل راس المال الطاقة الإنتاجية (مثل الوحدات المنتجة يوميا). وتكون المحافظة عليه من خلال المحافظة على الطاقة الانتاجية أي رأس المال العيني مقاس بوحدات من النقود، أو من خلال المحافظة على الطاقة الانتاجية في ضوء القدرة الشرائية العامة أي لرأس المال العيني مقاس بوحدات من نفس القدرة الشرائية العامة.

المصدر:

– فتيحة صافو، أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية، مرجع سابق، ص: 128.

– فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من أثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية -دراسة حالة مؤسسة تنبيل النسيج خراطة–، مرجع سابق، ص: 106.

يعتبر مفهوم المحافظة على راس المال مرجعا لتحديد الربح وذلك بالربط بين مفاهيم راس المال والربح، ويتحدد مفهومه على تعريف المؤسسة لرأس المال الذي تسعى للحفاظ عليه، بحيث يتم اختيار مفهوم راس المال المناسب للمؤسسة على اساس احتياجات المستخدمين لقوائمها المالية. ويترتب على اختيار المفهوم المناسب لرأس المال والمحافظة عليه، اختيار أساس القياس المناسب الذي يحقق مفهوم رأس المال المختار وفي هذ الصدد يشير الاطار الفكري للمعايير المحاسبية الدولية إلى أن اختيار مفهوم رأس المال العيني يحتم على المؤسسة استخدام التكلفة الحالية كأساس لقياس عناصر القوائم المالية، في حين أن اختيار مفهوم رأس المال المالي يتطلب اختيار أساس قياس يتناسب مع مفهوم رأس المال المالي الذي ينبغي المحافظة عليه، أي رأس المال الاسمي، أو رأس المال المالي الجاري[1].

كما أن مفهوم رأس المال هو الذي يوجه المحاسب لاختيار طريقة تقييم الأصول والخصوم، واختيار طريقة التقييم يؤثر على تغيرات حقوق الملكية بين أول الفترة المالية وآخرها بعد استبعاد مسحوبات ومساهمات الملاك خلال الفترة، وهذا التغير في حقوق الملكية يتمثل في دخل الفترة.

[1]– فتيحة صافو، **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**، مرجع سابق، ص: 128.

خامسا: مفهوم صيانة رأس المال

أحد المفاهيم الرئيسية التي تركز عليها مهنة المحاسبة مؤخرًا هو صيانة رأس المال، حتى لا تتعامل مع الشركة تعاني من تآكل رأس المال، يرتبط هذا المفهوم ارتباطًا وثيقًا بنتيجة العمل، وكيفية قياس الأداء المالي لها. فقد تطرقت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مفهومين رئيسيين لصيانة رأس المال، وهما[1]:

1-صيانة رأس المال المالي: في بعض الأحيان، يُطلق على هذا المفهوم اسم رأس المال الاسمي أو قوة العائد الثابت أو رأس المال النقدي، ويطابق المفهوم التقليدي لصيانة رأس المال في المحاسبة، حيث رأس المال يساوي صافي الأصول (الأصول –المطلوبات). وتعتمد صيانة رأس المال المالي على القواعد التالية:

✓ **الربح أو الخسارة**: يمثل الفرق بين صافي الأصول في نهاية البداية في نهاية الفترة، بعد استبعاد توزيعات الأرباح المدفوعة لأصحابها ومساهمات المالكين، وهذا المفهوم مستمد من التعريف الاقتصادي للدخل الذي وضعه هيكس، والصيانة من رأس المال المالي يمكن تطبيقها من خلال ما يلي:

الربح أو الخسارة =	
صافي الأصول في نهاية الفترة	XXXXX
+ أرباح الأسهم المدفوعة لأصحابها	XXXXX
– صافي الأصول في بداية الفترة	XXXXX
– مساهمات أصحابها	XXXXX
= صافي الدخل المحاسبي	**XXXXX**

ويمكن إعادة كتابة التطبيق السابق بالمعادلة التالية:

الربح أو الخسارة = صافي الزيادة (النقص) في رأس المال المالي ± المكاسب (الخسائر) في صافي الأصول

✓ **أساس القياس**: لا يوجد أساس محدد للقياس، ولكن التكلفة التاريخية المستخدمة تقريبًا.

2-الحفاظ على رأس المال المادي: يسمى هذا المفهوم في بعض الأحيان رأس المال الإنتاجي أو القدرة على الكسب المتغيرة أو السعة الإنتاجية للمؤسسة. وتعتمد صيانة رأس المال المنتج على القواعد التالية:

[1]- Khaled Jamal Jaarat, **Capital Maintenance Considering Accepted Accounting Practices According To International Financial Reporting Standards (Ifrss) Proposing A New Concept Of Capital Maintenance**, International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol. III, Issue 10, October 2015, United Kingdom, PP: 661-663.

✓ **الربح أو الخسارة:** يمثل الفرق بين القدرة الإنتاجية للمنشأة في نهاية الفترة في نهاية الفترة، بعد استبعاد الأرباح الموزعة على المالكين والمساهمات من قبل المالكين، لا يشمل هذا الربح أو الخسارة المفهومية الأرباح أو الخسائر في الحيازة (الأرباح أو الخسائر غير المحققة)، ولكن هذه الأرباح أو الخسائر تعتبر تعديلات على حقوق المالكين.

✓ **أساس القياس:** يمكن استخدام التكلفة الحالية، ويمكن قياسها بإحدى القواعد التالية:

- تكلفة الاستبدال، وفي بعض الأحيان تسمى سعر الدخول؛
- القيمة السوقية، وفي بعض الأحيان تسمى سعر الخروج؛
- القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة.

3-انتقادات لصيانة رأس المال المالي والإنتاجي (المادي)

✓ قواعد القياس المستخدمة في كلا المفهومين ليست القواعد الوحيدة المدرجة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بجانب قواعد القياس المذكورة في الإطار المفاهيمي للبيانات المالية، وهي: التكلفة التاريخية والقيمة السوقية والقيمة الحالية، فهناك العديد من القواعد الأخرى، وأهمها هي القيمة العادلة، إلى جانب ذلك، هناك قواعد أخرى مثل: القيمة في الاستخدام، والمبلغ القابل للاسترداد، والقيمة الدفترية، ولا أساس لما ذكر أعلاه في مفاهيم صيانة رأس المال.

✓ لا يتوافق مفهومان صيانة رأس المال مع التحسن المتسارع في المحاسبة، والذي ينعكس في التحسن المتسارع في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، لذلك فإن العديد من التهديدات تردع صيانة رأس المال؛

✓ ليس من السهل تحقيق صيانة رأس المال، بالنظر إلى تنوع أنواع رأس المال وتوافر حقوق الملكية المراد توزيعها؛

✓ كما أن هناك تهديدات أخرى للحفاظ على رأس المال، مثل: تعددية قواعد القياس، والممارسات المحاسبية المقبولة في المعايير الدولية للإبلاغ المالي، باستخدام التقدير، والاعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة، وإعادة تصنيف الاستثمارات بين الفئات المسموح بها، وكل هذه التهديدات، وجعلها أكثر صعوبة في الحفاظ على رأس المال في الواقع.

المبحث الثاني: مداخل القياس المحاسبي البديلة

يوفر الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، لمجلس معايير المحاسبة الدولية، عدة أسس للقياس المحاسبي. هذا التعدد يعتبر بمثابة محصلة عدة عوامل اقتصادية واجتماعية، سياسية وتكنولوجية، والتي واكبت تطور مهنة المحاسبة، ونتيجة لذلك يكون من الصعب تحديد أهم سبب لهذا التعدد، وإن كان أهم الاسباب وراء ذلك المعالجات البديلة لنفس العملية، والتي تسمح بها مبادئ المحاسبة المتعارف عليها وفق عدد من الاسس المختلفة وبدرجات مختلفة وضمن تشكيلات متفاوتة من البيانات المالية.

وفي هذا المجال فقد قامت الجزائر بإصلاحات محاسبية أسفرت على نظام محاسبي مالي يسمح بالاعتماد على مختلف بدائل القياس المحاسبي قصد تقديم قوائم مالية تتوافق مع التغيرات الحاصلة في الأسعار ومع معايير المحاسبة الدولية.

المطلب الأول: مداخل القياس المحاسبي في ظل ثبات القوة الشرائية للنقد

أولا: التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية من أهم اسس القياس التي تعتمدها المؤسسات في إعداد قوائمها المالية، ويقوم هذا الأساس على إعداد قوائم مالية معبر عنها بوحدة نقد موحدة ذات قوة شرائية موحدة. مهملة في ذلك حالات التضخم وتغير القوة الشرائية للنقد، ومن خلال هذا العنصر سنعرض الجهود التي بذلتها مهنة المحاسبة للتخفيف من حدة مخاطر القياس القائم على هذا الاساس.

1-مفهوم التكلفة التاريخية

بموجب هذا المبدأ يتم اثبات اصول المؤسسة والتزاماتها حسب السعر التبادلي الفعلي الممثل لقيمة النقد أو النقد المكافئ المدفوع لحيازتها في تاريخ اقتناء الأصل، أما ما يطرأ على التكلفة التاريخية بعد تاريخ اقتناء الاصل فيتم تجاهله. فالمحاسبة على أساس التكلفة التاريخية تعني اثبات البند بتكلفته عند اقتنائه أو تحمله وصرف النظر عن أي تغيرات في قيمته[1].

[1]– فتيحة صافو، **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**، مرجع سابق، ص: 110-111.

عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ***AICPA*** " بأنها المبالغ المقاسة بالنقود للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوق يتم استلامها"[1].

كما تعرف على أنها طريقة مرتبطة كلاسيكيا بالتصنيف النقدي ***Classification monétaire*** وتتمثل في المبالغ المدفوعة من أجل الحصول على أصل معين، أو أداء التزام معين، ومن أهم مميزاتها وموثوقيتها وموضوعيتها وثباتها على الأقل في المدى القصير[2].

وتعرف بالنسبة **للأصول:** هي قيمة النقدية أو النقدية المعادلة المدفوعة أو القيمة العادلة للاعتبارات المدفوعة لاقتناء أصل معين والتي تم تسجيلها في تاريخ الاقتناء. **للمطلوبات:** هي قيمة العوائد المستلمة مقابل الالتزام أو هي قيمة النقدية أو النقدية المعادلة التي يتوقع دفعها لتسوية الالتزام في المسار العادي للأعمال[3].

وعليه يمكن تعريفها **"هو مبدأ يسمح لنا بإثبات أصل أو انهاء خصم حسب السعر التبادلي الفعلي لقيمة النقد أو ما يكافئها في تاريخ انهاء العملية فعلا بغض النظر عن التقلبات الحاصلة في مستوى العام للأسعار".**

2-مزايا استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي

هنالك العديد من الأسباب التي تدعم وجهة نظر المؤيدين والمنادين بتطبيق التكلفة التاريخية، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي[4]:

- تمثل التكلفة التاريخية للحدث المالي التكلفة الفعلية المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الاصل أو نشوء الالتزام؛
- يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية؛

---

[1]- عماد الحانوتي، **معيار المحاسبة الدولي رقم 39: التطبيق..المواقف..والأثر على الشركات الاردنية!!**، نشرية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 09، الأردن، 2002، ص: 02.

[2]- لخضر سي محمد، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي –دراسة تحليلية نقدية –**، مرجع سابق، ص: 114.

[3]- خالد جمال الجعارات، محمود الطبري، **مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العراق، العدد 34، 2013، ص: 239.

[4]- محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس – العرض – الإفصاح**، مرجع سابق، ص ص : 164-166.

- يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الاحداث المالية مما يجعل البيانات المالية أكثر ثبوتية؛
- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع الإطار الفكري للمحاسبة بما يشتمل عليه من فروض ومبادئ محاسبية مقبولة عموما، لاسيما فرض الموضوعية الذي يتيح إمكانية التحقق من صحة ودقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر[1]؛
- يتماشى مبدأ التكلفة التاريخية مع فرض الاستمرارية، الذي يفترض أن الوحدة المحاسبية ستستمر في نشاطها وعملياتها التشغيلية إلى أجل غير محدود؛
- إمكانية التحقق التي تؤدي إلى توفير درجة أكبر من الموضوعية والثقة في البيانات المحاسبية؛
- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدا الثبات: في إتباع النسق، بحيث تبقى الأصول والمطلوبات مقومة بتكلفتها التاريخية من فترة إلى اخرى، بصرف النظر عن تغيرات الأسعار الطارئة خلال تلك الفترات[2]؛
- اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع عناصر الإطار المفاهيمي–النظري للنموذج المحاسبي المعاصر–مع كثير من الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، كما أنه بدوره يستخدم لتبرير معظم تلك الفروض. وهكذا فأن الاتساق متبادل بين منهج التكلفة التاريخية من ناحية وبين مجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية من ناحية أخرى[3].

ويمكن القول أنه رغم ما يتمتع به مدخل التكلفة التاريخية من مزايا ورغم ما لديه من حلول لبعض التغيرات الطارئة، إلا أن هذه المزايا يقابلها الكثير من الانتقادات وهذه الحلول ما هي إلا حلول جزئية، لأنه في بعض الحالات يستدعي التنازل عن التكلفة التاريخية وإعادة التقييم من آن إلى آخر للاعتراف بالنقص الدائم أو الزيادة المتوقعة في القيمة، نظرا لتغيرا الحاصلة في قيمة النقد أو في حالات التضخم والكساد.

3–الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية

نتيجة الجدل والنقد الحاصل في الفكر المحاسبي خلال السنوات الماضية حول مبدأ التكلفة التاريخية كأسلوب قياس مقابل منهج القيمة العادلة من حيث واقع الخصائص التي يجب أن توفرها المعلومات المحاسبية وخصوصا الموثوقية والملائمة والحيطة والحذر بسبب التغيرات الحاصلة في الاقليم الاقتصادي من تضخم

---

[1]– رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص: 429.

[2]– محمد فيصل مايده، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة –دراسة حالة: عينة من المؤسسات**، أطروحة دكتوراه علوم مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2017، ص: 130.

[3]– صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه علوم مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2008، ص: 108–109.

وتغيرات في قوة النقد، التي أدت إلى عدة مشكلات في عملية القياس المحاسبي خاصة بعد صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 الأدوات المالية، ولعل من بين تلك الأسباب ما يلي[1]:

- يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية بأنه يتجاهل إثبات التغير في ارتفاع اسعار الأصول، إلى أن ذلك يتلاءم مع مبدأ الحيطة والحذر، والذي يشترط الاستمرار في إثبات البنود المالية بتسجيلات المؤسسة وإظهارها في الميزانية وفقا لتكلفتها التاريخية، بحيث لا يتم إثبات أي زيادة متوقعة (محتملة) في الأصول والايرادات والالتزامات؛
- الخروج عن المبدأ يظهر بوضوح عند تقييم كثير من الأصول المتداولة، فعندما يتم قياس المخزون السلعي في آخر كل دورة مالية، يتم التقييم بالسعر الأقل إذا كانت القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة الفعلية، ولا تعتمد الأرقام التاريخية المثبتة في السجلات، وذلك للأخذ بمبدأ لحيطة والحذر. كذلك عند تقييم ديون العملاء بصافي القيمة التحصيلية القابلة للتحقق، واللجوء إلى تكوين مخصصات تقديرية للديون المشكوك فيها؛
- عدم التجانس في مقابلة ايرادات تمثل القيمة الجارية، مع مصاريف ممثلة بقيم تاريخية تختلف باختلاف الأوقات التي حدثت فيها، سوف يؤدي إلى ادماج النشاط الجاري مع ناتج المضاربة على أسعار عوامل الانتاج، حيث إن ناتج النشاط الجاري يتطلب المقابلة لكل من الايرادات والمصروفات على اساس اسعار جارية، أما ناتج المضاربة على عوامل الإنتاج – المكاسب الناتجة عن اقتناء الأصول – يتطلب مقارنة المصروفات على أساس الاسعار التاريخية بالمصروفات الجارية، وهذا يؤدي إلى هدم الدقة في قياس نتائج الأعمال، وتأثير ذلك على التغير في عناصر حقوق الملكية التي يتم الافصاح عنها في القوائم المالية؛
- عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق[2]؛
- إن عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع، فمثلا إذا تمت حيازة الأصول قبل سنتين، وحدث تضخم كبير خلال هذه الفترة مما أدى إلى ارتفاع أسعار الأصول، مثلا إلى ضعف مما هي مسجلة به في القوائم المالية، فنسبة العائد على الأصول لا تعطي مؤشر على أداء المؤسسة خصوصا إذا ما تم مقارنتها بمؤسسات مشابهة.
- إن الرابط الوثيق الذي كان يصل التكلفة التاريخية بالموضوعية أصبح في الوضع التضخمي رباطاً ضعيف الصلة، وذلك لأن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية ينطوي على إهدار جانب كبير من

---

[1]– فتيحة صافو، **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**، مرجع سابق، ص: 113–114.

[2]– عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003، ص: 08.

موضوعية البيانات المقدمة للمستخدمين بالإضافة إلى أن البيانات التقليدية أضحت. بيانات خاطئة ومضللة وذلك لأنها لا تظهر في وحدات نقدية ذات قوة شرائية موحدة[1]؛

- إن افتراض ثبات وحدة النقد أدى على مر الزمن إلى فقدان الدلالة الاقتصادية للعديد من المعلومات المحاسبية التي تتضمنها البيانات والتقارير المالية نتيجة تجاهل تغيرات الأسعار المؤدية لانخفاض قيمة القوة الشرائية لوحدة النقد وجعلها في تناقص مستمر وجعل المعلومات غير قابلة للمقارنة ولإجراء العمليات الحسابية المختلفة بصورة موضوعية وذات دلالة وخاصة الميزانية التي تصبح أرقامها ذات قيم مختلفة؛
- إن الالتزام بتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في أوقات ارتفاع الأسعار ينتج أرباحاً تضخمية صورية، وهذا يسبب آثاراً سلبية أهمها:
  - ✓ دفع ضرائب عن أرباح صورية والدخول دون مبرر موضوعي في شرائح ذات معدلات ضريبية متصاعدة؛
  - ✓ توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح صورية لم تحقق فعلاً؛
  - ✓ تعجز المنشأة عن إحلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة القديمة في نهاية عمرها الإنتاجي ومن ثم تراجع الطاقة الإنتاجية للمنشأة بالتدرج مما يجعلها عاجزة عن مواكبة التطور وهذا قد يعرض بقاء المنشاة واستمراريتها للخطر؛
  - ✓ إن تطبيق فرض الاستمرارية يؤدي في الأمد الطويل الآجل إلى عجز المنشاة عن سداد القروض المتوجبة عليها أو عجزها عن الحصول على قروض جديدة.
- إن اعتماد منهج التكلفة التاريخية على مبدأ التحقق، وعلى مبدأ القياس الفعلي القائمتين على حدوث عمليات تبادل حقيقية مع طرف خارجي قبل الاعتراف بأي تغير في بنود القوائم المالية، من شأنه تجاهل واسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من قائمة المركز المالي، الأمر الذي يجعل قائمة المركز المالي لا تمثل الواقع الاقتصادي للوحدة المحاسبية[2]؛

---

[1]– منال علي العبد الله، **التحول في القياس المحاسبي في ظل لمعايير الدولية للإعداد التقارير المالية من التكلفة التاريخية إلى التكلفة الجارية**، مرجع سابق، ص ص: 80-82.

[2]– يوسف جربوع، **أساس التكلفة التاريخية بين التأييد والانتقادات المواجهة اليها**، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، كانون الأول، العدد الاول، عمان، الأردن، 2001، ص: 02 متاحة على الرابط http/www.ascasociety.org/magazine.aspx? page-key-magazine.

- تجاهلها لتلك التغيرات في قيمة الوحدات النقدية الأصلية مقارنة ببعض المناهج المحاسبية البديلة، التي ترى استبدال الوحدات النقدية الأصلية بوحدات ذات قوة شرائية موحدة في تاريخ إعداد القوائم المالية[1]؛

في الأخير نقول أنه وبالرغم من مناداة الهيئات والمنظمات الدولية بالتحول إلى أسلوب قياس بديل، يكون متجاوز معظم تلك الانتقادات الموجهة لتكلفة التاريخية، ويراعي الظروف الاقتصادية التي تتم فيها عملية القياس، حتى لا يكون هناك تحيز في هاته العملية، إلا انه لحد الساعة لم يتم التحول لهذه البدائل المقترحة.

المطلب الثاني: مداخل القياس المحاسبي في ظل تغيرات القوة الشرائية للنقد

تعتبر ظاهرة التغير في مستويات الاسعار وأثرها على القوائم المالية من المشكلات التي نالت حيزا كبيرا من اهتمام الهيئات الدولية والمفكرين المهتمين بالمحاسبة، وزادت اهميتها بعد الحرب العالمية الثانية حيث عانت معظم الدول من ارتفاع الاسعار حتى وان اختلفت حدته من دولة لأخرى. وتعتبر مداخل القياس المحاسبي بطبيعتها مداخل لقياس عناصر وانشطة الوحدات الاقتصادية وتلخيصها وعرضها في القوائم المالية.

أولا: التكلفة التاريخية المعدلة

يسميها البعض بطريقة مدخل القوة الشرائية العامة أو وحدة النقد الثابتة القيمة، ويقوم هذا المدخل على تسجيل الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات بوحدات قياس بنفس القوة الشرائية، ويتم تعديل وحدة القياس المستخدمة بمعامل تعديل معين يتغير بتغير معدل التضخم وذلك قصد تثبيت قيمتها الشرائية كخطوة لابد منها لإلغاء تحيز القياس الذي تتضمنه البيانات المحاسبية المعدة حسب مدخل التكلفة التاريخية، حيث يتم إعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية على أساس التكلفة التاريخية ثم يتم تعديلها بالرقم القياسي العام للأسعار، ويكون مقدار الربح للمؤسسة هو المبلغ الذي يمكن توزيعه على المساهمين أو الملاك بعد المحافظة على القوة الشرائية لرأس المال المستثمر، ويتطلب مدخل القوة الشرائية العامة التمييز بين البنود النقدية وغير النقدية في قائمة المركز المالي، لتحديد حجم مكاسب أو خسائر القوة الشرائية الناتجة عن الاحتفاظ بالعناصر النقدية خلال فترة التضخم[2].

---

[1]– عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص: 312.

[2]– بتصرف بالاعتماد على: محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ط 01، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، مصر، 2005، ص ص: 399.400. و موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية أ /قسم العلوم الإقتصادية و القانونية العدد 19، جانفي 2018، جامعة الشلف، الجزائر، ص: 61.

ومن خلال ما سبق نستنتج التعريف التالي: " **بأنها تعديل بنود القوائم المالية المعدة على اساس التكلفة التاريخية، بمبالغ النقود المعادلة للقوة الشرائية الحالية للنقد، بواسطة الارقام القياسية الحالية، وتهدف إلى المحافظة على رأس المال المستثمر**".

1-مزايا طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

أن تعديل القوائم المالية وفق أساس التكلفة التاريخية المعدلة يعطي المعلومات المعكوسة في القوائم المالية العديد من الميزات نذكر منها[1]:

- استبعاد أثار التضخم وما يسببه من تشويه للقوائم المالية مما يجعل الأرقام المحاسبية أكثر تجانسا من حيث القوة الشرائية وبالتالي يجعل الأرقام المحاسبية قابلة للتجميع وأكثر ملاءمة لاجراء عملية المقارنات مع السنوات السابقة كما يتم استبعاد أخطاء القياس في تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات الذي تستند إليه قائمة الدخل (التخلص من أخطاء المقابلة)؛
- تصبح معلومات القوائم المالية المعدلة أكثر ملاءمة واعتمادية لاتخاذ القرارات المختلفة، والرقابة على تنفيذها، كذلك إمكانية تقييم الاستثمارات بشكل دقيق، والقدرة على التخطيط بشكل سليم كما تكون المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية أكثر صلة بالواقع وخاصة فيما يتعلق بحسابات التكلفة والتسعير؛
- تعتبر هذه الطريقة تعديلا لطريقة التكلفة التاريخية وليس خروجا عليها، ولذلك فهي تمتاز بالموضوعية وإمكانية الاعتماد عليها، وذلك لارتكاز عمليات التعديل على الأرقام القياسية العامة التي تقوم بإعدادها الدولة، وهذا ما يمكن من الثبت من صحتها وصدق معلوماتها؛
- يمكن إجراء مقارنات بين أداء الوحدات الاقتصادية، لان أدائها يقاس بنفس وحدة القياس، كما أن بياناتها المالية جميعا تتأثر بنفس التغير الحادث في الفترة وكذلك استخدام التعبير العام في القوة الشرائية لوحدة النقد[2].

[1]– عبد الرزاق الشحاده، **المحاسبة الدولية**، ط 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019، ص: 397.

[2]– محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية**، مذكرة ماجستير كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، مصر، 2006، ص: 51.

2-عيوب طريقة التكلفة التاريخية المعدلة

بالرغم من محاولة هاته الطريقة تجاوز النقائص التي كانت في طريقة التكلفة التاريخية، لم تسلم طريقة التكلفة التاريخية المعدلة من الانتقادات، نذكر منها[1]:

- عدم تعويض النفقات الزائدة لإعداد القوائم المالية على أساس وحدة النقد الثابتة بالمنافع المتوقعة من استخراج المعلومات المالية؛
- قد تؤدي هذه العملية إلى اللبس وعدم المقدرة على التفرقة بينها وبين المعلومة المعدة طبقا للأساس التاريخي؛
- تعتبر مكاسب القوة الشرائية من العناصر النقدية مضللة حيث أنها لا تدل على نجاح الإدارة كما لا يمكن اعتبارها مصدرا للأموال المتاحة للاستخدام في شراء الآلات أو ممتلكات أو توزيع أرباح نقدية على المساهمين؛
- المعلومات التي تنتجها تضلل رقم الدخل الأصلي فمثلا المؤسسات ذات المديونية الأكبر تبدو بوضع أفضل على الرغم أن هذا لا يعني أن الوضعية المالية للمؤسسة جيدة ومريحة؛
- قد يؤدي استخدام الرقم القياسي العام للأسعار إلى نتائج غير دقيقة وذلك لان الوحدات الاقتصادية غالباً ما تتأثر بالتضخم المتعلق بالأصول التي تستخدمها وتتعامل فيها وليس بالتضخم العام[2]؛
- أن الأصول ليست من طبيعة واحدة فهناك بعض الأصول أسعارها في ارتفاع مستمر والبعض الأخر أسعارها في انخفاض مستمر؛
- هذه الأرقام لا تأخذ عنصر التقدم التكنولوجي للأصول في الاعتبار؛
- تعدد صيغ حساب الأرقام القياسية العامة ولكل صيغة نتائج مختلفة، ولا يوجد اتفاق بين المحاسبين على الصيغة الواجب إتباعها؛
- لا يأخذ هذا النموذج في الاعتبار التغيرات الخاصة في أسعار البيع والخدمات فهي تعكس فقط التغيرات العامة في الأسعار ممثلة في القوة الشرائية للنقود[3].

بالرغم من محاولة هاته الطريقة التغلب على عيوب التكلفة التاريخية، إلا انها لم تسلم أيضا من الانتقادات، التي ساهمت في ظهور التكلفة الجارية.

---

[1]– موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**، مرجع سابق، ص: 61.

[2]– محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية**، مرجع سابق، ص: 52.

[3]– سامية تاودروس إبراهيم، **دراسة تحليلية لمشكلات تقييم عناصر الأصول وتحديد الالتزامات بهدف إعداد الميزانية القومية**، رسالة دكتوراه مقدمة بكلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2001، ص: 218.

3-أسس تعديل القوائم المالية:

تتمثل أسس وشروط تطبيق مدخل التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة فيما يلي[1]:

- تحويل البيانات التاريخية المعدلة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى بيانات تاريخية مقاسه بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة، ولإجراء هذا التحويل أو التعديل نحتاج إلى معلومات عن الأرقام القياسية التي تغطي الفترة المعنية من تاريخ نشأة البند المطلوب تعديله حتى تاريخ إعداد القوائم المالية الحالية، ويتم التعديل وفق الصيغة التالية:

$$\text{قيمة البند المعدلة} = \text{القيمة التاريخية الأساسية} \times \frac{\text{الرقم القياسي في تاريخ إعداد القوائم المالية}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند}}$$

من الناحية العملية إذا لم يتوفر الرقم القياسي للأسعار في تاريخ الحصول على البند المطلوب تعديله، يعتمد الرقم القياسي لربع السنة التي نشا خلالها البند، وإذا لم تتوفر الأرقام الربع السنوية يعتمد الوسط الحسابي للرقم القياسي بين أول وآخر العام.

- يجب التمييز بين نوعين من التعديل، حيث هناك التعديل غير الدوري والتعديل الدوري أو المستمر، ويقوم أسلوب التعديل غير الدوري على فكرة إعادة تعديل القوائم المالية بتواريخ غير منتظمة، عادة عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية، ويمكن قبول هذا الأسلوب إذا كانت المعدلات السنوية للتضخم النقدي طفيفة إلى حد يمكن الاكتفاء بحساب أثر التضخم مرة واحدة كل عدة سنوات.

وفي أسلوب التعديل المستمر يعاد تعديل القوائم المالية المعدلة وفق القوة الشرائية العامة في نهاية كل دورة مالية، وتتم عملية إعادة التعديل وفق الصيغة التالية:

$$\text{قيمة البند المعاد تعديله} = \text{قيمة البند المعدل سابقا} \times \frac{\text{الرقم القياسي الحالي}}{\text{الرقم القياسي السابق في سنة المقارنة}}$$

وتسمى عملية إعادة التعديل هذه بالإزاحة إلى الأمام، وهي عملية مستمرة لإعادة التعديل من سنة لأخرى، وحسب الرأي السائد في المنظمات المهنية للمحاسبة تعتبر البيانات المعدلة والمعاد تعديلها باستمرار معلومات إضافية مقارنة تقدم إلى جانب القوائم المالية التاريخية التي مازالت مهيمنة في الحياة العملية.

[1]– رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص ص: 78-81.

- يجب أن تكون عملية التعديل وإعادة التعديل شاملة، تغطي كافة بنود القوائم المالية، لان التعديل الجزئي قد يكون مضللا، لذلك لا يجوز تقديمه.

ثانيا: التكلفة الجارية

يعتبر مدخل التكلفة الجارية حديثاً نسبياً في معالجة البيانات المحاسبية خلال فترات التضخم حيث بدأ استخدامه للمرة الأولى في بريطانيا خلال حقبة السبعينيات وكسب تأييداً ملحوظاً في العديد من البلدان وخصوصاً في مجموعة الدول الاسكندنافية التي أخذت تعتمده أساساً لإعداد البيانات المالية المنشورة[1].

1-مفهوم نموذج القيمة الجارية *Current Cost (CC)*

عرفت طريقة القيم الجارية بأنها محاسبة تقوم على تقييم موجودات الوحدة الاقتصادية وتحديد الدخل المستمر لها باستخدام القيم الجارية في القياس المحاسبي مما يؤدي إلى المحافظة على رأس المال من الناحية الاقتصادية والنقدية، ويستخدم مفهوم القيم الجارية في العصر الحاضر على أساس أنه يمثل عملية إعداد التقارير المالية عن مواد واستخدامات المنشأة على أساس قيمة الأصل في وقت معين وبالنسبة لموقف معين[2].

كما تعرف بأنها المبلغ النقدي الواجب دفعه للحصول على الأصل او ما يعادل ذلك في الوقت الحاضر، فهي تعني إثبات البند بتكلفته عند التقرير عنه من خلال القوائم المالية، أي بالسعر الجاري للبند في تاريخ اعداد القوائم المالية[3].

وتعرف كذلك بالنسبة **للأصول:** هي قيمة النقدية أو النقدية المعادلة *التي يجب دفعها إذا تم اقتناء الأصل ذاته أو أصل مكافئ في الوقت الحالي. **للمطلوبات:** القيمة غير المخصومة للنقدية أو النقدية المعادلة المطلوبة لتسوية الالتزام في الوقت الحالي[4].

---

[1]– منال علي العبد الله، **التحول في القياس المحاسبي في ظل لمعايير الدولية للإعداد التقارير المالية من التكلفة التاريخية إلى التكلفة الجارية**، مرجع سابق، ص: 85.

[2]– مصطفى حامد سالم الحكيم، عبد السلام عوض خير السيد آدم، **الإفصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخم ودوره في الحد من الأزمة المالية "دراسة ميدانية على المصارف العاملة بالسودان"**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17 عدد 01، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016، ص: 121.

[3]–خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية: **مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015**، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص: 15.

*– يقصد بالعناصر النقدية تلك الأصول والالتزامات التي يعبر عنها بعدد ثابت من الوحدات النقدية بغض النظر عن التغيرات في الأسعار، ومن أمثلة الأصول النقدية: النقدية بالمصارف والصندوق المدينون والعملاء وأوراق القبض، ومن أمثلة الالتزامات النقدية: الموردون والدائنون وأوراق الدفع، القروض. أما العناصر غير النقدية فهي العناصر التي لا تعبر عن الوحدات النقدية الثابتة فهي تتغير أسعارها وفقاً للتغيرات في الأسعار، ومن أمثلة الأصول غير النقدية الأصول الثابتة الملموسة وغير الملموسة وما يرتبط بها من مخصصات، والمخزون السلعي وما يرتبط به من مخصص هبوط أسعار بضائع، والمصروفات والمستحقات المقدمة، ومن أمثلة الخصوم غير النقدية رأس المال والأرباح المحتجزة.

[4]– خالد جمال الجعارات، محمود الطبري، **مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية**، مرجع سابق، ص: 239.

يمكن اعطاء تعريف للتكلفة الجارية كما يلي: " **وهو اعداد القوائم المالية عن موارد واستخدامات المؤسسة على اساس قيمة الاصل أو المطلوبات من النقدية بما يعادلها في الحاضر عن طريق تحديد معدل الخصم المناسب، وتستخدم هاته الطريقة في المحاسبة لأجل المحافظة على الطاقة الانتاجية للأصل واستمراريته اي المحافظة عليه مستقبلا** ".

ولتطبيق هذه الطريقة يجب توافر أربع متغيرات وهي[1]:

- التدفقات النقدية المتوقعة من استخدام الأصل؛
- توقيت تلك التدفقات النقدية؛
- العمر الإنتاجي الباقي للأصل؛
- معدل الخصم الملائم.

إذا ما تم تحديد هذه المتغيرات بموضوعية ودقة يمكن إيجاد القيمة الحالية وفق الصيغة التالية:

$$P_t = \sum_{t=0}^{n} \frac{FT_T}{(1+r)^t}$$

حيث: P_t القيمة الحالية في الزمن t

FT_t: التدفقات النقدية في الفترة t

r: معدل الخصم المناسب

n: العمر الإنتاجي الباقي للأصل

وتعتبر القيمة الحالية الأفضل لقياس القيمة الاقتصادية للأصل، إلا أن استخدامها محدود نظرا لتداخل التدفقات النقدية لمجموعة من عناصر الأصول والخصوم، وصعوبة اختيار معدل الخصم.

2-شروط تقييم نموذج القيمة الجارية

حتى يتم تطبيق نموذج القيمة الجارية فإنه لابد من توفر مجموعة من الشروط والتي منها[2]:

- اعتماد اساس قياس ساري؛
- اعتماد الرقم القياسي الخاص للأسعار؛
- ضرورة فصل أرباح او خسائر التشغيل عن البنود النقدية وغير النقدية؛
- قياس التغير في كل بند من بنود المركز المالي وقائمة الدخل على حدة.

---

[1]– Bernard Apotheloz et autres, Maitriser l'information comptable, volume 2, presses polytechniques et universitaires Romandes, lausanne, 3em edition, 2005, P: 221.

[2]– سامي محمد الوقاد ترجمة سامر جميل رضوان، **نظرية المحاسبة**، ط 01، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص: 298.

3-إيجابيات تطبيق نموذج القيمة الجارية

على خلاف طريقة التكلفة التاريخية، فإن هذه الطريقة تهتم بتعديل البيانات التاريخية للعناصر الغير النقدية وفقا لتغيرات الأسعار الخاصة بها، وليس للتغيرات في المستوى العام للأسعار، حيث يعتبرها الكثير على أنها مدخلا بديلا للتغلب على مشكلة التغير في مستويات الاسعار وأثر ذلك على القوائم المالية وبالتالي على مستخدمي هذه القوائم. كما تقوم هذه الطريقة على مجموعة من الاسس المميزة لها ولعل منها[1]:

- يعتمد القياس وفقاً لهذا المدخل على القيمة أو السعر الواجب دفعه للحصول على أصل مماثل للأصل المملوك للوحدة من حيث العمر الإنتاجي والطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل؛
- يعبر نموذج القيمة الجارية عن أثر التغيرات التي طرأت على قيم عناصر الأصول نتيجة التغيرات في أسعار هذه العناصر أي يقوم على أساس تعديل أساس القياس التقليدي إلى أساس يعتمد على القيم الجارية (القيمة الاستبدالية، صافي القيمة البيعية للموجودات، القيمة الحالية)؛
- يكون التعديل قاصرا على البنود غير النقدية، أما البنود النقدية فلا تحتاج لتعديل. لذلك فإن أرباح وخسائر البنود النقدية عن التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد لا تؤخذ في الاعتبار[2]؛
- ينتج عن محاسبة القيمة الجارية مكاسب أو خسائر عند إعادة تقويم البنود غير النقدية. هذه المكاسب أو الخسائر يمكن أن تعالج في قائمة الدخل أو في قائمة المركز المالي كتعديل في حقوق الملكية؛
- تقويم موجودات الوحدة الاقتصادية وتحديد الدخل الدوري لها باستخدام القيم الجارية في القياس المحاسبي، بحيث يتم المحافظة على رأس المال سليما ليس فقط من الناحية النقدية، ولكن كذلك من الجانب الاقتصادي[3]؛
- تعتبر حديثة نسبيا في القياس المحاسبي[4]؛
- تستخدم كأداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

---

[1]– منال علي العبد الله، **التحول في القياس المحاسبي في ظل لمعايير الدولية للإعداد التقارير المالية من التكلفة التاريخية إلى التكلفة الجارية**، مرجع سابق، ص: 85.

[2]– نجيبة محمود نمر، **دراسة أثر التضخم الاقتصادي في الفكر المحاسبي ونموذج مقترح لمحاسبة التضخم**، مجلة العلوم الاجتماعية، العدد الرابع، المجلد 11، 1983، الكويت، ص: 18.

[3]– حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، ط 01، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص: 401.

[4]– كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، ط 01، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2004، ص: 416.

4-عيوب نموذج القيمة الجارية

رغم الايجابيات التي يجمع عليها اغلبية المتدخلين في الميدان المحاسبي، إلا أن ذلك لم يمنع من تسجيل نقائص تعرقل الاجماع المثالي على تطبيق هذا النموذج، ويمكن تلخيص عيوب هذا النموذج في أخطاء القياس الناجمة عن عدم توحيد قيمة وحدة القياس المستخدمة، أي يجب تحديد مكاسب أو خسائر الحيازة الحقيقية عن طريق استخدام النسبية كأساس لتعديل عناصر القوائم المالية، كذلك من الانتقادات الموجهة لهذا الاسلوب هو عدم توفر اسعار منشورة عن هذه الاصول في كثير من الاوقات كما أن تطبيقه في الواقع يستوجب عدة بدائل لتمثيل هذه القيمة، وعموما يمكن استخلاص ما يلي[1]:

- طريقة بديلة للتغير في المستوى العام للأسعار؛

- تتجاوز أهم المبادئ التي تستند إليها التكلفة التاريخية وهو مبدأ التحقق؛

- تتعامل هذه الطريقة بالاسعار الجارية أثناء إعداد القوائم المالية؛

- من خلال تجاوزها لمبدأ التحقق استطاعت هذه الطريقة تجاوز أخطاء التوقيت؛

- تطبيق هذه الطريقة تعتمد على تقسيم الاصول والالتزامات إلى عناصر نقدية وغير نقدية؛

- تعمل فقط على تعديل العناصر غير النقدية.

5-أساليب تحديد القيم الجارية

مجال المحاسبة المالية توجد ثلاثة أساليب في تحديد القيم الجارية كما يلي:

5-1-القيمة الحالية (القيمة المرسملة) *Present Value*

تعتمد طريقة القيمة الحالية على صافي تنبؤات الإيرادات مستقبلية، التي يولدها الأصل خلال حياته الإنتاجية، وهذا استنادا لقاعدة المحافظة على القيمة الاقتصادية للأصل، وتخصم هذه التدفقات النقدية بمعدل خصم مناسب ليكون المبلغ المتحصل عليه هو القيمة الحالية لهذا الأصل. وقد لا تناسب هذه الطريقة كل عناصر الأصول الثابتة، بسبب عدم اليقين الذي يشوب التدفقات النقدية التي تنتج عن استغلال تلك الأصول الثابتة، في حين يسهل تطبيقها بصورة تكون نتائجها مؤكدة عند ما يتعلق الأمر ببعض الأصول الأخرى مثل السندات والأصول المؤجرة التي يمكن التنبؤ بتدفقاتها في المستقبل، وإذا تعذر استعمال هذه الطريقة فإنه

[1]– لخضر سي محمد، **أسس وقواعد القياس المحاسبي دراسة تحليلية نقدية**، مرجع سابق، ص: 139.

تستعمل طرق التكلفة الجارية الأخرى مثل طريقة صافي القيمة البيعية أو طريقة تكلفة الاستبدال، وكما هو ملاحظ يشترط لتطبيق هذه الطريقة ما يلي[1]:

- التنبؤ بالتدفقات النقدية التي يمكن أن تتحقق من خلال استخدام الأصل؛
- حصر التدفقات النقدية المتوقعة في كل فترة مالية من حياة الأصل؛
- التنبؤ بعدد السنوات التي يمكن أن يبقى فيها الأصل صالحاً للاستخدام؛
- اختيار معدل الفائدة المناسب.

وإذا تم مراعاة هذه الشروط بشكل موضوعي ودقيق، فإنه يمكن قياس القيمة الاقتصادية للأصل، وسيسهل تطبيق هذا المفهوم لبعض أنواع الأصول والخصوم كسندات القرض، إلا أنها لا تصلح لأنواع أخرى من الأصول والخصوم أو النفقات والإيرادات. وتتميز القيمة الحالية بما يلي[2]:

- يمثل هذا الأساس القيمة الحالية (المخصومة بسعر فائدة معين) لصافي التدفقات المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل. وبالتالي تسليط الضوء على المستقبل، لأنها ترتبط بتصريف (بيع) الأصول أو تسديد الالتزامات، مبنية على حدث متوقع؛
- تفترض وحدة النقد الثابتة، ومبدأ التحقق؛
- تعتبر القيمة الحالية الأساس الأمثل لتحديد القيمة الجارية للموارد والالتزامات وذلك باعتبارها تتماشى مع أهداف مستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بتقدير التدفقات النقدية المتوقعة؛
- حسب هذه الطريقة فإنه في معظم الحالات يصعب قياس القيمة الحالية نظرا لعدم إمكانية الفصل بين ما يترتب على كل أصل من الأصول على حدى من تدفقات نقدية وكذلك مشكلة تحديد معدل الخصم الملائم لتحديد القيمة الحالية مما يجعل ذلك ينطوي على الحكم الشخصي بدرجة كبيرة.

2-5-صافي القيمة البيعية (صافي القيمة القابلة للتحقق) *Net Realizable Value*

يقصد بصافي القيمة البيعية (سعر الخروج الجاري) لأصل ما، المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه مصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع، فهذه الطريقة تقوم على أساس إعادة تقييم الأصول بقيمتها البيعية الصافية الجارية، وفي حالة عدم إمكانية تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق فإنه يلجأ إلى أحد البديلين[3]:

---

[1]- حلقوم الحاج، **دراسة أثر التضخم على النظام المعلوماتي المحاسبي –دراسة حالة شركة الاسهم الرياض-سطيف**، مذكرة ماجستير مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف، 2010، ص: 121.

[2]- خالد جمال الجعارات، **مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015**، مرجع سابق، ص: 15.

[3]- حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، مرجع سابق، ص: 401.

- استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار، محتسبة إما من قبل هيئات خارجية مستقلة أو ضمن المشروع؛
- استخدام الخبرة المهنية في التقدير.

وتتميز هاته الطريقة بما يلي[1]:

- ملاءمتها لأغراض اتخاذ القرارات حسب *sterling and chambers*؛
- توفر للمستعملين معلومات أفضل لتقييم السيولة؛
- تمكن المشروع من التكيف مع المؤثرات الاقتصادية المتغيرة؛
- تعتبر وسيلة لتقييم مخاطر الانخفاض، كون أن الادارة تملك خيار بيع الاصل؛
- غياب الاسواق الجاهزة خاصة بالنسبة للأصول الثابتة؛
- لا تتماشى هذه الطريقة مع مفهوم المحافظة على رأس المال المادي لأن هذا المفهوم يعتمد على فرضية الاستمرارية وليس التصفية.

ولكن بالرغم من تلك المميزات فإن هاته الطريقة تتجاهل تغيرات القوة الشرائية في البنود النقدية، وكذلك تغيرات القوة الشرائية العامة، إضافة إلى تخليها عن قاعدة تحقق الربح عند البيع وافتراض تصفية موارد الوحدة المحاسبية عند اتباع اسعار الخروج الجارية وهو ما يتعارض مع اهم الفروض المحاسبي وهو فرض استمرارية المشروع.

