

القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ودوره في تحقيق جودة المعلومة
المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية

دراسة استقصائية من وجهة نظر مهنيين وأكاديميين في المحاسبة

تحت إشراف الأستاذة:

- الدكتورة: حرمل سليمة

من إعداد الطالبتين:

- بوعكة زوييدة

- عواج فاطمة نبيلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 20 ماي 2026

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/ مسكين الحاج /الدرجة العلمية/ رئيسا

الدكتور/ حرمل سليمة /الدرجة العلمية/ مشرفا

الدكتور/ قدوري هدى /الدرجة العلمية/ مناقشا

السنة الجامعية: 2025 / 2026

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، تسيير وعلوم تجارية

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: محاسبة وتدقيق

بمعنوان:

القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ودوره في تحقيق جودة المعلومة
المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية
دراسة استقصائية من وجهة نظر مهنيين وأكاديميين في المحاسبة

تحت إشراف الأستاذة:

- الدكتورة: حرملة سليمة

من إعداد الطالبتين:

- بوعكة زوييدة

- عواج فاطمة نبيلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 20 ماي 2026

أمام اللجنة المكونة من السادة:

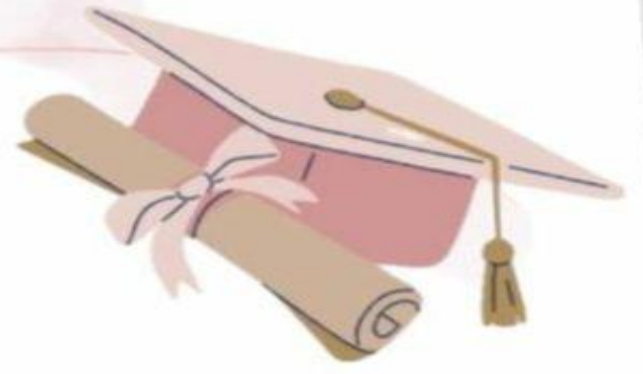
الدكتور/ مسكين الحاج /الدرجة العلمية/ رئيسا

الدكتور/ حرملة سليمة /الدرجة العلمية/ مشرفا

الدكتور/ قدوري هدى /الدرجة العلمية/ مناقشا

السنة الجامعية: 2025 / 2026





الإهداء
الأستاذة



الحمد لله حيا وشكرا وامتنانا على البدء والختم



2026



الإهداء
والشكر





وكان فضل الله عليك عظيماً



الشكر
بسم الله

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى بحث القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ودوره في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، بهدف التعرف على أكثر نماذج القياس استخداما وأحدث بدائل القياس المحاسبي. واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي في الجانب النظري والمنهج الوصفي التحليلي في الجانب التطبيقي، من خلال استبيان وزع على 66 أكاديميا ومهنيين بولاية سعيدة، تم استرجاع 59 استبانة ومعالجة بياناتها باستخدام برنامج SPSSV.25. وأظهرت النتائج استمرار الاعتماد على التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي رغم محدودية موثوقيتها، كما بينت أن القيمة العادلة توفر معلومات أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات، لذلك فضل أفراد العينة اعتمادها كمكمل للتكلفة التاريخية بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

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

Abstract:

This study examined accounting measurement between historical cost and fair value and its role in achieving the quality of accounting information in economic institutions, aiming to identify the most commonly used accounting measurement model and the latest alternative measurement approach. The study adopted descriptive and descriptive-analytical methods through a questionnaire distributed to 66 academics and professionals in Saïda province, with 59 responses collected and analyzed using SPSSV.25 software. The findings showed that historical cost remains the primary basis of accounting measurement despite its limited reliability, while fair value provides more relevant information for decision-making. Therefore, respondents preferred fair value as a complementary approach to historical cost in line with the financial accounting system and International Accounting Standards.