3-5-التكلفة الاستبدالية

تمثل التكلفة الاستبدالية للأصل التكلفة التقديرية لامتلاك أو إعادة إنتاج أصل مشابه له، بعد استبعاد عنصري الاستهلاك والتقادم، ويمكن الحصول على قيمة تكلفة الاستبدال الجارية باستخدام الأرقام القياسية الخاصة مع التكلفة التاريخية أو القيمة الدفترية للأصول، إن محاسبة القيم الجارية تناقش تقييم القوائم المالية عن طريق أسعار الدخول ويكون دخل العمليات الجاري (يساوي الإيرادات يطرح منها المصاريف محسوبة على أساس التكلفة الاستبدالية) وهي لغرض قياس المحافظة على رأس المال[2].

وتعرف بأنها سعر الخروج الجاري (المبلغ النقدي الذي يمكن الحصول عليه حالياً، إذا بيعت الأصول بقيمتها السوقية بعد طرح المصاريف الإدارية والمالية والبيعية اللازمة لإتمام عملية البيع وكذلك يمثل المبلغ النقدي المتوجب دفعه حالياً لإعادة تمويل الخصوم)[3].

---

[1]- الدون، س هندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبوزيد، **النظرية المحاسبية**، ط 04، مطبعة المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2005، ص: 179.

[2]- Harry I Wolk, Michael G Tearney, **Accounting Theory**, 2nd Edition, WadsWort, Inc, U.S.A, 1989, P: 361.

[3]- محمد سمير الصبان، **دراسات في المحاسبة المالية: أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1991، ص: 256.

وبالمقارنة بين التكلفة الاستبدال وصافي القيمة البيعية المذكورة سابقا يفترض أنهما متساويان، ولكن يتحقق هذا في ظل ظروف وشروط مثالية هي:

- هناك عدد كبير من الأصول المتماثلة، في سوق واحدة، وأن أسعار السوق معروفة بالنسبة للأصول الجديدة والمستعملة؛
- يتمتع المشروع بحرية اتخاذ القرار بيعا وشراء في هذه السوق؛
- يجب ألا تكون هناك تكاليف نقل أو تركيب ضمنية سواء أكانت في عملية الشراء أم البيع الأصل المعني.

5-3-1-مميزات محاسبة تكلفة الاستبدال

يؤدي تطبيق هذه الطريقة إلى تقسيم أرباح الدورة إلى أرباح تشغيلية جارية، وإلى مكاسب حيازة الأصول والتي تتفرغ بدورها إلى مكاسب حيازة محققة وأخرى غير محققة، ويمكن تلخيصها فيما يلي[1]:

- يتلاءم مفهوم الربح التشغيلي الجاري مع مفهوم المحافظة على الطاقة الانتاجية المادية أو الحقيقية؛
- إن التقسيم الثنائي للأرباح يقدم معلومات هامة تساعد في التحليل والمقارنة بين النتائج الأعمال لعدة دورات وبين المشاريع المماثلة؛
- تمثل الطريقة تخليا عن قاعدتي تحقيق الايراد والحيطة والحذر، لأنها تعترف بالأرباح والخسائر عند استحقاقها وليس عند تحقيقها فقط؛
- إن الميزة الأساسية لطريقة سعر الخروج الجاري هو تخليها التام عن مبدأ تحقق الإيرادات بالبيع وأن الربح ينشأ بعد إتمام عملية البيع، لأن محاسبة أسعار الخروج الجارية تقوم كافة الأصول بأسعار البيع القابلة للتحقيق وتثبت المكاسب الناجمة عن هذا التقويم في بيان الدخل[2].

5-3-2-عيوب طريقة تكلفة الاستبدال

لم تسلم هاته الطريقة من الانتقادات والتشكيك من قبل المستعملين، فمعلوم أن هذه الطريقة مبنية على افتراض استمرارية المشروع وعلي امكانية الوصول إلى اسعار الدخول الجارية بصورة سهلة وموثوقة، ولكن يرى المستعملين عدم واقعية تحديد بيانات تكلفة الاستبدال بصورة موضوعية دون انسياب الذاتية وتأثير الادارة على النتائج في مرحلة الاعداد، كما يعيب عليها تجاهلها للمكاسب والخسائر المحققة من العناصر النقدية، واكتفاها فقط بتلك المحققة في العناصر غير النقدية، على اعتبار ان اسعار الاسعار الاولى لا تتغير في المدى

[1]– رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سابق، ص: 132.

[2]– رضوان حلوة حنان، **نظرية المحاسبة**، مديرية الكتب والمطبوعات، حلب، سوريا، 1991، ص: 466.

القصير[1]، إضافة عدم إمكانية تطبيق هذه الطريقة على الأصول ذات المواصفات الخاصة والاستخدامات المحدودة فهي تنسجم مع الأصول المتوقع بيعها وذات الاستخدامات المحددة والتي لها سوق نظامية.

المطلب الثالث: القيمة العادلة كمبدأ للقياس المحاسبي وفق معايير الابلاغ المالي الدولية

تسعى الهيئات الدولية للمحاسبة والمختصين في هذا المجال بإصدار معايير تعمل على تحسين أسس القياس المحاسبي لبنود القوائم المالية، بغية الوصول إلى تحقيق مفهوم عدالة القيم المعروضة ضمن القوائم المالية.

أولا: أسباب ومبررات الانتقال من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة

نتيجة لتزايد انتقادات مستخدمي البيانات والمعلومات المالية لمبدأ التكلفة التاريخية وضعف ثقتهم في المعلومات المالية المعدة على أساسه، ونتيجة المحاولات الفاشلة لاعتماد محاسبة تغير الاسعار المستندة على التكلفة الحالية أو تكلفة الاستبدال، اتجه واضعو المعايير المحاسبية نحو محاسبة القيمة العادلة، والجدير بالذكر هنا أن هناك جدلاً بين أنصار التكلفة التاريخية وأنصار القيمة العادلة، فأنصار التكلفة التاريخية يركزون على الموثوقية أكثر بينما أنصار القيمة العادلة يركزون على الملائمة، ومن ذلك الاختلاف بدأ التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة مستنداً في ذلك التوجه على عدة مبررات أهم ما يلي[2]:

- إن المحاسبة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لأن تكون أساساً مناسباً للقياس المحاسبي لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي تطلبها الأطراف المختلفة؛
- إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي، مما يؤدي إلى مشكلات منها اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو الأطراف الأخرى المستخدمة لها؛
- إن القيمة العادلة تهدف إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية؛
- رغبة المستثمرين والمقرضين في وضع أهمية أكبر على الملائمة أكثر من الموثوقية، من أجل اتخاذ قرارات رشيدة، وهذا ما يعتقد أن توفره القيمة العادلة؛
- تعتبر أداة قياس ذات كفاءة خصوصاً إذا تعلق الأمر بالنسبة لأسعار الأسهم والسندات "الأدوات المالية بشكل عام"؛

---

[1]– لخضر سي محمد، **أسس وقواعد القياس المحاسبي دراسة تحليلية نقدية**، مرجع سابق، ص: 150.

[2]– هيثم السعافين، **القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية**، المؤتمر العلمي المهني السادس تحت شعار: المحاسبة في خدمة المجتمع، عمان–الأردن، 12–15 أبريل 2005، ص: 09.

- مرتبطة بمفهوم الدخل الشامل الذي يعتبر أحد المقاييس الجديدة للدخل، والذي يعطي فائدة أكثر المستخدمين القوائم المالية خصوصاً في الأسواق المالية؛
- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي، وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة؛
- يؤدي إلى تحسين درجة شفافية المعلومات المالية وغير المالية مقارنة بالعديد من المداخل البديلة[1]؛
- تعتبر ذات أهمية بالنسبة للأسواق المالية، خاصة في الاقتصاديات التي تعاني من ارتفاع مستمر في معدلات التضخم؛
- يرى البعض أن إتباع القيمة العادلة يمنع تكوين ما يعرف بالاحتياطات السرية عند تقييم البنود بالتكلفة، الأمر الذي يجعل الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية غير معبرة عن أداة المنشأة ومركزها المالي[2].

ثانيا: القيمة العادلة *Fair value*

إن اهداف البيانات المالية هي تقديم معلومات مفيدة ومناسبة للأطراف المستفيدة منها في اتخاذ قرارتها الاقتصادية، ولما كان يفترض في البيانات المالية أن تعبر بصدق ع الوضع المالي ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية بشكل يمكن من خلالها محاسبة الادارة عن الاموال الموكولة اليها واتخاذ القرارات المناسبة، فانه والحالة هذه لابد من اظهار الموجودات والمطلوبات بالقيمة العادلة لانها تعتبر أكثر نفعا وملاءمة لمستخدمي البيانات المالية بدلا من التكلفة التاريخية

1-مفهوم القيمة العادلة

عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي *(FASB)* القيمة العادلة في أكثر من معيار مثل المعيار 107 "بأنها القيمة التي يمكن بها تبادل الأداة المالية في المعاملات الجارية بين الأطراف الراغبة بخلاف حالات البيع الجبري أو التصفية"[3]، كما عرفها في المعيار 157" بأنها السعر الذي يجب الحصول عليه من بيع أصل أو الذي يجب دفعه لسداد التزام في عملية تبادل منظمة بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس"[4].

[1]- Power Michael, **Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability**. Accounting and Business Research, Universitas Dian Nuswantoro, Vol 40 N° 03, London, England, 2010, PP: 203.

[2]- TIM Krumwide, **Why historical cost accounting makes Sense**, strategic finance, Bryant University in Smithfield, August 2008, P: 36.

[3]- Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No. 107**, Disclosures about Fair Value of Financial Instruments** , December 1991, www. aicpa.org.

[4]- Accounting Standards No. 157, **Fair Value Measurements**، September 2006, www. aicpa.org.

كما عرفت القيمة العادلة من خلال المعيار الدولي رقم 39 *IAS* على أنها " السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع اصل او الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف السوق الحالية"[1].

وتعرف القيمة العادلة وفقا لما جاء في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 *IFRS* قياس القيمة العادلة على أنها "السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس"[2].

عرفها النظام المحاسبي المالي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية"، حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات"، وعرفها في الملحق الثالث على أنها: المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"[3].

ومن خلال ما سبق يمكن للطالب تقديم التعريف التالي: **"هي القيمة التي يمكن من خلالها تبادل الأصول والخصوم بين أطراف على دراية وباستخدام القيمة السوقية العادلة، وفي حالة عدم وجود القيمة السوقية العادلة يمكن تحديد القيمة العادلة من خلال بعض الأساليب المحاسبية المقبولة بحيث تحظى في النهاية بالقبول من جميع الأطراف ".**

2-مداخل تقييم القيمة العادلة

إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية، ولقد حدد المعيار المحاسبي الأمريكي *SFAS N° 157* ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة وهي[4]:

2-1-مدخل السوق *Market Approach*: يستخدم مدخل السوق عند التقييم الأسعار الممكن مشاهدتها *Observable* وغيرها من المعلومات ذات الصلة الناشئة عن المعاملات السوقية، التي تتضمن بما في ذلك

---

[1]– جمعة حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (IFRS Expert): المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية رقم 13 "قياس القيمة العادلة"**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن، 2014، ص: 824.

[2] - IFRS AT A GLANCE **IFRS 13 Fair Value Measurement** LBDO 2014, P: 01.

[3]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد 19، 25مارس 2009، ص: 87.

[4]– رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية"**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية"، جامعة الإسكندرية، العدد رقم 02 المجلد رقم 46، 2009، ص: 25.

أصول أو التزامات مطابقة أو المماثلة *Identical* أو المقارنة *Comparable*، وأن أساليب التقييم المتسقة معه تشمل مصفوفة التسعير وهي أسلوب رياضي يستخدم لتقييم سندات الدين دون الاعتماد فقط على الأسعار المعلنة للأوراق المحددة، وانما بالاعتماد على علاقة الأوراق المالية بالرقم القياسي لهذه الاوراق.

2-2-مدخل الدخل *Income Approach*: ويستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية واحدة مخصومة اعتماداً (أساليب القيمة الحالية *PVT*) على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية، والقياس المعتمد على مدخل الدخل يشير إلى التوقعات السوقية الحالية بشأن المبالغ المستقبلية، حيث تتضمن أساليب القيمة الحالية طريقة الأرباح متعددة الفترات التي تستعمل لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول الملموسة ويعد مدخل الدخل هو الأكثر شيوعاً لتقييم الموجودات طويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الموجودات طويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الموجود[1].

2-3-مدخل التكلفة *Cost Approach*: ويقوم على أساس المبلغ المطلوب في الوقت الحالي للاستبدال المقدرة الخدمية لأصل بالنسبة لمشارك آخر في السوق، للحصول على أو بناء أصل بديل أو بناء أصول مماثلة المنفعة معدلة بمدة التقادم، ويشمل التقادم كلا من التدهور أو التقادم المادي والفني والتقادم الاقتصادي، ويشير إلى تكلفة الاستبدال وهي، تكلفة الحصول على أصل مشابه وبالطاقة الإنتاجية نفسها أو إمكانية الخدمة[2].

وطبقاً للمعيارالدولي رقم 157 فإن استخدام مدخل واحد للقياس يكون مناسباً في بعض المواقف باستخدام أسعار استرشادية *Quoted prices* في سوق نشط لأصول أو التزامات مماثلة .وفي مواقف أخرى فإن استخدام مداخل متعددة للقياس يكون مناسباً لأن نظام التقارير بالشركات يتطلب تماسك وترابط *Consistently* كل قدرات أساليب التقييم واستخدامها للوصول لقياس مناسب للقيمة العادلة، وهنالك طرق متعددة لقياس القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي تحقق توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية وتجعلها مفيدة للمستخدمين[3]، وهنالك ثلاثة معايير للمفاضلة بين هذه المداخل تتمثل في[4]:

- ✓ معيار الملاءمة للغرض من التقييم (التصفية أم الاندماج أم لاستمرارية النشاط)؛
- ✓ معيار المحافظة على أ رس المال الحقيقي؛

---

[1] - FASB, **Fair Value Measurement** , Statement of Financial Accounting Standards No . 157. NOY WALK CT : FASB, 2010, P:18.

[2]– 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 التاسع، العدد الثالث، الجامعة الأردنية، عمان، الاردن، 2013، ص: 469

[3]- Ernest &Young, **Accounting for the Credit Crisis**, Part 2, 2008, P: 82, **http://www,ey.com/ifrs**

[4]- نجوى نمر، **مدخل مقترح لمحاسبة ومراجعة الاستثمارات العقارية في ضوء لمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة**، اطروحة دكتوراه مقدمة بجامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر، 2004، ص: 90.

✓ معيار دقة وموضوعية القياس المحاسبي.

3-طرق قياس القيمة العادلة

لقياس القيمة العادلة يوجد العديد من الطرق المعتمدة من قبل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية، لكن لتطبيق تلك الطرق يتطلب وجود سوق كفئ، فقد أوضح المعيار الدولي رقم (39) "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" عدة مقاييس للقيمة العادلة، على النحو التالي[1]:

- الأسعار الدارجة في سوق نشط للأداة المالية، وهي أفضل مقياس للقيمة العادلة؛
- أداة الدين (*Débet Instrument*) التي تصنف (*Rated*) من قبل وكالة تصنيف مستقلة ولهذه الأداة تدفقات نقدية يمكن تقديرها بشكل معقول؛
- الأداة المالية التي لها نموذج تقييم مناسب وتعتمد مدخلان هذا النموذج على بيانات من الأسواق النشطة (*Rctive Markest*).
- كما وضع المعيار طرقا بديلة لقياس القيمة العادلة في غير الحالات المعتمدة أعلاه، وهذه الطرق هي:

✓ إذا لم يكن السوق نشطا فيمكن تعديل القيمة الدارجة في السوق بشكل يحقق تقدير أفضل؛

✓ إذا كان السوق نشطا ولكن الحجم التداول للأصل أو الالتزام المالي –المراد تقدير قيمته العادلة–قليل جدا نسبة إلى حجم هذه الأدوات المالية، فيمكن اعتماد تقدير صناع السوق لهذه الأداة للحجم الموجود فعلا؛

- يمكن اللجوء إلى أساليب بديلة أخرى مثل:
  - القيمة السوقية للأدوات المشابهة بشكل جوهري؛
  - القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة؛
  - نماذج تسعير الخيارات.
- إذا لم يكن يوجد سعر في السوق لأداة مالية بكاملها ولكن توجد أسواق لأجزائها المكونة لها، فانه يتم تحديد القيمة العادلة بناء على أسعار السوق ذات علاقة.

[1]– هوام جمعة، حديدي آدم، مداخلة بعنوان: **أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية**، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول « النمو والعدالة والاستقرار: من منظور إسلامي » أيام:11/09 سبتمبر 2013، اسطنبول، تركيا، ص: 14.

4-مشاكل وعيوب القياس القيمة العادلة

رغم مبررات وايجابيات استخدام منهج القيمة العادلة إلا انه يعاني من بعض العيوب، ومنها ما يلي[1]:

4-1-الموثوقية والقياس: بسبب ان هناك الكثير من الاصول والالتزامات ليس لها سوق نشط، الامر الذي تصبح فيه الطرق المتعلقة بتقدير قيمتها العادلة أكثر اجتهادية وتعتمد على الحكم الشخصي بشكل أكبر، وبالتالي تكون التقييمات اقل موثوقية.

4-2-تحيز الادارة: فالاجتهادات الشخصية من قبل الادارة في عملية التقييم، وتحيزها سواء كان مقصودا، او غير مقصود ينتج عنه مقاييس غير مناسبة للقيمة العادلة، وعرض غير صحيح للدخل، وحقوق الملكية.

4-3-التكلفة مقابل المنفعة: بذل جهود غير عادية وتحمل مصروفات اضافية تؤدي إلى رفع التكلفة مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة عن المنفعة.

4-4-التوقيت الملائم: تأخير اعداد البيانات المالية وما يترتب عليه من عدم استيفاء بعض متطلبات الافصاح والاشتراطات القانونية المطلوبة من الجهات الرمسة، وتأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية، وبالتالي عدم توافر خاصية التوقيت الملائم.

[1]- باسل فهد عبد الحميد قشلان، **تأثير منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الاردنية في ضوء الازمة المالية العالمية**، رسالة ماجستير مقدمة في كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2011، ص: 32.

المبحث الثالث: عرض وقراءة في الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات السابقة في أي مجال مفتاح الباحث لسبر أغوار بحثه، ولما اقتضته ضروريات البحث العلمي الجيد الوقوف على هذه الدراسات قبل الدخول في جوهر البحث، منعاً للتكرار واستفادةً من النقاط والنتائج المتحصلة خدمة لأهداف العلوم بتراكم الخبرات والتجارب، وكون موضوع البحث من المواضيع الحديثة والهامة على صعيد الفكر المحاسبي، كان لزاماً على الباحث أن يقف على جملة من هذه الدراسات والتي لها علاقة بمتغيرات البحث، للاستفادة منها في التعرف إلى أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات والانطلاق من هذه النتائج في إعداد البحث، الذي تم اسقاطه في البيئة المحاسبية الجزائرية. ويمكن تقسيم الدراسات السابقة التي سيتم تناولها إلى قسمين:

المطلب الأول: عرض وقراءة الدراسات السابقة باللغة العربية

سنتناول من خلال هذا العنصر الدراسات السابقة التي تم التطرق إليها في دراستنا هذه، وسنقوم بترتيب الدراسات بناءا على تواريخ انجازها بدءا من الاحدث كما يلي:

1-محمـــد فيصل مايده، أطروحة دكتوراه علوم مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمـــد خيضر بسكرة، سنة 2017 بعنوان:

" تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي *(SCF)* على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة –دراسة حالة: عينة من المؤسسات"

هدفت الدراسة إلى إبراز تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية، وخلصت الى ان النظام المحاسبي المالي يرتكز على المواصفات النوعية للمعلومات المالية، خاصة في مجالي القياس والتقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية عكس المخطط المحاسبي الوطني *(PCN)*، وأن عناصر هاته القوائم المعدة وفق المرجعية المحاسبية الجديدة تختلف اختلافا كبيرا عما كانت عليه في السابق، سواء من ناحية عرضها أو المعلومات المالية التي تقدمها كونها تتميز بالجودة والواقعية، لأنها تعتمد على اسس اقتصادية اقرب للواقع الاقتصادي المتغير.

إضافة لذلك فإن النظام المحاسبي المالي يسمح بإعطاء صورة معبرة عن الواقع الحقيقي للمؤسسة لاحتواء القوائم المالية على اضافات تساعد في اتخاذ القرار السليم، كونه سيقدم آثارا ايجابية لعلها تقود المؤسسة نحو الاحسن والافضل من خلال تحسين وزيادة شفافية المعلومة المالية المقدمة، مما يسهل للمؤسسات الجزائرية من امكانية الدخول الى اسواق راس المال.

2-حمدي فلة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2017 بعنوان:

" تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة الكوابل– بسكرة"

هدفت الأطروحة إلى معالجة تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات الاقتصادية. فقد خلصت إلى أن عدم استخدام القيمة العادلة "اعادة التقييم" لا يظهر الميزانية بقيمتها الحقيقية كونه يأخذ في الحسبان التغير الحاصل في الاسعار سواء بالزيادة أو النقصان، لان عملية اعادة التقييم ستحد من الاثار السلبية للتضخم، وأنه لابد من تعديل القوانين والتشريعات المنظمة للنشاط الاقتصادي، اضافة الى ضرورة التعديل في النظام المحاسبي المالي *(SCF)* قصد بناء اقتصاد عصري تلعب فيه المعلومة المالية دورا اساسيا كما هو الحال في الدول المتقدمة، وعليه فان استخدام نموذج القيمة العادلة له تأثير ايجابي من خلال توفير مؤشرات أكثر ملائمة وذات مصداقية عالية عند اتخاذ القرار، ونجد أن هناك تعارض تطبيق هذا الاسلوب مع القانون الجبائي الجزائري كونه يهدد بتقليص حجم العائدات الضريبية بشكل كبير حسب الادارة الجبائية.

وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام القيمة العادلة يقوم على التقدير الشخصي وعليه يكون من الافضل توفير البيئة السليمة والملائمة حتى تضمن التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي وتطبيق نصوص المعايير المحاسبية الدولية.

3-سي محمد لخضر، أطروحة دكتوراه علوم مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الحاج لخضر باتنة، سنة 2017 والتي عنونت بـــ:

أسس وقواعد التقييم المحاسبي –دراسة تحليلية نقدية –

حاول الباحث من خلال دراسته التعرف على الاختلاف المحاسبي الحاصل في مجال التقييم المحاسبي وتوصلت الدراسة الى وظيفة القياس المحاسبي لم تعد تكتفي باستعمال طريقة التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، بل تعدت ذلك واصبح هناك العديد من الطرق المعتمدة للتقييم انسجاما والقدرة الشرائية للنقود وتلبية لاحتياجات المستثمرين والاسواق المالية، كما ان تطور هاته الاخيرة وتعدد استعمالات المستثمرين للبيانات المالية وزيادة حجم المخاطر أصبح من الضروري توفر معلومات محاسبية محينة تستجيب للواقع المعاش، تكون كفيلة بتجاوز المشاكل التي تميز التكلفة التاريخية وتساعد على توفير معلومات لاتخاذ القرارات المستقبلية. اضافة الى ان البدائل الاخرى المتاحة للقياس المحاسبي كالقيمة الجارية لم تسلم من الانتقادات خاصة في مجال توحيد وحدة القياس المحاسبي، إلا ان ما يسجل على هاته الطريقة هو قدرتها على المحافظة على راس المال

بجميع انواعه النقدي والمالي والحقيقي من خلال اعتمادها على طرق معبرة عن القيمة الحالية خاصة تكلفة الاستبدال.

وكخلاصة عامة حول استعمال طرق التقييم خلصت الدراسة الى انه من غير السهل ايجاد طريقة تقييم واحدة تجمع بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الاساسية (الموضوعية، الملائمة).

4-صافو فتيحة، أطروحة دكتوراه علوم مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشلف، سنة 2016 بعنوان:

" أبعاد القياس والافصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية"

فقد قامت الباحثة من خلال هذه الاطروحة ببناء إطار لإعطاء ابعاد جديدة للبيئة المحاسبية دوليا وامكانية تحقيق توافق ملائم للنظام المحاسبي المالي بكل ما يرتبط من مقومات ثقافية وتعليمية واقتصادية واجتماعية وسياسية، واعداد معايير محاسبية محلية للتعديل والتطوير متى أصبح ذلك أمرا ضروريا، وذلك من خلال معالجة 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.

ولقد اعتمدت الباحثة في دراستها على نموذج غراي لاسقاطه على البيئة الجزائرية من خلال العلاقات التي تربط بين مختلف القيم الثقافية والمحاسبية للوصول الى بيئة محاسبية تستجيب لأي تطور يحدث في المحاسبة. وقد خلصت إلى ان التوجهات الحديثة للمعايير المحاسبية ومعايير الابلاغ المالي الدولية فتحت مجالات جديدة للممارسات المحاسبية، فقد اصبح الهدف منها تحقيق نوع من التطابق في الوظائف المحاسبية باعتبار ان عملية القياس والافصاح المحاسبي يجب ان يكون طبقا لمحددات عناصر الاثبات المحاسبي وذلك وفق البدائل المتاحة، بغية التعبير بصدق عن الحدث المالي المعروض في القوائم المالية، وان تخلو من اي تحيز في القياس والافصاح كونها تعتبر آلية لإحداث توازن بين الكلفة والمنفعة. إضافة لذلك فإن النظام المحاسبي المالي يحتاج الى تحديث بشكل يسمح بإدخال تعديلات بما يتوافق والمعايير المحاسبية والبيئة المحاسبية الدولية من جهة، ومحاولة تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية علميا وثقافيا ومهنيا من جهة أخرى، ذلك لان المجال المحاسبي يتطلب فهم عميق للمشاكل والتعقيدات المحاسبية المعاصرة، من أجل تجاوز العديد من تلك المشاكل والتعقيدات التي تؤخر التطور الحاصل في المنظومة المحاسبية، والتي يمكن تجاوزها من خلال تناسق الجهود على كافة المستويات العلمية والمهنية.....، وذلك حتى تكون هنالك كفاءة مهنية تحكم تطبيق النظام المحاسبي المالي.

5-إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، دراسة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، سنة 2016 بعنوان:

أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية (دراسة تطبيقية وميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية)

هدفت الاطروحة إلى دراسة العلاقة بين القياس والإفصاح والمراجعة وفق القيمة العادلة وجودة المعلومات المحاسبية في الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، والتي تساعد في ترشيد قرارات المستخدمين، ومعرفة نماذج القياس المحاسبي للقيمة العادلة التي تناسب الشركات، وتم استخدام نموذج مضاعف الربحية كأحد النماذج الرياضية لقياس القيمة العادلة من خلال بيانات التقارير المالية المنشورة والتقارير السنوية، وقد خلصت الدراسة إلى أن استخدام الأسعار الجارية في سوق نشط لقياس القيمة العادلة يزيد من ملاءمة المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية، وأن استخدامه في سوق غير نشط لا يحقق خاصية الملاءمة في المعلومات المحاسبية.

وقد أوصت الدراسة بعدم اعتماد مستخدمي المعلومات المحاسبية على تقديرات الإدارة في القياس المحاسبي للقيمة العادلة لأنها لا تؤدي إلى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، وعلى المراجعين الخارجيين التأكد من توافق قياس وافصاح القيمة العادلة مع معايير المحاسبة الدولية.

6-سعيدي عبد الحليم، أطروحة دكتوراه الطور الثالث مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة، سنة 2015 بعنوان:

"محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي"

–دراسة عينة من المؤسسات–

عالجت الاطروحة واقع العمل المحاسبي بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ سنة 2010، ومحاولة تقييم افصاح القوائم المالية وفق المتطلبات القانونية التي نص عليها *(SCF)*. وخلصت الدراسة إلى أن المؤسسات في الجزائر لا تطبق قواعد التقييم المحاسبي المتعلقة بالقياس والإفصاح عنها ضمن الملاحق المرفقة مع قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي، كونها مازالت تعتمد على أسعار وقيم تاريخية في إظهار بنود عناصر قوائمها المالية، وليس هناك متابعة لاختبار تدني تثبيتاتها المادية وفق مؤشرات سواء داخلية أو خارجية مما قد يدل على صعوبة إعادة التقييم واجراءاته في الوقت الحالي لدى المؤسسات الاقتصادية، مما يتوجب العمل على توفير بيئة محاسبية تتعاطى مع جودة المعلومة المحاسبية من جميع الجوانب القانونية والاقتصادية وحتى الاجتماعية. كما أن المؤسسات في الجزائر تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن القوائم المالية والسياسات المحاسبية

المستخدمة في إعدادها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي، ويعود سبب ذلك الى كون ان هذه القوائم مطلوبة من قبل الكثير من الجهات القانونية والرسمية بغض النظر عن اجبارية اعدادها وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي.

7-الأمين محمد عثمان آدم، دراسة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، سنة 2015 بعنوان:

دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والافصاح عن الأصول غير الملموسة

دراسة تطبيقية ميدانية لمشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية

هدفت الدراسة الى معالجة أوجه القصور في نماذج القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة، ودراسة مشكلات القياس والافصاح عن الأصول غير الملموسة في ضوء الأطر الفكرية للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية، ودراسة وتقييم معايير المحاسبة الدولية التي تعمل على تحسين جودة القياس والافصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة.

وتوصلت الدراسة الى أن عدم توافر الدليل الموضوعي القابل للتحقق لبند محدد يؤدي الى صعوبة الاعتراف والقياس عنه كأصل غير ملموس بالرغم من توافر خصائص الأصول غير الملموسة في هذا البند، وأنه يتم الاعتراف بقيمة تكاليف التراخيص والامتيازات ويفصح عنها اذا دفعت عنها مبالغ كبيرة نسبيا، بينما لا يتم الاعتراف بهذا البند كأصل غير ملموس اذا كان مرتبط بالحق المطلق في تسويق منتج أو خدمة معينة في حدود منطقة جغرافية معينة. وأن يتم قياس قيمة الأصول غير الملموسة المولدة داخليا كشهرة المحل والعلامات التجارية مبدئياً بالفرق بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية لها.

8-خالد الجعارات ومحمود الطبري، مقال بمجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الرابع والثلاثون، سنة 2013 بعنوان:

مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبّان الأزمة المالية العالمية

ناقش الباحثان أبعاد القياس المحاسبي وعلاقته بالأزمة المالية العالمية 2007-2008 من خلال أسس القياس المحاسبي التي تضمنها الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي وبدائل القياس المختلفة، مع التركيز على مفهوم القيمة العادلة، فعرضا مشكلة البحث في: هل كان للقياس المحاسبي مخاطر انعكست في القوائم المالية عند اعدادها إبّان الأزمة المالية العالمية؟

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تركزت على أن القيمة العادلة هي نتاج جهد انساني سواء كان ذلك عند تأطير المفهوم (الجهد النظري) أو عند تطبيقه (الجهد العملي)، وبذلك فإن الركيزة الأساسية في عملية القياس بالقيمة العادلة هو الانسان، حيث أن القصور في الممارسات الانسانية المتعلقة بقياس القيمة، تعكس نفسها مباشرة في القيمة التي يتم قياسها، وأن العدالة ليست صفة للقيمة إلا من خلال العدالة التي يمكن أن يتمتع بها الانسان الذي يقيس القيمة، لذلك فإن عملية اعادة القياس بالتكلفة بدلا من القيمة العادلة التي حدثت ابان الأزمة المالية جاءت نتيجة مباشرة للإصرار على اعادة تصنيف للأصول والالتزامات المالية من فئة لأخرى، ومن أجل ذلك تركزت التوصيات على كيفية ضبط تصرفات الانسان المتعلقة بالقياس، اضافة إلى التخفيف من الضغط السياسي على المهنة والذي أدى إلى غياب التحليل الصحيح لدور المحاسبة في الأزمة المالية العالمية، كذلك جاءت بعض التوصيات لضبط التعامل مع المكاسب والخسائر غير المحققة الناتجة عن القياس بالقيمة العادلة.

9-حمزة العرابي، أطروحة دكتوراه علوم مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة امحمد بوقرة بومرداس، سنة 2013 والتي عنونت بـــ:

المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية –متطلبات التوافق والتطبيق–

هدفت الدراسة الى معرفة مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما هدفت إلى معرفة درجة تأييد الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي، بالإضافة الى معرفة الفوائد المتوقعة والمعوقات التي تحد من التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي وهذا من وجهة نظر الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر.

وقد خلصت الدراسة الى ان الخصائص الاقتصادية للجزائر مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية لا تتوافق، ويعود ذلك الى ان معدل النمو الاقتصادي غير كاف للنهوض بالاقتصاد الجزائري خاصة في ظل سياسة الاعتماد على مورد واحد للتمويل الاقتصادي، وضعف معدل الانفتاح على العالم الخارجي، إضافة الى ان خصائص البيئة المالية في الجزائر غير مؤهلة لإحداث هذا التوافق، نتيجة ضعف نشاط السوق المالي وضعف أداء القطاع المصرفي.

كما أن القوانين والتشريعات الجزائرية تلعب دورا هاما في عدم التطبيق السليم للمعايير المحاسبي الدولية، كون النظام القانوني الجزائري مبني على أساس منهج النظام القانوني الإلزامي، على عكس المعايير المحاسبية الدولية التي أعدت خصيصا للدول التي تتبنى النظام القانوني العرفي المبني على القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وأن البيئة التعليمية والثقافية الجزائرية غير قادرة حاليا على تخريج كفاءات لها المقدرة الكافية

لتأقلم مع مختلف المستجدات المرتبطة بالمحاسبة، كما ان طبيعة الثقافة الجزائرية مستوحاة من التعاليم الإسلامية التي لا تتماشى مع بعض الممارسات المحاسبية للمعايير المحاسبية الدولية خصوصا ما تعلق بالأدوات المالية.

10-سالم عواد هادي الزوبعي، أطروحة دكتوراه مقدمة بالمعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية بجامعة بغداد، سنة 2010 بعنوان:

تأثير قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات (دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العراقية المساهمة)

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير قيود القياس المحاسبي على خصائص ونوعية القياس المحاسبي من حيث الموضوعية (الموثوقية) والملائمة، بما أن القياس المحاسبي هو جوهر اجراءات العمل المحاسبي كونه يترك بصمته على القوائم المالية من حيث نتائج النشاط والمركز المالي، إذ أن القوائم المالية تتضمن في طياتها تأثير لقيود القياس المحاسبي الذي ينعكس على الرأي الفني لمراقب الحسابات

وتوصل الباحث من خلال دراسته إلى إثبات فرضيات الدراسة في أن هناك تأثير لقيود القياس على القوائم المالية وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، كون مرونة المعايير الدولية تعطي فرصة لاستخدام اكثر من طريقة أو اتباع سياسة محاسبية دون اخرى وبذلك يمكن ان نصل الى نتائج نشاط مختلفة، إضافة إلى أن الاجراءات المحاسبية وقت التضخم تقود الى ارباح مضخمة، اذ لا تظهر قائمة الدخل ارباح حقيقية للشركة، وان ارباح المخزون ومكاسب مماثلة لراس المال تصبح خليط مع الايراد التشغيلي في قائمة الدخل وعليه يصبح من المستحيل معرفة المكاسب الحقيقية.

11-منال علي العبد الله، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة مقدمة بكلية الاقتصاد بجامعة حلب بسورية، سنة 2010 بعنوان:

التحول في القياس المحاسبي من التكلفة التاريخية الى التكلفة الجارية في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية –دراسة تطبيقية على المؤسسة العامة للأعلاف – فرع الرقة –

هدفت الدراسة الى اختيار اساس معين في معالجة البيانات المالية بما يسمح في الحصول على معلومات ملائمة وموثوقة قابلة للفهم والمقارنة تساعد في المحافظة على راس المال المستثمر وفي تقييم اداء المؤسسة والادارة بدرجة عالية من الموضوعية والحصول على مقياس افضل لكفاءة التشغيل في المنشاة، وبيان مدى مقدرة مدخل التكلفة الجارية في التفوق على مدخل التكلفة التاريخية وبما يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية للإعداد التقارير المالية، ومعرفة مدى مساهمة تطبيق نموذج التكلفة الجارية في الحصول على معلومات تساعد على اتخاذ القرارات السليمة والصحيحة.

اعتمدت من خلالها الباحثة على المنهج التحليلي والمقارن من خلال دراسة بدائل القياس المحاسبي وبيان ذلك من خلال اجراء دراسة تطبيقية على المؤسسة محل الدراسة. خلصت من خلالها الباحثة إلى أن إهمال أثر تغيرات الأسعار على المعلومات المحاسبية عند إعداد البيانات المالية على أساس التكلفة التاريخية يؤثر سلباً على ملائمة وموثوقية وقابلية المعلومات المالية للفهم والمقارنة، فالمعلومات المالية التي تهمل أثر التغيرات تضلل المستخدم ولا تساعد في تحديد الوضع المالي الحقيقي للمنشأة وبالتالي تنخفض درجة الدقة في هذه المعلومات المضللة مما يجعلها غير مفيدة للمستخدم، وخاصة التنبؤ بمستقبل المنشأة المالي. لذلك فإنه عند إعداد البيانات المالية للشركة لابد من الأخذ بعين الاعتبار ظاهرة التضخم حفاظاً على الخصائص النوعية للمعلومات والبيانات المالية بحيث تكون مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين، كون تعديل البيانات المالية وفقاً للأسعار الجارية تساعد في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان في المنشأة وأيضاً القرارات المرتبطة بتشغيل واستغلال الموارد المتاحة للمنشأة وكذلك تساعد في تحديد التكاليف اللازمة للإنتاج.

12-ناصر نورد الدين عبد اللطيف، مقال في المجلة العلمية للتجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، سنة 2008 بعنوان:

أثر اختلاف بدائل القياس المحاسبي للقيمة العادلة لاستثمارات البنوك التجارية في الأوراق المالية على مدى ملائمة المعلومات المحاسبية–دراسة حالة–

هدفت الدراسة لدراسة وتحليل واختبار اثر اختلاف بدائل القياس المحاسبي للقيمة العادلة لاستثمارات البنوك التجارية في الأوراق المالية على ملاءمة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وقد توصلت الدراسة إلى ان القياس المحاسبي بالقيمة العادلة لاستثمارات البنوك التجارية في الأوراق المالية يؤثر إيجابا على ملاءمة المعلومات المحاسبية وتختلف درجة الملاءمة باختلاف بدائل القياس ويظهر ذلك التأثير الإيجابي على ملاءمة المعلومات المحاسبية في سوق راس المال المصري، كما ان هناك اتفاق بين مستخدمي المعلومات المحاسبية على أهمية وملاءمة المعلومات المبنية على محاسبة القيمة العادلة ولكن يوجد اختلاف وتباين بين المعايير التي تحكم الاثبات والقياس والافصاح المحاسبي للأدوات المالية، وأوضحت الدراسة أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة له العديد من المزايا ولكن هناك عوامل تعيق هذا التطبيق مثل عدم توافر الوعي، ومشكلة الموثوقية التي تواجه محاسبة القيمة العادلة.

13-جمال علي عطية الطرايرة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة مقدمة جامعة عمان العربية للدراسات العليا، سنة 2005 بعنوان:

التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن

نظرا لتوجه معظم الهيئات المهنية المشرعة للمعايير المحاسبية نحو محاسبة القيمة العادلة كأساس لقياس بنود القوائم المالية، في محاولة لمعالجة عيوب اساس التكلفة التاريخية هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على أهم قواعد الإفصاح عن القيمة العادلة أو أي معلومة تفيد في تقدير القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والتعرف على أهمية قواعد الإفصاح موضوع الدراسة من وجهة نظر كل من المستثمر المؤسسي والمستثمر الفرد والمحلل المالي وتحديد مدى توافق تعليمات البنك المركزي الاردني مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بمحاسبة القيمة العادلة.

وقد خلصت الدراسة إلى هناك بعض الاختلافات بين متطلبات الإفصاح المتعلقة بالقيمة العادلة في تعليمات البنك المركزي الاردني ومعايير المحاسبة الدولية، حيث تركزت الاختلافات في كيفية اعداد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، وكيفية اثبات الممتلكات الاستثمارية ومعالجة فروقات القيمة العادلة للاستثمارات المصنفة كمتاحة للبيع.

وتبين عدم التزام البنوك المدرجة في بورصة عمان بالإفصاح عن قواعد الافصاح المتعلقة بالقيمة العادلة لكل من الموجودات والمطلوبات المالية والممتلكات الاستثمارية ومخاطر الادوات المالية والبنود المالية الاخرى المتفرقة، اضافة الى عدم وجود اهتمام كافي من الجهات المسؤولة عن مراجعة البيانات المالية السنوية للبنوك قبل اصادرها للتأكد من كفاية الافصاح الذي توفره التقارير السنوية (فيما يتعلق بالقيمة العادلة) وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية. كما انه لابد أن يقوم البنك المركزي وهيئة الاوراق المالية بتفعيل دوره الاشرافي والرقابي للتأكد من مدى التزام البنوك بتطبيق اساس القيمة العادلة وفقا لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى الاخذ بالافصاحات التي تساعد في تحقيق اهداف القوائم المالية المتعلقة بتزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مفيدة تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

المطلب الثاني: عرض وقراءة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

بعد عرضنا للدراسات السابقة باللغة العربية سنتطرق إلى الدراسات السابقة باللغة الاجنبية التي أجريت في دول مختلفة، وذلك لإثراء الموضوع أكثر، وسنقوم بترتيبها أيضا بناءا على تواريخ اعدادها بدءا من الاحدث كما يلي:

1-RIANNE P. Tetteroo, Master's thesis Accounting and Auditing, Erasmus School Of Economic, Erasmus Universities Rotterdam, 2016:

Value Relevance of Fair Value Accounting under SFAS No. 157, An Increase of the Scope to Non-Financial Industries.

هدفت الدراسة التعرف على أهمية قيمة محاسبة القيمة العادلة في الصناعات غير المالية الرئيسية في الولايات المتحدة. خاصة بعد تنفيذ البيان رقم 157 من قبل *FASB*، بحيث يتعين على الشركات الإفصاح عن إجمالي مبالغ تقديرات قيمتها العادلة المصنفة حسب قابليتها للملاحظة باستخدام التسلسل الهرمي للمستوى كالآتي:
المستوى 1: الأسعار المدرجة غير المعدلة للموجودات والمطلوبات المماثلة في الأسواق النشطة

المستوى 2: المدخلات بخالف المستوى 1 والتي تستند إلى بيانات السوق القابلة للملاحظة. وهـــي تشـــمل: الأسعار المعلنة لموجودات مماثلة في الأسواق النشطة والأسعار المعلنة للموجودات المماثلـــة في الأســـواق غـــير النشطة والمدخلات التي يمكن ملاحظتها والتي ليست أسعار (مثل أسعار الفائدة ومخاطر الائتمان) والمـــدخلات المستمدة من أو التي تدعمها الأسواق الملحوظة.

المستوى 3: تم تطويرها من البيانات غير القابلة للملاحظة، والتي تعكس افتراضاتنا الخاصة.

وخلصت الدراسة عند مقارنة قيمة القيمة العادلة مع مرور الوقت بالنسبة للصناعات غير المالية، على الرغم من أن استخدام محاسبة القيمة العادلة قد زاد بشكل كبير في هذه الصناعات. وأن جميع مستويات القيمة العادلة هي قيمة ذات صلة للمستثمرين للصناعات غير المالية، باستثناء التزامات المستوى 3. وأدت الأزمة المالية لعام 2008 إلى تكثيف التوجه نحو استعمال محاسبة القيمة العادلة. ومع ذلك، فأن الأزمة لها تأثير سلبي قصير الأجل فقط على قيمة مستويات القيمة العادلة.

وأن التزامات المستوى الثالث ليست ذات قيمة بالنسبة للمستثمرين. ومع ذلك، فإن جميع مستويات القيمة العادلة الأخرى هي القيمة ذات الصلة. وتشير النتائج إلى أهمية القيمة الإجمالية للمحاسبة بالقيمة العادلة في إطار المعيار رقم 157 المتعلق بالصناعة غير المالية.

2-SAIDANI Mohamed Said, Revue El Wahat pour les Recherches et les Etudes Vol.9 n°1, Faculté sciences économiques, commerciales et sciences de gestion, Université Ghardaïa, 2016:

La juste valeur : une nouvelle technique d'évaluation

هدفت الدراسة إلى تحديد الاتجاهات في تطبيق محاسبة القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية. ولهذا، فإن المعايير والافصاحات المبنية على القيمة العادلة هي في صميم المعايير المحاسبية الصادرة مؤخرا.

وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق القيمة العادلة مزال محدودا لحد الآن، وأن استعمال القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يثير قلقا لدى بعض الممارسين الذين يخشون الصعوبات التقنية وارتفاع التكاليف التي سيكون من الصعب التغلب عليها. إضافة إلى أن هناك زيادة في الاتجاه العالمي نحو استخدام محاسبة القيمة العادلة لجميع عناصر المركز المالي. لتفادي عيوب استخدام محاسبة التكاليف التاريخية على موثوقية المعلومات المحاسبية، تحت التغيرات الفنية والاقتصادية التي تمثل بيئة كل شركة.

ويعتبر الدافع الاساسي نحو التوجه الى محاسبة القيمة العادلة هي أن القواعد المحاسبية المعتمدة لتقييم الأصول والتي تستند إلى القيمة العادلة تعتبر من أفضل الطرق لتقديم معلومات ذات صلة وموثوق بها وقابلة للمقارنة إلى المستعملين النهائيين للبيانات المالية. ومع ذلك فإن القيمة العادلة بحاجة إلى تحسين لتعزيز ملاءمة المعلومات وموثوقيتها وقابليتها للمقارنة. ويمكن أن يمر ذلك من خلال آليتين محددتين (توفير الدينامية واحتياطيات التقييم).

وعلى الصعيد الاقتصادي الحالي في الجزائر، والمتمثل في تشجيع استخدام الأسواق المالية والعدد المتزايد لعمليات الاندماج والشراء قد دفع المستثمرين إلى التشكيك في قيمة الأصول التي ستغير الملكية. هذا يشجع المهنيين تماما مثل الباحثين، للتفكير في مزايا وخصائص المعلومات المحاسبية التي تم قياسها بالقيمة العادلة.

3-FAWZI A. Al Sawalqa, Journal of Accounting And Finance Research Vol 05 N°01, Dean of Business Faculty, Accounting Department, Tafila Technical University, Jordan, 2016:

Fair Value Accounting: A Controversial but Promising System

تناولت الدراسة الإجماع العالمي على أن استخدام محاسبة القيمة العادلة ليست مهمة سهلة نظرا لعدد من القيود التي تؤثر على موثوقيتها. حيث لا يوجد سوق نشط للموجودات أو المطلوبات بسهولة. وأقترح الباحث من خلال دراسته إلى بعض الإجراءات لتعزيز نظام محاسبة القيمة العادلة. وبعض الاقتراحات الإبداعية التي ينبغي أن يضعها واضعو المعايير (مثل *FASB* و *IASB*). باعتبار ان محاسبة القيمة العادلة هي نظام أنشئ

لتقييم الأصول والخصوم استنادا إلى مجموعة من القواعد العامة التي تعتمد على معظمها على قدرة الإدارة على توظيف جميع الجهود الإبداعية اللازمة لتحديد القيمة الحقيقية للعنصر تحت التقييم. وفي حالة وجود فرق في قيم هذه المقيمة يحول الفارق إلى قائمة الدخل.

وخلصت الدراسة إلى أنه عند وجود صعوبات في ضمان دقة القيمة العادلة تعطى الأفضلية لمحاسبة التكلفة التاريخية التي تعتبر أكثر موثوقية من محاسبة القيمة العادلة حيث أنها تعتمد على أدلة واضحة في تاريخ الشراء. وفي ظل وجود قيم عديدة للعنصر المقيم في نفس الوقت. هذا يضعف قابلية المقارنة بين المؤسسات ويضر بمصداقية البيانات المالية.

4-Khaled Jamal Jaarat, International Journal of Economics, Commerce and Management, United Kingdom, octobre 2015:

CAPITAL MAINTENANCE CONSIDERING ACCEPTED ACCOUNTING PRACTICES ACCORDING TO INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRSS)

PROPOSING A NEW CONCEPT OF CAPITAL MAINTENANCE

تناول الباحث من خلال دراسته أهمية صيانة رأس المال، والمفاهيم الحالية، وهي: رأس المال المالي على أساس التكلفة التاريخية، ورأس المال المنتج على أساس القيمة الحالية كتكلفة الاستبدال والقيمة السوقية والتدفقات النقدية المخصومة. كما ناقش الباحث التهديدات والمخاطر التي واجهت صيانة رأس المال والتي تؤدي إلى تآكل رأس المال، مثل: الأرباح والأرباح والخسائر غير المعترف بها، باستخدام التقدير وأسهم الخزينة وقياس محاسبة القيمة العادلة وما شابه ذلك، مما قد يؤدي إلى تآكل رأس المال. واقترح الباحث نموذجًا لصيانة رأس المال، أطلق عليه اسم "صيانة رأس المال الموثوقة"، وضعوا المعادلة الرياضية لهذه الوحدة، ثم طبّقوها على خمس شركات من خلال دراسة استخباراتية، وكانت نتيجة الاختبار هي أن جميع الشركات الخمس عانت من ذلك بشكل رئيسي بسبب عدم التعرف عليها الأرباح والمكاسب والخسائر، ودفع أرباح الأسهم دون التفكير في عدم الاعتراف بهذه الأرباح والمكاسب. وخلص الباحث إلى العديد من الاستنتاجات، من اهمها إمكانية استخدام صيانة رأس مال موثوق بها، وضرورة الإفصاح بشكل منفصل عن الأرباح والمكاسب والخسائر غير المعترف بها، وأوصى باعتماد هذه الوحدة لصيانة رأس المال بشكل موثوق، واقتراح بيان بالأرباح والمكاسب غير المعترف بها. والخسائر.

5-DJAFRI Omar, THÈSE doctorat science présente à Faculte Des Sciences Economiques Commerciales Et Sciences De Gestion, Université Abou Bekr BELKAÏD – Tlemcen, 2014:

Évaluation des actifs non-courants en normes IFRS entre coût historique et juste valeur -le cas de l'Algérie-

هدفت الأطروحة إلى معالجة مدى المساهمة في ممارسة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الجزائر من خلال تطبيق التقييم على أساس مبدأ القيمة العادلة أو مفهوم التقييم الحديث، وذلك بغية إيجاد حلول تتلاءم والبيئة الجزائرية لتتكيف مع الممارسات المحاسبية العالمية، كون الجزائر قد تبنت نظام محاسبي مالي قصد بناء جسر لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وعلى هذا الصدد، ينبغي على مهنة المحاسبة أن تأخذ بناصية هذا التطبيق إلى أحسن الظروف والتي يمكن من خلالها تقديم الصورة الأمثل للوضع المالي للمؤسسات التطبيق.

وقد خلصت الدراسة إلى أن المحاسبة الجديدة تتطلب مهارات تقنية متقدمة لتقييم بالقيمة العادلة، وهو ما يحتاج إلى إعادة النظر فيما يتعلق بالبيئة الجزائرية، إضافة إلى أن النماذج القائمة على الأساليب الرياضية ليست كافية، وهو ما يستوجب بناء قاعدة بيانات على المستوى الوطني بغية تجميع القيم. لأن تطبيق القيمة العادلة يجعل من الممكن الحصول على معلومات أكثر دقة وواقعية عن موجودات الشركة، ويأخذ بعين الاعتبار القيمة الحالية على الرغم من عدم القدرة على التنبؤ بالسوق الجزائرية.

كما أن النظام المحاسبي المالي لا يتم تطبيقه بشكل صحيح. وبالتالي فإن المعلومات المحاسبية والمالية عن البيانات المالية ليست موثوقة بالكامل لأن المهنيون لم يغيروا حتى الآن من أساليب التقييم القديمة. إضافة لغياب الأسواق المالية النشطة يجعل من المستحيل معرفة القيمة السوقية للأصل. عندئذ من الضروري استخدام نماذج رياضية مبنية على تقييم التدفقات النقدية المستقبلية التي تكون افتراضاتها داخلية للشركة، وهو أمر يصعب تحقيقه في البيئة الجزائرية.

6-KHELLAF Lakhdar, THÈSE doctorat science présente à la Faculte Des Sciences Economiques Commerciales Et Sciences De Gestion, Universite El Hadj Lakhdar – BATNA, 2014:

"LES NORMES INTERNATIONALES DE COMPTABILITE (IAS – IFRS) ET LEUR APPLICATION EN ALGERIE CAS DU SYSTEME COMPTABLE ET FINANCIER ALGERIEN (SCF)"

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على تأثير المعايير المحاسبية الدولية على البيئة الاقتصادية (حالة الجزائر أنموذجا)، وقد توصلت الدراسة الى ان ظهور العولمة ادى الى ضرورة وجود بيانات

مالية موثوقة وقابلة للمقارنة، مما اجبر واضعي السياسات المحاسبية والمنظمات المختصة في التنسيق الدولي للمحاسبة الى ضرورة السعي نحو التوحيد الدولي لها، والذي يعتبر موجه بالدرجة الاولى لتلبية احتياجات الدول المتقدمة الرأسمالية. ويستند على معايير المحاسبة الدولية كأساس مشترك لإعداد قوائم مالية موحدة لجميع الشركات بهدف ضمان الشفافية والمقارنة بينهما، مما يتيح للمستخدمين ولاسيما المستثمرين من معرفة الوضعية الحقيقية للشركة لاتخاذ القرارات الملائمة.

كما أن المعايير المحاسبية التي اعدتها هيئات التنسيق الدولية غير قابلة للرقابة ومتداخلة وغير مستقرة، كونها تتأثر بالتغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية مما يعيق من عملية تطبيقها، إضافة الى ان الاختلافات التنموية في الدولية والعوامل الثقافية والدينية لها تأثير أيضا على تطبيق وتفسير المعايير المحاسبية الدولية في هذه الدول. وبالمثل فان افتقار مشاركة الدول النامية في اعادا وصياغة المعايير المحاسبية اعاق من تطويرها وتطبيقها في هذه الدول.

وباعتبار الجزائر جزءا من الدول النامية فقد حاولت الاستفادة من مزايا التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال انشاء نظام المحاسبة المالية الجزائري لإمكانية تقديم معلومات مالية موثوقة، غير ان المؤسسات الاقتصادية واجهت العديد من الصعوبات التي اعاقت عملية التطبيق الفعلي لهذا النظام، خاصة عند عملية الانتقال، وتأخر نشر القوانين التنظيمية المتعلقة بالمهنيين المحاسبين وعدم نشر نتائج تحديثات النظام المحاسبي المالي وفقا للتعليمات الوزارية.

7-Yi-Ping Liao, Journal of Emerald Publishing Limited Vol. 39 Issue 2, United Kingdom, 2013 :

The impact of fair-value-accounting on the relevance of capital adequacy ratios: Evidence from Taiwan

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر محاسبة القيمة العادلة على ملائمة نسب كفاية رأس المال من خلال أخذ دليل من تايوان. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام البيانات من البنوك التايوانية من 2004 إلى 2010، حيث توصلت الدراسة إلى ضرورة التحرك نحو تحقيق محاسبة القيمة العادلة، ويمكن تفسيرها على انه لا يوجد اعتماد شائع لتقارير ذات قيمة عادلة، مما يلفت الانتباه إلى الفقدان المحتمل للمعلومات في الأنظمة القائمة على التكلفة التاريخية. علاوة على ذلك نظرًا لأن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الصناعة المصرفية التايوانية يشبه إلى حد كبير للممارسات المحاسبية الدولية أو الولايات المتحدة، فإن هذه النتائج تؤدي أيضًا إلى تقريب في وجهات النظر المعيارية الأخرى.

وأن محاسبة القيمة العادلة توثر على ملائمة نسب كفاية رأس المال في بنوك تايوان محل الدراسة.

8-Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev, Review of Accounting Studies vol. 18(3), Springer, Booth School of Business, The University of Chicago, 2013:

Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test?

تطرقت الدراسة إلى توضيح ظروف تطبيق محاسبة القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية للأصول غير المالية في إطار تحدده قوى السوق بدلاً من المنظمين المنتجين، مركزة على معرفة ما جاءت به محاسبة القيمة العادلة من إضافات كبديل لقياس محاسبي للتكلفة التاريخية، من خلال استقصاء أراء عينة من المختصين الأمريكيين.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية تكون اقل كفاءة بالنسبة لمتخذي القرارات بمقارنة بالتكلفة التاريخية، وأن استخدامها عندما يكون هناك تقديرات موثوقة ومتاحة وبتكلفة منخفضة وعندما تنقل معلومات حول الأداء التشغيلي. إلا أنه على الرغم من مزاياها المفاهيمية، أنه من غير المرجح أن تصبح القيمة العادلة طريقة تقييم أولية للأصول غير المالية.

إضافة إلى أن معايير الإبلاغ المالي الدولية (*IFRS*) أتاحت للشركات المجال للاختيار بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة فيما يخص للأصول غير المالية، مع الالتزام بالثبات في الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة. كما أن تطبيق القيمة العادلة على الأصول المالية يكون أكثر كفاءة من تطبيقها على الأصول الغير المالية.

وكخلاصة عامة توصلت الدراسة إلى ضرورة توخي الحذر عند الحاجة إلى محاسبة القيمة العادلة لفئات معينة من الأصول. ونجد أنه بالنسبة لفئات الأصول غير المالية، فإن حل هو السوق للاختيار بين طريقتين للتقييم البديل لأن قوى السوق تؤثر على التفضيلات في الاختيار بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

9-Dániel Máté Kovács, Doctoral Programme in Management and Business Administration, Ph.D. thesis, Department of Management Accounting, Corvinus University of Budapest, 2013:

The role and application of fair value accounting in the Hungarian regulatory framework

كان الهدف من الرسالة هو توضيح دور محاسبة القيمة العادلة في التنظيم المحاسبي الهنغاري وفي الممارسة المحاسبية لتلك المؤسسات التي تعمل وفق هذا التنظيم، كون المشكلة الرئيسية في النظرية المحاسبية وتنظيم المحاسبة هي التقييم المحاسبي الذي يستند على تطبيق التكاليف التاريخية (الأسعار السابقة)، أي الجانب المتعلق

بتخصيص القيمة للمحاسبة بأنه انعكاس للظواهر الاقتصادية، ومع ذلك أصبح اعتماد قيم السوق الحالية "القيم العادلة" بجانب التكلفة التاريخية أو بدلا منها أمرا مرغوبا فيه.

وخلصت الدراسة إلى دور محاسبة القيمة العادلة الذي يقتصر على مجال الأدوات المالية في التنظيم المجري، وتكون القيمة العادلة أساس قياس محاسبي بديل ومقبول، بنسبة ضئيلة على المؤسسات وعند مستوى معين للقياس، الذي ينعكس ذلك أيضًا في اللوائح التنظيمية. وأن دور القيمة العادلة هو الأهم في حالة العقارات. ويحدد هذا بالفعل في حد ذاته الخصائص الرئيسية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة، حيث أنه في حالة العقارات، فإن الأسعار المدرجة مقيد، وبالتالي يتم تأكيد القياس عند مدخلات القيمة العادلة للمستويات الأدنى على المستوى النظامي السائد لان نظام المحاسبة الهنغاري يعتمد بشكل كبير على التكلفة التاريخية.

واستنادًا على نتائج البحث، تم التأكيد على وجود علاقة إيجابية بين حجم المؤسسة واختيار التقييم العادل، كما هو الحال في الشركات الكبرى، ويكون خيار التقييم العادل أكثر احتمالا.

وقد أبرزت الأطروحة أنه على الرغم من وجود قيم عادلة متاحة استناداً إلى البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية للتقارير المالية، فإنها لا تظهر في التقارير السنوية الهنغارية. ويرجع سبب ذلك (بشكل أساسي) هو أنه في حالة تلك المؤسسات التي تكون ملزمة بالإبلاغ المزدوج، بجانب البيانات المالية التي يتم تقديمها وفقًا للمعايير الدولية للتقارير المالية، لا يكون للتقرير السنوي المجري سوى دور ثانوي.

وأنه إذا تم قياس القيمة العادلة بشكل موثوق، والقيمة التي تمثلها في البيانات تعكس سعر توازن الأصل المعين، فعندئذ فيما يتعلق بكفاية رأس المال، فإن سبب إعادة القياس لا يمكن استجوابه. وعلى العكس من ذلك، إذا لم يكن التقييم موثوقًا، فعندئذ يحدث غش، وهو أمر غير مقبول بالنسبة للبيانات المالية التي تستند إلى أي نوع من أساس القيمة النظرية.

10-DANA DVOŘÁKOVÁ, recent advances in business administration, wseas International Conference on business administration (ICBA '10), University of Cambridge, UK, 2012:

Should Be Fair Value a Single Measurement Base in Financial Accounting?

تطرقت الباحثة من خلالها إلى عملية تحديد القواعد والاسس التنظيمية وتقييم مختلف المناهج والاساليب المعتمدة في عملية القياس المحاسبي خاصة في ظل الازمة المالية، والتي تكون أحد اهم الاسباب التي تحدث الفوارق في التطبيق والقياس المحاسبي من قبل مختلف المنظمات والهيئات المهتمة بالقياس المحاسبي.

وقد هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على طريقة القياس لمعدلات معينة من البيانات المالية، باعتبار ان النظرية المحاسبية وضعت مجموعة كبيرة من المناهج والاساليب لعمليات القياس المحاسبي، قصد زيادة موثوقية

البيانات المالية ووضوحها، اضافة الى قابلية المقارنة لهاته البيانات المالية، والتي تشكل جزءا هاما في عمليات التنسيق المحاسبي على المستوى الدولي والاقليمي.

وخلصت الدراسة الى ان تحليل القضايا والمشاكل المتعلقة بعملية القياس تقودنا الى استخدام اساس واحد للقياس المحاسبي في جميع الحالات التي لا تساهم في تحسين المعلومات الواردة في البيانات المالية، خاصة تلك المقدمة للمستخدمين الخارجيين، اعتبار ان متطلبات مستخدمي هاته المعلومات تتطلب ظروف خاصة وقواعد قياس اخرى، وهو ما يمثل حجة اخرى ضد استخدام اساس واحد للقياس المحاسبي، اضافة إلى ان استخدام القياس على السوق يتعارض غالبا مع القيمة العادلة (على سبيل المثال: تحديد القيمة الحالية لصافي التدفقات المستقبلية خاصة للأصول غير المالية).

إضافة الى ما سبق، فقد توصلت الدراسة الى ان المنهج القائم على استخدام القيمة العادلة كأساس وحيد واساسي للقياس المحاسبي، هو منهج نظري ولا ينطبق عمليا بشكل كامل، كون التغيرات الحاصلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الابلاغ المالي الدولية *IAS/IFRS*، لا تتوافق مع الواقع المعاش بل ان بعض هاته التغيرات أو التحديثات يمكن ان تزيد من حدة المخاطر.

11-Ashford C. Chea, International Journal of Business and Social Science Vol. 2 No. 20, Centre for Promoting Ideas, USA, 2011:

Fair Value Accounting: It's Impacts on Financial Reporting and How It Can Be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements."

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر محاسبة القيمة العادلة على التقارير المالية بالإضافة إلى بيان كيفية أن محاسبة القيمة العادلة تعزز من التزود بمعلومات أكثر وضوحا وموثوقية لمستخدمي القوائم المالية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم اتباع منهج تحليل المحتوى، وقد توصلت من خلاله الدراسة إلى نتائج نذكر منها: أنه من الصعب تحديد القيمة العادلة القائمة على أسعار السوق بالنسبة للأدوات المالية المعقدة والمتداولة بسرعة.

وأن المحاسبة وإعداد التقارير المستندة إلى مبادئ القيمة العادلة، مقارنة بالمبادئ القائمة على التكلفة التاريخية، تتطلب تحليلاً أكثر تفصيلاً للطرق والافتراضات المستخدمة لتحديد القيم المعترف بها في البيانات المالية. هذا بدوره يتطلب من المشاركين في السوق إعادة تصميم نموذج الإبلاغ المالي وتثقيف أنفسهم في تطبيق هذه المبادئ.

كما أن محاسبة القيمة العادلة توثر بشكل إيجابي على التقارير المالية بالإضافة إلى أن استخدامها يعتبر مناسبًا لإعداد التقارير المشتقة لأنه يعزز الصفات أو الأهداف للقياس المالي والمحاسبي وإعداد التقارير: المساءلة والشفافية والاتساق والمساواة بين الفترات وإدارة المخاطر.

12-Badreddine Hamdi, Houda Elabidi, revue Hal science de l'homme et de la société, Strasbourg, France, 2010:

L'INFORMATION COMPTABLE EN JUSTE VALEUR: QUELLE UTILITE POUR LES INVESTISSEURS?

هدف الباحثان إلى دراسة مدى نفعية المعلومة المحاسبية المبنية على القيمة العادلة فيما يرتبط بقرارات الفاعلين بالسوق، وأيضا دراسة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة، خاصة الملائمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة، وقام الباحثان بدراسة ميدانية بواسطة استبيان موجه للمحللين الماليين الفرنسيين.

وخلص الباحثان من خلال هاته الدراسة إلى ما يلي:

- إذا كان ينظر إلى القيمة العادلة على أنها القيمة الأكثر أهمية من الناحية النظرية لمستخدمي المعلومات، فإنها تخلق مخاطر من حيث الموثوقية، لا سيما في حالة الأدوات المالية. التي لا يتم تداولها في الأسواق السائلة والتي يجب تقييمها باستخدام النماذج الداخلية؛
- يعتبر المحللين الماليين أن إدخال مبدأ القيمة العادلة من شأنه أن يحول دون إمكانية المقارنة والموثوقية البيانات المالية، وبالتالي التقيد باستخدام بعض أساليب المحاسبة الإبداعية.

13- Fiechter peter, SSRN Electronic Journal, university of zurich, institute for accounting and control, January 2010:

Big Bath Accounting Using Fair Value Measurement- Discretion During The Financial Crisis

تناقش هذه الدراسة ما إذا كانت مرونة القياسات بالقيمة العادلة (حرية التصرف والاختيار فيما بين السياسات والطرق المحاسبية)، حيث تم استخدام فيما يسمى بتنظيف القوائم المالية Big Bath Accounting، وتوصلت الدراسة إلى وجود أدلة على أن البنوك تظهر "تقدم" مستويات مرتفعة لاستخدام المرونة بقياس القيمة العادلة نتجت عنها خسائر من المستوى الثالث، وعلى الرغم من ذلك فإن هذه البنوك أكثر عرضة للتحول من التقرير عن أرباح سلبية إلى التقرير عن أرباح إيجابية الامر الذي يؤكد قيام تلك البنوك بتنظيف القوائم المالية Big Bath Accounting باستخدام المرونة لقياس القيم العادلة، وتوضح الدراسة ان الظروف غير الطبيعية بالأسواق تؤدي إلى قياسات غير موثوق بها للقيمة العادلة، ولا تعبر عن القيم الحقيقية

لتلك الأصول وانه باستخدام المرونة المنطوية على المعايير المحاسبية في عمليات قياس وتقدير القيم العادلة يتم التقرير عن القيم التي لا تعبر عن القيم الحقيقية لتلك الأصول، بل ويمكن ان تتحول إلى كارثة بسبب أنه يمكن استخدام تلك المرونة بالمعايير المحاسبية في تقييم الأصول والتحول من التقرير عن أرباح سلبية على التقرير عن أرباح إيجابية، وان هذه الأرباح أساس ناتجة عن عمليات تقييم الأصول ولي ناتجة عن عمليات شراء وبيع نشاط المؤسسة الامر الذي يؤدي إلى حدوث الازمة، وتشير النتائج التي توصلت إليها الدراسة على ان المحاسبة عن القيمة العادلة تعتبر أداة لإدارة الأرباح الامر الذي يثير جدلا حول إمكانية الاعتماد والوثوق بالقيمة العادلة في الأسواق غير النشطة.

14-Stephanie L. Olson, doctorat In The Honors Program, accounting department, bryant university, 2010:

Fair Value Accounting and Reporting Disclosures

هدفت الأطروحة إلى معالجة محاسبة القيمة العادلة والافصاحات عن التقارير، من خلال اعتمادها على وصف مفصل لتاريخ محاسبة القيمة العادلة، مع التركيز على الافصاحات. من خلال دراسة تطبيقية يتم فيها تحليل البيانات المالية للمؤسسات المالية المختارة، مع التركيز بشكل خاص على إفصاحات القيمة العادلة. لمجموعة من المؤسسات المالية في القطاع المالي والمكونة من 500 شركة التي اعتمدت في وقت مبكر بيان معيار المحاسبة المالية رقم 157 *SFAS*، وكان الغرض من هذه الدراسة هو ملاحظة أي تغييرات في تصنيف الأصول المقاسة بالقيمة العادلة، وقد تم تكوين اشكالية مكونة من جزأين أولهما بأن الشركات قامت بتصنيف غالبية أصولها باستخدام المدخلات السوقية القابلة للرصد عند تنفيذ المعيار رقم 157، وتنص الفرضية الثانية على أنه مع بدء النشاط السوقي والسيولة في التحسن، حدث تحول في غالبية تصنيفات القيمة العادلة، وذلك بسبب زيادة عدد المدخلات السوقية.

وخلصت الدراسة إلى ان القيمة العادلة، أو السعر الذي يمكن استلامه لبيع أصل ما أو المدفوع لتحويل التزام ما في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، يمكن أن تزيد أو تنخفض بشكل كبير من فترة إلى أخرى. وأن متطلبات قياس القيمة العادلة كان لها تأثير دوري على الصناعة المالية. خلال فترات الازدهار داخل السوق، ولكن خلال فترات الاضطراب، كانت الأسعار تنخفض إلى مستويات منخفضة بشكل غير واقعي، مما أدى إلى إضعاف ظروف السوق خارج نطاقها الحقيقي.

15-Song chang joon et al, Forthcoming in *The Accounting Review*, Vol 85, N° 4, 2010, ssrn.com

Value Relevance of FAS 157 Fair Value Hierarchy Information and the Impact of Corporate Governance Mechanisms,.

توضح هذه الدراسة التسلسل الهرمي للقيمة العادلة ومدى ملاءمة ودقة قياس القيمة العادلة طبقا للمستويات الثلاثة:

المستوى الاول: يتم ملاحظة مدخلات المعلومات المستخدمة في عملية القياس بشكل مباشر من الاسعار المعلنة بالسوق النشط؛

المستوى الثاني: الملاحظة غير المباشرة لمدخلات المعلومات المستخدمة في القياس في حالة نقص حجم نشاط السوق وعدم وجود اسعار متاحة للبنود المراد قياسها، حيث يتم القياس عن طريق الاسعار المعلنة لبنود مماثلة في سوق نشط او أي سوق بها معلومات وثيقة الصلة بالبند موضوع القياس.

المستوى الثالث: عدم امكانية ملاحظة المعلومات المستخدمة في عملية القياس سواء بشكل مباشر او غير مباشر او غير مباشر، ومن ثم الاجتهاد والحكم الشخصي للحصول على معلومات تستخدم في عملية القياس.

وتوضح الدراسة مدى اهمية ملاءمة ودقة القياس طبقا للمستويات الثلاثة، وتوضح انخفاض ملاءمة القيمة العادلة خصوصا بالمستوى الثالث.

16-Jean-Florent Rérolle, Revue Trimestrielle de Droit Financier n°4, Ghent University Library, Belgique, 2008 :

The fair value debate: from accounting utopia to financial realism

هدفت الدراسة إلى تحديد مزايا القيمة العادلة التي تثير جدلا واسعا في مجال التقييم المحاسبي، لاسيما فيما يتعلق بالأدوات المالية. وأن الجمع بين مبدأ القيمة العادلة وقواعد كفاية رأس المال القائمة على المحاسبة بالنسبة للبنوك قد يكون له تأثير دوري. واستنتاج أبرز الصعوبات التي تؤدي إلى عدم تطبيق القيمة العادلة ميدانيا، خاصة بعد تجميد العمل بالمعيار المحاسبي الأمريكي رقم 157 وذلك بتوصية من لجنة البورصة والأوراق المالية الأمريكية، فبدون التوصل إلى حلول عملية واضحة تماما، يمكن التوصل إلى مسألتين رئيسيتين هما:

– من الناحية المفاهيمية صعوبة تأطير عملية القياس، وعليه تكون عملية إشراك المقيمين في إعداد المعايير المحاسبية الدولية عملية هامة لتعزيز وظيفة القياس المحاسبي؛

– تنطوي ممارسة التقييم بالضرورة على درجة كبيرة من الموضوعية كون السوق يمتاز بالتقلبات والتذبذبات فيصعب الاعتماد عليه كمرجع للقياس من طرف النظام المحاسبي المتميز بالثبات والاستقرار.

إضافة لذلك فإن التعديلات تشكل خطوة في الاتجاه الصحيح. وتتمثل مهمتنا الآن في ضمان إشراك الهيئات التنظيمية ووضع المعايير لممارسي التقييم على نحو أوثق في صياغة المعايير، مما يضمن تطور مبادئ القيمة العادلة بما يتماشى مع الواقع المالي.

17- staff of the Canadian Accounting Standards Board, 2005:

Measurement Bases for Financial Accounting
Measurement on Initial Recognition

تناولت هذه الدراسة بشكل عام قواعد الاعتراف والقياس الأولي بأصل ما أو التزام وفق شروط وقواعد القياس المحاسبي المعترف بها، واقترح القائمون على إعدادها أن يتم تحديد القياس الأولي في تاريخ الاعتراف الأولي لما له من آثار هامة. على سبيل المثال، إذا تغيرت الأسعار بين التاريخ الذي يتم فيه التفاوض على سعر نقدي ثابت والاعتراف الأولي بالأصل المحاز عليه، فإنه وفقا لأسس القياس الأخرى، سيتم قياس الأصل على أساس الأسعار في تاريخ الحيازة، وعلاوة على ذلك، تقترح الدراسة أن يتم الاعتراف المبدئي بالأصل غير التعاقدي الذي يتم تطويره على مدى فترة زمنية، وذلك عندما يصبح الأصل جاهزا للمساهمة في توليد التدفقات النقدية المستقبلية. وتطرقت الدراسة إلى أسس القياس البديلة " التكلفة التاريخية، التكلفة الحالية، القيمة العادلة، صافي القيمة الممكن تحقيقها والقيمة المستخدمة".

وقد قامت الدراسة بمعالجة القياس من حيث أهداف القياس في سوق تنافسية مفتوحة ونشطة. وذلك باعتبار أن بدائل القياس الأخرى هي بدائل مقبولة للقيمة العادلة عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بصورة موثوقة عند الاعتراف الاولي. وأن يكون أساس القياس البديل المستخدم هو الأساس الأكثر اتساقا مع هدف قياس القيمة السوقية، شريطة أن يمكن قياسه بصورة موثوقة أيضا. وخلصت الدراسة إلى أنه يمكن تقدير القيمة العادلة بمستوى مقبول من الموثوقية عند الاعتراف الأولي وذلك عند استيفاء أي من الشروط التالية:

- إمكانية ايجاد سعر سوق للموجودات أو المطلوبات المماثلة أو المشابهة للبند الذي يتم قياسه في وقت الاعتراف الأولي، ويمكن إجراء تعديل مناسب يتفق مع توقعات السوق.
- وفي حالة عدم وجود سعر سوق يمكن ملاحظته، هناك نموذج أو تقنية مقبولة لتقدير سعر السوق للبند المطلوب قياسه عند الاعتراف المبدئي، وأن تكون أساس القرارات في السوق ضمن النموذج أو التقنية المعترف بها؛

ويجب قياس الأصل عند الاعتراف الاولي بتكلفته الحالية، عند إمكانية تقدير هذا المبلغ بشكل موثوق به ويمكن توقعه بشكل معقول ليكون قابلا للاسترداد. ويجب قياس الالتزام عند الاعتراف الاولي بمبالغه الحالية،

على أن يكون من الممكن تقدير هذا المبلغ بشكل موثوق به ويمكن توقعه بشكل معقول لتمثيل المبلغ المستحق. وعند عدم استيفاء هذه الشروط لقياس التكلفة الحالية، يقترح أن تكون التكلفة التاريخية بديلا مقبولا في هذه الحالة.

المطلب الثالث: عرض أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسات السابقة

بعد عرضنا لاهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع بحثنا، ارتئينا من خلال هذا العنصر التطرق لعرض أهم نقاط التوافق والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، في محاولة منا لإيجاد أهم المواطن الايجابية لبحثنا، واثراء المكتبة الوطنية.

أولا: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية

1-أوجه التشابه:

يوجد العديد من الدراسات التي تطرقت لمتغير من متغيرات الدراسة سواء كان المستقل أو التابع، فنجد دراسة كل من "فتيحة صافو، مداني بن بلغيث، محمد فيصل مائدة، حمزة العرابي وسعيدي عبد الحليم" مست موضوع بحثنا من حيث بيئة الدراسة وهي البيئة المحاسبية الجزائرية، وقد اتفقت فيما بينها مع درستنا في أن هناك مشاكل وصعوبات يجب التغلب عليها لتوحيد العمل المحاسبي وفق ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية، ولعل من هاته الاسباب ضعف أو عدم تطور الجهاز المصرفي والمالي للتطورات الحاصلة على المستوى الدولي، اضافة إلى ان البيئة المحاسبية والاقتصادية والعلمية في الجزائر غير مواءمة للتطورات الدولية بما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية، وهو ما يستلزم مع موازاة اصلاح النظام المحاسبي التفكير في كيفية تحديد اطار تصوري للمحاسبة الوطنية بالاعتماد على الاطار التصوري لمجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB*، وهو ما يدعي إلى ضرورة القيام ببرامج تدريبية والاستفادة من تجارب الدول الاخرى.

2-أوجه الاختلاف:

كما يوجد دراسات تشبه دراستنا في نقاط، فنه لابد من ان تكون هناك دراسات تختلف عن دراستنا وهو جوهر البحث العلمي، من حيث التطرق لاهم النقاط التي لم تتطرق اليها تلك الدراسات، سواء مكن حيث أدوات البحث أو البيئة والفترة التي اعدت فيها تلك الدراسة فنجد بقية الدراسات العربية في بحثنا مثل "محمد راشد العبادي، حمدي فلة، منال علي العبد الله، سي محمد لخضر،.....وغيرها"، فنجد من ان هاته الدراسات كانت في بيئة محاسبية تعتبر متطورة مقارنة بالبيئة الجزائرية، او انها تناولت متغير واحد من متغيرات الدراسة الحالية كالقياس بصفة عامة وعدم التركيز على تطبيق بديل معين والمفاضلة بينه وبين البديل المطبق، وخلصت دراستنا غلى انه لابد من استعمال الاساليب الرياضية والاحصائية لعملية القياس المحاسبي بينما الدراسات الاخرى اخضعت العملية للاجتهاد الشخصي، وهو ما قد يؤدي إلى وجود تحيز في عملية القياس المحاسبي وعدم ملاءمة وموثوقية البيانات المحاسبية.

ثانيا: عرض الدراسات السابقة باللغة الاجنبية

1-أوجه التشابه:

بعد عرض أهم نقاط التوافق في الدراسات العربية سنعرض ذلك بالنسبة للدراسات باللغة الاجنبية، وقد اختار الباحث اهم الدراسات التي تمس موضوعه ولها علاقة بمتغيرات الدراسة فنجد دراسة " الاخضر خلاف، djafri *omar* ،*badereddine hamdi* ،*saidi mohamed said* ،*Fawzi A. Al Sawalqa*" تناولت موضوع الدراسة في الجزائر او بيئة قريبة منها بحيث تشابهت مع دراستنا في غياب الاسواق المالية النشطة، كما ان المعايير المحاسبية يصعب تطبيقها في هاته الدول التي تعتبر نامية، كما ان تطبيقها يتطلب مهارات تقنية متقدمة وهو ما يفتقده ممارسو المهنة في الجزائر، إضافة إلى ان ممارسو المهنة لم يغيروا من اساليب التقييم القديمة وهو متا يلزم الاعتماد على نماذج رياضية في التقييم، وأن استخدام بدائل القياس المحاسبي في بيئات لا تتوافر على معايير معينة من الكفاءة قد تحول من امكانية المقارنة للبيانات المالية ومصداقيتها.

2-أوجه الاختلاف:

عرضت الدراسة العديد من الدراسات الاجنبية التي اختلفت عن دراستنا كليا مثل " *Yi-Ping Liao* ،*DANA DVOŘÁKOVÁ* ،*Jean-Florent Rérolle* ،*Ashford C. Chea*.....وغيرها"، فقد اعدت هاته الدراسات في بيئات متطورة ومواكبة لاهم التطورات الدولية السريعة، وخلصت إلى ان تطبيق احد بدائل القياس المحاسبي لابد من توفر اسواق مالية نشطة لتحدي القيمة المراد قياسها، كما أن الدول التي اجريت فيها هاته الدراسات قطعت شوطا كبيرا في الالتزام بقواعد القياس والاعتراف المحاسبي خاصة من حيث استخدام القيمة العادلة، فقد كان تركيز الدراسات لعملية القياس على بنود معينة من بنود القوائم المالية كالأدوات المالية والاصول غير المالية.

ثالثا: ما يميز الدراسة

تناولت الدراسات السابقة أحد بدائل القياس المحاسبي كالأدوات المالية والاصول غير المالية، وهو ما استبعدته الدراسة الحالية، حيث ركزت على امكانية تطبيق أحد بدائل القياس ومعرفة مدى تأثيرها على البيئة المحاسبية الجزائرية. ويستنتج الباحث من تحليل الدراسات السابقة هذه الملاحظات:

- ✓ قدمت بعض الدراسات السابقة الأجنبية حلولا لبعض مشاكل القيمة العادلة المتعلقة بقياسها والإفصاح عنها في القوائم المالية ولكن قد تكون هذه الحلول غير مناسبة مع بيئة الأعمال الجزائرية؛
- ✓ تناولت الدراسات الحالية نموذج محاسبة القيمة العادلة والقيمة الحالية والقيمة القبلة للتحقق كنموذج بديل للتكلفة التاريخية بالدراسة والتحليل والمناقشة والنقد وهو ما تهدف إليه الدراسة الحالية وذلك من خلال محاولة التأصيل العلمي لهاته النماذج
- ✓ أشارت بعض الدراسات إلى بعض المشاكل ولكنها لم تضعها موضوع الدارسة والتحليل مثل:

- عدم وجود اسلوب معين للقياس المحاسبي يتم اعتماده في بيئات الدول النامية، وركزت على شرط وجود سوق مالي نشط.
- مدى إمكانية تطبيق أحد بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية في ظل عدم كفاءة سوق المال الجزائري.

✓ لم تقدم الدراسات السابقة إطاراً متكاملا للقياس والإفصاح بأحد بدائل القياس المتاحة في بيئة الأعمال الجزائرية.

خلاصة الفصل

نتيجة لتزايد للاهتمام المعاصر بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وزيادة المشاكل المحاسبية التي تحتاج إلى معايير محاسبية تساعد المؤسسات في القياس والافصاح في آن واحد، لم يعد الإفصاح يقتصر على تقديم المعلومات التي تتمتع بأكبر قدر من الموضوعية والتي تتناسب مع قدرات المستثمر العادي، بل يتسع نطاق الإفصاح ليشمل المعلومات الملائمة، التي تحتاج إلى درجة كبيرة من الدراية والخبرة في فهمها واستخدامها، وهو ما سعت له معايير الابلاغ المالي الدولية، في تطوير الفكر المحاسبي.

وبعد عرضنا للاطار المفاهيمي للقياس والتقييم المحاسبي، ثم عرضنا لبدائل القياس المحاسبي التي نصت عليها معايير الابلاغ المالي الدولية، فنجد أن اغلب الطرق التي تم استحداثها كانت مستندة على طريقة التكلفة التاريخية التي تعتبر من اهم اسس القياس المحاسبي المتعمدة في اعداد القوائم المالية، فبالرغم من الاجماع على أن هاته الطريقة تستند في الإثبات والقياس المحاسبي إلى عمليات حدثت فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية ومسايرتها لفرض الاستمرارية وانسجامها مع مبدأ تحقق الايراد ومبدأ الحيطة والحذر، إلا أنه ما يعاب عليها عدم مسايرتها لتغير الحاصل في القوة الشرائية للنقد خلال فترات التضخم والانكماش الاقتصادي مما يجعل المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية المعدة وفق مبدئ التكلفة التاريخية تفقد العديد من خصوصيتها كقابلية المقارنة والملائمة، ورغم اصدار معايير البلاغ المالي الدولية أسس قياس بديلة كالقيمة الحالية والعادلة، إلا أنها لم تسلم هي الاخرى من انتقادات مختلف المستعملين لها خاصة فيما تعلق بتلك الاخطاء الناجمة عن عدم توحيد وحدة القياس المستخدمة، إلا أنه ما يحسب لهذه البدائل هو قدرتها في المحافظة على راس المال بجميع أنواعه.

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل نجد أنه بالرغم من تعدد بدائل القياس وسعيا منها في الحفاظ على رؤوس أموال الملاك او المساهمين لم تقدم هاته الطرق الاسس العلمية والعملية لحساب التغير في القياس المحاسبي الناتج عن التقلبات الاقتصادية، وتبقى الطرق العلمية لحساب القياس المحاسبي هو الاجتهاد الشخصي.

الفصل الثاني:

وصف وتحليل عينة الدراسة

تمهيد

نظرا للأهمية العلمية والعملية التي يحظى بها الجانب الميداني (التطبيقي) لنجاح وإنجاز هذه الدراسة، فقد استهدف الطالب من خلال هذا الفصل اعطاء فكرة توضيحية لاهم الوسائل المستخدمة في جمع البيانات المتعلقة بالجانب الميداني، اضافة إلى الوسائل أو الاساليب الاحصائية المستخدمة في معالجة أداة الدراسة والمتمثلة في استمارة الاستبيان، وذلك بهدف قياس وتحليل الاختبارات الاحصائية لآراء ومقترحات فئات العينة بالإجابة على محاور الاستبيان، وكذلك الخصائص والصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، بغية الوصول إلى نتائج واقعية بأكبر قدر من الموثوقية.

كما تهدف هذه الدراسة التطبيقية إلى اختبار فروض الدراسة، من خلال التعرف على آراء وأوجه عينة الدراسة حول تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال، وهل تعتبر البدائل المتاحة كافية وموضوعية تمكن من شفافية عملية الإفصاح والمحافظة على رأس المال بكافة أشكاله.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة التطبيقية.

المبحث الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة.

المبحث الثالث: اختبار فروض البحث للدراسة التطبيقية.

المبحث الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة التطبيقية

قصد الالمام بمختلف جوانب الموضوع محل الدراسة وخاصة من الجانب التطبيقي أو العملي، فقد تم التطرق في هذا المبحث إلى منهج الدراسة التطبيقية من حيث أهدافها ومجتمع وعينة هذه الدراسة، وأساليب جمع البيانات اللازمة لإجراء هذه الدراسة، وكيفية تصميم قائمة الاستبيان، وأساليب التحليل الإحصائي، حيث اعتمدنا على استمارة الاستبيان بشكل اساسي باعتبارها من أكثر الادوات ملائمة لإجراء مثل هاته الدراسات.

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة التطبيقية وأساليب جمع البيانات

تعدّ طريقة الاستبيان من طرق جمع البيانات التي يضاف إليها مجموعة من الأسئلة من أجل الحصول على بيانات نوعية عادة ما تكون مفتوحة، ولكنها محدودة بما يكفي للحصول على إجابات واضحة ومتسقة، وتعتبر هذه الطريقة نموذجية في بعض، حيث تستخدم في توثيق المفاهيم، والمعتقدات، والميول والاتجاهات، ويمكن تحليل هذا النوع من البيانات عن طريق استخدام مجموعة من التقنيات، وعليه سنتناول في هذا المطلب خصائص عينة الدراسة المطلوبة واساليب جمع البيانات.

أولا: أهداف الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلى ما يلي:

- ✓ التعرف على اتجاهات وآراء عينة الدراسة التطبيقية بشأن موضوع البحث، بهدف تدعيم الدراسة النظرية؛
- ✓ تحديد مدى اتفاق نتائج التحليل الإحصائي مع نتائج الدراسة النظرية، والتعرف على مدى تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي للحفاظ على رأس المؤسسات؛
- ✓ الاختبار الميداني لفروض البحث.

ثانيا: منهجية العمل الميداني

عند اعدادنا لاستمارة الاستبيان حرصنا على ان تكون جميع الاسئلة المطروحة متفقة فيما بينها ومتسقة مع اشكالية الدراسة، ومتلائمة مع الواقع الجزائري الذي اعدت فيه وله، خاصة وان الاستبيان يعتبر قاعدة الدراسة الاحصائية عن طريق سرد الظروف التي تمت فيها صياغة واعداد الاسئلة التي يتضمنها الاستبيان، بعد ذلك تم مراجعة وتحكيم الاستبيان واختباره بشكل نهائي من طرف مجموعة من الاساتذة المختصين.

1-مراحل إعداد الاستبيان

مرت عملية اعداد استمارة الاستبيان بالمراحل التالية:

1-1-بناء الاستمارة

تم عرض استمارة الاستبيان على ورقة عادية (A4) اعدت باللغة العربية واللغة الفرنسية تتضمن ستة وثلاثون (36) سؤالا.

بعد ذلك قمنا باستشارة مجموعة من الاساتذة المختصين في مجالي المحاسبة والاحصاء لتحكيم الاستبيان، بهدف اعطاء صورة واضحة ودقيقة لمحتوى هذا الاستبيان، والتأكد من سلامة صياغة الاسئلة ووضوحها خاصة من حيث:

✓ أن تكون أسئلتها بسيطة ومفهومة ما أمكن بحيث يتحقق الإيجاز مع الاكتمال لتحقيق أهداف القائمة، وتحسين ردود المستقصى منهم؛

✓ التركيز على المعلومات الضرورية المرتبطة بفروض البحث، والتي يمكن الحصول عليها من مفردات عينة الدراسة بطريقة سهلة؛

✓ استخدام مقياس ليكارت (*Likert Scale*) ذي النقاط الخمس، والذي يعطى أوزانا نسبية للإجابة على أسئلة الاستبيان، وذلك لإعطاء أكبر قدر من الحرية لمفردات العينة عند الإجابة عليها على النحو التالي:

جدول رقم 02-01: يوضح درجات مقياس ليكارت

الإجابة	موافق تماماً	موافق	إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماماً
الوزن النسبي	5	4	3	2	1

المصدر: عاشور سمير كامل، سالم سامية أبو الفتوح، " **العرض والتحليل الإحصائي باستخدام SPSS Win–الإحصاء التطبيقي المتقدم** "، دار الجامعة للنشر، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، **2005**، ص: **25**.