Keywords: Accounting measurement, historical cost, fair value, quality of accounting information, financial accounting system, international accounting standards

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الإهداء	
المخلص:	
مقدمة عامة	 أ.
الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة	 10
تمهيد:	 11
المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي ومدخلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة	 12
المطلب الأول : مفهوم القياس المحاسبي	 13
المطلب الثاني : القياس بالتكلفة التاريخية	 17
المطلب الثالث : القياس بالقيمة العادلة:	 21
المبحث الثاني: دور القياس المحاسبي بمدخلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية	 29
المطلب الأول : جودة المعلومات المحاسبية	 30
المطلب الثاني : أثر القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية:	 37
المطلب الثالث : أثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على جودة المعلومة المحاسبية	 40
المبحث الثالث: القياس المحاسبي في النظام المالي SCF	 41
المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي SCF و أسس القياس المحاسبي في ظل هذا النظام:	 42
المطلب الثاني: مشاكل القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF	 46
المطلب الثالث : تطبيق القياس القيمة العادلة في البيئة الجزائرية:	 51
خلاصة الفصل الأول:	 52
الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية	 54
تمهيد:	 55
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة	 56
المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة	 56
المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة	 57
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها	 60

المطلب الأول: وصف وتحليل متغيرات الدراسة	61
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	72
المطلب الثالث: مناقشة وتفسير نتائج الدراسة	78
خلاصة الفصل:	80
خاتمة عامة	81
قائمة مراجع و مصادر	81
قائمة ملاحق	81

قائمة الأشكال

الشكل رقم 01 : مفهوم القيمة العادلة	21
الشكل رقم 02 : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	35
الشكل رقم 03 : أثر القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية على الخصائص النوعية	38
الشكل (04) : دائرة نسبة تمثل توزيع أفراد العينة المستجوبة على حسب المؤهل العلمي	61
الشكل (05) : أعمدة بيانية تمثل عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الوظيفي	63
الشكل رقم (06) : دائرة نسبة تمثل وصف عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية	65

قائمة جداول

- الجدول رقم (01) : مقارنة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية بالخصائص النوعية الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية 37
- الجدول رقم (02): درجات مقياس "ليكرت" الخماسي 58
- الجدول رقم (03): مستويات الإجابة لمقياس "ليكرت" الخماسي 58
- الجدول (04) : نتائج اختبار درجة ثبات أداة الدراسة 60
- الجدول (05) : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي 61
- الجدول (06) : وصف عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الوظيفي 63
- الجدول (07) : وصف عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية 65
- الجدول رقم (08): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول التكلفة التاريخية 66
- الجدول رقم (09): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول القيمة العادلة 68
- الجدول رقم (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول جودة المعلومة المحاسبية 70
- الجدول (11) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين القياس بالتكلفة التاريخية وجودة المعلومات المحاسبية في القوائم 74
- الجدول رقم (12): نتائج معامل اختبار العلاقة بين المتغيرين القيمة العادلة و جودة المعلومات المحاسبية 74
- الجدول (13) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للقياس بالتكلفة التاريخية بين (الموثوقية والملائمة) 76
- الجدول (14) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للقياس المحاسبي بالقيمة العادلة بين (الملائمة والموثوقية) 77

قائمة الرموز والاختصارات

الاختصار / الرمز	المصطلح المقابل بالانجليزية	معنى المصطلح باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكيين
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير التقرير الدولية المالية
SCF	Système de comptabilite financiere	النظام المحاسبي المالي
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية

مقدمة عامة

تهدف المعايير المحاسبية الدولية إلى تحقيق الشفافية والمصادقية في عرض البيانات المالية، وذلك بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قرارات سليمة مبنية على معلومات موثوقة. وجاء هذا نتيجة التوسع الكبير في المعاملات الاقتصادية وهذا ما أدى إلى انتشار عدد كبير من الشركات متعددة الجنسيات، مما تطلب توحيد المبادئ و الإفصاحات المالية لتسهيل المقارنة والتقييم، حيث أصبحت البيئة الاقتصادية معقدة وهذا ما انعكس بشكل كبير على مهنة المحاسبة، خاصة فيما يتعلق بوظيفة القياس المحاسبي الأساس الذي تبنى عليه القوائم المالية واختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومة بشكل أفضل من بين طرق القياس والتي لكل واحدة منها مؤيديها ومعارضها .