ولتحديد طول الخلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) تم حساب المدى (5-1 = 4) ثم تقسيمه على عدد الخلايا (5/4 = 0.8)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، وعليه سيتم تفسير النتائج حسب الجدول التالي:

جدول رقم 02-02: يوضح إجابات الأسئلة ودلالتها

الإجابة	الرمز	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي
غير موافق تماماً	1	من 1 إلى أقل من 1.80	أقل من 36%
غير موافق	2	من 1.80 إلى أقل من 2.60	36% أقل من 52%
محايد	3	من 2.60 إلى أقل من 3.40	52% أقل من 68%
موافق	4	من 3.40 إلى أقل من 4.20	68% أقل من 84%
موافق تماماً	5	4.2 فأكثر	84% فأكثر

المصدر: عبد الفتاح عز حسن، **مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS**، دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، السعودية، **2008**، ص: **540**.

وقد اشتملت قائمة الاستبيان على جزأين هما:

- **الجزء الأول:** خاص بالبيانات التعريفية الخاصة بالمعلومات الشخصية والوظيفية المتعلقة بأفراد العينة وتشمل المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، عدد سنوات الخبرة، المركز الوظيفي.

- **الجزء الثاني:** خاص بالأسئلة المتعلقة بالمحاور الرئيسية للموضوع وتشمل أربعة محاور وهي متغيرات الدراسة التي هي: البيئة المحاسبية الجزائرية كمتغير مستقل وبدائل القياس المحاسبي وكمتغير تابع. وقد تم تصميم الأسئلة على النحو التالي:

جدول رقم 02-03: أبعاد (محاور) الدراسة التطبيقية

رقم المحور	أبعاد (محاور) الدراسة التطبيقية
$X_1 = 1$	**البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس**
$X_2 = 1$	**بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر**
$X_3 = 1$	**السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي**
Y	**تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر**

المصدر: من إعداد الطالب بناء على محاور الاستبيان

قد تم ترميز أسئلة قائمة الاستبيان وهذا من خلال تعريف متغيرات الدراسة عن طريق إعطاء رمز للأقسام والعبارات الفرعية كما يلي:

A1 : ترمز للمحور الأول العبارة الأولى؛

A2: ترمز للمحور الأول العبارة الثانية؛

A10: ترمز للمحور الثاني العبارة الأولى ... الخ.

وفي ضوء المحاور الرئيسية السابقة لقد تم صياغة تسعة أسئلة بقائمة الاستبيان بهدف اختبار فروض البحث وذلك على النحو التالي:

1- مدى ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس، ويشتمل هذا الجزء على عناصر السؤال الأول من العنصر رقم (A1) إلى العنصر رقم (A9).

2- مدى قابلية تطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر، ويشتمل هذا الجزء على عناصر السؤال الثاني من العنصر رقم (A10) إلى العنصر رقم (A18).

3- السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي، ويشتمل هذا الجزء على عناصر السؤال الثالث من العنصر رقم (A19) إلى العنصر رقم (A27).

4- تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر، ويشتمل هذا الجزء على عناصر السؤال الرابع من العنصر رقم (A28) إلى العنصر رقم (A36).

1-2-توزيع واسترجاع الاستمارة

فقد قام الباحث بتوزيع واسترجاع استمارة الاستبيان بالاعتماد على عدة أساليب منها أسلوب المقابلات الشخصية، وأسلوب المكالمات التليفونية، والاتصال الإلكتروني ... الخ، مستغلا مختلف ادوات الاتصال بالأساتذة المكلفين بالتدريس في مجال المحاسبة والتدقيق والمالية، اضافة الى علاقات مع ممارسي المهنة سواء الخواص او في المؤسسات العمومية.

وقد استخدمنا أسلوب قوائم الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للدراسة التطبيقية[1] لأنه يحقق المزايا التالية:

✓ **السرية:** حيث أن قائمة الاستبيان تشتمل على اسم المستقصي منه (اختياري)، كما أن نتائج البحث تظهر على المستوى التجميعي وليس على المستوى الفردي مما يؤكد سرية البيانات؛

✓ **الوقت والتكلفة المناسبة:** حيث يمكن الحصول على عينة كبيرة عن طريق توزيع قائمة الاستبيان على عدد كبير في وقت مناسب وبتكلفة معقولة؛

✓ **الوضوح:** حيث أن قائمة الاستبيان تتضمن أسئلة والإجابة عليها عبارة عن اختيارات محددة مما يسهل الإجابة على هذه الأسئلة.

2-مجتمع الدراسة التطبيقية

يتمثل مجتمع الدراسة التطبيقية في أن يكون الشخص المستجوب حاصل على شهادة جامعية في المحاسبة او المالية، حيث تكون مجتمع الدراسة من الأساتذة المختصين في المحاسبة والمالية من جميع انحاء الوطن، بالإضافة إلى ممارسي مهنة المحاسبة من محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين في مؤسسات خاصة أو عمومية اقتصادية.

2-1-إطار مجتمع الدراسة

قسم إطار مجتمع إلى ثلاث فئات حسب توجه الدراسة

✓ **الفئة الاولى:** أساتذة جامعيين ذوي اختصاص المحاسبة والتدقيق والمالية؛

[1]- ملحق رقم (2): الاستبانة.

✓ **الفئة الثانية:** ممارسي مهنة المحاسبة –محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب–؛

✓ **الفئة الثالثة:** المحاسبين في المؤسسات الخاصة او العمومية الاقتصادية.

2-2-حدود الدراسة

✓ **الحدود المكانية:** تهتم الدراسة بتأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي؛

✓ **الحدود الزمانية:** امتدت من شهر أكتوبر 2019 إلى فيفري 2020 حيث تم فيها توزيع الاستمارات واستلامها؛

✓ **الحدود الموضوعية:** اهتمت الدراسة بموضوع تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على راس المال.

2-عينة الدراسة التطبيقية

نظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة التطبيقية، فقد تم أخذ عينة استطلاعية (عشوائية) من مجتمع الدراسة حجمها (200) ممن سبق ذكرهم، ولقد تم توزيع 200 الاستبانة على جميع افراد العينة، واسترداد 137 استبانة صالحة وخاضعة للدراسة بعد استبعاد الاستبيانات الملغاة نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة منها، ولقد تم الاهتمام باختيار شريحة الافراد لفئات عينة الدراسة بعناية فائقة.

ثالثا: أساليب التحليل الإحصائي في الدراسة التطبيقية

بعد ترميز وتفريغ بيانات الاستمارات الصالحة للتحليل وإدخالها للحاسب الآلي، تم استخدام الإصدار الخامس والعشرون من البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS) في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية، وقد استخدمنا الأساليب الإحصائية والاختبارات اللامعلمية التالية[2]:

– الإحصاءات الوصفية

وتهدف هذه الإحصاءات إلى وصف الاتجاهات العامة للآراء العينة، بهدف تسهيل المقارنة بين آراء عينة الدراسة، ومن أهم الإحصاءات الوصفية التي تم استخدامها في الدراسة التطبيقية أسلوب التكرارات وأسلوب النسب المئوية والتي استخدمت بهدف معرفة عدد ونسب الفئات المختلفة من درجات الموافقة وعدم

---

[2]- أنظر :

– سيكاران أوما، "**طرق البحث في الإدارة – مدخل لبناء المهارات البحثية**"، ترجمة إسماعيل على بسيوني، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص:294.

– رزق الله عايدة نخلة، " **دليل الباحثين في التحليل الإحصائي – الإختيار والتفسير**"، البيان للطباعة، القاهرة، 2002، ص: 186.

– العتوم شفيق، " **طرق الإحصاء: تطبيقات إقتصادية وإدارية بإستخدام SPSS**"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص: 36.

– عاشور سمير كامل، سالم سامية أبو الفتوح، مرجع سابق، ص: 27.

الموافقة، والمتوسطات والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف لقياس درجة التشتت النسبي لقيم الإجابات عن وسطها الحسابي، والقيمة المعنوية للعنصر.

- **معامل ألفا كرونباخ**

يستخدم هذا المعامل لاختبار مدى ثبات ومصداقية إجابات مفردات عينة الدراسة التطبيقية على أسئلة قائمة الاستبيان، حيث يركز هذا المعامل على اختبار الصدق للمحتوى أو المضمون، وكذلك الثبات الخاص بالاتساق الداخلي (معامل الارتباط بين إجابات أسئلة القائمة)، ويتراوح معامل الثبات بين الصفر والواحد الصحيح **[0 - 1]**، ويكون هذا المقياس ذو مصداقية ويمكن الاعتماد عليه إذا كانت القيمة المحسوبة تساوى **(60%)** فأكثر، حيث يدل ذلك على أن قائمة الاستبيان تتمتع بثبات داخلي، أما معامل الصدق فيتم حسابه على أساس الجذر التربيعي لمعامل الثبات، ويطلق عليه الصدق الذاتي[3].

- **معامل الارتباط بيرسون**

يعتبر معامل ارتباط بيرسون من أكثر معاملات الارتباط شيوعا واستعمالا عندما يكون كلا المتغيرين متغير كميا متصلا، ويوضح معامل الارتباط لبيرسون العلاقات الارتباطين بين المتغيرات المستقلة والتابعة في الدراسة وكذلك درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض.

- **اختبار كولمنجروف سمرنوف** (K-S)

يستخدم اختبار "One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test" للتأكد من اعتيادية البيانات، بمعنى الوقوف على ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك عندما يكون المتغيرين أحدهما (اسمي) والاخر (رتبي)، او كلا المتغيرين (اسمي) ويشترط ان تكون البيانات مأخوذة من متغيرات عشوائية مستقلة[4].

- **الانحدار المتعدد**

وهو أسلوب مفيد لمعرفة درجة تأثير المتغيرات المستقلة في التابعة أي معرفة المتغيرات الأكثر تأثيرا وأهمية، ويهدف إلى عرض القيمة المتوقعة التابعة Y بدلاله المتغيرات المستقلة X.

- **مصفوفة معامل الارتباط**

وذلك للتعرف على درجة الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة وكذلك درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض.

---

[3]- Mohsen tavakol, Reg dennik, **Making sense of cronbach's alpha**, international journal of medical education, VOL 07, N° 06, 2011, P: 54.

[4]- سوسن شاكر مجيد، **أسس بناء الاختبارات والمقاييس النفسية والتربوية**، ط 1، مركز ديبونو لتعليم التفكير، عمان، الاردن، 2013،ص: 93.

- **اختبار شيفيه البعدي**

لإيجاد الفروق بين المتوسطات والتعرف على اتجاه تلك الفروق ودلالتها.

ومن المعروف إحصائيا أن الطرق المعلمية تستلزم توفر بعض الشروط، وتعتمد دالة الانحدار البسيط وخاصة المتعدد على فرضيات أساسية يجب اختبارها عند التطبيق العملي، وأهم تلك الفرضيات:

- ✓ الخطية *Linearity* ؛
- ✓ استقلالية الأخطاء *Independent Of Residuals*؛
- ✓ اعتدالية توزيع الأخطاء *Normality Of Residuals*؛
- ✓ تجانس الخطأ أو تساوى التباين *Homoscedasticity*.

– نموذج الانحدار المتعدد

يستخدم نموذج الانحدار المتعدد لتقدير معاملات المعادلة الخطية المتضمنة المتغير أو المتغيرات المستقلة التي تقدم أفضل تنبؤ بقيمة المتغير أو المتغيرات التابعة.

وتأخذ معادلة الانحدار المتعدد النموذج التالي:

المتغير التابع = المعامل الثابت $+B_1$ (متغير مستقل **1**) + B_2 (متغير مستقل **2**) + ...+ B_n (متغير مستقل n)

ويعتمد اختبار نموذج الانحدار على الاختبارات الإحصائية التالية:

1– حساب معامل التحديد (R^2) والذي يوضح نسبة التغيرات في المتغير التابع والتي يمكن تفسيرها عن طريق المتغيرات المستقلة؛

2– اختبار (F) ويساعد في اختبار معنوية النموذج ككل والذي يتم التوصل إليه بتحليل الانحدار الخطي المتعدد؛

3– اختبار (T) وهو اختبار معنوية معاملات المتغيرات المستقلة كل على حدة لمعرفة مدى معنوياتها وأهميتها في النموذج وذلك عند مستوى ثقة معين لكل من (T, F).

ويرجع اختيارنا لهذا النموذج في عمليات التحليل الإحصائي إلى الأسباب التالية:

1– يساعد في جمع وتحليل جميع متغيرات الدراسة في آن واحد؛

2– يساعد في ترتيب المتغيرات المستقلة ذات التأثير المعنوي على المتغير التابع، حيث يتم إجراء التحليل باستخدام هذا النموذج عن طريق إدخال المتغيرات المستقلة إلى معادلة الانحدار على خطوات Stepwise،

وذلك بشرط أن يكون هناك ارتباط دال إحصائياً مع المتغير التابع، حيث يدخل المتغير المستقل ذو الارتباط الأقوى مع المتغير التابع، ثم تفحص باقي المتغيرات المستقلة ويدخل المتغير ذو الارتباط الجزئي الأعلى الدال إحصائياً مع المتغير التابع، بعد استبعاد أثر المتغيرات التي دخلت في المعادلة وهكذا حتى يتم انتهاء العملية.

المطلب الثاني: نتائج التحليل الإحصائي للعينة الإحصائية

لقد تم التطرق في هذا المطلب إلى نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية من خلال النقاط الرئيسية التالية:

أولا: نتائج إرسال واستلام قوائم الاستبيان

جدول رقم 02-04: طرق توزيع استمارة الاستبيان

عدد الاستمارات/طريقة تسليم الاستبيان	التسليم المباشر	التسليم الالكتروني	المجموع
الموزعة	112	88	200
المسترجعة	103	72	175
الملغاة	21	17	38
الخاضعة للدراسة	82	55	137

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد استمارات الاستبيان

يتضح من خلال الجدول رقم 02-04 أن:

- ✓ نسبة الاستبيانات التي سيتم اخضاعها للدراسة تمثل ما يقارب 5.68% من مجموع الاستبيانات الموزعة، منها ما يقارب 40.15% تم تسليمها الكترونيا، أما 59.85% الباقية فقد تم تسليمها واسترجاعها مباشرة من المستقصين؛
- ✓ نسبة استرجاع الاستبيانات التي تم تسليمها بشكل مباشر للمستقصين بلغت 91.96%، اما نسبة الاسترجاع باستخدام الأسلوب الالكتروني فقد بلغت 81.81%؛
- ✓ بلغت جودة البيانات المسترجعة عن طريق الأسلوب الالكتروني اقل من تلك التي تم استرجاعها يدويا، فقد بلغت نسبة الاستمارات الالكترونية الملغاة 23% من مجموع الاستمارات المسترجعة الكترونيا، في حين انها لم تتجاوز 20% من جانب الاسترجاع العادي.

ثانيا: نتائج توزيع العينة على فئات الدراسة بحسب الوظيفة

1-نتائج التحصيل العلمي لأفراد عينة الدراسة

جدول رقم 02-05: يبين مستوى التحصيل العلمي لأفراد عينة الدراسة

التحصيل العلمي	ليسانس		ماستر		دراسات عليا		أخرى		المجموع	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العد	النسبة	العدد	النسبة
أساتذة جامعيين ذوي الاختصاص	-	-	-	-	89	64.96	-	-	**89**	**64.96**
محاسب معتمد	07	5.11	05	3.65	-	-	-	-	**12**	**8.76**
محافظ حسابات	11	8.03	03	2.19	07	5.11	-	-	**21**	**15.33**
خبير محاسب	01	0.73	-	-	02	1.46	-	-	**03**	**2.19**
محاسب في مؤسسة خاصة أو عمومية	05	3.65	02	1.46	-	-	05	3.65	**12**	**8.76**
المجموع	**24**	**17.52**	**10**	**7.30**	**98**	**71.53**	**05**	**3.65**	**137**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-05 أن:

أغلب افراد العينة هم الاساتذة الجامعيين ذوي الاختصاص حيث بلغت 64.96% من اجمالي عينة الدراسة البالغ عددها 137 مستجوب، بينما بلغت الممارسون لمهنة المحاسبة الخواص (محاسب معتمد-محافظ حسابات-خبير محاسب) 26.28%، في حين بلغت نسبة المحاسبين في المؤسسات 8.76%، بينما كان عدد افراد العينة من حاملي الشهادات العليا (ماجستير-دكتوراه) نسبة 71.53% من اجمالي عينة الدراسة 137، ثم يليها حاملي شهادة ليسانس في الاختصاص بنسبة 17.52%، وبلغت نسبة حاملي شهادة الماستر 7.30%، في حين كانت للشهادات الأخرى (شهادة تقنية في التخصص) بنسبة 3.65%، كما توضح هذه النسب مدى اهتمام جميع مفردات العينة بموضوع البحث في مجال المحاسبة والتدقيق.

2-نتائج توزيع العينة على فئات الدراسة حسب الخبرة المهنية

جدول رقم 02-06: يبين الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة بحسب الوظيفة

سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات		[6 - 10]		]11 - 15[		15 سنة فأكثر		المجموع	
الوظيفة الحالية	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العد	النسبة	العدد	النسبة
أساتذة جامعيين ذوي الاختصاص	-	-	11	8.03	26	18.98	52	37.95	**89**	**64.96**
محاسب معتمد	-	-	02	1.46	03	2.19	07	5.11	**12**	**8.76**
محافظ حسابات	-	-	03	2.19	07	5.11	11	8.03	**21**	**15.33**

خبير محاسب	-	-	-	-	02	1.46	01	0.73	**03**	**2.19**
محاسب في مؤسسة خاصة أو عمومية	02	1.46	02	1.46	03	2.19	05	3.65	**12**	**8.76**
المجموع	**02**	**1.46**	**18**	**13.14**	**41**	**29.93**	**76**	**55.47**	**137**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-06 أن:

أن نسب توزيع عينة الدراسة على فئات الدراسة بين وظيفة وسنوات الخبرة تتراوح بين [37.95%-73.0%]، كما أن غالبية عينة الدراسة يعملون كأساتذة جامعيين بسنبة تقدر بـــ 64.96**%** وذو خبرة مهنية حيث تتراوح ما بين [15 سنة فأكثر[، وتليها مهنة محافظي الحسابات بنسبة 15.33**%** وخبرة تتراوح ما بين [15 سنة فأكثر[، وهكذا بقية المهن الأخرى من محاسب معتمد وخبير محاسب ومحاسبين في مؤسسات خاصة وعمومية، كما تبين أن اغلب افراد عينة الدراسة يبلغون خبرة تتراوح ما بين [15 سنة فأكثر[وبنسبة 55.47**%** من اجمالي عينة الدراسة، ثم من يملكون خبرة تتراوح ما بين [10 - 15[وبنسبة 29.93**%** من اجمالي عينة الدراسة وهكذا بالنسبة لبقية الخبرات الباقية.

3-نتائج توزيع العينة على فئات الدراسة حسب التخصص العلمي

جدول رقم 02-07: يبين الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة بحسب التخصص العلمي

سنوات الخبرة	مالية ومحاسبة		تدقيق		اقتصاد		اخرى		المجموع	
الوظيفة الحالية	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العد	النسبة	العدد	النسبة
أساتذة جامعيين ذوي اختصاص	56	40.87	33	24.09	-	-	-	-	**89**	**64.96**
محاسب معتمد	07	5.11	03	2.19	02	1.46	-	-	**12**	**8.76**
محافظ حسابات	15	10.95	05	3.65	-	-	01	0.73	**21**	**15.33**
خبير محاسب	03	2.19	-	-	-	-	-	-	**03**	**2.19**
محاسب في مؤسسة خاصة أو عمومية	06	4.38	03	2.19	01	0.73	02	1.46	**12**	**8.76**
المجموع	**87**	**63.50**	**44**	**32.12**	**03**	**2.19**	**03**	**2.19**	**137**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-07 أن:

أن نسب توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي حيث بلغت أعلى نسبة لدى الاساتذة الجامعيين ذوي اختصاص محاسبة ومالية بنسبة 40.87% من ثم يليها تخصص التدقيق بنسبة 24.09%، كما أن معظم محافظي الحسابات من عينة الدراسة هم ذوي اختصاص مالية ومحاسبة بنسبة 10.95% من اجمالي عينة الدراسة وهكذا تواليا بالنسبة للمهن مع التخصص الجامعي لفئة الدراسة، أما بالنسبة لإجمالي التخصص

فقد بلغت اعلى نسبة لتخصص مالية ومحاسبة بنسبة 63.50% ثم يليها تخصص التدقيق بسنة 32.12% وهكذا بالنسبة لبقية التخصصات، حيث يدل بلوغ اعلى نسب لدى تخصصي مالية ومحاسبة وتخصص تدقيق أن اغلبية عينة الدراسة من ذوي الاختصاص وهو ما يزيد من مستوى دقة الإجابات على أسئلة الاستبيان.

ثالثا: نتائج اختبار صدق المحتوى لأسئلة قائمة الاستبيان

1-الاختبار الاحصائي لصلاحية الاستبيان

حتى نتأكد من مدى صلاحية البيانات المجمعة والحكم عليها ميدانيا من خلال العينة الخاضعة للفحص لأجراء الدراسة، تم اخضاع هذه البيانات للاختبارات الإحصائية، وذلك من جانبي الصدق والثبات، حيث كانت نتائج هذه الاختبارات تتمثل فيما يلي:

1-1-اختبار الصدق

تم اختبار صدق محاور الدراسة من خلال اختبار صدق المحتوى، واختبار صدق التكوين الفرضي

1-1-1-صدق المحتوى

يقصد به مدى ملاءمة المحتوى في تمثيله للمجال الذي تجرى الاستدلالات حوله، فهو يمثل الدرجة التي يمكن فيها اعتبار إجابات المفحوص على المفردات الاختبار عينة ممثلة لإجابات تجمع حقيقي أو افتراضي للمواقف، والتي تمثل معا المجال الذي يهتم به الشخص الذي يفسر درجات الاختبار.[5] حيث أخذت هذه الأسئلة شكل "ليكارت" وتم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس مدى توفر الثبات الداخلي للاستبيان كطريقة ثانية لقياس الثبات بعد عرض الاستبيان في صورته الأولى على بعض الأساتذة الأكاديميين المخصيين ومن لهم خبرة في مجال المحاسبة بغية الاسترشاد بآرائهم حول الفقرات الواردة في الاستبانة، ويوضح الجدول أدناه نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لجميع محاور قائمة الاستبيان، وكانت نتائج الاختبار وفقا لما يلي:

جدول رقم 02-08: يوضح نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان

رقم المحور	عنـــــوان المحـــور	عدد الفقرات	معامل الثبات Cronbach Alpha	معامل الصدق Validity c
01	البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس	09	0.785	0.886
02	بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر	09	0.765	0.874
03	السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي	09	0.774	0.879
04	تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر	09	0.770	0.877
	كل فقرات الاستبيان	36	0.945	0.972

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

[5]- السيد محمد أبو هشام حسن، **الخصائص السيكومترية لادوات القياس في البحوث النفسية والتربوية**، محاضرات منشورة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2006، ص: 20.

يتضح من خلال الجدول رقم 02-08 أن:

قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ *Cronbach alpha* لردود المستجوبين على جميع أسئلة كل محور ذات قيمة أكبر من الحد الأدنى، حيث تراوحت بين (0.770-0.785) لكل مجال من مجالات الاستبانة، كما كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبانة كانت (0.945) وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع، وهو ما يمكننا من الاعتماد على هاته الإجابات في تحقيق اهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

وحيث أن قيمة معامل الصدق التي تساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات، فإن قيمة هذا المعامل قد تراوحت بين (0.886 – 0.874)، كما أن قيمة معامل الصدق لجميع الفقرات كان (0.972).

وهي معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث، وتشير إلى وجود ارتباط إيجابي بين أسئلة الاستبيان ومعبرة عن إجابات مفردات العينة، الأمر الذي يؤكد إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي في تعميم نتائج البحث والاطمئنان إلى مصداقيتها، وتكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق **(02)** قابلة للتوزيع، وبذلك يكون قد تأكدنا من صدق وثبات الاستبانة محل الدراسة مما يجعلنا على ثقة تامة بصحتها وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

كما أنه يمكن إظهار معامل التمييز لكل فقرة ويستحسن حذف الفقرات ذات معامل تميز موجب منخفض أقل من 0.19 أو الفقرات التي معامل تميزها سالب لكي نحصل على معامل ثبات قوي، ولإيجاد معامل الثبات مرة أخرى بعد حذف الفقرات الذي معامل تميزها منخفض أو سالب نكرر العملية لحساب معامل الثبات، والجدول التالي يوضح معامل الثبات لفقرات كل محور.

جدول رقم 02-09: نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الأول

الفقرات	متوسط المقياس في حالة إزالة العنصر	تباين المقياس في حالة إزالة العنصر	الارتباط الكامل للعنصر المصحح	ألفا كرونباخ في حالة إزالة العنصر
A1	29.8102	23.096	.761	.722
A2	29.8102	23.096	.761	.722
A3	29.8832	28.133	.306	.784
A4	30.4526	26.764	.380	.776
A5	29.8175	23.165	.757	.722
A6	29.8832	27.089	.277	.793
A7	29.8540	26.140	.492	.762
A8	30.1241	25.286	.469	.764
A9	30.0292	27.705	.255	.813

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-09 أن:

قيم معامل الارتباط الكامل للعنصر المصحح لجميع الفقرات موجبة وأكبر من0.19 هذا مما يدل على أن معامل الثبات ألفا كرونباخ قوي لهذا المحور.

جدول رقم 02-10: نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الثاني

الفقرات	متوسط المقياس في حالة إزالة العنصر	تباين المقياس في حالة إزالة العنصر	الارتباط الكامل للعنصر المصحح	ألفا كرونباخ في حالة إزالة العنصر
A10	28.7080	22.532	.750	.696
A11	29.5766	28.643	.276	.800
A12	28.7299	22.581	.743	.697
A13	29.3504	25.523	.437	.745
A14	28.7153	22.529	.754	.695
A15	28.7810	26.922	.227	.778
A16	28.7518	25.232	.517	.734
A17	29.0219	24.992	.428	.746
A18	29.2117	26.492	.256	.774

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-10 أن:

قيم معامل الارتباط الكامل للعنصر المصحح لجميع الفقرات موجبة وأكبر من0.19 هذا مما يدل على أن معامل الثبات ألفا كرونباخ قوي لهذا المحور.

جدول رقم 02-11: نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الثالث

الفقرات	متوسط المقياس في حالة إزالة العنصر	تباين المقياس في حالة إزالة العنصر	الارتباط الكامل للعنصر المصحح	ألفا كرونباخ في حالة إزالة العنصر
A19	29.5693	27.703	.294	.772
A20	29.4964	23.899	.611	.729
A21	29.8102	23.096	.648	.722
A22	30.1387	26.179	.387	.762
A23	29.5036	23.958	.608	.730
A24	29.5693	26.865	.250	.784
A25	29.5401	25.074	.558	.739

A26	29.8102	23.096	.648	.722
A27	29.7153	26.852	.203	.796

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-11 أن:

قيم معامل الارتباط الكامل للعنصر المصحح لجميع الفقرات موجبة وأكبر من0.19 هذا مما يدل على أن معامل الثبات ألفا كرونباخ قوي لهذا المحور.

جدول رقم 02-12: نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الرابع

الفقرات	متوسط المقياس في حالة إزالة العنصر	تباين المقياس في حالة إزالة العنصر	الارتباط الكامل للعنصر المصحح	ألفا كرونباخ في حالة إزالة العنصر
A28	28.8029	26.983	.191	.779
A29	29.9270	26.921	.770	.808
A30	29.0584	20.850	.765	.698
A31	29.7007	23.888	.433	.751
A32	29.0657	20.900	.763	.699
A33	29.05484	20.850	.765	.698
A34	29.1022	23.695	.502	.742
A35	29.3723	23.382	.423	.753
A36	29.5620	24.557	.277	.778

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-12 أن:

قيم معامل الارتباط الكامل للعنصر المصحح لجميع الفقرات موجبة وأكبر من0.19 هذا مما يدل على أن معامل الثبات ألفا كرونباخ قوي لهذا المحور.

2-نتائج اختبار الاتساق الداخلي (صدق التكوين الفرضي)

يعبر صدق التكوين الفرضي عن الدرجة التي يقيس بها اختبار التكوين الفرضي، أو الخاصية التي أعد لقياسها.[6] وقد تم اختبار صدق التكوين الفرضي لفقرات وكل محور من الاستبيان باستخدام معامل بيرسون للارتباط،[7] فإذا كان معامل الارتباط معنويا وكبيرا، يمكننا القول أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الصدق البنائي والثبات، الذي يشير بدوره أن الأداة تتمتع بقوة صدق التكوين الفرضي في حالة وجود علاقة ارتباط دالة احصائيا بين كل فقرة من فقرات المحور واجمالي المحور ذاته.

[6] – السيد محمد أبو هشام حسن، مرجع سابق، ص: 23.

[7] – يفضل استخدام معامل الارتباط لبيرسون عند المتغيرات النوعية (كيفية).

2-1-نتائج اختبار الاتساق الداخلي للمحور الأول

يبين الجدول التالي نتائج اختبار الارتباط لبيرسون لفقرات المحور الأول واجمالي المحور ذاته، والذي يعنى البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس.

جدول رقم 02-13: نتائج اختبار معامل الارتباط لفقرات المحور الأول

فقرات المحور الأول	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	المحور 1
معامل ارتباط بيرسون	,832**	,832**	,438**	,524**	,828**	,456**	,610**	,612**	,387**	1
مستوى المعنوية	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
حجم العينة N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137

** **عند مستوى دلالة 5%.**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-13 أن:

معاملات الارتباط قوية بين فقرات المحور الاول واجمالي المحور ذاته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية **α= 0.05**، وبما ان هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.00) اقل من (0.05) المعمول بها في الدراسة بين كل فقرة من فقرات المحور الاول واجمالي المحور المذكور، فإنه بذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

2-2-نتائج اختبار الاتساق الداخلي للمحور الثاني

يبين الجدول التالي نتائج اختبار الارتباط لبيرسون لفقرات المحور الثاني واجمالي المحور ذاته، والذي يعنى ببدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر.

جدول رقم 02-14: نتائج اختبار معامل الارتباط لفقرات المحور الثاني

فقرات المحور الثاني	A10	A11	A12	A13	A14	A15	A16	A17	A18	المحور 2
معامل ارتباط بيرسون	,824**	,275**	,819**	,574**	,827**	,413**	,632**	,581**	,443**	1
مستوى المعنوية	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
حجم العينة N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137

** **عند مستوى دلالة 5%.**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-14 أن:

معاملات الارتباط قوية بين فقرات المحور الثاني واجمالي المحور ذاته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية **α= 0.05**، وبما ان هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.00) اقل من (0.05) المعمول بها في الدراسة بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني واجمالي المحور المذكور، فإنه بذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

2-3-نتائج اختبار الاتساق الداخلي للمحور الثالث

يبين الجدول التالي نتائج اختبار الارتباط لبيرسون لفقرات المحور الثالث واجمالي المحور ذاته، والذي يعنى بدراسة السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي.

جدول رقم 02-15: نتائج اختبار معامل الارتباط لفقرات المحور الثالث

فقرات المحور الثالث	A19	A20	A21	A22	A23	A24	A25	A26	A27	المحور 3
معامل ارتباط بيرسون	,429**	,719**	,753**	,531**	,716**	,433**	,666**	,753**	,412**	1
مستوى المعنوية	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
حجم العينة N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137

** **عند مستوى دلالة 5%.**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-15 أن:

معاملات الارتباط قوية بين فقرات المحور الثاني واجمالي المحور ذاته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية **α= 0.05**، وبما ان هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.00) اقل من (0.05) المعمول بها في الدراسة بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث واجمالي المحور المذكور، فإنه بذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

2-4-نتائج اختبار الاتساق الداخلي للمحور الرابع

يبين الجدول التالي نتائج اختبار الارتباط لبيرسون لفقرات المحور الرابع واجمالي المحور ذاته، والذي يعنى بدراسة تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر.

جدول رقم 02-16: نتائج اختبار معامل الارتباط لفقرات المحور الرابع

فقرات المحور الرابع	A28	A29	A30	A31	A32	A33	A34	A35	A36	المحور 4
معامل ارتباط بيرسون	,321**	,275**	,837**	,575**	,836**	,837**	,623**	,581**	,467**	1
مستوى المعنوية	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
حجم العينة N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137

** **عند مستوى دلالة 5%.**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-16 أن:

معاملات الارتباط قوية بين فقرات المحور الثاني واجمالي المحور ذاته، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية **α= 0.05**، وبما ان هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.00) اقل من (0.05) المعمول بها في الدراسة بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع واجمالي المحور المذكور، فإنه بذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

3-نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان باستخدام التجزئة النصفية

- **الصدق Validity**: هو قياس المقياس فعلا لما وضع من أجله، ويشير إلى الدرجة التي يمكن فيها للمقياس أن يقدم معلومات ذات صلة بالقرار الذي سيبنى عليه[8].

- **الثبات Reliability**: هو مدى استقرار الدرجة التي يحصل عليها الفرد في مقياس يقيس لديه سمة معينة، حيث أنه إذا ما تم تطبيق المقياس على الشخص أكثر من مرة، فإنه يسجل نفس النتائج في كل مرة[9].

- **الثبات الداخلي**: هو مدى اتصاف عبارات القياس بالتناسق الداخلي، وتوجد عدة مقاييس لاختبار الثبات الداخلي لأداة الدراسة منها معامل الفا كرونباخ، اختبار كيودور ريتشاردسون، والتجزئة النصفية.

وهناك عدة طرق لتجزئة الاختبار فقد يستخدم النصف الأول من الاختبار في المقابل النصف الثاني، أو قد تستخدم الأسئلة ذات الأرقام الفردية في مقابل الأسئلة ذات الأرقام الزوجية، وهذا يعني أنه بعد الانتهاء من تقسيم الاختبار مرة واحدة على مجموعة واحدة يمكن أن نحصل على مجموعتين من الدرجات أي درجتين لكل فرد، ويتم بعد ذلك حساب معامل الارتباط بين المجموعتين باستخدام معامل بيرسون او سبيرمان حسب نوعية البيانات[10].

وتعتمد هذه الطريقة على تجزئة الاختبار المطلوب بتعيين معامل ثباته إلى نصفين متكافئين وذلك بعد تطبيقه على مجموعة واحدة، وفى هذه الطريقة يطبق الاختبار مرة واحدة فقط ثم تقسم درجات العينة إلى نصفين متكافئين تماماً من حيث العدد ومستوى السهولة والصعوبة، ولكي يتحقق ذلك فأنه ينبغي أن يقسم الاختبار بحيث يحتوي نصفه الأول على الفقرات ذات الترتيب الفردي، والقسم الثاني الفقرات ذات الترتيب الزوجي.

وهذا يعنى أن الاختبار يعطى بكامله في جلسة واحدة وفى حدود زمنية واحدة، إلا أنه بعد التطبيق تشتق درجتان منفصلتان واحدة من تصحيح الفقرات ذات الأرقام الفردية والأخرى من تصحيح الفقرات ذات الأرقام الزوجية ومعامل الارتباط بين الدرجتين يعطينا مقياسا للدقة التي يقيسها الاختبار، ويجب علينا ملاحظة أن الارتباط المحسوب هو بين نصفي طول الاختبار، وهذه القيمة لا تنطبق مباشرة على الاختبار بكامل، وعليه يتعين علينا تعديل هذا المعامل الناتج أو تصحيحه حتى نحصل على معامل ثبات الاختبار ككل.

وتتميز هذه الطريقة بتشابه ظروف التطبيق للأسئلة الفردية والزوجية وعدم التأثر بالممارسة والتدريب وتوفير الوقت والجهد، ويمكن تلخيص أهم معادلات طريقة التجزئة النصفية فيما يلي:

---

[8]- سوسن شاكر مجيد، **أسس بناء الاختبارات والمقاييس النفسية والتربوية**، مرجع سابق، ص: 94.

[9]- نفس المرجع، ص: 120.

[10]- سعد عبد الرحمان، **القياس النفسي النظرية والتطبيق**، ط 5، هبة النيل العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008، ص ص: 181-183.

- ✓ معادلة سبيرمان وبراون Spearman-Brown؛
- ✓ معادلة رولونٌ Rulon؛
- ✓ معادلة جثمان Guttmagan.

– **معادلة سيبرمان وبراون:** وفيها يتم التعويض بمعامل الارتباط بين نصفي الاختبار لنحصل على معامل ثبات الاختبار ككل، وهي شائعة الاستخدام وبخاصة في اختبارات التحصيل والقدرات تحت ظروف محددة.

– **معادلة رولون:** وتعتمد على حساب تباين درجات الاختبار ككل، ثم حساب تباين الفروق بين درجات الأفراد في النصف الأول ودرجاتهم في النصف الثاني ثم تطبيق المعادلة نحصل على معامل ثبات الاختبار ككل.

– **معادلة جتمان:** وفي هذه المعادلة يتم حساب تباين درجات النصف الأول وتباين درجات النصف الثاني وتباين درجات الاختبار ككل، أي أنها تضع في الاعتبار احتمال اختلاف تباين درجات النصف الأول للاختبار عن تباين درجات النصف الثاني " وهذا لا يتحقق في المعادلتين السابقتين"، والجدول أدناه يوضح نتائج اختبار معاملي الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصية لجميع أسئلة قائمة الاستبيان:

جدول رقم 02-17: نتائج اختبار معاملي الثبات باستخدام طريقة التجزئة النصفية لأسئلة قائمة الاستبيان

رقم المحور	الأبعاد والمحاور	عدد الفقرات	معامل الثبات بطريقة التجزئة النصفية	بعد التصحيح بمعادلة سيبرمان برون
01	**البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس**	09	.740	.843
02	**بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر**	09	.745	.854
03	**السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي**	09	.757	.857
04	**تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر**	09	.759	.862
	كل فقرات الاستبيان	36	.910	.949

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-16 أن:

قيم معاملات الثبات (باستخدام طريقة التجزئة النصفية) كانت مرتفعة لكل مجال وتتراوح بين (0.740-0.759) لكل مجال من مجالات الاستبانة، كما كانت قيمة معامل سيبرمان برون بعد التصحيح يتراوح بين (0.843-0.862) وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع.

وهي معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث، وتشير إلى وجود ارتباط إيجابي بين أسئلة الاستبيان والمعبرة عن إجابات مفردات العينة، الأمر الذي يؤكد إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي في تعميم نتائج البحث والاطمئنان إلى مصداقيتها، وتكون الاستبانة في صورتها النهائية قابلة للتوزيع كما هي موضحة في قائمة الملاحق، وبذلك نكون قد تأكدنا من ثبات اختبار الاستبانة محل الدراسة مما يجعلنا على ثقة تامة بصحتها وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المبحث الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة

يتناول هذا المبحث عرضا وتحليلا للبيانات التي تضمنها الاستبيان، حيث تم إعداد جدول توزيع تكراري لمتغيرات الدراسة والمستخدم لأغراض التحليل الإحصائي الوصفي، للحصول على الأوساط الحسابية المرجحة **(Xw)** والانحرافات المعيارية **(Si)** والأوزان المئوية لنسب الاتفاق المحققة عن جميع الفقرات ومعامل الاختلاف ومستوى المعنوية أيضا لكل فقرة من محاور الدراسة، وفيما يلي سوف نقوم بعرض وتحليل لكل متغير من متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل اتجاهات الأفراد نحو عناصر محاور الدراسة

يتناول هذا المطلب تحليل اتجاه افراد عينة الدراسة، من خلال حساب الأوساط الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان، واجمالي المحور ذاته، بهدف معرفة آراء افراد عينة الدراسة تجاه فقرات ومحاور الدراسة كما يلي:

أولا: تحليل المحور الأول المتعلق بالبيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات المحور الاول وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف في الجدول التالي:

جدول رقم 02-18: نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الاول

السؤال	المقياس	التكرارات والنسب المئوية 1	2	3	4	5	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	ترتيب	معامل الاختلاف CV	قيمة T	مستوى المعنوية	درجة الموافقة
A1	العدد	-	15	33	40	19	3.8978	1.01666	77.956	01	26.082	44.875	0.000	موافق
	النسبة	-	10.9	24.1	29.2	35.8								
A2	العدد	-	15	33	40	19	3.8978	1.01666	77.956	01	26.082	44.875	0.000	موافق
	النسبة	-	10.9	24.1	29.2	35.8								
A3	العدد	-	7	41	58	31	3.8248	.83927	76.496	05	21.942	53.342	0.000	موافق
	النسبة	-	5.1	29.9	42.3	22.6								
A4	العدد	-	29	37	58	8	3.2555	.97791	65.110	07	30.038	38.965	0.000	محايد
	النسبة	-	21.2	27	42.3	5.8								
A5	العدد	-	15	33	41	58	3.8905	1.01227	77.810	02	26.019	44.985	0.000	موافق
	النسبة	-	10.9	24.1	29.9	35								
A6	العدد	2	21	24	42	48	3.8248	1.11736	76.496	05	29.213	40.066	0.000	موافق
	النسبة	1.5	15.3	17.5	30.7	35								
A7	العدد	-	7	47	42	41	3.8540	.91185	77.080	06	23.659	49.471	0.000	موافق
	النسبة	-	5.1	34.3	30.7	29.9								
A8	العدد	8	12	36	54	27	3.5839	1.08222	71.678	03	30.196	38.762	0.000	موافق
	النسبة	5.8	8.8	26.3	39.4	19.7								
A9	العدد	9	19	23	42	44	3.6788	1.24224	73.576	04	33.767	34.663	0.000	موافق
	النسبة	6.6	13.9	16.8	30.7	32.1								
	المحور الأول						**3.7453**	**.62421**	**74.906**		**16.666**	**70.229**	**0.000**	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم 02-18 يمكننا استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي **3.8978** وبوزن نسبي **77.956%** ومعامل اختلاف **26.083%** وبهذا تحتل الرتبة الأولى، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=05.0** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي **3.8978** وبوزن نسبي **77.956%** ومعامل اختلاف **26.083%** وبهذا يحتل الترتيب الأول مع الفقرة السابقة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **000.0** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي **3.8248** وبوزن نسبي **76.496%** ومعامل اختلاف **21.943%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الخامسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي **3.2555** وبوزن نسبي **65.110%** ومعامل اختلاف **30.039%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لم يزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي **3.8905** وبوزن نسبي **77.810%** ومعامل اختلاف **26.019%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثانية، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي **3.8248** وبوزن نسبي **76.496%** ومعامل اختلاف **29.214%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الخامسة مع الفقرة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig)تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة يساوي **3.8540** وبوزن نسبي **77.080%** ومعامل اختلاف **660.23%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السادسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة تجاه هاته الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة يساوي **3.5839** وبوزن نسبي **71.678%** ومعامل اختلاف **30.197%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة يساوي **3.6788** وبوزن نسبي **73.576%** ومعامل اختلاف **768.33%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الرابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- أما بالنسبة لإجمالي المحور الاول فقد بلغ المتوسط الحسابي **3.7453** وبوزن نسبي **74.906%** ومعامل اختلاف **16.666%**، كما بلغت القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك يعتبر هذا المحور دال إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة له قد كان في مجال الموافقة.