إن من الأهداف الأساسية للمحاسبة تقديم المعلومات اللازمة لمستخدمي القوائم المالية حيث يستخدم المحاسبون العديد من الأسس المختلفة للقياس المحاسبي وتعد التكلفة التاريخية أحد الطرق المستخدمة في التقييم والقياس لتوفرها على الموثوقية اللازمة وهي أحد بدائل القياس الكلاسيكية والأكثر انتشاراً، إلا أنها تعرضت للعديد من الانتقادات لعدم قياسها للقيمة الاقتصادية للمؤسسة وتضلل المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، وأنها تعبر عن الماضي ولا تستطيع قياس الحاضر أو التنبؤ للمستقبل، ومن هنا تم التوجه إلى منهج القيمة العادلة بحثاً عن توفير معلومات محاسبية ذات جودة من أجل تعزيز الشفافية والإفصاح في عرض القوائم المالية وتحقيق أهداف مهنة المحاسبة.

والجزائر كغيرها من الدول سعت لمواكبة التطورات العالمية للنهوض باقتصادها من خلال الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها، فتم إقرار النظام المحاسبي المالي **SCF** من خلال القانون 11/07 والتنظيمات المرتبطة به، فتم تبني منهج القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق، لذلك وجب تطبيق القيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بعد أن كانت تعتمد على نموذج التكلفة التاريخية لوحدها على مدى فترة طويلة من الزمن.

الإشكالية الرئيسية:

تتمحور إشكالية الدراسة حول دور القياس المحاسبي وفق مدخلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحسين وتحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

مقدمة عامة

ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل مباحث هذا الموضوع قمنا بتقسيمه في شكل إشكاليات فرعية:

1. ما المقصود بالقياس المحاسبي وما أهميته في النظام المحاسبي المالي؟
2. ما خصائص القياس بالتكلفة التاريخية ومزاياه وعيوبه؟
3. ما مفهوم القيمة العادلة وطرق قياسها وفق المعايير المحاسبية الدولية؟
4. ما مفهوم جودة المعلومة المحاسبية وخصائصها النوعية؟
5. كيف يؤثر كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

فرضيات:

للإجابة على هذه الأسئلة قمنا بعرض بعض الفرضيات:

- ❖ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالتكلفة التاريخية وجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة.
- ❖ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالقيمة العادلة وجودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة.
- ❖ القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية يساهم في تحقيق خاصية الموثوقية للمعلومة المحاسبية للمؤسسة لكنه قد يقلل من خاصية الملائمة.
- ❖ القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يساهم في تحسين خاصية الملائمة للمعلومة المحاسبية للمؤسسة لكنه قد يؤثر على درجة الموثوقية.

مبررات اختيار الموضوع:

تتجلى مبررات اختيار الموضوع من خلال مبررات موضوعية وأخرى ذاتية :

❖ الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر من أجل مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي.

❖ تعدد نماذج القياس المحاسبي وتعدد الاتجاهات المؤيدة والناقدة لكل نموذج بناء على دراسة الحالة.

❖ رغبة الباحثين في توسيع المعارف فيما يخص القياس المحاسبي وكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

ارتباط الموضوع بالمدرّس بتخصص الدراسة (محاسبة وتدقيق)

أهمية الموضوع:

تتمثل أهمية الموضوع في أهمية القياس المحاسبي كبديل للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة، لأن القياس أهم خطوة لإعداد القوائم المالية وبالتالي كلما كانت عناصر القوائم المالية مقاسة بدقة ووضوح وموثوقية كلما زادت جودة المعلومة المحاسبية وبالتالي استفادة أكثر للمعلومات لمستخدمي القوائم المالية .

وكلما زادت التغيرات في الأسعار ووجود شركات متعددة الجنسيات والعمل بالمعايير المحاسبية الدولية زادت أهمية القياس المحاسبي.

تحديد إطار الموضوع:

تتم هذه الدراسة بشكل عام في القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بحيث الإشكال المطروح كيف يساهم القياس المحاسبي في كل من التكلفة والقيمة ودوره في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية.

الحدود المكانية:

تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين والأكاديميين في الجزائر وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في دولة الجزائر، وبالتحديد في ولاية سعيدة.

الحدود الزمانية:

تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة (من 19 أفريل إلى 03 ماي)

أهداف الدراسة:

من أهداف هذه الدراسة هو الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة من خلال الإجابة على الفرضيات المطروحة:

✓ عرض لأهمية القياس المحاسبي وكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

✓ تبين مزايا كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

✓ أثر القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة على جودة المعلومة المحاسبية.

✓ أخذ آراء العينة حول التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

منهجية الدراسة:

للإحاطة بمختلف جوانب البحث وللإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي المناسب لذلك، ومن خلال عرض شامل للقياس المحاسبي والتكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

واعتمد المنهج دراسة حالة على أداة الاستبيان الموجهة لمختصين في المحاسبة والمهنيين والأكاديميين لمعرفة آرائهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة وتم اختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية

.SPSS

هيكل البحث:

لغرض دراسة هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى فصلين تسبقا بالمقدمة التي تتضمن العناصر المنطق عليها منهجيا .

الفصل الأول: " الإطار النظري للقياس المحاسبي ومدخلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة " تطرقنا في المبحث الأول على "مفهوم القياس المحاسبي وأهميته وتطوره في المعايير المحاسبية الدولية"، أما المبحث الثاني تطرقنا إلى "دور القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية" وختمنا هذا الفصل "بالقياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي SCF "

الفصل الثاني: "دراسة ميدانية "

خصصنا هذا الفصل لدراسة حالة من خلال نتائج الاستبيان الموجهة لفائدة الأكاديميين والمهنيين وتحليل آرائهم وتقييم مدى استيعابهم للتطورات المحاسبية في تطبيق القياس المحاسبي وكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

الدراسات السابقة:

الدراسات العربية السابقة:

. دراسة سامية كاهية (2015) بعنوان أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، رسالة ماجستير، الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، بحيث هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر استخدام بدائل متعددة للقياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وتقييمها باعتبار أن كل بديل يتلاءم مع مكان وزمان تطبيقه، ومحاولة معرفة مدى تطبيق هذه البدائل في البيئة المحاسبية الجزائرية وانعكاسها على جودة المعلومة المالية، بحيث اتبعت الدراسة المنهج التجريبي باستخدام أداة الاستبيان، بغية الوقوف على آراء المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية ومكاتب المحاسبة على مستوى ولاية ورقلة والذي بلغ عددهم (75) فرد، بحيث توصلت هذه الدراسة إلى أن أغلب أفراد العينة لا يؤيدون فكرة استخدام بدائل القياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية وأن تطبيق بدائل مختلفة للقياس المحاسبي يؤثر على مصداقية المعلومات المالية، بحيث اقترحت الدراسة ترك المجال مفتوح أمام المؤسسة الاقتصادية للاختيار بين البدائل الممكن تطبيقها كما اقترحت ضرورة قيام المؤسسة

بدورات تكوينية لتتقيف وزيادة وعي المحاسبين المهنيين داخل المؤسسة بأهمية بدائل القياس المحاسبي والخصائص النوعية للمعلومة المالية.

. هشام شلغام - بوعلام بن زخروفة (2015) بعنوان تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 02، الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، بحيث هدفت الدراسة إلى متطلبات تكيف تطبيق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة مع واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بالإضافة إلى معرفة أهم مقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذه البدائل وضرورة بيان أهم المعوقات التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق، حيث اعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من (70) فرد بين المهنيين والأكاديميين، حيث توصلت الدراسة إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم وتتكيف في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس القياس المحاسبي، كما أوصت بضرورة تكيف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل.

رفيقة صغراوي - محمد العربي قزون - علي بوزيت (2017) بعنوان واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة ميدانية من وجهة نظر مهنية وأكاديمية، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 03، العدد 02، الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، حيث هدفت الدراسة بحيث هدفت الدراسة إلى متطلبات تكيف تطبيق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة مع واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بالإضافة إلى معرفة أهم مقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذه البدائل وضرورة بيان أهم المعوقات التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق، حيث اعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من (38) فرد بين المهنيين والأكاديميين لولاية ورقلة الفترة خلال شهر مارس 2017، حيث توصلت الدراسة إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم وتتكيف في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس القياس المحاسبي، كما أوصت بضرورة تكيف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل.