ثانيا: تحليل المحور الثاني المتعلق ببدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات المحور الثاني وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف في الجدول التالي:

جدول رقم 02-19: نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثاني

السؤال	المقياس	التكرارات والنسب المئوية 1	2	3	4	5	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	ترتيب	معامل الاختلاف CV	قيمة T	مستوى المعنوية	درجة الموافقة
A10	العدد	-	15	33	40	49	3.8978	1.01666	77.956	01	26.083	44.875	0.000	موافق
	النسبة	-	10.9	24.1	29.2	35.8								
A11	العدد	14	30	42	40	11	3.0292	1.11765	60.584	09	36.896	31.724	0.000	محايد
	النسبة	10.2	21.9	30.7	29.2	8								
A12	العدد	-	16	32	42	47	3.8759	1.01782	77.518	04	26.260	44.572	0.000	موافق
	النسبة	-	11.7	23.4	30.7	34.3								
A13	العدد	5	29	37	58	8	3.2555	.97791	65.110	08	30.039	38.965	0.000	محايد
	النسبة	3.6	21.2	27	42.3	5.8								
A14	العدد	-	15	33	41	48	3.8905	1.01227	77.810	02	26.019	44.985	0.000	موافق
	النسبة	-	10.9	24.1	29.9	35								
A15	العدد	2	21	24	42	48	3.8248	1.11736	76.496	06	29.214	40.066	0.000	موافق
	النسبة	1.5	15.3	17.5	30.7	35								
A16	العدد	-	7	47	42	41	3.8540	.91185	77.080	05	23.660	49.471	0.000	موافق
	النسبة	-	5.1	34.3	30.7	29.9								
A17	العدد	8	12	36	54	27	3.5839	1.08222	71.678	03	30.197	38.762	0.000	موافق
	النسبة	5.8	8.8	26.3	39.4	19.7								
A18	العدد	9	24	29	54	21	3.3942	1.13990	67.884	07	33.584	34.852	0.000	محايد
	النسبة	6.6	17.5	21.2	39.4	15.3								
المحور الثاني							**3.6229**	**.61664**	**72.458**		**17.021**	**68.768**	**0.000**	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم 02-19 يمكننا استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي العاشرة يساوي **3.8978** وبوزن نسبي **77.956%** ومعامل اختلاف **26.083%** وبهذا تحتل الرتبة الاولى، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=05.0** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الحادية عشر يساوي **3.0292** وبوزن نسبي **60.584%** ومعامل اختلاف **36.896%** وبهذا تحتل الترتيب الاخير، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لم تزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة تجاه هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية عشر يساوي **3.8759** وبوزن نسبي **77.518%** ومعامل اختلاف **26.260%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الرابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة عشر يساوي **3.2555** وبوزن نسبي **65.110%** ومعامل اختلاف **30.039%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثامنة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لم تزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة عشر يساوي **3.8905** وبوزن نسبي **77.810%** ومعامل اختلاف **26.019%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثانية، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة عشر يساوي **3.8248** وبوزن نسبي **76.496%** ومعامل اختلاف **29.214%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السادسة، والقيمة الاحتمالية (Sig)تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة أيضا من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة عشر يساوي **3.8540** وبوزن نسبي **77.080%** ومعامل اختلاف **660.23%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الخامسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة تجاه هاته الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة عشر يساوي **3.5839** وبوزن نسبي **71.678%** ومعامل اختلاف **30.197%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة عشر يساوي **3.3942** وبوزن نسبي **67.884%** ومعامل اختلاف **584.33%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لم يزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- أما بالنسبة لإجمالي المحور الثاني فقد بلغ المتوسط الحسابي **3.6229** وبوزن نسبي **72.458%** ومعامل اختلاف **17.021%**، كما بلغت القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك يعتبر هذا المحور دال إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة له قد كان في مجال الموافقة.

ثالثا: تحليل المحور الثالث والذي يعنى بالسوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات المحور الثالث وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف في الجدول التالي:

جدول رقم 02-20: نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثالث

السؤال	المقياس	التكرارات والنسب المئوية 1	2	3	4	5	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	ترتيب	معامل الاختلاف CV	قيمة T	مستوى المعنوية	درجة الموفقة
A19	العدد	-	7	41	58	31	3.8248	.83927	76.496	04	21.943	53.342	0.000	موافق
	النسبة	-	5.1	29.9	42.3	22.6								
A20	العدد	-	15	33	40	49	3.8978	1.01666	77.956	01	26.083	44.875	0.000	موافق
	النسبة	-	10.9	24.1	29.2	35.8								
A21	العدد	8	12	36	54	27	3.5839	1.08222	71.678	06	30.197	38.762	0.000	موافق
	النسبة	5.8	8.8	26.3	39.4	19.7								
A22	العدد	5	29	37	58	8	3.2555	.97791	65.110	07	30.039	38.965	0.000	محايد
	النسبة	3.6	21.2	27	42.3	5.8								
A23	العدد	-	15	33	41	48	3.8905	1.01227	77.810	02	26.019	44.985	0.000	موافق
	النسبة	-	10.9	24.1	29.9	35								
A24	العدد	2	21	24	42	48	3.8248	1.11736	76.496	04	29.214	40.066	0.000	موافق
	النسبة	1.5	15.3	17.5	30.7	35								
A25	العدد	-	7	47	42	41	3.8540	.91185	77.080	03	23.660	49.471	0.000	موافق
	النسبة	-	5.1	34.3	30.7	29.9								
A26	العدد	8	12	36	54	27	3.5839	1.08222	71.678	06	30.197	38.762	0.000	موافق
	النسبة	5.8	8.8	26.3	39.4	19.7								
A27	العدد	9	19	23	42	44	3.6788	1.24224	73.576	05	33.768	34.663	0.000	موافق
	النسبة	6.6	13.9	16.8	30.7	32.1								
المحور الثالث							**3.7105**	**.61869**	**74.210**		**16.674**	**70.196**	**0.000**	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم 02-20 يمكننا استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة عشر يساوي **3.8248** وبوزن نسبي **76.496%** ومعامل اختلاف **21.943%** وبهذا تحتل الرتبة الرابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=05.0** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة العشرون يساوي **3.8978** وبوزن نسبي **77.956%** ومعامل اختلاف **26.083%** وبهذا تحتل الترتيب الاول، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة تجاه هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الواحدة والعشرون يساوي **3.5839** وبوزن نسبي **71.678%** ومعامل اختلاف **30.197%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السادسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية والعشرون يساوي **3.2555** وبوزن نسبي **65.110%** ومعامل اختلاف **30.039%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لم تزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة والعشرون يساوي **3.8905** وبوزن نسبي **77.810%** ومعامل اختلاف **26.019%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثانية، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة والعشرون يساوي **3.8248** وبوزن نسبي **76.496%** ومعامل اختلاف **29.214%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الرابعة مناصفة مع الفقرة التاسعة عشر، والقيمة الاحتمالية (Sig)تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

– المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة والعشرون يساوي **3.8540** وبوزن نسبي **77.080%** ومعامل اختلاف **660.23%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة تجاه هاته الفقرة؛

– المتوسط الحسابي للفقرة السادسة والعشرون يساوي **3.5839** وبوزن نسبي **71.678%** ومعامل اختلاف **30.197%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السادسة مع الفقرة الواحدة والعشرون، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

– المتوسط الحسابي للفقرة السابعة والعشرون يساوي **3.6788** وبوزن نسبي **73.576%** ومعامل اختلاف **768.33%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الخامسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– أما بالنسبة لإجمالي المحور الثالث فقد بلغ المتوسط الحسابي **3.7105** وبوزن نسبي **74.210%** ومعامل اختلاف **16.674%**، كما بلغت القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك يعتبر هذا المحور دال إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة له قد كان في مجال الموافقة.

جدول رقم 02-21: تلخيص نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي%	معامل الاختلاف C.V %	قيمة T	مستوى المعنوية	درجة الموافقة
1 = X_1	3.7453	.62421	74.906	16.666	70.229	0.000	موافق
2 = X_2	3.6229	.61664	72.458	17.021	68.768	0.000	موافق
3 = X_3	3.7105	.61869	74.210	16.674	70.196	0.000	موافق
X	3.6929	.61027	73.8580	16.525	70.828	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

المطلب الثاني :تحليل اتجاهات واتفاق أفراد العينة نحو عناصر متغيرات ومحاور الدراسة

لقد تطرقنا في الأجزاء السابقة إلى اتجاهات أفراد العينة نحو محاور وفقرات الاستبيان للمتغيرات المستقلة، ولكن المراد هنا معرفة اتفاق أفراد العينة من مهنيين وأكاديميين نحو فقرات المحور الرابع والذي يعتبر متغير الدراسة التابع، ومن أجل معرفة ذلك نقوم بإجراء الخطوات التالية:

أولا: تحليل المحور الرابع والذي يعنى تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات المحور الرابع وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف في الجدول التالي:

جدول رقم 02-22: نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الرابع

السؤال	المقياس	التكرارات والنسب المئوية 1	2	3	4	5	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	ترتيب	معامل الاختلاف CV	قيمة T	مستوى المعنوية	درجة الموافقة
A28	العدد	-	-	28	60	49	4.1533	.73655	83.066	01	17.734	66.001	0.000	موافق
	النسبة	-	-	20.4	43.8	35.8								
A29	العدد	14	30	42	40	11	3.0292	1.11765	60.584	08	36.896	31.724	0.000	محايد
	النسبة	10.2	21.9	30.7	29.2	8								
A30	العدد	-	15	33	40	49	3.8978	1.01666	77.956	02	26.083	44.875	0.000	موافق
	النسبة	-	10.9	24.1	29.2	35.8								
A31	العدد	5	29	37	58	8	3.2555	.97791	65.110	07	30.039	38.965	0.000	محايد
	النسبة	3.6	21.2	27	42.3	5.8								
A32	العدد	-	15	33	41	48	3.8905	1.01227	77.810	03	26.019	44.985	0.000	موافق
	النسبة	-	10.9	24.1	29.9	35								
A33	العدد	-	15	33	40	49	3.8978	1.01666	77.956	02	26.083	44.875	0.000	موافق
	النسبة	-	10.9	24.1	29.2	35.8								
A34	العدد	-	7	47	42	41	3.8540	.91185	77.080	04	23.660	49.471	0.000	موافق
	النسبة	-	5.1	34.3	30.7	29.9								
A35	العدد	8	12	36	54	27	3.5839	1.08222	71.678	05	30.197	38.762	0.000	موافق
	النسبة	5.8	8.8	26.3	39.4	19.7								
A36	العدد	9	24	29	54	21	3.3942	1.13990	67.884	06	33.584	34.852	0.000	محايد
	النسبة	6.6	17.5	21.2	39.4	15.3								
	المحور الرابع						**3.6618**	**.59818**	**73.236**		**16.336**	**71.651**	**0.000**	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

من خلال الجدول رقم 02-22 يمكننا استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة والعشرون يساوي **4.1533** وبوزن نسبي **83.066%** ومعامل اختلاف **17.734%** وبهذا تحتل الرتبة الأولى، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=05.0** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة والعشرون يساوي **3.0292** وبوزن نسبي **60.584%** ومعامل اختلاف **36.896%** وبهذا تحتل الترتيب الثامن والاخير، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **000.0** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد لم تزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة تجاه هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثلاثون يساوي **3.8978** وبوزن نسبي **77.956%** ومعامل اختلاف **26.083%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثانية، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الواحدة والثلاثون يساوي **3.2555** وبوزن نسبي **65.110%** ومعامل اختلاف **30.039%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لم يزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حيادية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية والثلاثون عشر يساوي **3.8905** وبوزن نسبي **77.810%** ومعامل اختلاف **26.019%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة والثلاثون يساوي **3.8978** وبوزن نسبي **77.956%** ومعامل اختلاف **26.083%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثانية مناصفة مع الفقرة الثانية عشر، والقيمة الاحتمالية (Sig)تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة والثلاثون يساوي **3.8540** وبوزن نسبي **77.080%** ومعامل اختلاف **660.23%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الرابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة تجاه هاته الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة والثلاثون يساوي **3.5839** وبوزن نسبي **71.678%** ومعامل اختلاف **30.197%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الخامسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة والثلاثون يساوي **3.3942** وبوزن نسبي **67.884%** ومعامل اختلاف **584.33%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السادسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لم يزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- أما بالنسبة لإجمالي المحور الرابع فقد بلغ المتوسط الحسابي **3.6618** وبوزن نسبي **73.236%** ومعامل اختلاف **16.336%**، كما بلغت القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك يعتبر هذا المحور دال إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة له قد كان في مجال الموافقة.

ثانيا: اختبار ليفن لتجانس التباين

نستخدم تحليل التباين الأحادي، من خلال تحليل المتوسطات الخاصة بكل بند، بحيث إذا كانت المتوسطات متساوية نقبل بأن هناك اتفاقا. لكن قبل إجراء تحليل التباين فإنه لا بد من تحقيق فرض تجانس التباين حيث يعد أحد الفروض الأساسية لإجراء هذا الاختبار، يوفر برنامج SPSS اختبارا لهذا الغرض وهو **اختبار ليفن** (Levene test) وفي الغالب عندما تكون التباينات غير متساوية فإن ذلك يؤدي إلى عدم تحقق شرط التوزيع الطبيعي، حيث يفترض كما هو معروف أن الخطأ العشوائي له توزيع طبيعي كذلك، من خلال برنامج spss نحصل على ما يلي:

جدول رقم 02-23: يوضح اختبار ليفن لتجانس التباين

المحور	Levene Statistic F	df	مستوى المعنوية Sig
01	.030	135	.862
02	.056	135	.813
03	.085	135	.771
04	.401	135	.528

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-23 أن:

نتيجة اختبار فرضية العدم (تجانس التباين) في مقابل الفرضية البديلة (عدم التجانس) بما أن مستوى المعنوية بالنسبة للمحاور أكبر من **α=0.05**، فإن ذلك يدعونا إلى قبول فرضية العدم القائلة بتجانس التباين وهو ما يمكننا من إجراء التحليل.

ثالثا: تحليل تباين اتجاه محاور الدراسة

يمكننا تحليل التباين باتجاه محاور الدراسة من أجل اختبار الفرضيات على النحو التالي:

- ✓ **الفرضية الصفرية** (H_0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لاتجاه الأفراد نحو محاور الدراسة؛
- ✓ **الفرضية البديلة** (H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية لاتجاه الأفراد نحو محاور الدراسة.

جدول رقم 02-24: يوضح تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة نحو محاور الدراسة

		مجموع المربعات	درجة الحرية *df*	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية Sig
المحور الأول	بين	2.546	3	.849	2.238	.087
	داخل	50.445	133	.379		
	الإجمالي	52.992	136			
المحور الثاني	بين	1.924	3	.641	1.713	.167
	داخل	49.788	133	.374		
	الإجمالي	51.713	136			
المحور الثالث	بين	2.480	3	.827	2.218	.089
	داخل	49.578	133	.373		
	الإجمالي	52.058	136			
المحور الرابع	بين	1.304	3	.435	1.221	.305
	داخل	47.360	133	.356		
	الإجمالي	48.663	136			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-24 أن:

نتيجة اختبار الفرضيتين والتي نلاحظ بأن جميع المستوى المعنوية Sig بالنسبة لمختلف المحاور كانت أكبر من **α=0.05**، مما يجعلنا نقبل بالفرض القائل بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تتعلق بهذه المحاور.

المبحث الثالث: اختبار فروض البحث للدراسة التطبيقية

في هذا المبحث سيتم اختبار الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية للدراسة، ومن الهام جدا إجراء بعض الاختبارات الإحصائية قبل استخدام الاختبارات المعلمية في إثبات أو نفي تلك الفرضيات.

المطلب الأول: اختبار استقلالية المتغيرات المستقلة للدراسة

يتناول هذا المطلب اختبار كاي تربيع Khi-deux de Pearson لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة لمعرفة وجود علاقة بين تلك المتغيرات من عدمها، بحيث لا يمكن معرفة العلاقة بين هاته المتغيرات إلا إذا كان الباحث قد قام بعمل اختبارات اخرى كمستوى المعنوية وغيرها.

أولا: اختبار استقلالية البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر

يمكننا اختبار استقلالية المتغيرين (البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر) وهذا من خلال حساب إحصائية Khi-deux de Pearson وذلك لاختبار الفرضيتين:

- ✓ **الفرضية الصفرية** (Ho): استقلالية البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر؛
- ✓ **الفرضية البديلة** (H1): وجود علاقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر.

جدول رقم 02-25: اختبار استقلالية البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر

	قيمة X^2	df	Sig
Khi-deux de Pearson	986.125[a]	506	.000
Rapport de vraisemblance	481.319	506	.779
Association linéaire par linéaire	124.639	1	.000
N	137		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-25 أن:

القيمة الإحصائية لكاي تربيع قدرت بـــ 986.125 تحث مستوى المعنوية البالغ 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تدل على وجود

علاقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر.

ثانيا: اختبار استقلالية البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي

يمكننا اختبار استقلالية المتغيرين (البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي) وهذا من خلال حساب إحصائية Khi-deux de Pearson وذلك لاختبار الفرضيتين:

- ✓ **الفرضية الصفرية** (Ho): استقلالية البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي؛
- ✓ **الفرضية البديلة** (H1): وجود علاقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي.

جدول رقم 02-26: **اختبار استقلالية البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي**

	قيمة X^2	df	Sig
Khi-deux de Pearson	1175.813[a]	484	.000
Rapport de vraisemblance	502.347	484	.273
Association linéaire par linéaire	129.583	1	.000
N	137		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-26 أن:

القيمة الإحصائية لكاي تربيع قدرت بـــ 1175.813 تحث مستوى المعنوية البالغ 000.0 وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تدل على وجود علاقة بين البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي.

ثالثا: اختبار استقلالية بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي

يمكننا اختبار استقلالية المتغيرين (بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي) وهذا من خلال حساب إحصائية Khi-deux de Pearson وذلك لاختبار الفرضيتين:

- ✓ **الفرضية الصفرية** (Ho): استقلالية بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي؛
- ✓ **الفرضية البديلة** (H1): وجود علاقة بين بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي.

جدول رقم 02-27: اختبار استقلالية بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي

	قيمة X^2	df	Sig
Khi-deux de Pearson	876.259[a]	506	.000
Rapport de vraisemblance	431.888	506	.993
Association linéaire par linéaire	117.192	1	.000
N	137		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-27 أن:

القيمة الإحصائية لكاي تربيع قدرت بـــ 876.259 تحث مستوى المعنوية البالغ 000.0 وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تدل على وجود علاقة بين بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر عن السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

يتناول هذا المطلب اختبار فرضيات الدراسة كونها من اهم الخصائص التي تميز البحوث الميدانية والتجريبية في مجال العلوم الانسانية والاجتماعية بصورة عامة والهدف الاساسي من اختبار الفرضيات هو استنتاج خصائص المجتمع او بعضها من ملاحظة العينة التي اخذت منه وذلك بهدف تعميم ما نتوصل اليه من دراستنا على ذلك المجتمع الذي تمثله تلك العينة، وحتى يتم اختبار الفرضيات لابد من اجراء بعض الاختبارات السابقة لها كما سيتم تناوله.

أولا: اختبار الفرضيات الأساسية للانحدار

قبل تطبيق تحليل الانحدار لاختبار الفرضيات يجب إجراء بعض الاختبارات وذلك من أجل ضمان ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار، كما تم توضيحه سابقا وذلك على النحو التالي:

1-اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف – سمرنوف Kolmogorov-Smirnov)

يعتبر اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات من أهم الفروض التي يجب التحقق منها، ومن أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي تم اللجوء إلى اختبار كولمجروف- سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov K.S) تمهيدا لاستخدام أسلوب تحليل الانحدار باعتباره أحد الأساليب الإحصائية المعلمية في اختبار فرضيات الدراسة الحالية، لأن الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ومن خلال برنامج SPSS يمكن إجراء الاختبار المسمى باختبار جودة المطابقة كولمجروف سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) والذي يمكن توضيحه في الجدول التالي :

جدول رقم 02-28: يوضح اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة

		Parameters Normal (a,b)		Most Extreme Differences			اختبار	مستوى
		المتوسط	الانحراف لمعياري	Absolute	Positive	Negative	قيمة ks	المعنوية Sig
المتغيرات	X_1	3.6073	1.20354	.034	.034	-.026	.034	.200
	X_2	3.7301	1.97609	.054	.054	-.039	.054	.200
	X_3	3.7253	2.96837	.045	.039	-.045	.045	.200
	Y_1	3.8685	3.38891	.046	.046	-.046	.046	.200
	X	**763.68**	**1.32766**	**.066**	**.066**	**-.045**	**.066**	**.200**
	Y	**3.8685**	**3.38891**	**.046**	**.046**	**-.046**	**.046**	**.200**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-28 أن:

- ✓ **الفرضية الصفرية**(Ho): تتبع البيانات التوزيع الطبيعي؛
- ✓ **الفرضية البديلة** (H1): لا تتبع البيانات التوزيع الطبيعي.

يلاحظ أن مستوى قيمة الدلالة أكبر من 0.05 ($Sig \geq 0.05$) وهذا ما يدل على ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفرية H_0، وهنا يجب استخدام الاختبارات المعلمية وخاصة أسلوب الانحدار المعتمد على طريقة المربعات الصغرى وكذلك تحليل التباين.

2-اختبار التأثير الخطي للمتغيرات (ملائمة وخطية العلاقات)

بعد التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، لذا يجب استخدام أسلوب التباين ANOVA للتحقق من مدى ملائمة خطية العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، أي مسألة وجود علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة تفسرها معادلة الانحدار جيدا، من خلال برنامج SPSS نحصل على النتائج التالية والخاصة بالعلاقات التي تعكس اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة:

جدول رقم 02-29: نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات الفرعية للدراسة

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	المصدر	مجموع المربعات	ddl	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر	البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس	الانحدار SSR	47.303	23	2.057	40.852	.000
		البواقي SSE	5.689	113	.050		
		الكلي SST	52.992	136			
	بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات	الانحدار SSR	49.181	23	2.138	95.450	.000
		البواقي SSE	2.531	113	.022		
		الكلي SST	51.713	136			
	السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي	الانحدار SSR	43.911	23	1.909	26.481	.000
		البواقي SSE	8.147	113	.072		
		الكلي SST	52.058	136			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-29 أنه:

يمكننا اختبار مدى صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات الفرعية للدراسة، وذلك نظرا لارتفاع قيمة F المحسوبة عند جميع القيم عن قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة(1%)، كما يدل على ذلك بكون جميع مستويات المعنوية أقل من($Sig \leq 0.05$) في كل العلاقات، مما يظهر خطية النماذج أي أن خط الانحدار يلائم البيانات، وبهذا

يكون الفرض القائم لتحليل الانحدار والخاص بخطية العلاقة بين المتغيرات قد تحقق، وهذا ما يمكننا من الانتقال إلى اختبار الفروض الأخرى.

3-بالنسبة للفرضية الرئيسية (الانحدار المتعدد)

سيتم استخدام الانحدار المتعدد في اختبار الفرضية الرئيسية وباعتبار أهمية هذه الأخيرة فإنه سيتم اختبار الفروض الأساسية المتعلقة بنموذج الدراسة.

وفيما يتعلق بخطية النموذج وملائمة خط الانحدار للبيانات تم إجراء جدول تحليل التباين ANOVA لاختبار الفرضية الخاصة بمعلمة الميل B_1 حيث ظهر أن خط الانحدار يمثل البيانات تمثيلا جيدا والجدول التالي يوضح نتائج هذا التحليل:

جدول رقم 02-30: نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد لاختبار الفرضية الرئيسية

المصدر	مجموع المربعات	df	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
الانحدار SSR	45.931	3	15.310	745.342	.000[b]
البواقي SSE	2.732	133	.021		
الكلي SST	53.889	136			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

إن الفروض اللازمة لتطبيق الانحدار المتعدد هي نفسها فرضيات النموذج البسيط، إضافة إلى شرط أساسي آخر وهو عدم وجود ارتباط خطي متعدد بين المتغيرات المستقلة (multicollinearity) أي عدم وجود ارتباط خطي تام أو شبه تام بين المتغيرات المستقلة .نظريا فإنه لا يمكن القول بأنه لا توجد علاقات ارتباط يمكن أن تسبب مشكلة التعدد الخطي بين المتغيرات باعتبار تأثر البيئة المحاسبية الجزائرية والقياس المحاسبي ببعضها البعض، لكن يجب اختبار فيما إذا كانت درجة ذلك الارتباط تؤثر على نتائج تطبيق الانحدار المتعدد، ولغرض الكشف عن ذلك سيتم حساب معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) واختبار التباين المسموح به Tolérance لكل متغير من المتغيرات المستقلة، بحيث أن الحصول على معامل التباين VIF يتجاوز 10 أو كانت قيمة التباين أقل من 0.10 يشير إلى تأثر المتغيرات المستقلة بمشكلة التعدد الخطي.

حيث: $VIF = 1/ Tolerance$; $Tolerance= 1-R^2$ Xi.others

بحيث يؤثر الارتباط بين المتغيرات المستقلة على زيادة تباين معلمة المتغير المستقل، وبالتالي عدم ظهور المعلمة معنوية نتيجة انخفاض قيمة الإحصائية t بالرغم من أن المتغير قد يكون مهما في النموذج، ومن خلال برنامج SPSS فإنه يمكن الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم 02-31: نتائج اختبار التعدد الخطي بين متغيرات نموذج الدراسة

المتغيرات المستقلة	Collinearity Statistics		Normality test		
	معامل تقييم التباين VIF	التباين المسموح به Tolerance	معامل الالتواء Skewness	الخطأ المعياري Std. Error	نسبة معامل الالتواء إلى الخطأ المعياري
المتغير X_1	1.000	0.100	-0.685	0.207	.411
المتغير X_2	7.231	0.138	-0.734	0.207	.411
المتغير X_3	7.231	0.138	-0.360	0.207	.411

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-31 أنه:

يمكن ملاحظة أنه لا توجد مشكلة تتعلق بوجود ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة يمكن أن يسبب مشكلة، حيث يلاحظ تحقق الشرط (VIF<10,Tolerance > 0.1) بالنسبة لكل المتغيرات المستقلة.

كما يوضح الجدول السابق اختبار آخر للتوزيع الطبيعي، انطلاقا من نسبة معامل الالتواء Skewness إلى الخطأ المعياري له، إذا كانت نسبة معامل الالتواء إلى الخطأ المعياري إحصائيا تقع ضمن المدى (2 -، 2) تقبل فرضية العدم القائلة بأن المتغير يتبع التوزيع الطبيعي، أما إذا كانت النسبة أكبر من **(2)** فهذا يعني أن التوزيع ملتوي التواء موجبا إلى اليمين، أما إذا كانت النسبة أقل من **(-2)** فالتوزيع ملتوي التواء سالبا إلى اليسار، وفي حالتنا هذه نلاحظ بأن النسبة لكل المتغيرات تقع ضمن المدى المطلوب وبالتالي نقبل الفرضية القائلة بالتوزيع الطبيعي للبيانات، وهذا ما يدعم النتيجة السابقة لاختبار K. S فيما يتعلق بفرض تجانس التباين، ثم يتم بإجراء إيجاد معامل الارتباط الرتبي بين المتغيرات المستقلة وبين القيمة المطلقة للأخطاء المعيارية لاكتشاف فيما إذا كان أحد المتغيرات يؤثر في عدم تجانس تباين الخطأ المعياري وبالتالي إجراء التصحيح المناسب له، بحيث أنه كلما اقترب معامل الارتباط من الواحد الصحيح، كلما دل ذلك على قوة العلاقة والتأثير.

جدول رقم 02-32: معاملات الارتباط بين الأخطاء المعيارية والمتغيرات المستقلة

المتغير		المتغير X_1	المتغير X_2	المتغير X_3
الأخطاء المعيارية	معامل ارتباط بيرسون	.154	-.027	-.165
	مستوى المعنوية	.072	.750	.053
	N	137	137	137

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-32 أن:

كل معاملات الارتباط كانت ضعيفة من جهة وغير معنوية من جهة أخرى، أي أن الارتباط هنا كان نتيجة الصدفة فقط وليس له دلالة إحصائية، مما يؤدي بنا إلى القول بعدم وجود تأثير واضح لأحد المتغيرات المستقلة على تباين الأخطاء العشوائية.

أما فيما يخص التوزيع الطبيعي للأخطاء المعيارية، فيتم استخدام اختبار KS أيضا الخاص بالأخطاء بحيث تظهر النتائج كما يلي:

جدول رقم 02-33: نتائج اختبار KS لاختبار التوزيع الطبيعي للأخطاء المعيارية

الأخطاء المعيارية		Parameters Normal (a,b)		Most Extreme Differences			اختبار قيمة ks	مستوى المعنوية Sig
		المتوسط	الانحراف	Absolute	Positiv	Negative		
	137	.1221	.08165	.222	.222	-.180	.222	.190

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-33 أن:

- ✓ **الفرضية الصفرية (Ho)**: الأخطاء المعيارية تتبع التوزيع الطبيعي؛
- ✓ **الفرضية البديلة (H_1)**: الأخطاء المعيارية لا تتبع التوزيع الطبيعي.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه بأن مستوى المعنوية البالغ 0.190 أكبر من مستوى الدلالة α=0.05 مما يشير إلى رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية والقائلة أن الأخطاء المعيارية تتبع التوزيع الطبيعي.

كل ما سبق من الاختبارات يمكننا من اعتماد الطرق المعلمية في اختبار الفرضيات، ويعطي مصداقية أكبر لنتائجها، وبالتالي الاعتماد عليها في رفض أو قبول الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية.

ثانيا: اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة التطبيقية

بعد التأكد من إمكانية تطبيق الاختبارات المعلمية وأسلوب الانحدار، ولذا سيتم اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة، حيث سنقوم بدراسة كل متغير مستقل على حدى مقارنة مع المتغير التابع، ثم في الاخير نقوم بتحليل أي المتغيرات يؤثر فيه اكثر المتغير التابع على النحو التالي:

1-اختبار الفرضية الفرعية الأولى

حيث يتم استخدام معاملات الارتباط لاكتشاف أثر المتغير المستقل في المتغيرات التي تمثل المتغير التابع وكذلك أسلوب الانحدار القياسي لاختبار الفرضية الأولى ككل التي تنص على أن:

" هناك علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر في ظل سياسات المحافظة على راس المال"

والجدول رقم: 02-34 يوضح لنا نتائج الانحدار القياسي للمتغير التابع (تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر) والمتغير المستقل (البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس):

1-1-تحليل الأثر باستخدام علاقات الارتباط الإحصائية

جدول رقم 02-34: معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل الاول

المتغير		المتغير X1
المتغير التابع Y	معامل ارتباط بيرسون	.934**
	مستوى المعنوية	.000
	N	137

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-34 أن:

معاملات الارتباط قوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل الاول، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية **α= 0.05**، وبما ان هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.00) اقل من (0.05) المعمول بها في الدراسة بين Y و X.

2-1-تحليل علاقات الأثر باستخدام الانحدار القياسي

من أجل التأكد من علاقة التأثير بين البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس المحاسبي على تطبيق بدائل القياس في الجزائر في ظل سياسات المحافظة على راس المال فإننا نستخدم نموذج الانحدار القياسي والذي نلخص أهم نتائجه وفقا لبرنامج SPSS في الجدول التالي:

جدول رقم 02-35: نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

معامل الارتباط R	.934[a]	معامل التحديد المعدل Eta			.871
معامل التحديد R^2	.872	الخطأ المعياري			.21472
قيمة (F)	920.488	مستوى المعنوية			.000[a]
المتغيرات	b	Erreur standard	Bêta	t	Sig
(Constante)	.310	.112		2.769	.006
X1	.895	.029	.934	30.340	.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-35 أن:

- **معنوية نموذج الانحدار**: أن نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية (α= 0.01) حيث أن قيمة (F) المحسوبة تساوى (920.488)، وقيمة مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.000) أقل من مستوى المعنوية.
- **معنوية معاملات الانحدار من خلال قيم** (Sig, T)

من خلال الجدول رقم 02-35 يمكننا بأن نختبر الفرضيتين التاليتين:

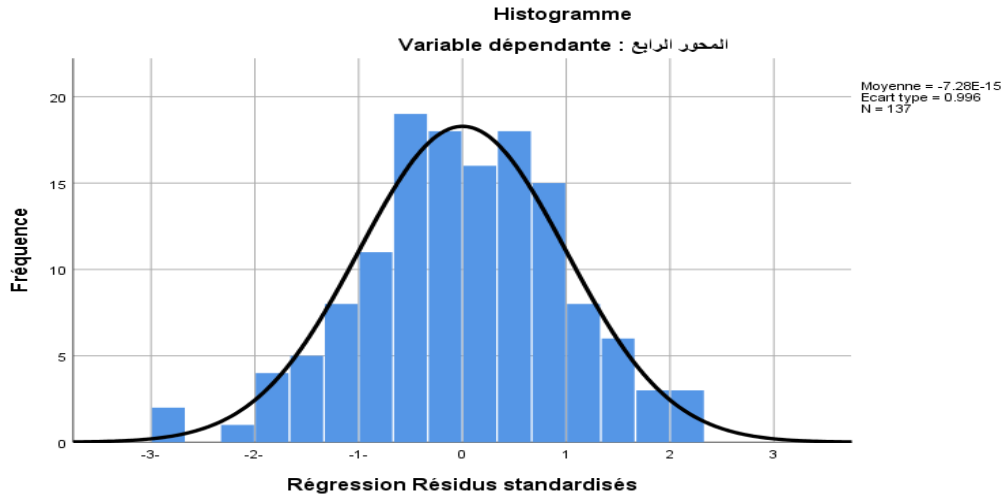
- ✓ **الفرضية الصفرية** (Ho): $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + e = 0$
- ✓ **الفرضية البديلة** (H_1): $Y \neq \beta_0 + \beta_1 X_1 + e \neq 0$

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ معنوية معلمة الميل β_1 والتي بلغت 895.0 والتي تشير إلى إيجاد علاقة إيجابية بين المتغيرين إحصائيا (تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر في ظل سياسات المحافظة على راس المال) حيث أنه كلما ارتفع تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس المحاسبي بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر البيئي بمقدار 895.0، كما بلغ مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية α= 0.05 مما يشير إلى معنوية الميل والتي تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من خلال الجدول بأن معنوية معلمة التقاطع (الحد الثابت) $\beta 0$ والتي بلغت 0.310 تحت مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.006) وهو أقل من مستوى المعنوية α= 0.05 مما يشير إلى معنوية المعلمة إحصائيا والتي تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من الجدول السابق أن تأثير المتغير المستقل (تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس) على المتغير التابع (تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر)، والتي تم حسابها من خلال معامل التحديد (R^2) والذي كانت بنسبة **(87.20%)** والذي يعبر عن جودة توفيق نموذج الانحدار الخطي، كما أن قيمة معامل التحديد المعدل بلغ (0.871) والتي تدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرات، كما أن المتغيرات المستقلة تفسر المتغير التابع بنسبة (87.10%) وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

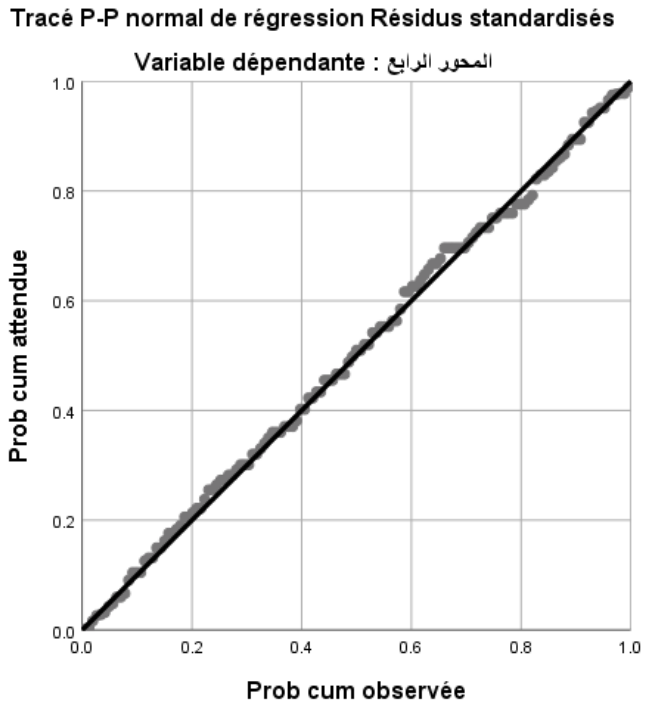
شكل رقم 02-01: طبيعة التوزيع الطبيعي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

ومن الشكل أعلاه يلاحظ بأن المدرج التكراري والذي يستخدم للتعرف البيانات تتوزع حسب التوزيع الطبيعي.

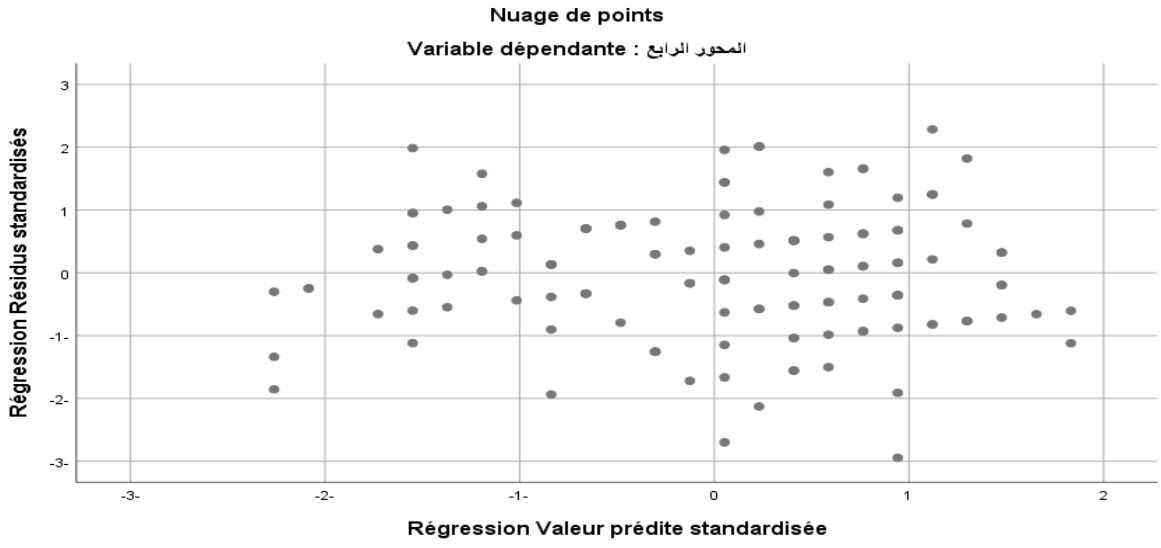
شكل رقم 02-02: طبيعة التوزيع البواقي حسب التوزيع الطبيعي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

ومن الشكل أعلاه يلاحظ بأن جميع النقاط تتجمع حول الخط وبالتالي فان البيانات (البواقي) تتوزع حسب التوزيع الطبيعي، وهذا ما يدل على أن اختبار إتباع التوزيع الطبيعي.

شكل رقم 02-03: توزيع الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

ومن خلال الشكل أعلاه نلاحظ الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة، ومنه يتضح عدم وجود نمط معين للنقاط في الشكل وهذا ما يتسق مع شرط تحقيق الخطية.

2-اختبار الفرضية الفرعية الثانية

حيث يتم استخدام معاملات الارتباط لاكتشاف أثر المتغير المستقل في المتغيرات التي تمثل المتغير التابع وكذلك أسلوب الانحدار القياسي لاختبار الفرضية الثانية ككل التي تنص على أن:

" هناك علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر "

والجدول رقم: 02-36 يوضح لنا نتائج الانحدار القياسي للمتغير التابع (تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر) والمتغير المستقل (بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر):

1-2-تحليل الأثر باستخدام علاقات الارتباط الإحصائية

جدول رقم 02-36: معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل الثاني

المتغير		المتغير X2
المتغير التابع Y	معامل ارتباط بيرسون	.971**
	مستوى المعنوية	.000
	N	137

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-36 أن:

معاملات الارتباط قوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل الثاني، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية **α= 0.05**، وبما ان هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.00) اقل من (0.05) المعمول بها في الدراسة بين كل المتغيرات.

2-2-تحليل علاقات الأثر باستخدام الانحدار القياسي

من أجل التأكد من علاقة بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر فإننا نستخدم نموذج الانحدار القياسي والذي نلخص أهم نتائجه وفقا لبرنامج SPSS في الجدول التالي:

جدول رقم 02-37: نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

معامل الارتباط R	.971[a]	معامل التحديد المعدل Eta			.943
معامل التحديد R^2	.943	الخطأ المعياري			.14287
قيمة (F)	2249.203	مستوى المعنوية			.000[b]
المتغيرات	b	Erreur standard	Bêta	t	Sig
(Constante)	.248	.073		3.401	.001
X2	.942	.020	.971	47.426	.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-37 أن:

– **معنوية نموذج الانحدار**: أن نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية (**α**= 0.01) حيث أن قيمة (F) المحسوبة تساوى (2249.203)، وقيمة مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.000) أقل من مستوى المعنوية.

– **معنوية معاملات الانحدار من خلال قيم** (Sig, T)

من خلال الجدول رقم 02-37 يمكننا بأن نختبر الفرضيتين التاليتين:

- ✓ **الفرضية الصفرية** (Ho): $Y = \beta_0 + \beta_2 X_2 + e = 0$
- ✓ **الفرضية البديلة** (H_1): $Y \neq \beta_0 + \beta_2 X_2 + e \neq 0$

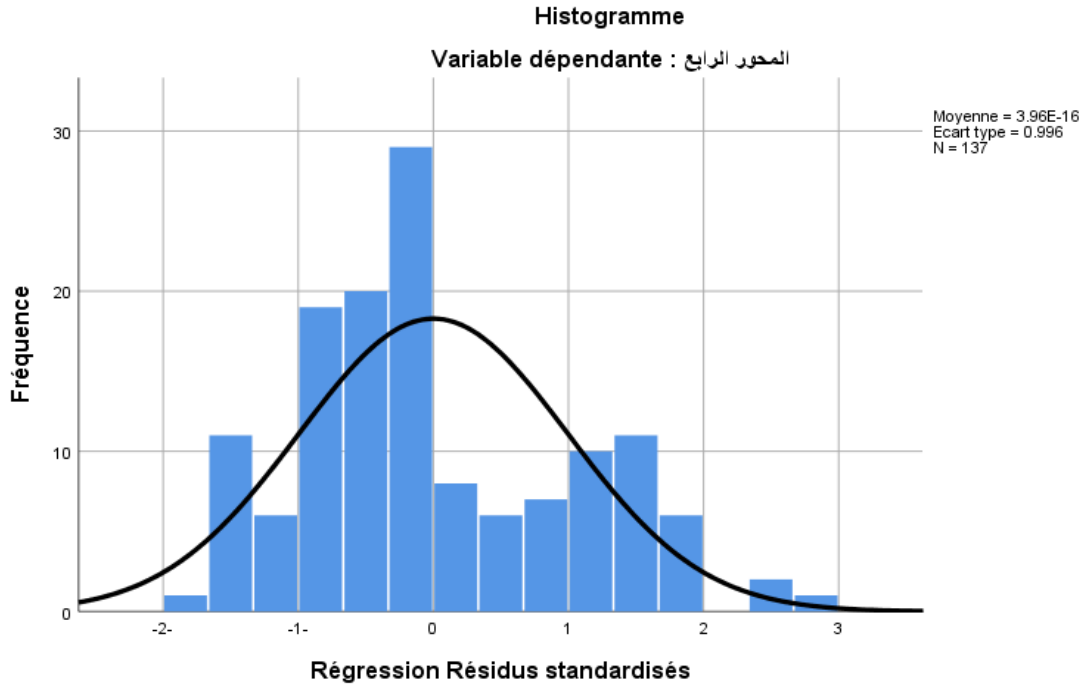
من خلال الجدول أعلاه نلاحظ معنوية معلمة الميل β_2 والتي بلغت 942.0 والتي تشير إلى إيجاد علاقة إيجابية بين المتغيرين إحصائيا (بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر) حيث أنه كلما ارتفع تأثير القوانين والتشريعات في الجزائر بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر البيئي بمقدار الميل β_2 أي 942.0، كما بلغ مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية **α**= 0.05 مما يشير إلى معنوية الميل والتي تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من خلال الجدول بأن معنوية معلمة التقاطع (الحد الثابت) β0 والتي بلغت 0.248 تحت مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.006) وهو أقل من مستوى المعنوية **α**= 0.05 مما يشير إلى معنوية المعلمة إحصائيا والتي تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من الجدول السابق أن تأثير المتغير المستقل (بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر) على المتغير التابع (تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر)، والتي تم حسابها من خلال معامل التحديد (R^2) والذي كانت بنسبة **(94.30%)** والذي يعبر عن جودة توفيق نموذج الانحدار الخطي،

كما أن قيمة معامل التحديد المعدل بلغ (0.943) والتي تدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرات، كما أن المتغيرات المستقلة تفسر المتغير التابع بنسبة (94.30%) وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

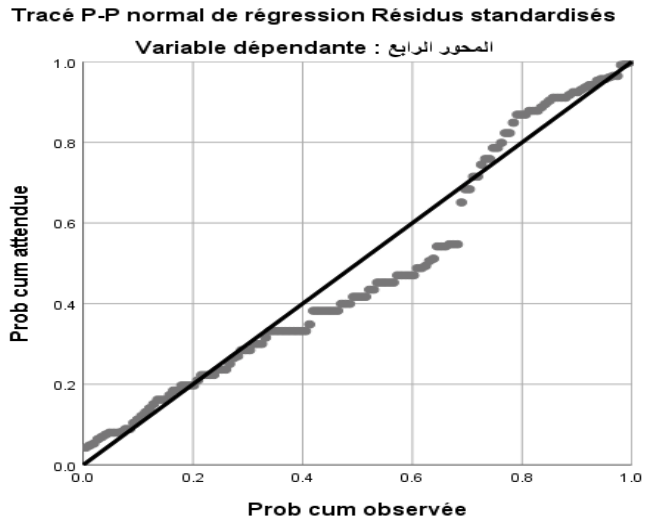
شكل رقم 02-04: طبيعة التوزيع الطبيعي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

ومن الشكل أعلاه يلاحظ بأن المدرج التكراري والذي يستخدم للتعرف البيانات تتوزع حسب التوزيع الطبيعي.

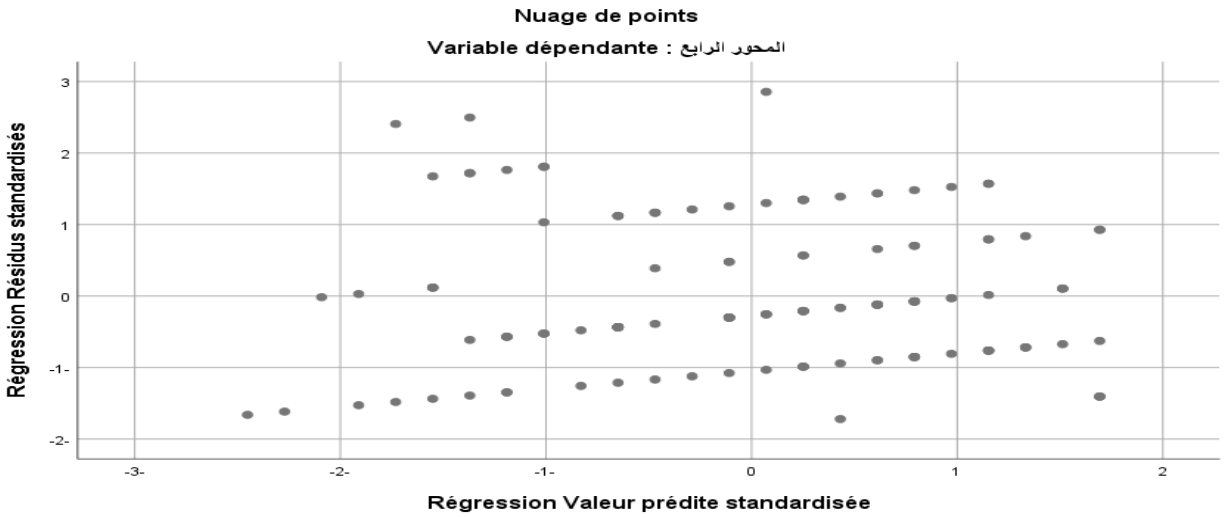
شكل رقم 02-05: طبيعة التوزيع البواقي حسب التوزيع الطبيعي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

ومن الشكل أعلاه يلاحظ بأن جميع النقاط تتجمع حول الخط وبالتالي فان البيانات (البواقي) تتوزع حسب التوزيع الطبيعي، وهذا ما يدل على أن اختبار إتباع التوزيع الطبيعي.

شكل رقم 02-06: توزيع الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

ومن خلال الشكل أعلاه نلاحظ الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة، ومنه يتضح عدم وجود نمط معين للنقاط في الشكل وهذا ما يتسق مع شرط تحقيق الخطية.

3-اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

حيث يتم استخدام معاملات الارتباط لاكتشاف أثر المتغير المستقل في المتغيرات التي تمثل المتغير التابع وكذلك أسلوب الانحدار القياسي لاختبار الفرضية الثالثة ككل التي تنص على أن:

"هناك علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر "

والجدول رقم: 02-38 يوضح لنا نتائج الانحدار المتعدد للمتغير التابع (تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر) والمتغير المستقل (السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي):

3-1-تحليل الأثر باستخدام علاقات الارتباط الإحصائية

جدول رقم 02-38: معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل الثالث

المتغير		المتغير X3
المتغير التابع Y	معامل ارتباط بيرسون	.902**
	مستوى المعنوية	.000
	N	137

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-38 أن:

معاملات الارتباط قوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل الثالث، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية **α= 0.05**، وبما ان هناك علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.00) اقل من (0.05) المعمول بها في الدراسة بين كل المتغيرات.

3-2-تحليل علاقات الأثر باستخدام الانحدار القياسي

من أجل التأكد من علاقة السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر فإننا نستخدم نموذج الانحدار القياسي والذي نلخص أهم نتائجه وفقا لبرنامج SPSS في الجدول التالي:

جدول رقم 02-39: نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

معامل الارتباط R	.902[a]	معامل التحديد المعدل Eta			.813
معامل التحديد R^2	.814	الخطأ المعياري			.25890
قيمة (F)	590.977	مستوى المعنوية			.000[b]
المتغيرات	b	Erreur standard	Bêta	t	Sig
(Constante)	.425	.135		3.149	.002
X3	.872	.036	.902	24.310	.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-39 أن:

– **معنوية نموذج الانحدار**: أن نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية (**α**= 0.01) حيث أن قيمة (F) المحسوبة تساوى (590.977)، وقيمة مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.000) أقل من مستوى المعنوية.

– **معنوية معاملات الانحدار من خلال قيم** (Sig, T)

من خلال الجدول رقم 02-39 يمكننا بأن نختبر الفرضيتين التاليتين:

- ✓ **الفرضية الصفرية** (Ho): $Y = \beta_0 + \beta_3 X_3 + e = 0$
- ✓ **الفرضية البديلة** (H_1): $Y \neq \beta_0 + \beta_3 X_3 + e \neq 0$

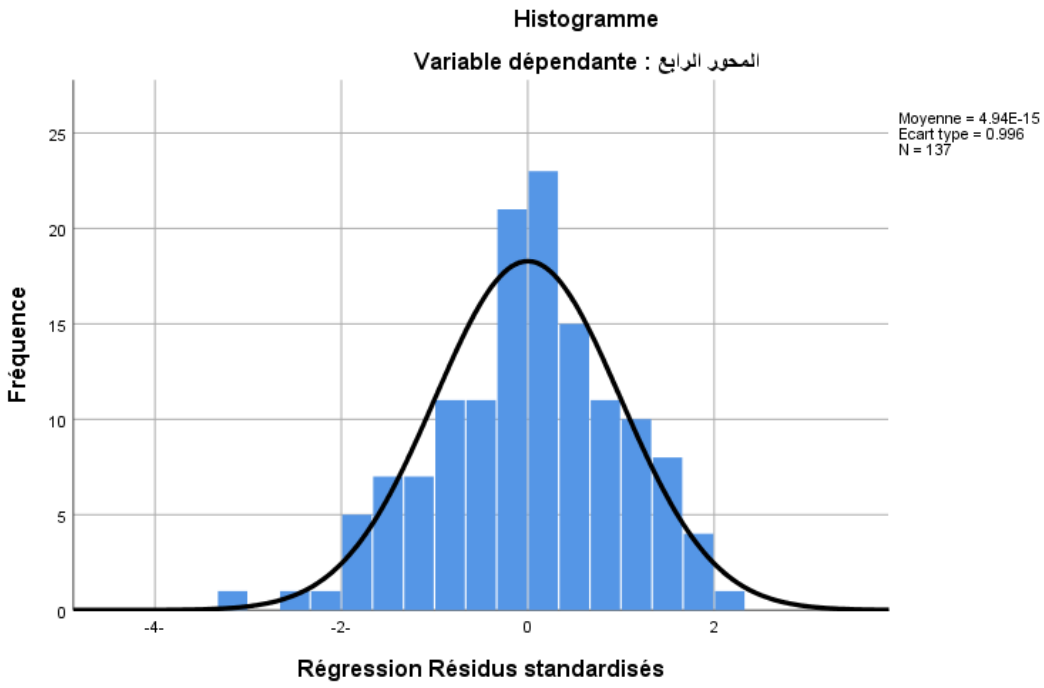
من خلال الجدول أعلاه نلاحظ معنوية معلمة الميل β_3 والتي بلغت 872.0 والتي تشير إلى إيجاد علاقة إيجابية بين المتغيرين إحصائيا (السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر) حيث أنه كلما ارتفع آداء السوق المالي بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة في تطبيق بدائل

القياس المحاسبي في الجزائر البيئي بمقدار الميل β_3 أي 872.0، كما بلغ مستوى المعنوية (P-Value = 0.000) sig وهو أقل من مستوى المعنوية α= 0.05 مما يشير إلى معنوية الميل والتي تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من خلال الجدول بأن معنوية معلمة التقاطع (الحد الثابت) β0 والتي بلغت 0.425 تحت مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.006) وهو أقل من مستوى المعنوية 05.0 =α مما يشير إلى معنوية المعلمة إحصائيا والتي تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من الجدول السابق أن تأثير المتغير المستقل (السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي) على المتغير التابع (تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر)، والتي تم حسابها من خلال معامل التحديد (R^2) والذي كانت بنسبة **(%94.30)** والذي يعبر عن جودة توفيق نموذج الانحدار الخطي، كما أن قيمة معامل التحديد المعدل بلغ (0.814) والتي تدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرات، كما أن المتغيرات المستقلة تفسر المتغير التابع بنسبة (81.30%) وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

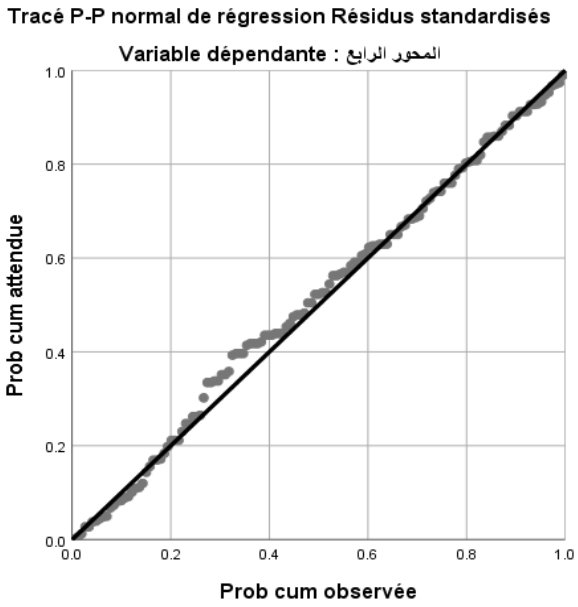
شكل رقم 02-07: طبيعة التوزيع الطبيعي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

ومن الشكل أعلاه يلاحظ بأن المدرج التكراري والذي يستخدم للتعرف البيانات تتوزع حسب التوزيع الطبيعي.

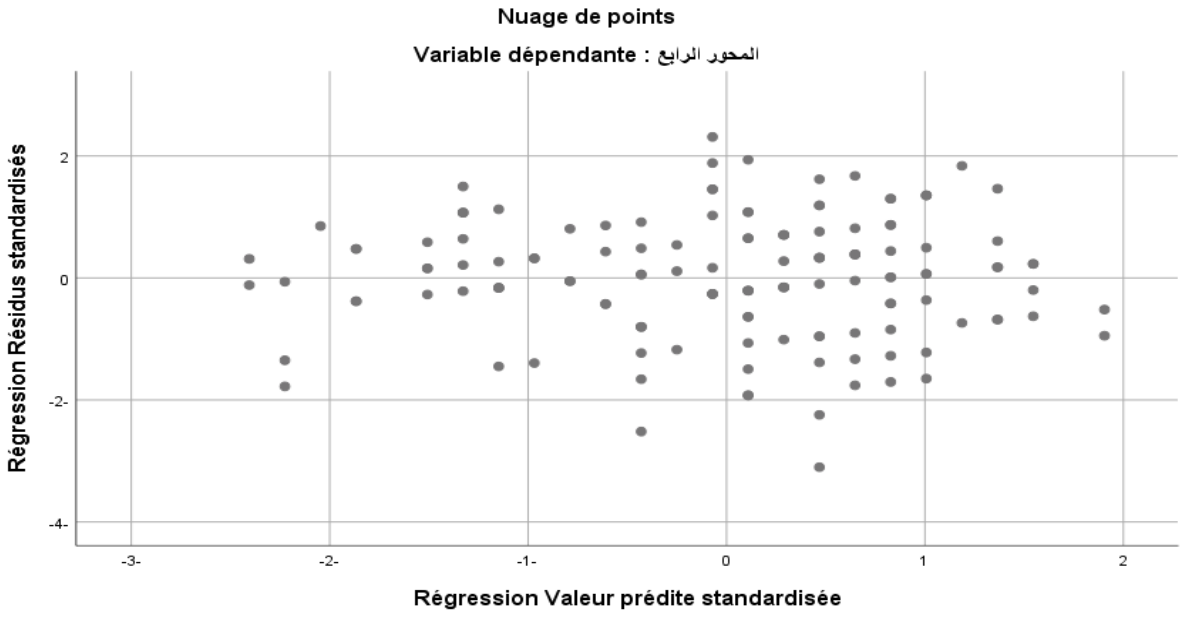
شكل رقم 02-08: طبيعة التوزيع البواقي حسب التوزيع الطبيعي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

ومن الشكل أعلاه يلاحظ بأن جميع النقاط تتجمع حول الخط وبالتالي فان البيانات (البواقي) تتوزع حسب التوزيع الطبيعي، وهذا ما يدل على أن اختبار إتباع التوزيع الطبيعي.

شكل رقم 02-09: توزيع الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

ومن خلال الشكل أعلاه نلاحظ الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة، ومنه يتضح عدم وجود نمط معين للنقاط في الشكل وهذا ما يتسق مع شرط تحقيق الخطية.

4-اختبار اجمالي فرضيات الدراسة

بعدما قمنا باختبار الفرضيات المستقلة للدراسة كلا على حدى، سنقوم الان باختبار اجمالي فرضيات الدراسة، وذلك بغية اختيار أي المتغيرات المستقلة له تأثير كبير على المتغير التابع، ومن ثم إلغاء المتغيرات التي ليس لها معنوية في الدراسة

4-1-تحليل الأثر باستخدام علاقات الارتباط الإحصائية

جدول رقم 02-40: معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة

المتغير		المتغير X_1	المتغير X_2	المتغير X_3
المتغير Y	معامل ارتباط بيرسون	.934**	.971**	.902**
	مستوى المعنوية	.000	.000	.000
	N	137	137	137

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-40 أن:

يلاحظ أن معاملات الارتباط للمتغيرات ظهرت معنوية وبدرجة عالية من الارتباط، كما ظهر أعلى معامل ارتباط مع المتغير المستقل والمتعلق بمحور التشريعات والقوانين في الجزائر.

4-2-تحليل علاقات الأثر باستخدام الانحدار المتعدد القياسي

من أجل التأكد من علاقات التأثير بين المتغير التابع والمتغيرات المستقل (البيئة المحاسبية الجزائرية، محور التشريعات والقوانين، والمحور المالي)، فإننا نستخدم نموذج الانحدار المتعدد والذي نلخص أهم نتائجه وفقا لبرنامج SPSS في الجدول التالي:

جدول رقم 02-41: نتائج تحليل الانحدار التدريجي المتعدد لاختبار اجمالي الفرضيات

معامل الارتباط R	.972[a]	معامل التحديد المعدل Eta		.943
معامل التحديد R^2	.944	الخطأ المعياري		.14333
قيمة (F)	745.223	مستوى المعنوية		.000[b]
المتغيرات	b	Erreur standard	Bêta	t	Sig
(Constante)	.244	.075		3.239	.002
X1	.124	.117	.129	1.055	.293
X2	.892	.069	.919	12.869	.000
X3	-.075	.092	-.077	-.811	.419

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-41 أن:

– معنوية نموذج الانحدار

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية (α= 0.01) حيث أن قيمة (F) المحسوبة تساوى (745.223)، وقيمة مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.000) أقل من مستوى المعنوية.

– معنوية معاملات الانحدار من خلال قيم (Sig, T)

من خلال الجدول أعلاه يمكننا بأن نختبر فرضيتين:

✓ **الفرضية الصفرية** (Ho): $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e = 0$

✓ **الفرضية البديلة** (H_1): $Y \neq \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e \neq 0$

ومن خلال الجدول أعلاه نلاحظ معنوية معلمة الميل β_1 والتي بلغت 0.124 والتي تشير إلى إيجاد علاقة إيجابية بين المتغيرين إحصائيا (البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس فيها وتطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر) حيث أنه كلما ارتفعت تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر بمقدار 0.124، كما بلغ مستوى المعنوية (P-Value = sig (0.293 وهو أكبر من مستوى المعنوية α=0.05 مما يشير إلى عدم معنوية الميل والتي لا تختلف عن الصفر.

كما أن معنوية معلمة الميل β_2 والتي بلغت 0.892 والتي تشير إلى إيجاد علاقة إيجابية بين المتغيرين إحصائيا (بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر وتطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر) حيث أنه كلما ارتفعت تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر بمقدار 0.892، كما بلغ مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية α=0.05 مما يشير إلى معنوية الميل والتي تختلف عن الصفر.

وبلغت معنوية معلمة الميل β_3 والتي بلغت 0.075- والتي تشير إلى إيجاد علاقة سلبية بين المتغيرين إحصائيا (السوق المالي في الجزائر وتطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر) حيث أنه كلما ارتفعت تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر بوحدة واحدة يؤدي إلى نقصان في تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر بمقدار 0.075-، كما بلغ مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.419) وهو أكبر من مستوى المعنوية α=0.05 مما يشير إلى عدم معنوية الميل والتي لا تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من خلال الجدول بأن معنوية معلمة التقاطع (الحد الثابت) β_0 والتي بلغت (0.224) تحت مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.002) وهو أقل من مستوى المعنوية α=0.05 مما يشير إلى معنوية المعلمة إحصائيا والتي تختلف عن الصفر.

وبالتالي فإننا نرفض الفرض الصفري H_0 ونقبل الفرض البديل H_1 والتي تنص على أنه يوجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ بين تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر وتطبيق بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر.

كما يمكن ملاحظته من خلال الجدول أعلاه بأن تأثير المتغيرات المستقلة (البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس، محور القوانين والتشريعات، والمحور المالي) على المتغير التابع (تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر)، والتي تم حسابها من خلال معامل التحديد (R^2) والذي كانت بنسبة (**94.40%**) والذي يعبر عن جودة توفيق نموذج الانحدار الخطي، كما أن قيمة معامل التحديد المعدل (**0.943**) والتي تدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرات، كما أن المتغيرات المستقلة تفسر المتغير التابع بنسبة (**94.30%**) وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

وكما يلاحظ من خلال الأشكال الموضحة في الملاحق والخاصة بالنموذج التقديري المتعلقة بالانحدار العياري بأن المدرج التكراري الذي يستخدم للتعرف على توزيع البيانات تتوزع حسب التوزيع الطبيعي، كما يلاحظ بأن جميع النقاط تتجمع حول الخط وبالتالي فان البيانات (البواقي) تتوزع حسب التوزيع الطبيعي وهذا ما يدل على أن الاختبار يتبع التوزيع الطبيعي، ويلاحظ الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة وهذا ما يوضح عدم وجود نمط معين للنقاط في الشكل وهذا ما يتسق مع شرط تحقيق الخطية.

4-3-تحليل علاقات الأثر باستخدام الانحدار المتعدد القياسي

وبالتالي فإن أهم عناصر المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع بحسب دخولها في النموذج هي بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر وذلك من خلال استبعاد المتغيرات التي لا تؤثر عن النموذج الانحدار المتعدد السابق (البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس، محور السوق المالي)، وهذا ما يدعونا إلى تحديد المتغيرات الأكثر أهمية في تأثير علاقات الارتباط وعلاقات التأثير بين المتغيرات المستقلة حيث يوضح لنا الجدول رقم 02-42 المتغيرات التي ساهمت في نتائج الدراسة وفقاً لنتائج الانحدار المتدرج stepwise regression، وبموجب هذه الطريقة يتم إدخال المتغيرات واحدا بعد الآخر إلى النموذج علما أن المتغير الداخل عرضة للاستبعاد في الخطوات اللاحقة إذا ثبتت عدم معنويته الإحصائية بوجود المتغيرات الأخرى، وبهذا يمكن كتابة النموذج على الشكل التالي كما هو ملخص في الجدول الآتي:

جدول رقم 02-42: نتائج تحليل الانحدار لاختبار التدريجي المتعدد بعد اختبار المتغيرات الأكثر تأثيرا

معامل الارتباط R	.971[a]	معامل التحديد المعدل Eta			.943
معامل التحديد R^2	.943	الخطأ المعياري			.14287
قيمة (F)	2249.203	مستوى المعنوية			.000[b]
المتغيرات	b	Erreur standard	Bêta	t	Sig
(Constante)	.248	.073		3.401	.001
X2	.942	.020	.971	47.426	.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-42 أن:

– معنوية نموذج الانحدار

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية (α= 0.01) حيث أن قيمة (F) المحسوبة تساوى (2249.203)، وقيمة مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.000) أقل من مستوى المعنوية.

– معنوية معاملات الانحدار من خلال قيم (Sig, T)

من خلال الجدول أعلاه يمكننا بأن نختبر فرضيتين:

✓ **الفرضية الصفرية (Ho):** $Y = \beta_0 + \beta_2 X_2 + e = 0$

✓ **الفرضية البديلة (H_1):** $Y \neq \beta_0 + \beta_2 X_2 + e \neq 0$

فحسب طريقة STEPWISE كان متغير القوانين والتشريعات الوحيد الداخل إلى النموذج لأنّ له أكبر معامل ارتباط بسيط مع المتغير التابع وبالتالي أكبر قيمة لإحصائية t، كما أنه يمكن ملاحظته بأن مستوى الدلالة المعنوية sig (P-Value = 0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية α=0.05 مما يسمح بإدخال هذا المتغير، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم 02-43: نتائج تحليل الانحدار لاختبار التدريجي المتعدد بعد اختبار المتغيرات الأكثر تأثيرا

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	**X2**	.	Pas à pas (critère : Probabilité de F pour introduire <= .050, Probabilité de F pour éliminer >= .100

a. Variable dépendante : Y

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

وكما يلاحظ من خلال الأشكال الموضحة في الملاحق والخاصة بالنموذج التقديري للفرضية الثانية المتعلقة بالانحدار التدريجي بأن المدرج التكراري الذي يستخدم للتعرف على توزيع البيانات تتوزع حسب

التوزيع الطبيعي، كما يلاحظ بأن جميع النقاط تتجمع حول الخط وبالتالي فان البيانات (البواقي) تتوزع حسب التوزيع الطبيعي وهذا ما يدل على أن الاختبار يتبع التوزيع الطبيعي، ويلاحظ الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة وهذا ما يوضح عدم وجود نمط معين للنقاط في الشكل وهذا ما يتسق مع شرط تحقيق الخطية.

وبناءا على ما سبق يمكن صياغة النموذج بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع كما يلي:

$$Y= 0.248 + 0.892X_2$$

وبالتالي فإننا نرفض الفرض الصفري H_0 ونقبل الفرض البديل H_1 والتي تنص على أنه يوجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية $\alpha=0.05$ بين تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر.

ثالثا: اختبار الفرضية الأساسية لدراسة التطبيقية

حيث يتم استخدام معاملات الارتباط لاكتشاف أثر المتغيرات المستقلة في المتغير التابع وكذلك أسلوب الانحدار لاختبار الفرضية الأساسية ككل والتي تنص على أن:

" هناك علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين تأثير البيئة المحاسبية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال"

يوضح الجدول رقم 02-44 نتائج الانحدار المتعدد للمتغيرات التابعة (تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على رأس المالي في الجزائر) على المتغيرات المستقلة (البيئة المحاسبية الجزائرية، القوانين والتشريعات في الجزائر، السوق المالي في الجزائر):

1-تحليل الأثر باستخدام علاقات الارتباط الإحصائية

جدول رقم 02-44: معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة

المتغير		المتغير X_1	المتغير X_2	المتغير X_3
المتغير Y	معامل ارتباط بيرسون	.934**	.971**	.902**
	مستوى المعنوية	.000	.000	.000
	N	137	137	137

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-44 أن:

يلاحظ أن معاملات الارتباط للمتغيرات ظهرت معنوية وبدرجة عالية من الارتباط، كما ظهر أعلى معامل ارتباط مع المتغير المستقل والمتعلق بمحور التشريعات والقوانين في الجزائر.

2-تحليل علاقات الأثر باستخدام الانحدار القياسي

من أجل التأكد من علاقة تأثير القوانين والتشريعات في الجزائر على تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على رأس المال، فإننا نستخدم نموذج الانحدار المتعدد والذي نلخص أهم نتائجه وفقا لبرنامج SPSS في الجدول التالي:

جدول رقم 02-45: نتائج تحليل الانحدار التدريجي المتعدد لاختبار الفرضية الأساسية

معامل الارتباط R	.950[a]	معامل التحديد المعدل Eta			.903
معامل التحديد R^2	.903	الخطأ المعياري			.18668
قيمة (F)	1261.385	مستوى المعنوية			.000[b]
المتغيرات	b	Erreur standard	Bêta	t	Sig
(Constante)	.221	.098		2.256	.026
X	.932	.026	.950	35.516	.000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

يتضح من خلال الجدول رقم 02-44 أن:

- معنوية نموذج الانحدار

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية (α= 0.01) حيث أن قيمة (F) المحسوبة تساوى (1261.385)، وقيمة مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.000) أقل من مستوى المعنوية.

- **معنوية معاملات الانحدار من خلال قيم (Sig, T)**

من خلال الجدول أعلاه يمكننا بأن نختبر فرضيتين:

- ✓ **الفرضية الصفرية (Ho):** $Y = \beta_0 + \beta X + e = 0$
- ✓ **الفرضية البديلة (H_1):** $Y \neq \beta_0 + \beta X + e \neq 0$

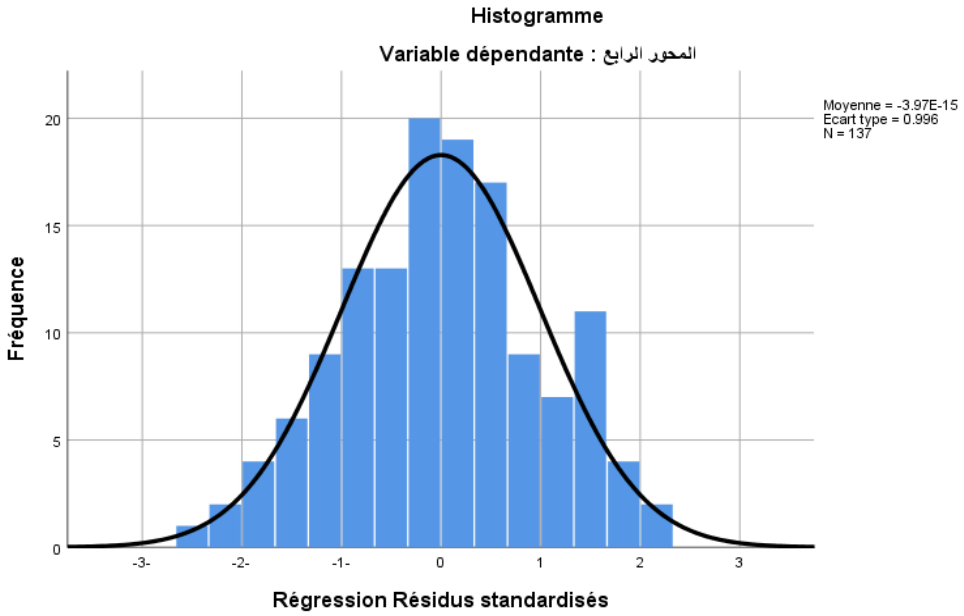
ومن خلال الجدول نلاحظ معنوية معلمة الميل β والتي بلغت 0.932 والتي تشير إلى إيجاد علاقة إيجابية بين المتغيرين إحصائيا (تأثير البيئة المحاسبية وعوامل القياس، تأثير القوانين والتشريعات في الجزائر، السوق المالي في الجزائر على تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على رأس المال) حيث أنه كلما ارتفعت تطبيق القوانين والتشريعات بوحدة واحدة يؤدي إلى زيادة في تطبيق بدائل القياس المحاسبي بمقدار 0.932، كما بلغ مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية α=0.05 مما يشير إلى معنوية الميل والتي تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من خلال الجدول بأن معنوية معلمة التقاطع (الحد الثابت) β_0 والتي بلغت (0.221) تحت مستوى المعنوية sig (P-Value = 0.026) وهو أقل من مستوى المعنوية α=0.05 مما يشير إلى معنوية المعلمة إحصائيا والتي تختلف عن الصفر.

كما يمكن ملاحظة من خلال الجدول أعلاه بأن تأثير المتغيرات المستقلة (البيئة المحاسبية الجزائرية، القوانين والتشريعات، السوق المالي) على المتغير التابع (تطبيق بدائل القياس المحاسبي)، والتي تم حسابها من خلال معامل التحديد (R^2) والذي كانت بنسبة **(%95.00)** والذي يعبر عن جودة توفيق نموذج الانحدار الخطي، كما أن قيمة معامل التحديد المعدل **(0.903)** والتي تدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرات، كما أن المتغيرات المستقلة تفسر المتغير التابع بنسبة **(%90.30)** وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

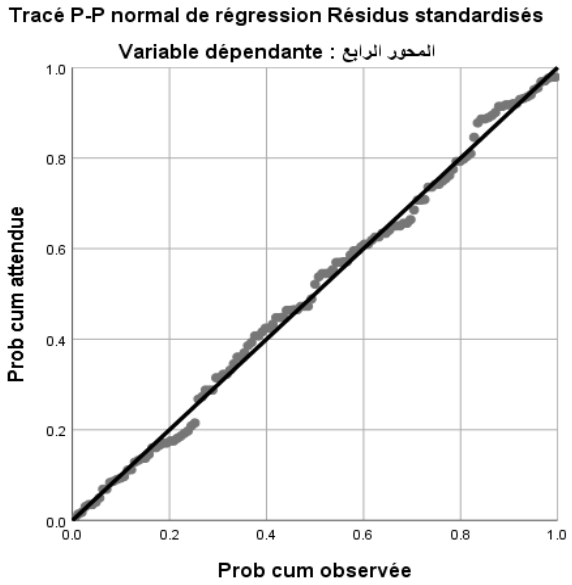
وكما يلاحظ من خلال الأشكال الموضحة أسفله والخاصة بالنموذج التقديري للفرضية الأساسية المتعلقة بالانحدار العياري بأن المدرج التكراري الذي يستخدم للتعرف على توزيع البيانات تتوزع حسب التوزيع الطبيعي، كما يلاحظ بأن جميع النقاط تتجمع حول الخط وبالتالي فان البيانات (البواقي) تتوزع حسب التوزيع الطبيعي وهذا ما يدل على أن الاختبار يتبع التوزيع الطبيعي، ويلاحظ الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة وهذا ما يوضح عدم وجود نمط معين للنقاط في الشكل وهذا ما يتسق مع شرط تحقيق الخطية.

شكل رقم 02-10: طبيعة التوزيع الطبيعي



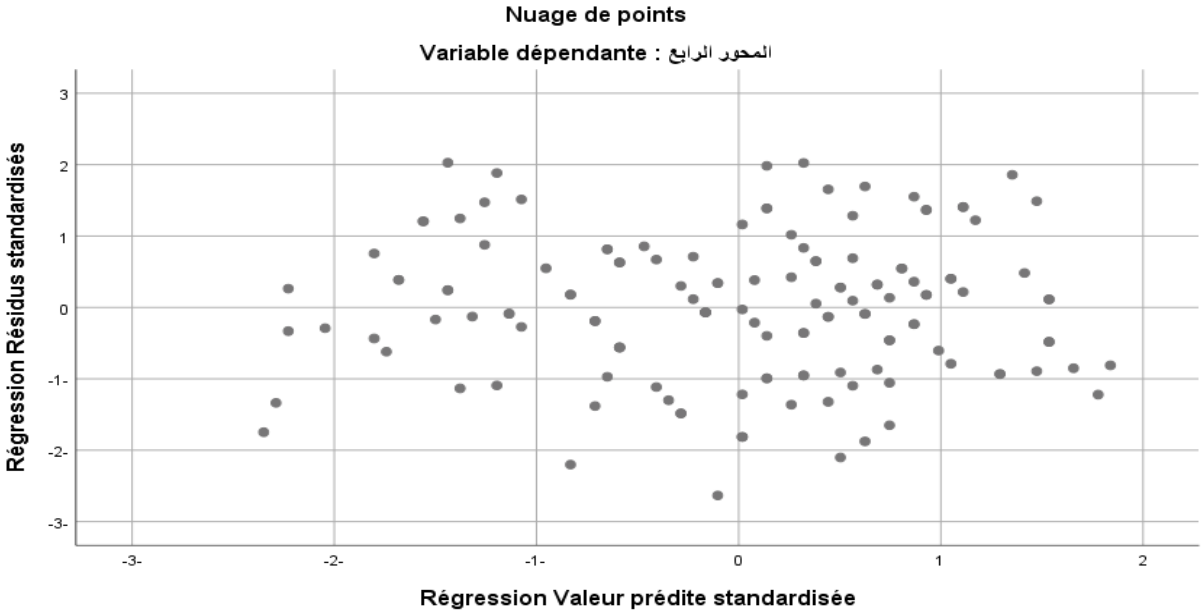
المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

شكل رقم 02-11: طبيعة التوزيع البواقي حسب التوزيع الطبيعي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

شكل رقم 02-12: توزيع الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS**

خلاصة الفصل

استهدفنا من خلال هذا الفصل القيام بالدراسة التطبيقية من أجل التعرف على اتجاهات وأراء أفراد عينة الدراسة بشأن موضوع البحث، ولتحديد مدى اتفاق نتائج التحليل الإحصائي مع نتائج الدراسة النظرية، بالإضافة إلى الاختبار الميداني لفروض البحث، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى منهج الدراسة التطبيقية من حيث أهدافها ومجتمع وعينة هذه الدراسة وأساليب جمع البيانات وكيفية تصميم قائمة الاستبيان وأساليب التحليل الإحصائي، ثم أستعرضنا في المبحث الثاني نتائج التحليل الإحصائي والتي تضمنت نتائج إرسال واستلام قوائم الاستبيان ونسبة استجابة عينة الدراسة لأسئلة القائمة، وكذلك النتائج النوعية والوصفية لمفردات العينة، ونتائج اختبار معاملي الثبات والصدق للإجابة على أسئلة الاستبيان، بالإضافة إلى دراسة الأهمية النسبية لمتغيرات أبعاد الدراسة التطبيقية، كما تم التطرق في المبحث الثالث إلى اختبار فروض الدراسة باستخدام نموذج الانحدار المتعدد كأحد أساليب التحليل الإحصائي للتحقق من مدى صحة أو رفض هذه الفروض.

كما خلصت هذه الدراسة في الأخير إلى مجموعة من النتائج والتي يمكن عرضها فيما يلي:

- إن نسبة استجابة عينة الدراسة لأسئلة قائمة الاستبيان قد بلغت (68.50%) وهي نسبة جيدة تسمح بإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية؛
- إن معاملات ثبات وصدق إجابات مفردات عينة الدراسة على أسئلة قائمة الاستبيان قد اتصفت بأنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث، وأكدت على وجود ارتباط إيجابي بين أسئلة هذه القائمة مما يؤكد على إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي في تعميم نتائج البحث؛
- إن ارتفاع مؤشرات الأهمية النسبية لمعظم متغيرات (أبعاد أو محاور) الدراسة التطبيقية مما يدعم الإطار النظري في القياس المحاسبي وأساليب المحافظة على رأس المال؛
- إن اصدار قوانين وتشريعات بما تتلاءم والواقع الجزائري تساهم بنسبة كبيرة حسب إجابة افراد عينة الدراسة في المحافظة على رأس المال بالرغم من تعدد وتنوع البدائل المتاحة لقياسه؛
- إن تحديد وتتبع أساليب للقياس المحاسبي بما يوافق الواقع المعاش يساعد في تحديد وتتبع المنافع أو العوائد المترتبة في المحافظة على رأس المال أو حتى في زيادة قيمته الاسمية أو الإنتاجية؛
- إن اصدار معايير محلية يساهم في تعزيز التعامل بأداء قياس موحدة تكون موجه بالدرجة الاولى لتفادي المشكلات في أساليب القياس الأخرى؛

- إن غياب مؤشرات قياس للافصاح عن الأساليب المعتمدة يعزز الاعتماد على التكلفة التاريخية كأسلوب قياس موحد، مما يؤدي إلى انتاج معلومات وبيانات مالية غير ملائمة لدعم وترشيد القرارات التشغيلية والاستثمارية في مجال تحسين وتطوير الأداء رأس المال.

الخاتمة العامة

تعتبر مشكلة ارتفاع المستوى العام للأسعار أحد اهم الاسباب الرئيسية، إلى ان يتحول الاهتمام بالقياس في المحاسبة من مدخل التكلفة التاريخية، إلى التفكير في مداخل محاسبية تكوت بديلة للتكلفة التاريخية، وقادرة على مواجهة تلك المشاكل الناجمة عن ارتفاع المستوى العام للأسعار، بحيث تكون ملائمة لإعطاء بيانات محاسبية ذات موثوقية وقابلة للمقارنة، وايجاد اسلوب رياضي بهدف الوصول إلى قياس أفضل.

وحتى تكون هاته البيانات المالية تلبي جميع احتياجات المستخدمين باختلاف المكان والزمان، كان لابد من وضع اسس ومعايير موحدة المبادئ والممارسات المحاسبية، في محاولة لتوحيد الممارسات المحاسبية الدولية من طرف الهيئات المنظمة لها، بغية تقليص الفجوة الحاصلة بين الممارسات على مستوى الدول.

وفي هذا المجال، كان لمجلس معايير المحاسبة الدولية دور كبير في اصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية لإعداد وعرض القوائم المالية تعتمد على اسلوب موحد للقياس المحاسبي، لذلك اتجهت العديد من الدول لإجراء اصلاحات على مستوى المنظومة المحاسبية الخاصة بها كل حسب الظروف المحيطة ببيئته.

والجزائر كغيرها من الدول قررت تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية الدولية من خلال اصدار النظام المحاسبي المالي بموجب القرار 07/11 المؤرخ في 2007/11/25، الذي يتوافق بدرجة كبيرة مع معايير المحاسبة الدولية سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو بعض المعالجات التقنية، رغم وجود بعض الاختلافات والتي ترجع أساسا الى خصوصيات البيئة الاقتصادية في الجزائر، تبعا لتغير المفاهيم، مبادئ وقواعد التسجيل المحاسبي والتقييم، وهو ما ينعكس تأثيره على جوانب عديدة، وهو ما جعل من الضروري العمل على تكييف جميع الجوانب مع متطلبات النظام المحاسبي، للاستفادة من المزايا التي يوفرها، وتحقيق توافق النظام المحاسبي المالي مع البيئة المحاسبية الدولية.

ولقد استحدث النظام المحاسبي المالي مفهوم جديد للقياس المحاسبي يكون بديلا للتكلفة التاريخية سمي بـــ "القيمة الحقيقية"، حيث أن تطبيق بدائل القياس المحاسبي بما فيها القيمة الحقيقية او العادلة، يجب أن يكون وفق محددات الاثبات المحاسبي والاعتراف.

وبناءا على ما سبق فقد عالج الطالب من خلال دراسته هاته إشكالية تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال، كون البيئة المحاسبية الجزائرية لازلت تحتاج إلى تطوير وتغيير العديد من المعتقدات المحاسبية والعلمية والثقافية والمهنية.

1- اختبار فرضيات الدراسة

وانطلاقا من محتوى الدراسة التي وضحها الجانب النظري والتطبيقي والذي يتجلى فيها بتناول الدراسة استقراء تحليليا في مجال وضع التأثيرات التي تعيق او تساهم في عدم تطبيق بدائل القياس المتاحة في الجزائر، والتي أختبر فيها الدراسة من خلال أربع فرضيات فرعية والتي من خلالها يمكن الوقوف عليها:

ينص الفرض الأول منها على أنه: حسب النظام المحاسبي المالي فإن المؤسسات في الجزائر يمكنها تطبيق بدائل القياس المحاسبي نظريا، وفعليا لا توجد مرونة في تطبيق بدائل القياس المحاسبي وفق ما ينص النظام المحاسبي المالي، وذلك لوجود العديد من المعوقات التشريعية والتنظيمية، وقد تم التحقق من هذا صحة الفرض من خلال الدراسة التحليلية والتي تضمنها هذا البحث في فصله الأول، كما أيد ذلك نتائج التحليل الإحصائي والتي قمنا بها على مدخلات الدراسة التطبيقية في المحور الثاني حيث تبين وجود العديد من المعوقات التي تعيق تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر سواء الاكاديمية او المهنية او المالية أو التشريعية.

أما الفرض الثاني والذي ينص: توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر في ظل سياسات المحافظة على راس المال، فلقد تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال كل من الدراسة التحليلية التي تضمنتها الدراسة وتفسير نتائج التحليل الإحصائي التي قمنا بها على مدخلات الدراسة التطبيقية للموضوع حيث تبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق باختيار هذا الفرض من فروض الدراسة.

أما فيما يخص الفرض الثالث والمتمثل في: توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر فقد أثبتت نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية صحته، حيث تبين اتفاق آراء أفراد عينة الدراسة حول مضمون هذا الفرض، وذلك دون وجود أية فروق معنوية بين استجابات كافة تلك المفردات سواء تعلق الأمر بمداخل القياس المحاسبي أو القوانين والتشريعات التي تحكم تطبيقه، إذ نلاحظ من خلال هذا الفرض بأن القوانين والتشريعات التي تحكم تطبيق احد بدائل القياس المحاسبي، تعتبر من اهم العوائق التي تساهم في عدم التطبيق لتلك البدائل بما يسمح وسياسات المحافظة على راس المال.

أما فيما يخص الفرض الرابع والمتمثل في: توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي على تطبيق بدائل القياس المحاسبي في الجزائر فقد أثبتت نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية صحته، حيث تبين اتفاق آراء أفراد عينة الدراسة حول مضمون هذا الفرض، وذلك دون وجود أية فروق معنوية بين استجابات كافة تلك المفردات سواء تعلق الأمر بمداخل القياس المحاسبي أو تأثير السوق المالي.

أما فيما يخص الفرضية الرئيسية والمتمثل في: توجد علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية بين تأثير البيئة المحاسبية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال، فقد أثبتت نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية صحته، حيث تبين اتفاق آراء أفراد عينة الدراسة حول مضمون هذا الفرض، وذلك دون وجود أية فروق معنوية بين استجابات كافة تلك المفردات سواء تعلق الأمر ببدائل القياس المحاسبي أو البيئة المحاسبية الجزائرية، إذ نلاحظ من خلال اختبار هذا الفرض نجد بأن البيئة المحاسبية الجزائرية تأثر على تطبيق بدائل القياس المحاسبي لوجود العديد من العوائق التي تم ذكرها.

2- نتائج الدراسة:

ولقد توصلنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى استنتاج مجموعة من النتائج نحاول أن نستعرضها في النقاط التالية:

- يكمن التخلص من مشكلات التقدير في القياس المحاسبي عن طريق الاستعانة بالأساليب الإحصائية او الرياضية؛
- انه عند اخذ أثر التغيرات في القوة الشرائية للنقود على قياس دخل المؤسسة الاقتصادية فانه يجب التمييز بين الدخل النقدي والدخل الحقيقي، ويتم التوصل الى الدخل الحقيقي عن طريق فصل خسائر الحيازة الحقيقي والصوري منها واستبعاد الصوري منها، والذي يرجع الى التغير في المستوى العام للأسعار؛
- بغية تحقيق القياس الأفضل لدخل الكيان الاقتصادي والمحافظة على راس مال سليما، فإنه لا يمكن تجاهل ظاهرة تغيرات مستويات الأسعار؛
- لابد من المحافظة على راس المال الحقيق من حيث طاقته الإنتاجية، لأنه يتفق مع فرضية استمرار المؤسسة، إضافة إلى انه لا يتجاهل تغير قيمة النقود؛
- لابد من وجود هيكل مالي واضح في الكيان الاقتصادي، سواء في مصادر التمويل أم كفاءة استخدام مصادر الاصول الثابتة والمتداولة للمحافظة على رأس المال الحقيقي؛
- أهمية الصيانة الدورية واستمرارها للمحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصول عند الحد الذي يمكن الكيان الاقتصادية من الاحتفاظ بمركزها التنافسي في نوع النشاط؛
- التكلفة التاريخية وكذا البدائل الأخرى من نماذج القياس المحاسبي وكل منها تمتاز بخصائص وتعاني نقائص من شأنها التأثير على عملية القياس المحاسبي؛
- غياب المقاييس الموضوعية في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة الواردة في معايير الابلاغ المالي الدولية والنظام المحاسبي المالي، لأن معايير القيمة العادلة مبنية على أصول المعرفة العلمية للتعبير عن الحقائق الاقتصادية؛

- تعتبر التكلفة التاريخية الطريقة الكثر استعمالا في عملية القياس المحاسبي، ولكن مع مرور تصبح القيمة الظاهرة في البيانات المالية لا تعكس الواقع الحالي، وتلبية لانشغالات المستثمرين، لابد من وجود معلومات محاسبية محينة من شانها تجاوز المشاكل التي تميز التكلفة التاريخية، وتساعد على توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المستقبلية؛
- رغم الانتقادات الموجهة لطرق القياس البديلة للتكلفة التاريخية، إلا انه ما يسجل لصالحها هو قدرتها على المحافظة على راس المال بجميع انواعه على المدى القصير؛
- الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني للمحاسبين يحقق الموضوعية في عملية القياس، فإذا قام شخصان او أكثر مؤهلان تأهيلا علميا ومهنيا بعملية القياس بصورة مستقلة عن بعضهما البعض فسوف يصلان إلى نفس النتائج؛
- تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية العديد من التحديات متمثلة في وجود بيئة دولية متسارعة، منها إيجاد آلية العمل على كافة الأصعدة وبكفاءة عالية بما يتماشى والمعايير الدولية للمحاسبة والابلاغ المالي الدولية.