. دراسة قوادري عبله (2018) بعنوان أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، مجلة دراسات والأبحاث، الجزائر، جامعة فرحات عباس سطيف، حيث هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين بديلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث أثرهما على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية، وهذا لأن القيمة الإعلامية للمعلومات المحاسبية تمثل قيمة ما تحتويه هذه المعلومات وجودتها من وجهة نظر مستخدميها، حيث سعت الدراسة إلى اكتشاف فيما إذا كانت البيئة المحاسبية الجزائرية جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة، ولتحقيق هذه الأهداف تم استخدام استبيان يتناسب مع هذا الغرض وجه لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الجزائريين، وتوصلت هذه الدراسة في الأخير إلى أن المحتوى الإعلامي للمعلومات المقاسة استنادا لأساس التكلفة التاريخية يتصف بالموثوقية العالية والقابلية للفهم، أما المحتوى الإعلامي للمعلومات المقاسة استنادا للقيمة العادلة يتميز بالملائمة لقرارات مستخدميها والقابلية للمقارنة، كما توصلت الدراسة في الأخير أن هنالك عوائق وتحديات تجعل البيئة الجزائرية غير جاهزة بعد لتطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي بحيث فضل مجتمع الدراسة البقاء على استخدام التكلفة التاريخية.

. جعفر عثمان الشريف (2020) بعنوان القياس المحاسبي وفقا لأساس القيمة العادلة وأثره في جودة المعلومات المحاسبية في الشركات السودانية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07، العدد 01، المملكة العربية السعودية، جامعة المجمعة، بحيث هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة في جودة المعلومات المحاسبية في الشركات التجارية العاملة في ولاية الخرطوم، حيث اعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من (63) فرد بين المهنيين والأكاديميين على مستوى (16) شركة تجارية، تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية وتم التوصل إلى أن تطبيق القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة يؤثر بشكل إيجابي على ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية التي تعدها الشركات التجارية التي تعمل داخل ولاية الخرطوم، وكذلك موثوقيتها وقابليتها للفهم، وأوصت الدراسة بإجراء مزيد من الأبحاث والدراسات في مجال المحاسبة عن القيمة العادلة من حيث القياس والعرض ومتطلبات الإفصاح، والعمل على تقليل التقديرات الشخصية من قبل معدي التقارير المالية في الشركات التجارية في ولاية الخرطوم، وذلك بتوفير قواعد استرشادية واضحة لقياس القيمة العادلة.

. عنون فؤاد - ضويحي حمزة (2021) بعنوان تقييم النظام المحاسبي المالي SCF في ظل مستجدات المعايير الدولية (IAS / IFRS) - استطلاع عينة من المهنيين والأكاديميين، مجلة الاقتصاد الجديد، المجلد 02، العدد 03، الجزائر، جامعة تيسمسيلت، بحيث هدفت الدراسة إلى قياس مدى جودة النظام المحاسبي المالي SCF وتكيفه مع مستجدات المعايير الدولية (IAS / IFRS)، مع تقديم آلية مقترحة لتحسين هذا النظام وكيفية إعداد معايير محاسبة وطنية، ولتحقيق هذه الأهداف تم القيام بدراسة تطبيقية وتم استخدام استبيان تم توزيعه على عينة تتكون من (80) فرد بين المهنيين والأكاديميين، لتقييم مدى جودة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ومدى تفاعل البيئة المحاسبية الجزائرية مع التغيرات المحاسبية الدولية، بحث توصلت الدراسة أن النظام المحاسبي المالي يعاني العديد من النقائص والصعوبات سواء من حيث الإطار التشريعي أو من حيث الإطار المؤسسي، الأمر الذي أثر على جودة ونوعية المعلومات المقدمة للمستخدمين، حيث أنه لم يواكب مستجدات المعايير المحاسبية الدولية.

الدراسات الأجنبية السابقة:

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

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة تطبيق القياس المحاسبي وأثره على جدول حسابات النتائج وضرورة الانتقال من القياس وفق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مما يجعل المعلومات المقدمة ذات أهمية بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات وذلك من خلال إلقاء الضوء على هذه المشكلة وإعادة صياغة بعض الأصول المالية لشركات التأمين وتطبيق القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية ومقارنة هذه البيانات، ولتحقيق هذا الهدف اتبعت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، بحيث توصلت هذه الدراسة بأن هناك فرق بين جدول حسابات النتائج بالتكلفة التاريخية وجدول حسابات النتائج بالقيمة العادلة، واقترحت الدراسة ضرورة الحفاظ على استمرارية تطبيق القيمة العادلة ومتابعة التطورات في معايير المحاسبة الدولية المعنية بها.