3- التوصيات والاقتراحات

بعد عرض النتائج المتوصل إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع نقوم الآن بصياغة جملة من التوصيات والاقتراحات:

- ضرورة الاستفادة من نموذج للقياس المحاسبي في ظل مستجدات معايير الابلاغ المالي الدولية؛
- الأخذ في الاعتبار الأثر الناتج عن التغير في القياس من أسلوب إلى أسلوب آخر وكيفية معالجة الفروقات في القياس، من بيئة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى أخرى؛
- تكوين فريق من المتخصصين في مجال المحاسبة والمالية، وذلك بهدف دعم المؤسسات إلى القياس بالأسلوب الجديد، حتى تتمكن من زيادة رأس مالها أو حتى المحافظة عليه؛
- اشتراك التجمعات العلمية والأكاديمية والمهنية في عقد المزيد من المؤتمرات والندوات لمناقشة أهمية مؤشرات القياس المحاسبي في كافة القطاعات بأبعادها المختلفة والمنافع المتوقع تحقيقها منه؛
- الاهتمام بتوفير معلومات تفصيلية عن تكلفة القياس المحاسبي المنتقل إليها، من خلال تطوير نظم المعلومات الحالية بالشكل الذي يسمح بحصر وقياس وتحليل الآثار الناجمة عن عملية القياس المحاسبي، بالإضافة إلى تخطيط ورقابة عملية الانتقال بين أساليب القياس المحاسبي لأغراض ترشيد القرارات الإدارية؛
- تفعيل دور المراجع الخارجي في مجال متابعة مدى إلتزام المؤسسات بتنفيذ القوانين والتشريعات؛

- تحقيق التكامل بين المعايير الدولية ومحاولة إصدار معايير وطنية عند اتخاذ القرارات الإدارية، مما يحقق الميزة التنافسية للمؤسسات، وعلى نحو مستدام؛
- إضطلاع المحاسبين الإداريين بمسئوليتهم نحو إعداد وتصميم نماذج للتقارير المالية والكمية والوصفية، للإفصاح عن التغير في القياس المحاسبي، لما له من أهمية في مجال ترشيد القرارات وجذب الاستثمارات وخدمة أهداف جميع الأطراف أصحاب المصالح؛
- ضرورة القيام بدورات تكوينية للمور البشري في الجزائر، بما يتماشى والمرجعية الدولية، لما له من أثر كبير على تطوير منظومة المحاسبة الجزائرية؛
- العمل على اصدار قوانين وتشريعات تعمل بالدرجة الأولى إلى تعزيز استقلالية الممارسات المحاسبية عن الإدارة الجبائية، خاصة في مجال القياس المحاسبي؛
- ضرورة مشاركة الإطارات الاكاديمية والمختصين في مجال تقديم الاقتراحات لتطوير المنظومة المحاسبية في الجزائر، وتأهيلهم لتطبيق معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية؛
- ضرورة العمل عمى توفير البيئة السليمة والملائمة التي تضمن التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، وبالتالي تطبيق كل ما جاء فيه من عناصر مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية ومنها محاسبة القيمة العادلة؛
- فتح المجال بشكل أوسع للبنوك الخاصة مع ادراج البنوك العمومية في البورصة عن طريق فتح رأس مالها لتعزيز الشفافية فيها وتنشيط المنافسة؛
- ضرورة توحيد أسس القياس والعرض والإفصاح لتسهيل أعمال الخدمات المحاسبية التي تؤديها مهنة المحاسبة في الدول؛
- ضرورة إيجاد طريقة تقييم محاسبية واحدة تجمع بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وتراعي التغير في مستويات الأسعار، وتهدف إلى المحافظة على راس مال المؤسسات.

4- آفاق الدراسة:

بعد عرضنا لموضوع البحث والنتائج واقتراحنا للتوصيات التي نراها مفيدة، طرأت لنا نقاط أخرى ما زالت مجهولة ويمكن أن تكون موضوعات بحوث أخرى وإشكاليات تنتظر المعالجة وهي:

- أثر تغير أسعار الصرف على القياس والإفصاح المحاسبي في المؤسسات الجزائرية؛
- دراسة تحليلية لتطوير نماذج القياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر؛
- أثر تعدد بدائل قياس المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية؛
- القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ودوره في المحافظة على راس المال؛
- أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية.

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1-الكتب

[1] أحمد بلقاوي، تعريب رياض العبد الله، طلال الحجاوي، **نظرية محاسبية**، الجزء الثاني، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة العربية، 2009؛

[2] جمعة حميدات، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert): المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 "قياس القيمة العادلة"**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الاردن، 2014؛

[3] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، ط 01، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012؛

[4] الدون، س هندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبوزيد، **النظرية المحاسبية**، ط 04، مطبعة المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2005؛

[5] رزق الله عايدة نخلة، **دليل الباحثين في التحليل الإحصائي – الإختيار والتفسير**، البيان للطباعة، القاهرة، 2002؛

[6] رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، ط 01، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003؛

[7] رضوان حلوة حنان، **نظرية المحاسبة**، مديرية الكتب والمطبوعات، حلب، سوريا، 1991؛

[8] ريتشارد شرويدر، وآخرون، **نظرية المحاسبة**، (ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي)، دار المريخ، الرياض، 2006؛

[9] سامي محمد الوقاد ترجمة سامر جميل رضوان، **نظرية المحاسبة**، ط 01، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011؛

[10] سعد عبد الرحمان، **القياس النفسي النظرية والتطبيق**، ط 5، هبة النيل العربية للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2008؛

[11] سوسن شاكر مجيد، **أسس بناء الاختبارات والمقاييس النفسية والتربوية**، ط1، مركز ديبونو لتعليم التفكير، عمان، الاردن، 2013؛

[12] السيد محمد أبو هشام حسن، **الخصائص السيكومترية لأدوات القياس في البحوث النفسية والتربوية**، محاضرات منشورة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2006؛

[13] سيكاران أوما، **طرق البحث في الإدارة – مدخل لبناء المهارات البحثية**، ترجمة إسماعيل على بسيوني، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009؛

[14] عاشور سمير كامل، سالم سامية أبو الفتوح، **العرض والتحليل الإحصائي باستخدام SPSS Win– الإحصاء التطبيقي المتقدم**، دار الجامعة للنشر، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 2005؛

[15] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ط 01، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1990؛

[16] عبد الحي مرعي ومحمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة** المالية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003؛

[17] عبد الرزاق الشحاده، **المحاسبة الدولية**، ط 2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2019؛

[18] عبد الفتاح عز حسن، **مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS**، دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، السعودية، 2008؛

[19] عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي**، الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007؛

[20] العتوم شفيق، **طرق الإحصاء: تطبيقات إقتصادية وإدارية بإستخدام SPSS**، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006؛

[21] علي عبد الله شاهين، **النظرية المحاسبية**، دروس ماجستير المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، متاحة في الموقع http://site.iugaza.edu.ps/ashaheen1/، شوهدت يوم 2019/01/24؛

[22] كمال عبد العزيز النقيب، **مقدمة في نظرية المحاسبة**، ط 01، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2004؛

[23] لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية**، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2012؛

[24] مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، **الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية (Framework)**، 2001، الفقرة 99؛

[25] محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، ط 01، مطابع الدار الهندسية، القاهرة، مصر، 2005؛

[26] محمد سمير الصبان، **دراسات في المحاسبة المالية: أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1991؛

[27] محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية**، ط 02، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008؛

[28] محمد مطر، موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس – العرض–الافصاح**، ط 03، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2012؛

[29] نجيبة محمود نمر، **نظرية المحاسبة المالية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1977؛

[30] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الجزء الأول، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

2-الرسائل العلمية

[1] إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، **أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية (دراسة تطبيقية وميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية)**، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016؛

[2] الأمين محمد عثمان آدم، **دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والافصاح عن الأصول غير الملموسة دراسة تطبيقية ميدانية لمشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية** أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2015؛

[3] باسل فهد عبد الحميد قشلان، **تأثير منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الاردنية في ضوء الازمة المالية العالمية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2011؛

[4] جمال علي عطية الطرايرة، **التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك العاملة في الأردن**، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2005؛

[5] حلقوم الحاج، **دراسة أثر التضخم على النظام المعلوماتي المحاسبي –دراسة حالة شركة الاسهم الرياض-سطيف**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف، 2010؛

[6] حمدي فلة، **تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: مؤسسة الكوابل– بسكرة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017؛

[7] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية –متطلبات التوافق والتطبيق–**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2013؛

[8] سالم عواد هادي الزوبعي، **تأثير قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات –دراسة تطبيقية لعينة من الشركات العراقية المساهمة–**، أطروحة دكتوراه، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، 2010؛

[9] سامية تاودروس إبراهيم، **دراسة تحليلية لمشكلات تقييم عناصر الأصول وتحديد الالتزامات بهدف إعداد الميزانية القومية**، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2001؛

[10] سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي-دراسة عينة من المؤسسات-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015؛

[11] صلاح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2008؛

[12] فتيحة صافو، **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2016؛

[13] فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من أثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية -دراسة حالة مؤسسة تنبيل النسيج خراطة-**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، 2009؛

[14] لخضر سي محمد، **أسس وقواعد القياس المحاسبي دراسة تحليلية نقدية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة 1، 2017؛

[15] محمد فيصل مايده، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة –دراسة حالة: عينة من المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2017؛

[16] محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، مصر، 2006؛

[17] منال علي العبد الله، **التحول في القياس المحاسبي من التكلفة التاريخية الى التكلفة الجارية في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية –دراسة تطبيقية على المؤسسة العامة للأعلاف – فرع الرقة–**، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب بسورية، 2010؛

[18] نجوى نمر، **مدخل مقترح لمحاسبة ومراجعة الاستثمارات العقارية في ضوء لمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة**، اطروحة دكتوراه، جامعة قناة السويس، الإسماعيلية، مصر، 2004؛

3-المراسيم والتقارير

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد 19، 25 مارس 2009؛

4-المنشورات في المجلات العلمية

[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 التاسع، العدد الثالث، الجامعة الأردنية، عمان، الاردن، 2013؛

[2] خالد جمال الجعارات، محمود الطبري، **مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، العدد 34، العراق، 2013؛

[3] رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد رقم 02، المجلد رقم 46، جامعة الإسكندرية، 2009؛

[4] عماد الحانوتي، **معيار المحاسبة الدولي رقم 39: التطبيق، المواقف والأثر على الشركات الاردنية!!**، نشرية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 09، الأردن، 2002؛

[5] محمد الابراهيم عبد السلام تركي، **معيار الملاءمة كأساس لتقويم البيانات المحاسبية**، مجلة كلية العلوم الادارية، المجلد الثامن، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، 1982؛

[6] مصطفى حامد سالم الحكيم، عبد السلام عوض خير السيد آدم، **الإفصاح عن القيم الجارية في بيئة التضخم ودوره في الحد من الأزمة المالية–دراسة ميدانية على المصارف العاملة**

بالسودان–، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17 عدد 01، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016؛

[7] موزارين عبد المجيد، بربري محمد أمين، **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 19، جانفي 2018، جامعة الشلف، الجزائر؛

[8] ناصر نورد الدين عبد اللطيف، أثر اختلاف بدائل القياس المحاسبي للقيمة العادلة لاستثمارات البنوك التجارية في الأوراق المالية على مدى ملائمة المعلومات المحاسبية–دراسة حالة–، المجلة العلمية للتجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، سنة 2008؛

[9] نجيبة محمود نمر، **دراسة أثر التضخم الاقتصادي في الفكر المحاسبي ونموذج مقترح لمحاسبة التضخم**، مجلة العلوم الاجتماعية، العدد الرابع، المجلد 11، الكويت، 1983؛

[10] يوسف جربوع، **أساس التكلفة التاريخية بين التأييد والانتقادات المواجهة اليها**، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، كانون الأول، العدد الاول، عمان، الأردن، 2001، متاحة على الرابط htty/www.ascasociety.org/magazine.aspx? page-key-magazine.

5–المنشورات في الملتقيات العلمية

[1] الجيلاني بلواضح وآخرون، **دراسة مختلف الجوانب المتعلقة بالتقييم المحاسبي**، الملتقى الدولي الأول حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2012؛

[2] خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان: **مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015**، مطبعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014؛

[3] هوام جمعة، حديدي آدم، **أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية**، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول «النمو والعدالة والاستقرار: من منظور إسلامي» أيام: 11/09 سبتمبر 2013، اسطنبول، تركيا؛

[4] هيثم السعافين، **القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية**، المؤتمر العلمي المهني السادس تحت شعار: المحاسبة في خدمة المجتمع، عمان–الأردن، 12-15 أبريل 2005؛

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1- The books

[1] American Accounting Association, Committe On Basic, **Accounting Theory**, A statment of Basic "Accounting Theory" (A.A.A : 1966);

[2] Bernard Apotheloz et autres, **Maitriser l'information comptable**, volume 2, presses polytechniques et universitaires Romandes, lausanne, 3em edition, 2005;

[3] Edwards edger o, and Bell Philp w, **The Theory and Measurement of Busnines Income**, University of California Press, Berkeley, Los Angels, California Seventh Edtion, 1973;

[4] Harry I Wolk, Michael G Tearney, **Accounting Theory**, 2nd Edition, WadsWort, Inc, U.S.A, 1989;

[5] Ross. m .Skinner , j.Alex Milburn, **Adaptation française Nadi chlala Jacques Fortin, Normes comptables**, Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Canada 2003;

[6] TIM Krumwide, **Why historical cost accounting makes Sense**, strategic finance, Bryant University in Smithfield, August 2008.

2- Scientific Theses

[1] Dániel Máté Kovács, **The role and application of fair value accounting in the Hungarian regulatory framework**, Doctoral Programme in Management and Business Administration, Corvinus University of Budapest, 2013;

[2] DJAFRI Omar, **Évaluation des actifs non-courants en normes IFRS entre coût historique et juste valeur -le cas de l'Algérie,** THÈSE doctorat, Faculte Des Sciences Economiques Commerciales Et Sciences De Gestion, Université Abou Bekr BELKAÏD – Tlemcen, 2014;

[3] KHELLAF Lakhdar, **LES NORMES INTERNATIONALES DE COMPTABILITE (IAS – IFRS) ET LEUR APPLICATION EN ALGERIE CAS DU SYSTEME COMPTABLE ET FINANCIER ALGERIEN (SCF),** THÈSE doctorat, Faculte Des Sciences Economiques

Commerciales Et Sciences De Gestion, Universite El Hadj Lakhdar – BATNA, 2014;

[4] RIANNE P. Tetteroo, **Value Relevance of Fair Value Accounting under SFAS No. 157, An Increase of the Scope to Non-Financial Industries**, Master's thesis, Erasmus School Of Economic, Erasmus Universities Rotterdam, Holand, 2016;

[5] Stephanie L. Olson, **Fair Value Accounting and Reporting Disclosures** doctorat In The Honors Program, accounting department, bryant university, 2010.

3- Publications In Scientific Journals

[1] Ashford C. Chea, **Fair Value Accounting: It's 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, Centre for Promoting Ideas, USA, 2011;

[2] Badreddine Hamdi, Houda Elabidi, **L'INFORMATION COMPTABLE EN JUSTE VALEUR: QUELLE UTILITE POUR LES INVESTISSEURS?**, revue Hal science de l'homme et de la société, Strasbourg, France, 2010;

[3] DANA DVOŘÁKOVÁ, **Should Be Fair Value a Single Measurement Base in Financial Accounting?**, recent advances in business administration, wseas International Conference on business administration (ICBA '10), University of Cambridge, UK, 2012:

[4] FASB, **Fair Value Measurement, Statement of Financial Accounting Standards No . 157**, NOY WALK CT : FASB, 2010;

[5] FAWZI A. Al Sawalqa, **Fair Value Accounting: A Controversial but Promising System**, Journal of Accounting And Finance Research, Vol 05 N°01, Dean of Business Faculty, Accounting Department, Tafila Technical University, Jordan, 2016;

[6] Fiechter peter, **Big Bath Accounting Using Fair Value Measurement-Discretion During The Financial Crisis,** SSRN Electronic

Journal, university of zurich, institute for accounting and control, January 2010.

[7] Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev, **Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test?**, Review of Accounting Studies vol. 18(3), Springer, Booth School of Business, The University of Chicago, 2013;

[8] Jean-Florent Rérolle, **The fair value debate: from accounting utopia to financial realism**, Revue Trimestrielle de Droit Financier n°4, Ghent University Library, Belgique, 2008;

[9] Khaled Jamal Jaarat, **Capital Maintenance Considering Accepted Accounting Practices According To International Financial Reporting Standards (Ifrss) Proposing A New Concept Of Capital Maintenance**, International Journal of Economics, Commerce and Management, Vol. III, Issue 10, October 2015, United Kingdom;

[10] Mohsen tavakol, Reg dennik, **Making sense of cronbach's alpha**, international journal of medical education, VOL 07, N° 06, 2011;

[11] Power Michael, **Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability**. Accounting and Business Research, Universitas Dian Nuswantoro, Vol 40 N° 03, London, England, 2010;

[12] SAIDANI Mohamed Said, **La juste valeur : une nouvelle technique d'évaluation**, Revue El Wahat pour les Recherches et les Etudes Vol.9 n°1, Faculté sciences économiques, commerciales et sciences de gestion, Université Ghardaïa, algerie, 2016;

[13] Song chang joon et al, **Value Relevance of FAS 157 Fair Value Hierarchy Information and the Impact of Corporate Governance Mechanisms,** Forthcoming in The Accounting Review, Vol 85, N° 4, 2010, ssrn.com

[14] Yi-Ping Liao, **The impact of fair-value-accounting on the relevance of capital adequacy ratios: Evidence from Taiwan**, Journal of Emerald Publishing Limited Vol. 39 Issue 2, United Kingdom, 2013.

4- Decrees, reports and bodies

[1] **Accounting Standards No. 157, Fair Value Measurements** ،September 2006, www. aicpa.org.

[2] Commission des communautés européennes, Observations concernant certains articles du règlement (CE) n°1616/2002 du parlement européen et du conseil, du 19juillet 2002, sur l'application des normes comptables internationales, Bruxelles, novembre 2003, http://www.hec.unil.ch/urccf/recherche/publications/cadre_conceptuel.pdf;

[3] Ernest &Young, **Accounting for the Credit Crisis**, Part 2, 2008, http://www,ey.com/ifrs;

[4] **Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No. 107, Disclosures about Fair Value of Financial Instruments**, December 1991, www. aicpa.org;

[5] IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014;

[6] staff of the Canadian Accounting Standards Board, 2005: **Measurement Bases for Financial Accounting Measurement on Initial Recognition,** www. iasb.org.

الملاحـق

الملحق رقم I: قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	جامعة الانتماء
01	خالد جمال الجعارات	أستاذ	جامعة الشرق الأوسط – عمان – الأردن
02	هشام لبزة	أستاذ	جامعة الوادي
03	عباس فرحات	أستاذ	جامعة المسيلة
04	مرزوقي مرزوقي	أستاذ محاضر –أ–	جامعة الوادي
05	لعبيدي مهاوات	أستاذ محاضر –أ–	جامعة الوادي
06	رضا زهواني	أستاذ محاضر –أ–	جامعة الوادي

ملحق رقم II: استمارة الاستبيان باللغة العربية

جامعـــة الشهيـــد حمـــه لخضـــر بـــالـــوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي
Université Echahid Hamma Lakhdar - El-Oued

تحية طيبة وبعد،،،

يسّر الطالب بأن يضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على أراءكم واقتراحاتكم لاستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية، وذلك استكمالا للدراسة العلمية للحصول على درجة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق ومراقبة التسيير من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، تحت عنوان:

تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على راس المال –دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية–

سيدي المحترم أرجو منكم الاجابة على محاور الاستبيان بوضع علامة (**X**) في الخانة المناسبة، علما بأن النتائج التي ستخلص إليها الدراسة متوقفة على مصداقية الإجابة عن جميع أسئلة الاستبيان، ونؤكد لكم بأن جميع البيانات التي تدلون بها ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط، وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر على تعاونكم معنا.

ملاحظات :

1-بدائل للقياس المحاسبي:

- ✓ التكلفة التاريخية؛
- ✓ التكلفة التاريخية المعدلة؛
- ✓ التكلفة الجارية؛
- ✓ القيمة العادلة.

2-تتضمن الاستبانة جزئين.

الجزء الأول :معلومات عامة يتم استخدامها لتحديد إطار الدراسة.

الجزء الثاني: محاور الدراسة وينقسم إلى

- ✓ **البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس؛**
- ✓ **بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر؛**
- ✓ **السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي؛**
- ✓ **تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر.**

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

الاسم واللقب (اختياري):.....

01	**المؤهل العلمي**	ليسانس	ماستر	دراسات عليا	أخرى	
02	**التخصص الأكاديمي**	محاسبة ومالية	تدقيق	اقتصاد	أخرى	
03	**المهنة أو الوظيفة الحالية**	محافظ حسابات	خبير محاسب	أستاذ جامعي	محاسب معتمد	محاسب في مؤسسة خاصة او عمومية
04	**سنوات الخبرة**	اقل من 05 سنوات	ما بين 6 – 10 سنوات	ما بين 11 – 15 سنة	أكثر من 15 سنة	

الجزء الثاني: محاور الدراسة

أولا: البيئة المحاسبية الجزائرية وعوامل القياس

البيـــــــــان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1. غياب الاسواق المالية الكفؤة ساهم في التوجه نحو استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر.					
2. يؤثر الاعتراف بمعدلات التضخم الحقيقية على استخدام أسس القياس المحاسبي.					
3. يعزز وجود ضوابط واضحة ومرنة للمؤشرات القياسية في التوجه نحو الاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.					
4. إن اعتماد أسلوب واضح للقياس المحاسبي يعود لغياب أو ضعف في النصوص والتشريعات والقوانين (الجبائية، القانون التجاري، قانون المحاسبة).					
5. يساهم احترام النصوص القانونية والتشريعية في تفادي مشكلة التحيز في القياس المحاسبي.					
6. يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بدور هام في توجيه ومساعدة المحاسبين والمهنيين على تطبيق نماذج القياس الاخرى.					
7. عملية التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي ساهم في خلق نوع من التشتت لاختيار معيار مناسب للقياس المحاسبي.					
8. الممارسون لمهنة المحاسبة والخبراء لهم مستوى عالي من الكفاءة والتأهيل الذي يسمح لهم باختيار البديل الانسب للقياس المحاسبي.					
9. خريجي الجامعات الجزائرية لهم المواصفات والكفاءة اللازمة حسب متطلبات السوق.					

ثانيا: بدائل القياس المحاسبي في ظل القوانين والتشريعات في الجزائر

البيـــــــــان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1. يعمل النظام المحاسبي المالي على توفير القواعد التي تعالج وتوضح اجراءات تطبيق واختيار بدائل القياس المحاسبي التي تعالج المشاكل المحاسبية المعاصرة.					
2. ينص النظام المحاسبي المالي على ثبات طرق القياس والتقييم (اتباع النسق الواحد) من دورة إلى أخرى بما يسمح بقابلية المقارنة، وهو ما يساهم في الحد من التوجه نحو تطبيق البدائل الأخرى					
3. يضع النظام المحاسبي المالي معايير متعلقة بالمتطلبات اللازمة للقياس والإفصاح حول التغيير في أساليب القياس المحاسبي.					
4. يوضح النظام المحاسبي المالي الاساليب والاجراءات اللازمة عند إعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفقا لطريقة القيمة العادلة.					

5. هل تعتقد أن استخدام طرق القياس البديلة وفق النظام المحاسبي المالي يعطي للمساهمين الحق في الحصول على معلومات كافية عن القرارات المفصلة بالتغيرات الأساسية في المؤسسة ويزيد من التوسع في مستوى الإفصاح وجودة القوائم المالية.					
6. هل تعتقد أن هناك انسجام بين الأدوات المستخدمة في القياس المحاسبي وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي مع ما آل إليه الاجتهاد العالمي في المحاسبة (المعايير المحاسبية الدولية).					
7. يساهم وجود معايير محاسبية جزائرية متعلقة بالقياس والافصاح عنها في الحد من الاستخدام الدائم لمبدا التكلفة التاريخية.					
8. عدم كفاية التشريعات الضريبية لتحديد وعاء الضريبة الذي يوضح الاوعية الضريبة التي تعتمد عند الانتقال من أساس للقياس المحاسبي إلى أساس آخر للقياس.					
9. ضعف التناسق بين الانظمة الجبائية والمحاسبية يساهم في الحد من استخدام البدائل المتاحة للقياس المحاسبي.					

ثالثا: السوق المالي في الجزائر وبدائل القياس المحاسبي

البيـــــــــان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1.يوفر السوق المالي المعلومات (المؤشرات، الاسعار الحالية، معدل التضخم....) التي تتحدد على اساسها القيم العادلة، مما يسهل من عملية الاختيار بين البدائل المتاحة لتوفرها على المصداقية والموضوعية في القياس.					
2. بورصة الجزائر غير قادرة على استقطاب المؤسسات مما يساهم في غياب الاقرار بالقيمة الحقيقية لممتلكات الكيان.					
3.يساهم غياب سوق مالي كفؤ ونشط في غياب القيم العادلة للأصول المتداولة الذي يعيق من استخدام اساليب القياس البديلة.					
4. يؤدي غياب دور بورصة الجزائر في توفير مؤشرات القياس الحقيقة إلى زيادة ممارسة المحاسبة الابداعية.					
5. يزيد غياب المنافسة العادية في السوق المالي من صعوبة تحديد واختيار بديل مناسب لقياس بعض عناصر الاصول كالعقارات.					
6. يصعب تقييم الأصول غير الملموسة بقيمتها العادلة لعدم توافر أسواق نشطة متخصصة في تداول الأصول غير الملموسة.					
7. السوق المالي هو المكان الانسب والامثل لتطبيق أسس التقييم العادلة.					
8. وجود مؤشرات حول طرق القياس اللازمة بصفة دورية ناتج عن تطور في المنظومة المالية بصفة عامة.					
9. توفر تحفيزات تشريعية وجبائية تشجع الكيان على الدخول في البورصة والتقيد بمعايير القياس والافصاح المحاسبي.					

رابعا: تطبيق بدائل القياس المحاسبي ودورها في المحافظة على راس المال في الجزائر

البيـــــــــان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1. سيضفي استخدام بعض المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في القياس للأحداث الاقتصادية مزيدا من الشفافية في أساليب المحافظة على رأس المال.					
2. يؤدي عدم مرونة التشريعات والقوانين (الجبائية، التجارية، المحاسبية) في مراعاة الارتفاع المستمر في المستوى العام إلى القصور في المحافظة على راس المال الانتاجي والحقيقي.					
3. غياب هيكل مالي واضح في الكيان الاقتصادي، سواء في مصادر التمويل أم كفاءة استخدام مصادر الاصول الثابتة والمتداولة يؤدي إلى إحداث خلل في المحافظة على رأس المال الحقيقي.					
4. تدني مستوى الاقرار بالمؤشرات الوطنية الحقيقية (معدل التضخم، النمو الاقتصادي، سعر الفائدة الحقيقي) يؤثر في المحافظة على رأس المال.					
5. يساهم القياس وفق نموذج (التكلفة الجارية، التكلفة التاريخية المعدلة، القيمة العادلة) في الحد من الآثار السلبية الناتجة عن القياس بالتكلفة التاريخية التي تؤدي إلى تخفيض القيمة الحقيقية لرأس المال.					
6. يعتبر الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية أحد أسباب تآكل رأس المال في ظل تدهور قيمة النقد.					
7. يعاني مبدأ التكلفة التاريخية من بعض القصور والنقص في جانب إعادة تقييم عناصر القوائم المالية وإظهار أرباح صورية وهو ما قد يؤدي إلى تدني قيمة رأس مال الانتاجي.					
8. يعزز قياس عناصر القوائم المالية وفق أسس القياس البديلة عن مبدأ التكلفة التاريخية في توفير معلومات محاسبية جيدة عن أداء المؤسسة.					
9. ضرورة اعداد قوائم مالية معدلة وفقا لمحاسبة التضخم حفاظا على القوة الشرائية لرأس المال من الهلاك التدريجي.					

خامسا: مجال لتقديم الآراء

والاقتراحات.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

ملحق رقم II: استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية

Université Echahid Hamma Lakhdar -El Oued
Faculté des sciences économiques et commerciales
Et des sciences de gestion
Département des finances et de la comptabilité

Salutations,,,

Le étudient est heureux de présenter ce questionnaire afin de recueillir vos points de vue et suggestions pour compléter les données et informations relatives à l'étude de terrain, afin de compléter l'étude scientifique en vue de l'obtention du doctorat en sciences financières et comptables, de la spécialisation en audit et contrôle de gestion a la Faculté des sciences économiques et commerciales et des sciences de gestion de l'Université Echahid Hamma Lakhdar -El Oued, sous titre:

Effet de l'environnement comptable algérien sur les alternatives de mesure comptable à la lumière des politiques de préservation du capital
- Etude d'un échantillon d'institutions économiques -

Cher Monsieur, Je voudrais que vous répondiez au questionnaire en cochant la case (X) dans le champ approprié. Les résultats de cette étude dépendent de la crédibilité du questionnaire. Nous vous assurons que toutes les données que vous fournissez seront traitées strictement à des fins scientifiques. Merci beaucoup pour votre coopération.

Notes:

1- la mesure comptable:

- Cost coût historique;
- Cost coût historique révisé;
- Cost coût actuel;
- Juste valeur.

2. Le questionnaire comprend deux parties.

Partie 1: Les informations générales servent à déterminer le cadre de l'étude.
Partie II: Les axes d'étude sont divisés en

- ✓ ***Environnement comptable algérien et facteurs de mesure ;***
- ✓ ***Alternatives de comptabilisation comptable dans le cadre de la législation algérienne ;***
- ✓ ***Marché financier en Algérie et alternatives de mesure comptable ;***
- ✓ ***L'application des alternatives de mesure en comptabilité et leur rôle dans le maintien du capital en Algérie.***

Première partie: informations personnelles

Nom et prénom (facultatif)…….

01	**Qualification**	license	master	Études supérieure	Autre	
02	**Spécialisation académique**	Comptabilité et finance	Audit	Économie	Autre	
03	**Occupation actuelle ou occupation**	Expert-comptable	Commissaire au compte	Comptable agrée	Enseignent à l'Université	Comptable en institution privée ou publique
04	**Années d'expérience**	Moins de 05 ans	Entre 5 et 11 ans	Entre 11 et 15 ans	Plus de 15 ans	

Partie II: Les axes d'étude

Premièrement : Environnement comptable algérien et facteurs de mesure

désignation	Absolument OK	Ok	Neutre	je ne suis pas d'accord	Pas tout à fait ok
1. L'absence de marchés financiers efficaces a contribué à la tendance à utiliser le coût historique comme base de mesure comptable en Algérie.					
2. La comptabilisation des taux d'inflation réels affecte l'utilisation des bases de mesure comptable.					
3. L'existence de contrôles clairs et flexibles pour les indicateurs standard favorise la tendance à s'appuyer sur le modèle du coût historique de la mesure comptable.					
4. L'adoption d'une méthode de comptabilisation comptable claire est due à l'absence ou à la faiblesse des textes, de la législation et des lois (droit fiscal, droit commercial, droit comptable).					
5. Le respect des textes législatifs et législatifs contribue à éviter le problème de la partialité dans l'évaluation comptable.					
6. Le Conseil national de la comptabilité joue un rôle important en orientant et en aidant les comptables et les professionnels à appliquer d'autres modèles de mesure.					
7. Le processus de passage du système de comptabilité nationale au système de comptabilité financière a contribué à créer une sorte de dispersion permettant de choisir un critère approprié pour la mesure comptable.					
8. Les praticiens de la comptabilité et les experts disposent d'un haut niveau de compétence et de qualification, ce qui leur permet de choisir la solution la plus appropriée.					
9. Les diplômés des universités algériennes disposent des spécifications et de l'efficacité nécessaires pour répondre aux besoins du marché.					

Deuxièmement : **Alternatives de comptabilisation comptable dans le cadre de la législation algérienne**

désignation	Absolument OK	Ok	Neutre	je ne suis pas d'accord	Pas tout à fait ok
1. Le système de comptabilité financière fournit des règles qui traitent et clarifient les procédures d'application et de sélection des méthodes alternatives de mesure de la comptabilité qui traitent des problèmes de comptabilité actuels.					
2. Le système de comptabilité financière assure la cohérence des méthodes de mesure et d'évaluation (suivant un format unique) d'un cycle à l'autre, permettant ainsi la comparabilité, ce qui contribue à réduire la tendance à appliquer d'autres alternatives					
3. Le système de comptabilité financière établit des normes relatives aux exigences en matière d'évaluation et de communication des modifications des méthodes d'évaluation.					

4. Le système de comptabilité financière clarifie les méthodes et procédures requises pour la réévaluation de certains éléments des états financiers selon la méthode de la juste valeur.					
5. Pensez-vous que l'utilisation de méthodes de mesure alternatives conformément au système de comptabilité financière donne aux actionnaires le droit d'obtenir des informations suffisantes sur les décisions détaillées dans les changements fondamentaux intervenus dans l'institution et augmente le niveau de divulgation et la qualité des états financiers?					
6. Pensez-vous qu'il existe une cohérence entre les outils utilisés pour la mesure de la comptabilité conformément au système de comptabilité conformément à la norme comptable internationale (IAS)?					
7. L'existence de normes comptables algériennes relatives à la mesure et aux informations à fournir contribue à réduire l'utilisation permanente du principe du coût historique.					
8. Législation fiscale inadéquate pour déterminer la tranche d'imposition indiquant les instruments fiscaux adoptés lors du passage d'une base de mesure comptable à une autre base de mesure.					
9. La faible cohérence entre les systèmes fiscaux et comptables contribue à limiter l'utilisation des solutions de remplacement disponibles pour la mesure comptable.					

Troisièmement: Marché financier en Algérie et alternatives de mesure comptable

désignation	**Absolument OK**	**Ok**	**Neutre**	**je ne suis pas d'accord**	**Pas tout à fait ok**
1. Le marché financier fournit des informations (indicateurs, prix courants, taux d'inflation, etc.) sur lesquelles sont déterminées les justes valeurs, ce qui facilite le choix entre les options disponibles pour leur apporter crédibilité et objectivité dans l'évaluation.					
2. La Bourse d'Alger n'est pas en mesure d'attirer des institutions, ce qui contribue à l'absence de reconnaissance de la valeur réelle des biens de l'entité.					
3. Cela contribue à l'absence d'un marché financier efficace et actif en l'absence de justes valeurs des actifs courants qui entravent l'utilisation de méthodes de mesure alternatives.					
4. L'absence du rôle de l'ASE dans la fourniture d'indicateurs de mesure réels conduit à une pratique accrue de la comptabilité créative.					
5. L'absence de concurrence normale sur le marché financier rend plus difficile l'identification et le choix d'une alternative appropriée pour mesurer certains éléments d'actifs tels que l'immobilier.					
6. Il est difficile d'évaluer les actifs incorporels à leur juste valeur car il n'existe aucun marché actif spécialisé dans le négoce d'actifs incorporels.					
7. Le marché financier est l'endroit le plus approprié pour appliquer les principes de la juste valeur.					

8. L'existence d'indicateurs sur les méthodes de mesure nécessaires résultant périodiquement de l'évolution du système financier en général.					
9. Fournir des incitations législatives et fiscales pour encourager l'entité à entrer sur le marché boursier et se conformer aux normes comptables d'évaluation.					

Quatrièmement : L'application des alternatives de mesure en comptabilité et leur rôle dans le maintien du capital en Algérie

désignation	Absolument OK	Ok	Neutre	je ne suis pas d'accord	Pas tout à fait ok
1. L'utilisation de certaines normes comptables internationales pour la juste valeur dans l'évaluation d'événements économiques renforcera la transparence des méthodes de préservation du capital.					
2. Le manque de flexibilité de la législation et des lois (fiscales, commerciales, comptables) pour prendre en compte l'augmentation continue du niveau général à l'incapacité de maintenir le capital productif et réel.					
3. L'absence de structure financière claire dans l'entité économique, tant au niveau des sources de financement que de l'efficacité d'utilisation des actifs immobilisés et des actifs circulants, entraîne un déséquilibre dans le maintien du capital réel.					
4. Le faible niveau de reconnaissance des indicateurs nationaux réels (taux d'inflation, croissance économique, taux d'intérêt réel) affecte le maintien du capital.					
5. L'évaluation fondée sur le modèle (coût actuel, ajusté au coût historique, juste valeur) réduit les effets négatifs de l'évaluation au coût historique, ce qui réduit la valeur réelle du capital.					
6. Le recours au principe du coût historique est l'une des causes de l'érosion du capital face à la détérioration de la valeur de la trésorerie.					
7. Le principe du coût historique souffre de certaines lacunes et d'un manque de réévaluation des éléments des états financiers et de la présentation d'un bénéfice nominal, ce qui peut entraîner une baisse de la valeur du capital de production.					
8. L'évaluation des éléments des états financiers basés sur des bases d'évaluation alternatives renforce le principe du coût historique en fournissant de bonnes informations comptables sur la performance de l'établissement.					
9 - Nécessité de préparer des états financiers ajustés en fonction de la comptabilité en fonction de l'inflation afin de maintenir le pouvoir d'achat du capital à partir de la perte progressive.					

ملحق رقم III: مخرجات برنامج SPSS

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.785	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.765	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.774	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.770	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.945	36

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
TOTA1	29.8102	23.096	.761	.722
TOTA1	29.8102	23.096	.761	.722
TOTA1	29.8832	28.133	.306	.784
TOTA1	30.4526	26.764	.380	.776
TOTA1	29.8175	23.165	.757	.722
TOTA1	29.8832	27.089	.277	.793
TOTA1	29.8540	26.140	.492	.762

TOTA1	30.1241	25.286	.469	.764
TOTA1	30.0292	27.705	.255	.813

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
TOTA2	28.7080	22.532	.750	.696
TOTA2	29.5766	28.643	.276	.800
TOTA2	28.7299	22.581	.743	.697
TOTA2	29.3504	25.523	.437	.745
TOTA2	28.7153	22.529	.754	.695
TOTA2	28.7810	26.922	.227	.778
TOTA2	28.7518	25.232	.517	.734
TOTA2	29.0219	24.992	.428	.746
TOTA2	29.2117	26.492	.256	.774

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
TOTA3	29.5693	27.703	.294	.772
TOTA3	29.4964	23.899	.611	.729
TOTA3	29.8102	23.096	.648	.722
TOTA3	30.1387	26.179	.387	.762
TOTA3	29.5036	23.958	.608	.730
TOTA3	29.5693	26.865	.250	.784
TOTA3	29.5401	25.074	.558	.739
TOTA3	29.8102	23.096	.648	.722
TOTA3	29.7153	26.852	.203	.796

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
TOTA4	28.8029	26.983	.191	.779
TOTA4	29.9270	26.921	.070	.808
TOTA4	29.0584	20.850	.765	.698

TOTA4	29.7007	23.888	.433	.751
TOTA4	29.0657	20.900	.763	.699
TOTA4	29.0584	20.850	.765	.698
TOTA4	29.1022	23.695	.502	.742
TOTA4	29.3723	23.382	.423	.753
TOTA4	29.5620	24.557	.277	.778

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
XXX	137	3.6929	.61027	.05214

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
XXX	70.828	136	.000	3.69289	3.5898	3.7960

Corrélations

		TOTA1	TOTA1	TOTA1	TOTA1	TOTA1	TOTA1	TOTA1	TOTA1	TOTA1	المحور الاول
TOTA1	Corrélation de Pearson	1	1.000**	.272**	.352**	.996**	.308**	.325**	.322**	.055	.832**
	Sig. (bilatérale)		.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.521	.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA1	Corrélation de Pearson	1.000**	1	.272**	.352**	.996**	.308**	.325**	.322**	.055	.832**
	Sig. (bilatérale)	.000		.001	.000	.000	.000	.000	.000	.521	.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA1	Corrélation de Pearson	.272**	.272**	1	.100	.272**	.092	.120	.186*	.228**	.438**
	Sig. (bilatérale)	.001	.001		.246	.001	.282	.162	.029	.007	.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA1	Corrélation de Pearson	.352**	.352**	.100	1	.355**	-.026-	.322**	.344**	.135	.524**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.246		.000	.763	.000	.000	.117	.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA1	Corrélation de Pearson	.996**	.996**	.272**	.355**	1	.301**	.325**	.321**	.048	.828**

	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.001	.000		.000	.000	.000	.579	.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 1	Corrélation de Pearson	.308**	.308**	.092	-.026-	.301**	1	.220**	.152	.076	.456**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.282	.763	.000		.010	.076	.379	.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 1	Corrélation de Pearson	.325**	.325**	.120	.322**	.325**	.220**	1	.564**	.205*	.610**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.162	.000	.000	.010		.000	.016	.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 1	Corrélation de Pearson	.322**	.322**	.186*	.344**	.321**	.152	.564**	1	.162	.612**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.029	.000	.000	.076	.000		.058	.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 1	Corrélation de Pearson	.055	.055	.228**	.135	.048	.076	.205*	.162	1	.387**
	Sig. (bilatérale)	.521	.521	.007	.117	.579	.379	.016	.058		.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
المحور الاول	Corrélation de Pearson	.832**	.832**	.438**	.524**	.828**	.456**	.610**	.612**	.387**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		المحور الثاني	TOTA 2	TOTA 2	TOTA 2	TOTA 2	TOTA 2	TOTA 2	TOTA 2	TOTA 2	TOTA 2
الثاني المحور	Corrélation de Pearson	1	.824**	.275**	.819**	.574**	.827**	.413**	.632**	.581**	.443**
	Sig. (bilatérale)		.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 2	Corrélation de Pearson	.824**	1	.061	.961**	.352**	.996**	.308**	.325**	.322**	.149
	Sig. (bilatérale)	.000		.480	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.082
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 2	Corrélation de Pearson	.275**	.061	1	.055	.202*	.061	-.072-	.076	-.105-	.135
	Sig. (bilatérale)	.001	.480		.524	.018	.476	.400	.375	.220	.115
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137

TOTA 2	Corrélation de Pearson	.819**	.961**	.055	1	.394**	.979**	.285**	.305**	.333**	.138
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.524		.000	.000	.001	.000	.000	.109
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 2	Corrélation de Pearson	.574**	.352**	.202*	.394**	1	.363**	-.026-	.322**	.344**	.193*
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.018	.000		.000	.763	.000	.000	.024
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 2	Corrélation de Pearson	.827**	.996**	.061	.979**	.363**	1	.301**	.317**	.327**	.146
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.476	.000	.000		.000	.000	.000	.089
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 2	Corrélation de Pearson	.413**	.308**	-.072-	.285**	-.026-	.301**	1	.220**	.152	.008
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.400	.001	.763	.000		.010	.076	.922
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 2	Corrélation de Pearson	.632**	.325**	.076	.305**	.322**	.317**	.220**	1	.564**	.332**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.375	.000	.000	.000	.010		.000	.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 2	Corrélation de Pearson	.581**	.322**	-.105-	.333**	.344**	.327**	.152	.564**	1	.211*
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.220	.000	.000	.000	.076	.000		.013
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 2	Corrélation de Pearson	.443**	.149	.135	.138	.193*	.146	.008	.332**	.211*	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.082	.115	.109	.024	.089	.922	.000	.013	
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		المحور الثالث	TOTA 3	TOTA 3	TOTA 3	TOTA 3	TOTA 3	TOTA 3	TOTA 3	TOTA 3	TOTA 3
المحور الثالث	Corrélation de Pearson	1	.429**	.719**	.753**	.531**	.716**	.433**	.666**	.753**	.412**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA3	Corrélation de Pearson	.429**	1	.272**	.186*	.100	.272**	.092	.120	.186*	.228**
	Sig. (bilatérale)	.000		.001	.029	.246	.001	.282	.162	.029	.007
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137

TOTA3	Corrélation de Pearson	.719**	.272**	1	.322**	.352**	.996**	.308**	.325**	.322**	.055
	Sig. (bilatérale)	.000	.001		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.521
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA3	Corrélation de Pearson	.753**	.186*	.322**	1	.344**	.321**	.152	.564**	1.000**	.162
	Sig. (bilatérale)	.000	.029	.000		.000	.000	.076	.000	.000	.058
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA3	Corrélation de Pearson	.531**	.100	.352**	.344**	1	.355**	-.026-	.322**	.344**	.135
	Sig. (bilatérale)	.000	.246	.000	.000		.000	.763	.000	.000	.117
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA3	Corrélation de Pearson	.716**	.272**	.996**	.321**	.355**	1	.301**	.325**	.321**	.048
	Sig. (bilatérale)	.000	.001	.000	.000	.000		.000	.000	.000	.579
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA3	Corrélation de Pearson	.433**	.092	.308**	.152	-.026-	.301**	1	.220**	.152	.076
	Sig. (bilatérale)	.000	.282	.000	.076	.763	.000		.010	.076	.379
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA3	Corrélation de Pearson	.666**	.120	.325**	.564**	.322**	.325**	.220**	1	.564**	.205*
	Sig. (bilatérale)	.000	.162	.000	.000	.000	.000	.010		.000	.016
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA3	Corrélation de Pearson	.753**	.186*	.322**	1.000**	.344**	.321**	.152	.564**	1	.162
	Sig. (bilatérale)	.000	.029	.000	.000	.000	.000	.076	.000		.058
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA3	Corrélation de Pearson	.412**	.228**	.055	.162	.135	.048	.076	.205*	.162	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.007	.521	.058	.117	.579	.379	.016	.058	
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Corrélations

		المحور الرابع	TOTA4	TOTA4	TOTA4	TOTA4	TOTA4	TOTA4	TOTA4	TOTA4	TOTA4
المحور الرابع	Corrélation de Pearson	1	.321**	.275**	.837**	.575**	.836**	.837**	.623**	.581**	.467**
	Sig. (bilatérale)		.000	.001	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137

TOTA 4	Corrélation de Pearson	.321**	1	-.175-*	.325**	-.096-	.319**	.325**	.088	.127	.068
	Sig. (bilatérale)	.000		.041	.000	.266	.000	.000	.305	.140	.432
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 4	Corrélation de Pearson	.275**	-.175-*	1	.061	.202*	.061	.061	.076	-.105-	.135
	Sig. (bilatérale)	.001	.041		.480	.018	.476	.480	.375	.220	.115
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 4	Corrélation de Pearson	.837**	.325**	.061	1	.352**	.996**	1.000**	.325**	.322**	.149
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.480		.000	.000	.000	.000	.000	.082
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 4	Corrélation de Pearson	.575**	-.096-	.202*	.352**	1	.355**	.352**	.322**	.344**	.193*
	Sig. (bilatérale)	.000	.266	.018	.000		.000	.000	.000	.000	.024
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 4	Corrélation de Pearson	.836**	.319**	.061	.996**	.355**	1	.996**	.325**	.321**	.146
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.476	.000	.000		.000	.000	.000	.089
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 4	Corrélation de Pearson	.837**	.325**	.061	1.000**	.352**	.996**	1	.325**	.322**	.149
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.480	.000	.000	.000		.000	.000	.082
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 4	Corrélation de Pearson	.623**	.088	.076	.325**	.322**	.325**	.325**	1	.564**	.332**
	Sig. (bilatérale)	.000	.305	.375	.000	.000	.000	.000		.000	.000
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 4	Corrélation de Pearson	.581**	.127	-.105-	.322**	.344**	.321**	.322**	.564**	1	.211*
	Sig. (bilatérale)	.000	.140	.220	.000	.000	.000	.000	.000		.013
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137
TOTA 4	Corrélation de Pearson	.467**	.068	.135	.149	.193*	.146	.149	.332**	.211*	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.432	.115	.082	.024	.089	.082	.000	.013	
	N	137	137	137	137	137	137	137	137	137	137

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.650
		Nombre d'éléments	5[a]
	Partie 2	Valeur	.555
		Nombre d'éléments	4[b]
	Nombre total d'éléments		9
Corrélation entre les sous-échelles			.740
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		.850
	Longueur inégale		.852
Coefficient de Guttman			.843

a. Les éléments sont : TOTA1, TOTA1, TOTA1, TOTA1, TOTA1.

b. Les éléments sont : TOTA1, TOTA1, TOTA1, TOTA1, TOTA1.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.460
		Nombre d'éléments	5[a]
	Partie 2	Valeur	.691
		Nombre d'éléments	4[b]
	Nombre total d'éléments		9
Corrélation entre les sous-échelles			.745
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		.854
	Longueur inégale		.855
Coefficient de Guttman			.854

a. Les éléments sont : TOTA2, TOTA2, TOTA2, TOTA2, TOTA2.

b. Les éléments sont : TOTA2, TOTA2, TOTA2, TOTA2, TOTA2.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.602
		Nombre d'éléments	5[a]
	Partie 2	Valeur	.555
		Nombre d'éléments	4[b]
	Nombre total d'éléments		9
Corrélation entre les sous-échelles			.757
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		.862
	Longueur inégale		.863
Coefficient de Guttman			.857

a. Les éléments sont : TOTA3, TOTA3, TOTA3, TOTA3, TOTA3.

b. Les éléments sont : TOTA3, TOTA3, TOTA3, TOTA3, TOTA3.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.444
		Nombre d'éléments	5[a]
	Partie 2	Valeur	.700

		Nombre d'éléments	4[b]
	Nombre total d'éléments		9
Corrélation entre les sous-échelles			.759
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		.863
	Longueur inégale		.864
Coefficient de Guttman			.862

a. Les éléments sont : TOTA4, TOTA4, TOTA4, TOTA4, TOTA4.

b. Les éléments sont : TOTA4, TOTA4, TOTA4, TOTA4, TOTA4.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Partie 1	Valeur	.868
		Nombre d'éléments	18[a]
	Partie 2	Valeur	.916
		Nombre d'éléments	18[b]
	Nombre total d'éléments		36
Corrélation entre les sous-échelles			.910
Coefficient de Spearman-Brown	Longueur égale		.953
	Longueur inégale		.953
Coefficient de Guttman			.949

a. Les éléments sont : TOTA1, TOTA1, TOTA1, TOTA1, TOTA1, TOTA4, TOTA4, TOTA4, TOTA4, TOTA3, TOTA3, TOTA3, TOTA3, TOTA3, TOTA2, TOTA2, TOTA2, TOTA2.

b. Les éléments sont : TOTA1, TOTA1, TOTA1, TOTA1, TOTA4, TOTA4, TOTA4, TOTA4, TOTA4, TOTA3, TOTA3, TOTA3, TOTA3, TOTA2, TOTA2, TOTA2, TOTA2, TOTA2.