Income (2025) GUEZZOUM MOUHAMED LARBI – SOUISI HOUARI .

Measurement and Recognition in the Algerian Financial Accounting System (SCF): Opportunities and Challenge, El-Bahith Review, Vol 25 (1),

Algeria, University of Kasdi Merbah, Ouargla.

هدفت هذه الدراسة إلى فحص طبيعة الدخل وقياسه والإفصاح عنه ضمن الفكر المحاسبي والمراجع المحاسبية، ولا سيما الدولية منها، لفهم أسباب تنوعه والأسس التي يقوم عليها. كما تدرس وتحلل التحديات والمشكلات التي تواجه قياس الدخل والإفصاح عنه ضمن النظام المالي الجزائري، وذلك من خلال فحص الفكر المحاسبي والمراجع المحاسبية، ولا سيما الدولية منها ولمعالجة مشكلة الدراسة، تم اعتماد المنهج الوصفي المناسب من خلال تحليل المراجع والأدبيات المحاسبية، بالإضافة إلى تحليل مختلف النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بالنظام المالي، باستخدام المراجع والنظريات المحاسبية الدولية. وتوصلت الدراسة إلى أن تنوع مفاهيم الدخل الاقتصادية والمحاسبية قد أثرى الفكر المحاسبي بالعديد من البدائل المحاسبية، وساعد في بلورة مفهوم الحفاظ على رأس المال كقيد يتم من خلاله حساب الدخل. يلاحظ في النظام المحاسبي المالي الجزائري غياب تام لمفهوم الحفاظ على رأس المال، وهو المحدد الأساسي لأساليب قياس الأصول والأرباح، على عكس ما هو موجود في المراجع المحاسبية الأنجلو سكسونية. وقد أتاحت هذه الدراسة إمكانية فحص بعض الاختلالات الموجودة على مستوى النظام المحاسبي المالي الجزائري، والتي تصل أحياناً إلى حد التناقض بين مكوناته، مما يستدعي معالجة سريعة ومراقبة دقيقة لتحقيق نوع من التناغم بين نصوصه القانونية.

الفصل الأول : الإطار
النظري للدراسة

تمهيد:

يعتبر القياس المحاسبي أحد أهم وظائف المحاسبة ويعتبر كذلك عنصرا أساسيا من عناصر البحث العلمي وبدونه لا يمكن قياس صحة القوائم المالية والنتائج، كما احتلت أيضا التكلفة التاريخية مكانة كبيرة منذ زمن في القياس المحاسبي لاستنادها على مبادئ محاسبية مقبولة عموما بحيث امتازت بعدة مزايا منها سهولة التطبيق والموثوقية العالية لكن هذا لا يجعلها تخلو من النقائص وذلك لما لا تراعي التغيرات في الأسعار وهذا ما أدى إلى تبني القيمة العادلة من طرف المعايير المحاسبية الدولية ويعتبر مفهوم القيمة العادلة مفهوم حديث قائم تحديدا على بناء الأسعار في سوق مالي نشط ولذلك فهي تراعي التغيرات في الأسعار. إذن في هذا الفصل سنقوم بدراسة الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي وكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وأثر كل منهما على جودة المعلومات المحاسبية والقياس المحاسبي في ظل النظام المالي SCF.

المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي ومدخلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

المطلب الأول : القياس المحاسبي

المطلب الثاني : القياس بالتكلفة التاريخية

المطلب الثالث : القياس بالقيمة العادلة

المطلب الأول : القياس المحاسبي

أولاً: مفهوم القياس المحاسبي

قبل التطرق غلى القياس المحاسبي لابد من أن نتطرق أولاً إلى تعريف القياس والذي جاء تعريفه كالاتي:

القياس "هو مقابلة أو مطابقة أحد خصائص أو جوانب مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الدرجات أو الكميات، ويفضل أن تكون المقاييس كمية لما لها من أثر في زيادة دقة التعاريف"¹

وعرفه **campell** أيضا بأن " يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة"²

كما يعرف القياس "بأنه منح قيم نقدية للعناصر التي يتم الاعتراف بها و التقرير عنها في القوائم المالية"³

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي فهي:

• **تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1996:** "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد ب 1966 عام الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة"⁴

• **تعريف لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC:** "القياس المحاسبي هو عملية تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل ويتضمن ذلك اختيار الأساس المناسب للقياس"

¹ علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، ط1، مكتبة الآفاق للطباعة والنشر والتوزيع، فلسطين، 2011، ص35.

² سيد عطا الله سيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009، ص181.

³ خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، أردن، ط1، 2008، ص62.

⁴ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الجامعة العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص100.

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

- **تعريف مجلس المحاسبة المالية FASB** : " القياس المحاسبي هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أن عملية المقارنة تهدف الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار"¹

ويتضح مما سبق أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

ثانيا : أهمية القياس المحاسبي

يعد القياس المحاسبي ركيزة أساسية في البيئة المحاسبية الجزائرية، خاصة بعد تبني النظام المحاسبي المالي (SCF)، حيث يساهم في تحويل الأحداث الاقتصادية إلى معلومات كمية قابلة للتعبير الرقمي، فالأرقام تمثل الوسيلة الأساسية لتلخيص المعلومات المحاسبية، إذ تجسد البيانات في شكل معلومات رقمية تساعد المستخدمين على فهم الواقع الاقتصادي وتفسيره بشكل أدق.

كما أن ضرورة القياس المحاسبي في مظهره النقدي يظهر بوضوح عندما تكون هناك رغبة في إجراء مقارنة بين البدائل الاستثمارية، والتي تكون عادة مختلفة حسب طبيعة النشاط ولكن عندما تكون جميعها معبرا عنها بالصورة العددية، تصبح إمكانية المقارنة أكثر وضوحا وسهولة، كما أن المقارنة تصبح ممكنة إلى حد ما لنفس الشركة ولكن في أوقات مختلفة، وذلك لأنه على الرغم من اختلاف الأنشطة التي تتم فيها من زمن لآخر أن إمكانية المقارن موجودة لكون جميع العمليات على تعددها يعبر عنها بنفس أداة القياس الكمي ألا وهي الوحدة النقدية، لا تقتصر أهمية القياس المحاسبي على مجرد تسجيل العمليات بل تمتد لتشمل دوره في تحليل النتائج وتفسيرها لخدمة مختلف الأطراف ذات العلاقة ويضمن الشفافية وتحقيق الكفاءة في استخدام الموارد.²

ثالثا : تطور القياس في ظل المعايير المحاسبية الدولية:

¹ وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 100 .

² خليل الزغي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته لشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك الأردن سنة 2005 ، ص 3029 .

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية معايير موحدة تم إعدادها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC سنة 1973 هدفها إصدار معايير دولية تخدم المصلحة العامة وهي في تطور مستمر حيث أتت بالكثير من الحلول والبدائل التي تعمل على توجيه بعض السياسات والطرق المحاسبية التي كانت تشكل صعوبات في عملية القياس المحاسبي بحيث أصدرت جملة من المعايير المحاسبية الدولية وذلك من أجل أحداث تغييرات جذرية في عملية القياس المحاسبي ويمكن سرد أهم هذه المعايير والتغيرات التي أحدثتها في العناصر التالي:

. **المعيار [IAS2] المتعلق بالمخزون:** فقد نص هذا المعيار على الاعتراف بالمخزون كمصروف وكيفية قياسه ، كما قان بإلغاء أسلوب الوارد أخيرا صادر أولا LIFO .

. **المعيار [IAS38] المتعلق بالسياسات المحاسبية، التغيرات والأخطاء:** حيث تطرق هذا المعيار إلى السياسات المحاسبية التي يمكن أن تستخدمها المؤسسة كقواعد للمعاملات المحاسبية التي تقوم بها أو لضبط عرض المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، كما تطرق إلى إمكانية قيان المؤسسة بتغيير هذه السياسات بناء على معطيات ومبررات عملية مع تطبيق هذه السياسات بأثر رجعي، وكذلك بين كيفية معالجة الأخطاء المحاسبية الناتجة عن التغيرات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.

. **المعيار [IAS16] المتعلق بالتملكات، المنشآت والمعدات:** لقد ركز هذا المعيار الأصول غير المتداولة (الأصول الثابتة)، فبين كيفية الاعتراف بها كأصول وقياس تكلفتها، وفيما يخص معالجة الإهلاكات وفق هذا المعيار فيتم تقييمها سنويا على أساس قيمة الأصل المعاد تقييمها، أي:

قسط الإهلاك = (قيمة الأصل المعاد تقييمها . القيمة الباقية . قيمة التدني) / عدد السنوات المتبقية.