Tests du khi-carré

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-carré de Pearson	986.125[a]	506	.000
Rapport de vraisemblance	481.319	506	.779
Association linéaire par linéaire	124.639	1	.000
N d'observations valides	137		

a. 552 cellules (100.0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de .01.

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		XNORMAL
N		137
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	3.6876
	Ecart type	1.32766
Différences les plus extrêmes	Absolue	.066
	Positif	.066
	Négatif	-.045-
Statistiques de test		.066
Sig. asymptotique (bilatérale)		.200[c,d]

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

d. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

Tests du khi-carré

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-carré de Pearson	1175.813[a]	484	.000
Rapport de vraisemblance	502.347	484	.273
Association linéaire par linéaire	129.583	1	.000
N d'observations valides	137		

a. 529 cellules (100.0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de .01.

Tests du khi-carré

	Valeur	ddl	Signification asymptotique (bilatérale)
khi-carré de Pearson	876.259[a]	506	.000
Rapport de vraisemblance	431.888	506	.993
Association linéaire par linéaire	117.192	1	.000
N d'observations valides	137		

a. 552 cellules (100.0%) ont un effectif théorique inférieur à 5. L'effectif théorique minimum est de .01.

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		normal	normal2	normal3	normal4
N		137	137	137	137
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	3.6073	3.7301	3.7253	3.8685
	Ecart type	1.20354	1.97609	2.96837	3.38891
Différences les plus extrêmes	Absolue	.034	.054	.045	.046
	Positif	.034	.054	.039	.046
	Négatif	-.026-	-.039-	-.045-	-.046-
Statistiques de test		.034	.054	.045	.046
Sig. asymptotique (bilatérale)		.200[c,d]	.200[c,d]	.200[c,d]	.200[c,d]

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

d. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
الاول المحور	Intergroupes	47.303	23	2.057	40.852	.000
	Intragroupes	5.689	113	.050		
	Total	52.992	136			
الثاني المحور	Intergroupes	49.181	23	2.138	95.450	.000
	Intragroupes	2.531	113	.022		
	Total	51.713	136			
الثالث المحور	Intergroupes	43.911	23	1.909	26.481	.000
	Intragroupes	8.147	113	.072		
	Total	52.058	136			

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	45.931	3	15.310	745.342	.000[b]
	de Student	2.732	133	.021		
	Total	48.663	136			

a. Variable dépendante : الرابع المحور

b. Prédicteurs : (Constante), الاول المحور ,الثاني المحور ,الثالث المحور

Corrélations

		الاول المحور	الثاني المحور	الثالث المحور	الرابع المحور
الاول المحور	Corrélation de Pearson	1	.957**	.976**	.934**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000
	N	137	137	137	137
الثاني المحور	Corrélation de Pearson	.957**	1	.928**	.971**
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.000
	N	137	137	137	137
الثالث المحور	Corrélation de Pearson	.976**	.928**	1	.902**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000
	N	137	137	137	137
الرابع المحور	Corrélation de Pearson	.934**	.971**	.902**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	
	N	137	137	137	137

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Coefficients[a]

Modelالنموذج	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig	95.0% Confidence Interval for B		Correlations			Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound	Zero-order	Partial	Part	Tolerance	VIF
1 (Constant)	-.043-	.078		-.555-	.580	-.198-	.111					
الثاني المحور	1.001	.021	.971	47.426	.000	.959	1.043	.971	.971	.971	1.000	1.000
2 (Constant)	-.112-	.064		-1.754-	.082	-.239-	.014					
الثاني المحور	.623	.048	.604	13.028	.000	.528	.717	.971	.748	.216	.128	7.818
الاول المحور	.388	.046	.393	8.478	.000	.298	.479	.957	.591	.141	.128	7.818

a. Dependent Variable: المحور الرابع

Corrélations

		SDVARANICE	الاول المحور	الثاني المحور	الثالث المحور
SDVARANICE	Corrélation de Pearson	1	.154	-.027-	.165
	Sig. (bilatérale)		.072	.750	.053
	N	137	137	137	137
الاول المحور	Corrélation de Pearson	.154	1	.957**	.976**
	Sig. (bilatérale)	.072		.000	.000
	N	137	137	137	137
الثاني المحور	Corrélation de Pearson	-.027-	.957**	1	.928**
	Sig. (bilatérale)	.750	.000		.000
	N	137	137	137	137
الثالث المحور	Corrélation de Pearson	.165	.976**	.928**	1
	Sig. (bilatérale)	.053	.000	.000	
	N	137	137	137	137

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Test Kolmogorov-Smirnov pour un échantillon

		SDVARANICE
N		137
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	.1221
	Ecart type	.08165
Différences les plus extrêmes	Absolue	.222
	Positif	.222
	Négatif	-.180-
Statistiques de test		.222
Sig. asymptotique (bilatérale)		.190[c]

a. La distribution du test est Normale.

b. Calculée à partir des données.

c. Correction de signification de Lilliefors.

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.934[a]	.872	.871	.21472

a. Prédicteurs : (Constante), الاول المحور

b. Variable dépendante : الرابع المحور

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	42.439	1	42.439	920.488	.000[b]
	de Student	6.224	135	.046		
	Total	48.663	136			

a. Variable dépendante : الرابع المحور

b. Prédicteurs : (Constante), الاول المحور

Coefficients[a]

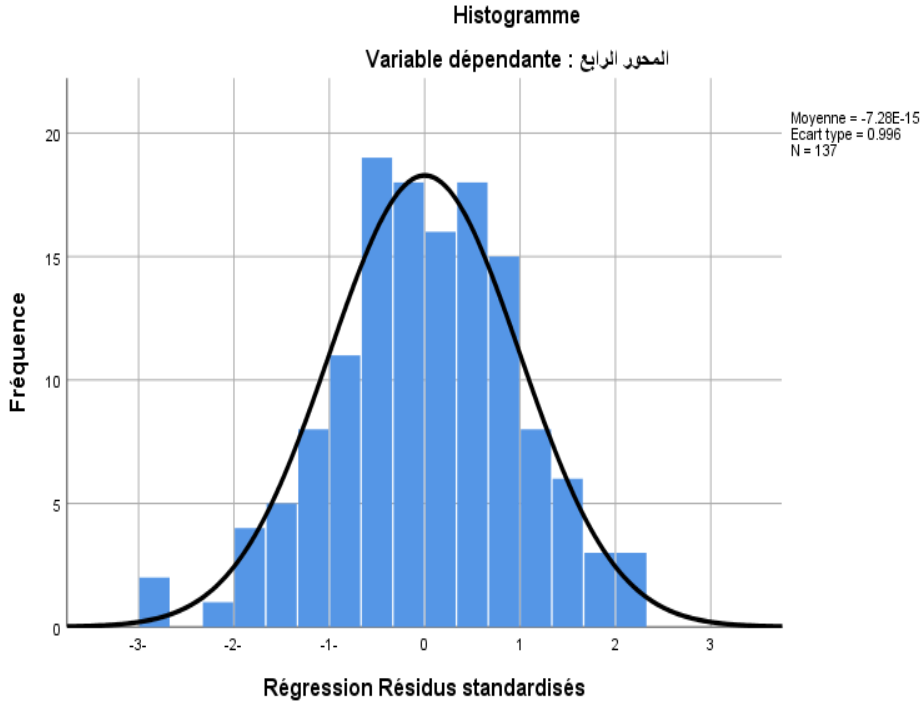
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Corrélations		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.	Corrélation simple	Partielle	Partielle
1	(Constante)	.310	.112		2.769	.006			
	الاول المحور	.895	.029	.934	30.340	.000	.934	.934	.934

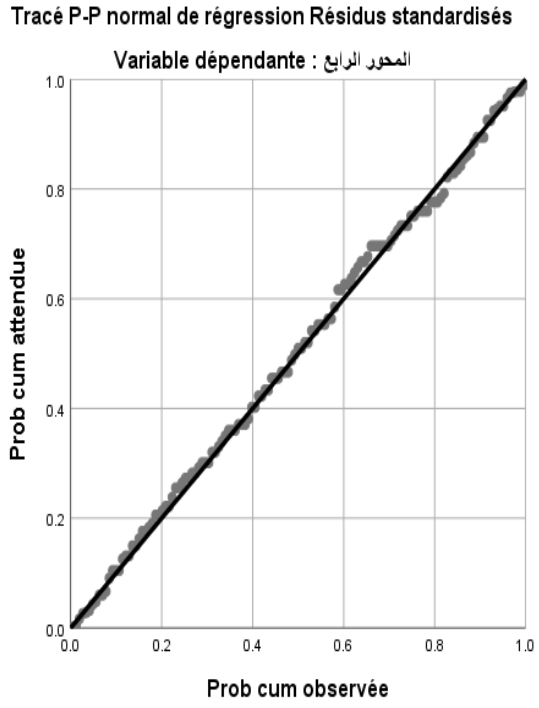
a. Variable dépendante : الرابع المحور

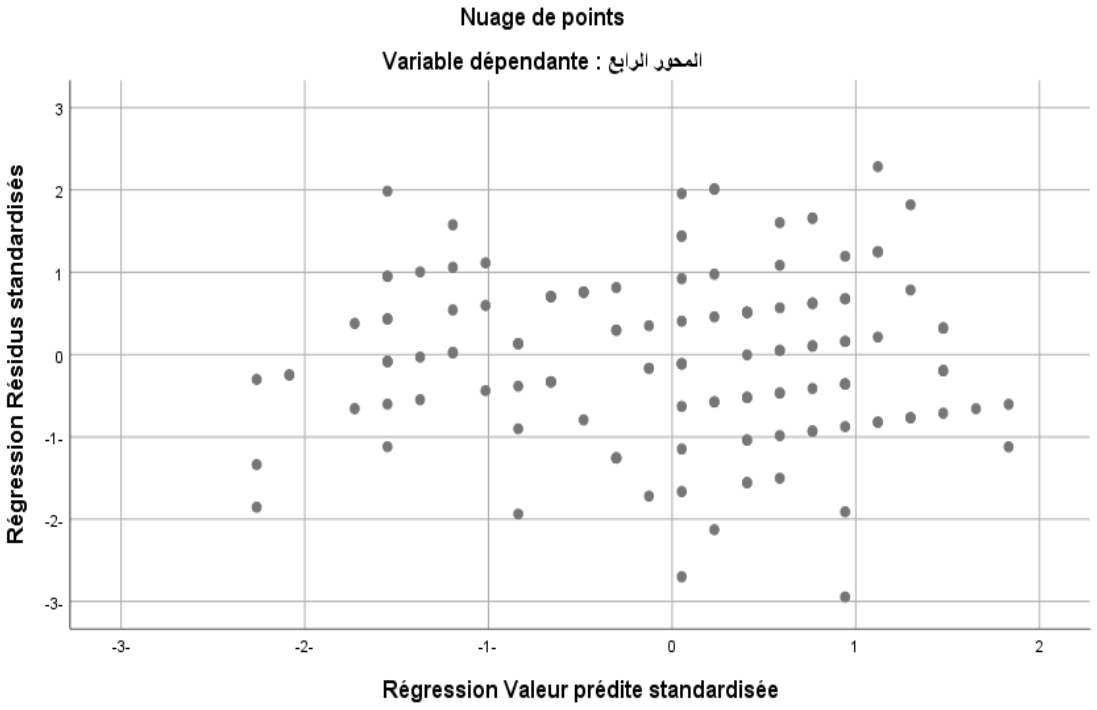
Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	2.3982	4.6852	3.6618	.55862	137
Valeur prévue standard	-2.262-	1.832	.000	1.000	137
Erreur standard de la prévision	.018	.046	.025	.007	137
Valeur prédite ajustée	2.4012	4.6931	3.6619	.55837	137
de Student	-.63245-	.49034	.00000	.21393	137
Résidu standard	-2.945-	2.284	.000	.996	137
Résidu Student	-2.966-	2.303	.000	1.003	137
Résidu supprimé	-.64132-	.49858	-.00015-	.21694	137
Résidu Student supprimé	-3.056-	2.341	-.001-	1.011	137
Distance de Mahalanobis	.003	5.117	.993	1.134	137
Distance de Cook	.000	.085	.007	.012	137
Valeur influente centrée	.000	.038	.007	.008	137

a. Variable dépendante : الرابع المحور


Histogramme
Variable dépendante : المحور الرابع
Moyenne = -7.28E-15
Ecart type = 0.996
N = 137
Fréquence
20
15
10
5
0
-3-
-2-
-1-
0
1
2
3
Régression Résidus standardisés


Tracé P-P normal de régression Résidus standardisés
Variable dépendante : المحور الرابع
Prob cum attendue
1.0
0.8
0.6
0.4
0.2
0.0
0.0
0.2
0.4
0.6
0.8
1.0
Prob cum observée



Corrélations

		الرابع المحور	الثاني المحور
Corrélation de Pearson	الرابع المحور	1.000	.971
	الثاني المحور	.971	1.000
Sig. (unilatéral)	الرابع المحور	.	.000
	الثاني المحور	.000	.
N	الرابع المحور	137	137
	الثاني المحور	137	137

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الثاني المحور[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : الرابع المحور

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.971[a]	.943	.943	.14287

a. Prédicteurs : (Constante), الثاني المحور

b. Variable dépendante : الرابع المحور

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	45.908	1	45.908	2249.203	.000[b]
	de Student	2.755	135	.020		
	Total	48.663	136			

a. Variable dépendante : الرابع المحور

b. Prédicteurs : (Constante), الثاني المحور

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Corrélations		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.	Corrélation simple	Partielle	Partielle
1	(Constante)	.248	.073		3.401	.001			
	الثاني المحور	.942	.020	.971	47.426	.000	.971	.971	.971

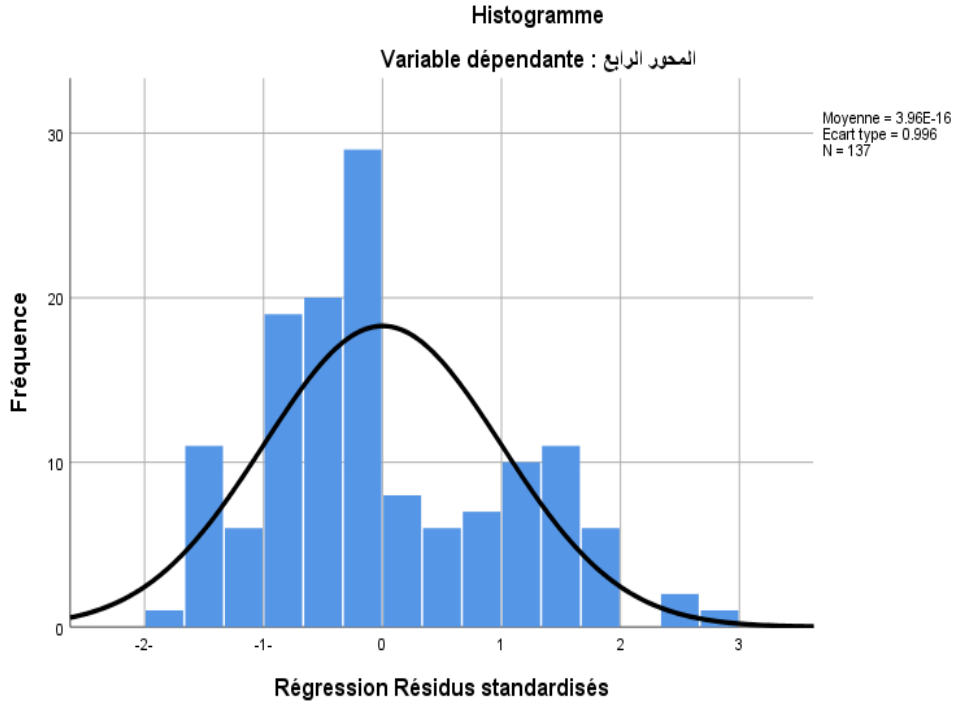
a. Variable dépendante : الرابع المحور

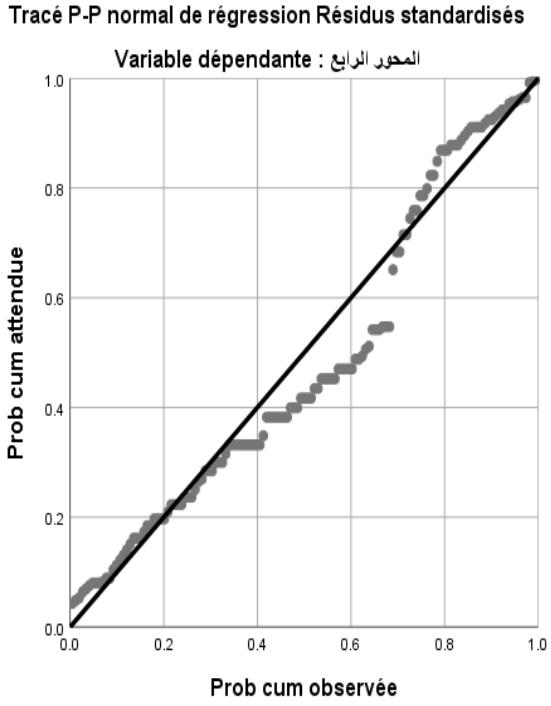
Statistiques des résidus[a]

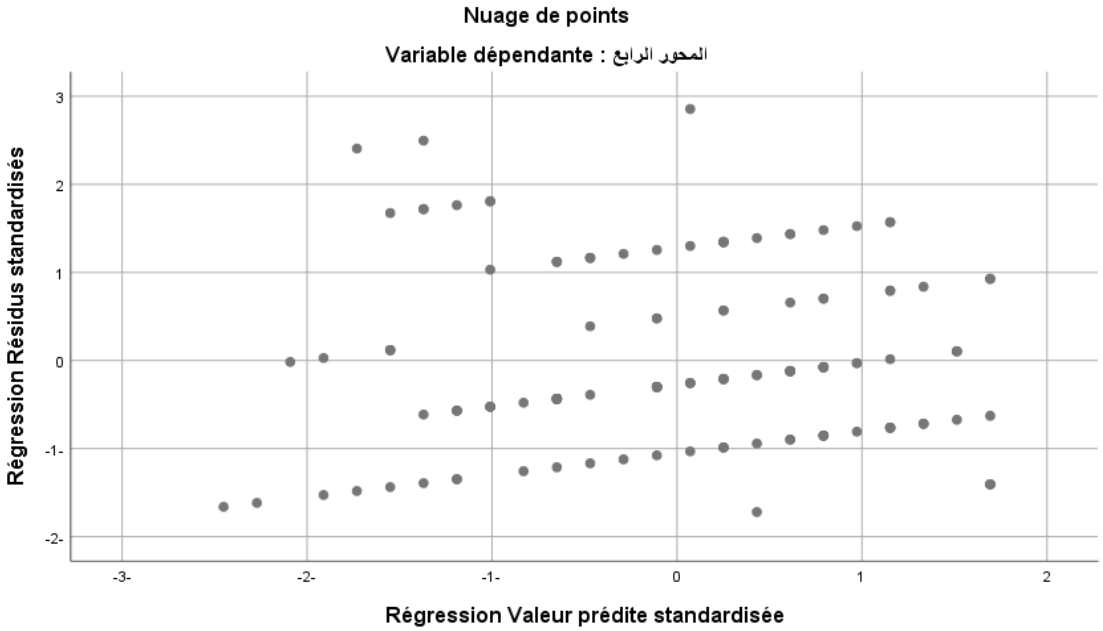
	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	2.2374	4.6453	3.6618	.58100	137
Valeur prévue standard	-2.452-	1.693	.000	1.000	137
Erreur standard de la prévision	.012	.032	.017	.004	137
Valeur prédite ajustée	2.2503	4.6511	3.6620	.58081	137
de Student	-.24578-	.40805	.00000	.14234	137
Résidu standard	-1.720-	2.856	.000	.996	137
Résidu Student	-1.728-	2.867	-.001-	1.005	137
Résidu supprimé	-.25030-	.41106	-.00019-	.14482	137
Résidu Student supprimé	-1.741-	2.947	.001	1.011	137
Distance de Mahalanobis	.005	6.010	.993	1.114	137
Distance de Cook	.000	.090	.009	.015	137
Valeur influente centrée	.000	.044	.007	.008	137

a. Variable dépendante : الرابع المحور

Graphiques


Histogramme
Variable dépendante : المحور الرابع
Moyenne = 3.96E-16
Ecart type = 0.996
N = 137
Fréquence
30
20
10
0
-2-
-1-
0
1
2
3
Régression Résidus standardisés


Tracé P-P normal de régression Résidus standardisés
Variable dépendante : المحور الرابع
Prob cum attendue
1.0
0.8
0.6
0.4
0.2
0.0
0.0
0.2
0.4
0.6
0.8
1.0
Prob cum observée



Corrélations

		الرابع المحور	الثالث المحور
الرابع المحور	Corrélation de Pearson	1	.902**
	Sig. (bilatérale)		.000
	N	137	137
الثالث المحور	Corrélation de Pearson	.902**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	
	N	137	137

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.902[a]	.814	.813	.25890

a. Prédicteurs : (Constante), الثالث المحور

b. Variable dépendante : الرابع المحور

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	39.614	1	39.614	590.977	.000[b]
	de Student	9.049	135	.067		
	Total	48.663	136			

a. Variable dépendante : الرابع المحور

b. Prédicteurs : (Constante), الثالث المحور

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Corrélations		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.	Corrélation simple	Partielle	Partielle
1	(Constante)	.425	.135		3.149	.002			
	الثالث المحور	.872	.036	.902	24.310	.000	.902	.902	.902

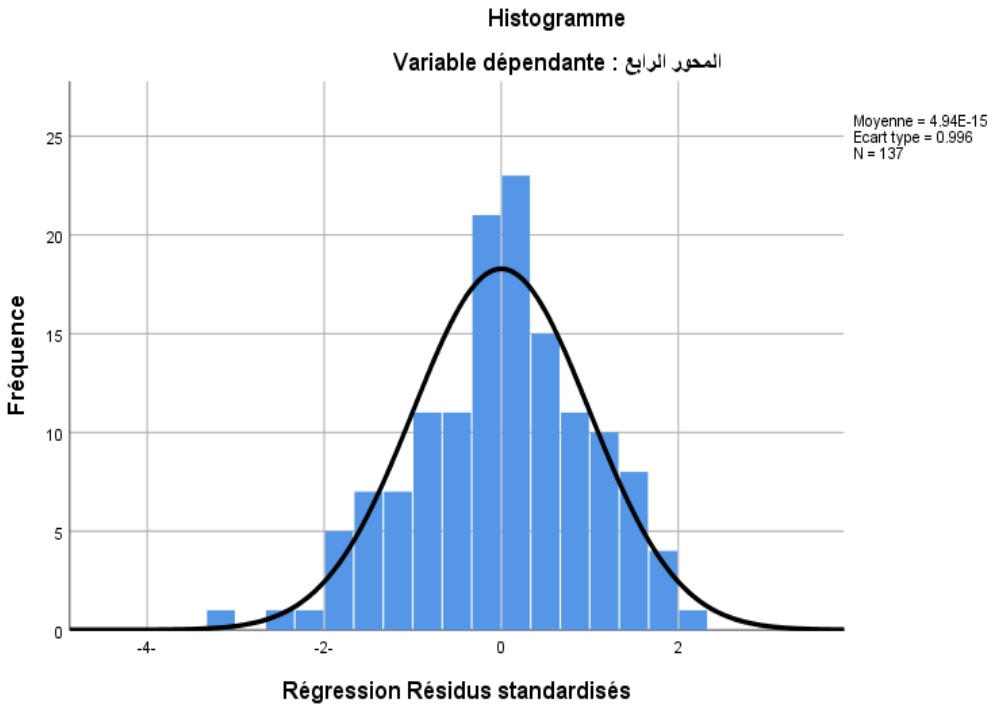
a. Variable dépendante : الرابع المحور

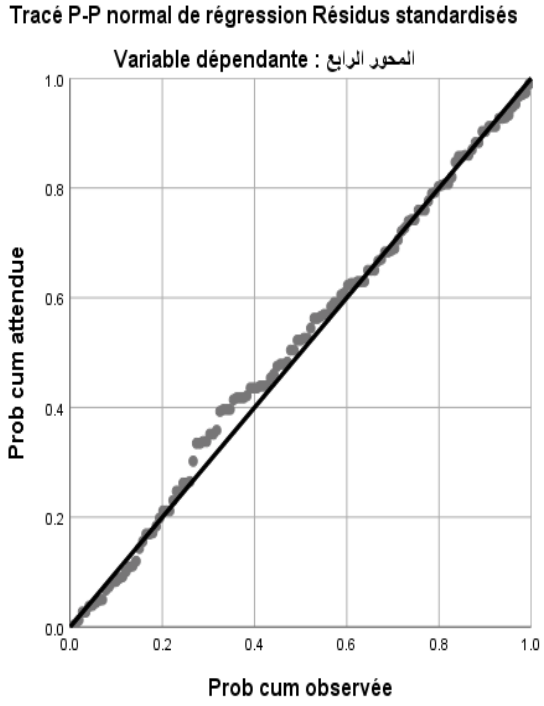
Statistiques des résidus[a]

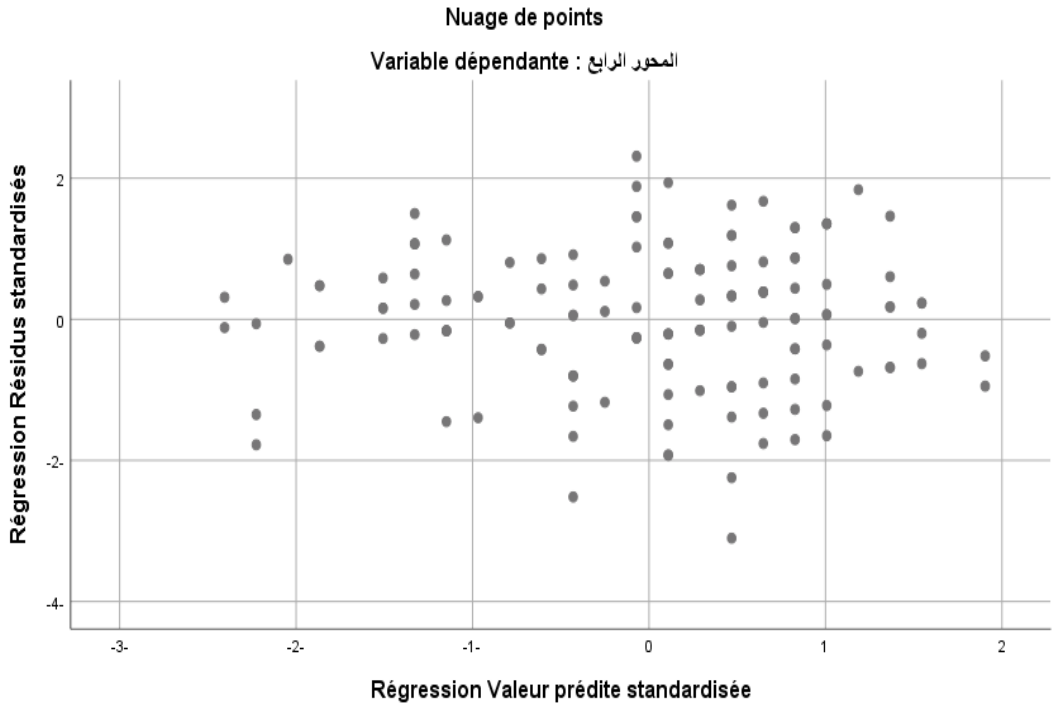
	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	2.3636	4.6898	3.6618	.53970	137
Valeur prévue standard	-2.405-	1.905	.000	1.000	137
Erreur standard de la prévision	.022	.058	.030	.009	137
Valeur prédite ajustée	2.3593	4.6984	3.6619	.53960	137
de Student	-.80326-	.59863	.00000	.25795	137
Résidu standard	-3.103-	2.312	.000	.996	137
Résidu Student	-3.116-	2.321	.000	1.003	137
Résidu supprimé	-.81048-	.60305	-.00008-	.26125	137
Résidu Student supprimé	-3.223-	2.360	-.001-	1.010	137
Distance de Mahalanobis	.005	5.786	.993	1.264	137
Distance de Cook	.000	.076	.006	.010	137
Valeur influente centrée	.000	.043	.007	.009	137

a. Variable dépendante : الرابع المحور

Graphiques


Histogramme
Variable dépendante : المحور الرابع
Moyenne = 4.94E-15
Ecart type = 0.996
N = 137
Fréquence
25
20
15
10
5
0
-4-
-2-
0
2
Régression Résidus standardisés


Tracé P-P normal de régression Résidus standardisés
Variable dépendante : المحور الرابع
Prob cum attendue
1.0
0.8
0.6
0.4
0.2
0.0
0.0
0.2
0.4
0.6
0.8
1.0
Prob cum observée



Corrélations

		الاول المحور	الثاني المحور	الثالث المحور	الرابع المحور
الاول المحور	Corrélation de Pearson	1	.957**	.976**	.934**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000
	N	137	137	137	137
الثاني المحور	Corrélation de Pearson	.957**	1	.928**	.971**
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.000
	N	137	137	137	137
الثالث المحور	Corrélation de Pearson	.976**	.928**	1	.902**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000
	N	137	137	137	137
الرابع المحور	Corrélation de Pearson	.934**	.971**	.902**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	
	N	137	137	137	137

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Régression

Remarques

Sortie obtenue		22-JUL-2019 10:13:45
Commentaires		
Entrée	Données	C:\Users\ACER\Desktop\17-07-2019sa\دراسة 8-7-2019\معدل جانفي 25.sav\استطلاعية spss.sav\عية137.sav
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	137
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur des observations dépourvues de valeurs manquantes dans les variables utilisées.
Syntaxe		REGRESSION /DESCRIPTIVES MEAN STDDEV CORR SIG N /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA ZPP /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT TOTA4 /METHOD=ENTER TOTA1 TOTA2 TOTA3 /SCATTERPLOT=(*ZRESID ,*ZPRED) /RESIDUALS HISTOGRAM(ZRESID) NORMPROB(ZRESID) /SAVE MAHAL.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00.62
	Temps écoulé	00:00:00.56
	Mémoire requise	2900 octets

	Mémoire supplémentaire obligatoire pour les tracés résiduels	896 octets
Variables créées ou modifiées	MAH_4	Mahalanobis Distance

Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type	N
الرابع المحور	3.6618	.59818	137
الاول المحور	3.7453	.62421	137
الثاني المحور	3.6229	.61664	137
الثالث المحور	3.7105	.61869	137

Corrélations

		الرابع المحور	الاول المحور	الثاني المحور	الثالث المحور
Corrélation de Pearson	الرابع المحور	1.000	.934	.971	.902
	الاول المحور	.934	1.000	.957	.976
	الثاني المحور	.971	.957	1.000	.928
	الثالث المحور	.902	.976	.928	1.000
Sig. (unilatéral)	الرابع المحور	.	.000	.000	.000
	الاول المحور	.000	.	.000	.000
	الثاني المحور	.000	.000	.	.000
	الثالث المحور	.000	.000	.000	.
N	الرابع المحور	137	137	137	137
	الاول المحور	137	137	137	137
	الثاني المحور	137	137	137	137
	الثالث المحور	137	137	137	137

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الثالث المحور, الثاني المحور, المحور الاول[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : الرابع المحور

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.972[a]	.944	.943	.14333

a. Prédicteurs : (Constante), الاول المحور, الثاني المحور, الثالث المحور

b. Variable dépendante : الرابع المحور

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	45.931	3	15.310	745.223	.000[b]
	de Student	2.732	133	.021		
	Total	48.663	136			

a. Variable dépendante : الرابع المحور

b. Prédicteurs : (Constante), الاول المحور, الثاني المحور, الثالث المحور

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Corrélations		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.	Corrélation simple	Partielle	Partielle
1	(Constante)	.244	.075		3.239	.002			
	الاول المحور	.124	.117	.129	1.055	.293	.934	.091	.022
	الثاني المحور	.892	.069	.919	12.869	.000	.971	.745	.264
	الثالث المحور	-.075-	.092	-.077-	-.811-	.419	.902	-.070-	-.017-

a. Variable dépendante : الرابع المحور

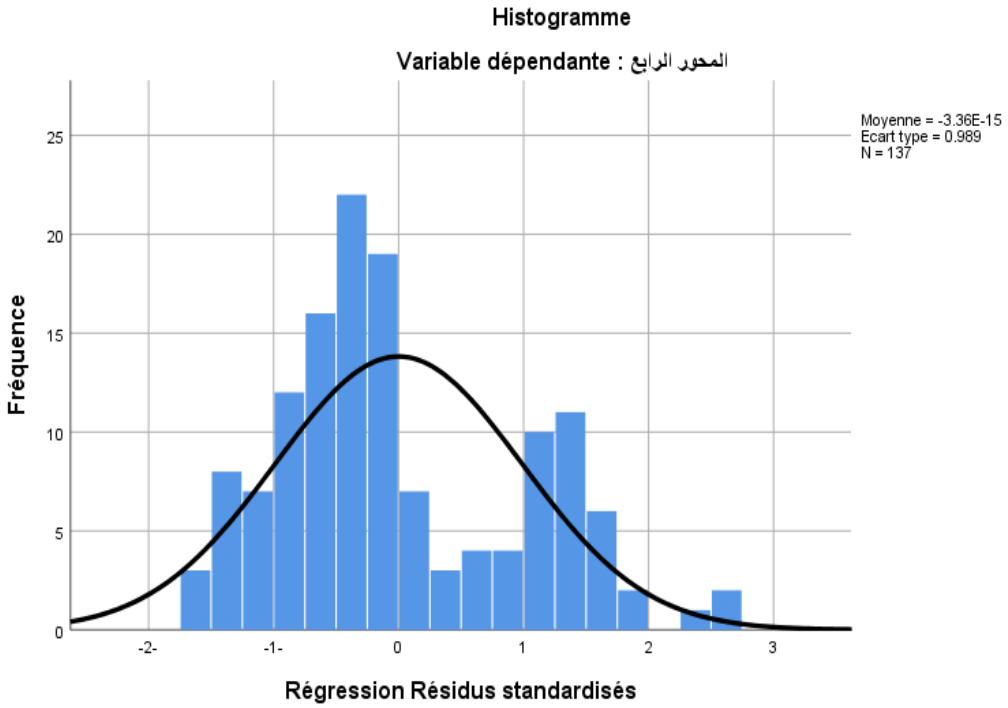
Statistiques des résidus[a]

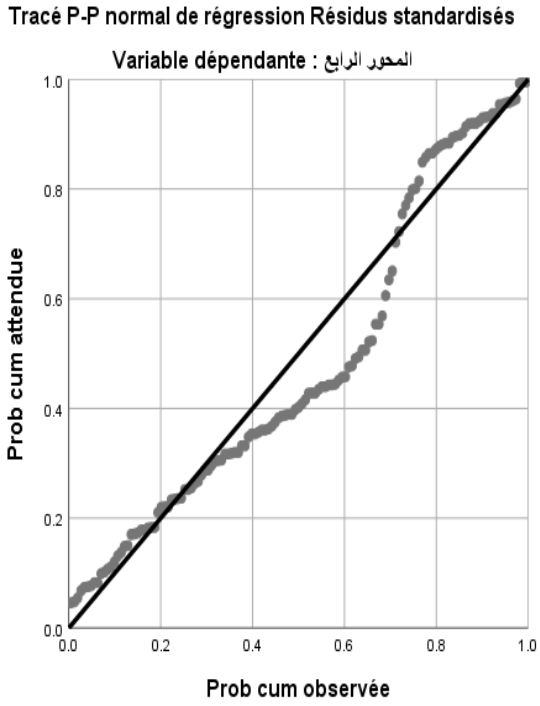
	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	2.2417	4.6490	3.6618	.58114	137
Valeur prévue standard	-2.444-	1.699	.000	1.000	137
Erreur standard de la prévision	.013	.050	.024	.007	137
Valeur prédite ajustée	2.2550	4.6552	3.6624	.58072	137
de Student	-.24167-	.37248	.00000	.14174	137
Résidu standard	-1.686-	2.599	.000	.989	137
Résidu Student	-1.732-	2.690	-.002-	1.005	137
Résidu supprimé	-.25502-	.40465	-.00059-	.14631	137
Résidu Student supprimé	-1.745-	2.756	.000	1.011	137
Distance de Mahalanobis	.084	15.694	2.978	2.491	137
Distance de Cook	.000	.183	.008	.018	137

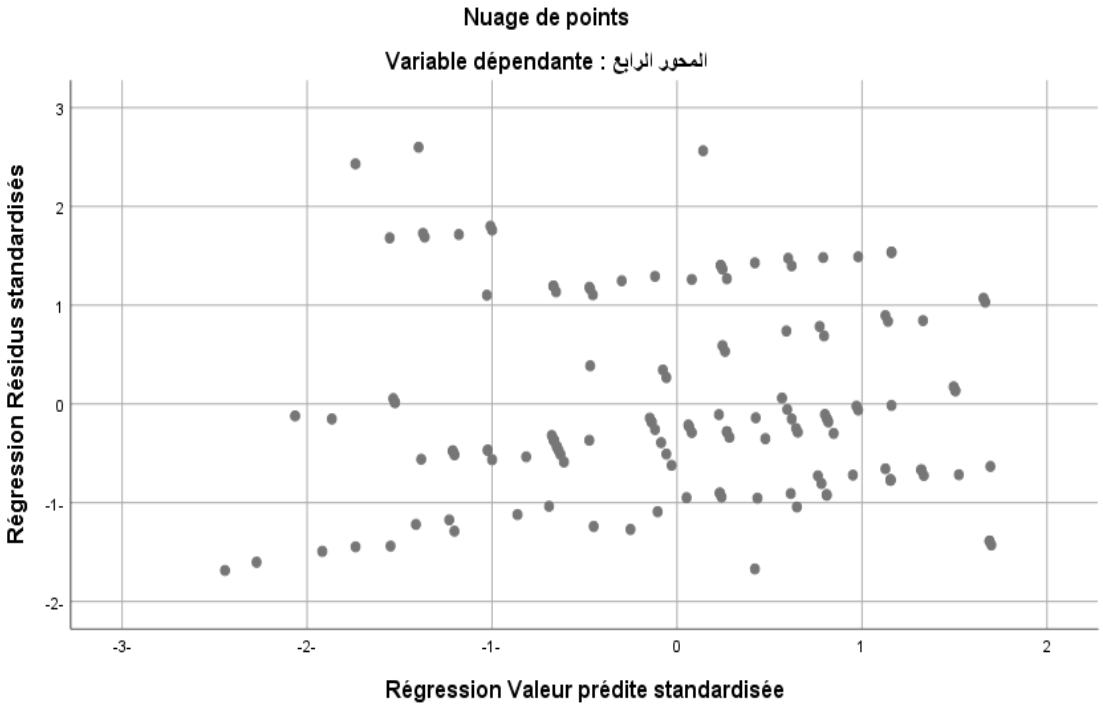
Valeur influente centrée	.001	.115	.022	.018	137

a. Variable dépendante : الرابع المحور

Graphiques







Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart type	N
الرابع المحور	3.6618	.59818	137
XXX	3.6929	.61027	137

Corrélations

		الرابع المحور	XXX
Corrélation de Pearson	الرابع المحور	1.000	.950
	XXX	.950	1.000
Sig. (unilatéral)	الرابع المحور	.	.000
	XXX	.000	.
N	الرابع المحور	137	137
	XXX	137	137

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	XXX[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : الرابع المحور

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.950[a]	.903	.903	.18668

a. Prédicteurs : (Constante), XXX

b. Variable dépendante : الرابع المحور

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	43.959	1	43.959	1261.385	.000[b]
	de Student	4.705	135	.035		
	Total	48.663	136			

a. Variable dépendante : الرابع المحور

b. Prédicteurs : (Constante), XXX

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés			Corrélations		
		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.	Corrélation simple	Partielle	Partielle
1	(Constante)	.221	.098		2.256	.026			
	XXX	.932	.026	.950	35.516	.000	.950	.950	.950

a. Variable dépendante : الرابع المحور

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type	N
Valeur prédite	2.3262	4.7070	3.6618	.56853	137
Valeur prévue standard	-2.349-	1.838	.000	1.000	137
Erreur standard de la prévision	.016	.041	.022	.006	137
Valeur prédite ajustée	2.3426	4.7120	3.6618	.56842	137
de Student	-.49176-	.37844	.00000	.18599	137
Résidu standard	-2.634-	2.027	.000	.996	137
Résidu Student	-2.644-	2.050	.000	1.003	137
Résidu supprimé	-.49541-	.38716	-.00004-	.18868	137
Résidu Student supprimé	-2.705-	2.075	.000	1.009	137
Distance de Mahalanobis	.000	5.519	.993	1.181	137
Distance de Cook	.000	.081	.007	.011	137

Valeur influente centrée	.000	.041	.007	.009	137

a. Variable dépendante : الرابع المحور