. **المعيار [IAS36] المتعلق بالانخفاض في قيم الأصول:** لقد تطرق هذا المعيار إلى معالجة الانخفاض الحاصل في قيمة الأصول، حيث أكد على أن الأصول غير المتداولة سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة يجب أن لا تظهر بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد والتعريف بكيفية احتساب هذه القيمة، وهذا هو الجديد في القياس المحاسبي.

فلاحظ أن هذا المعيار بين كيفية التعامل مع الانخفاض الحاصل في قيم الأصول، كما ركز على شهرة المحل حيث أكد أن إطفاء الشهرة بطريقة منتظمة لم يعد مسموحا به، ولذلك لمنافاة الإطفاء المنتظم لواقع الشهرة حيث أن في كثير من الأحيان لا يحدث أي انخفاض في قيمة الشهرة فيكون الحكم عليها

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

في ظل الإطفاء المنتظم بانخفاض قيمتها مخالفا للواقع، علاوة على أنه ليس شرطا أن يتساوى الإطفاء المنتظم مع النقص الحقيقي في قيمة الشهرة، وهذا ما دفع الكثير من الشركات الكبرى ذات الشهرة المرتفعة إلى المسارعة في التطبيق المبكر للمعيار (IAS36) لعكس القيمة الحقيقية للشهرة.

. **المعيار [IAS37] المتعلق بالمخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة:** لقد جاء هذا المعيار تدعيما لمبدأ الحيطة والحذر، ولما لهذا المبدأ من ارتباط وثيق بالمخصصات (المؤونات) ، فلقد ركز هذا المعيار على ضرورة التأكيد على تطبيق أسس قياس وطرق اعتراف مناسبة للمخصصات والالتزامات الطارئة والأصول الطارئة، وتحديد متطلبات الإفصاح عن المعلومات الكافية.

. **المعيار [IAS39] المتعلق بالاعتراف والقياس:** ويعتبر هذا المعيار من أهم المعايير المحاسبية الدولية الذي أحدث تغييرا جذريا فيما يتعلق بالقياس المحاسبي، حيث تم إقرار مفهوم القيمة العادلة كأساس لتقييم الاستثمارات المالية المقتناة للمتاجرة، والاستثمارات المتاحة للبيع، وهو بذلك يطرق باب مفهوم القياس وإمكانية حل المشاكل التي تتعلق به من خلال الأخذ بالقيمة العادلة كبديل لأساس التكلفة التاريخية.¹

وتجدر الإشارة إلى انه تم استبدال المعيار IAS39 بالمعيار IFRS 9 الأدوات المالية ، وذلك بسبب النقائص التي كانت موجودة في المعيار السابق ، وذلك بهدف إضفاء شفافية أكبر على التقارير المالية.

رابعا : الأركان الرئيسية لعملية القياس المحاسبي :

أ. **الخاصية محل القياس:** تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين. في مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشرع الاقتصادي في مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين، هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع كمبيعاته أو ربحه مثلا، كما قد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كان يكون محل القياس، الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا، أو معدل دوران المخزون السلعي.

ب. **مقياس مناسب للخاصية محل القياس:** يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس، على الخاصية محل القياس بالنسبة للمشروع الاقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا

¹د.ضيف الله محمد الهادي، دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الوادي، العدد السابع، المجلد الأول، 2014، ص219.

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد). أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلاً.

ج. وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لا بد أيضاً من تحديد نوع وحدة القياس. فمثلاً لو كانت قيمة ربح المشروع هي محلاً للقياس، في هذه الحالة فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لا بد أيضاً من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، أهى الدينار أو الدولار... الخ.

د. الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصراً هاماً في عملية القياس، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصاً في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دوراً أساسياً في تحديد المسار وأساليب عملية القياس المحاسبية وتحديد نتائجها.¹

المطلب الثاني : القياس بالتكلفة التاريخية

أولاً : مفهوم التكلفة التاريخية

عرفت التكلفة التاريخية بعدة تعريفات كلها تصب في معنى واحد وفيما يلي بعض تعريفات التكلفة التاريخية:

¹ وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 102.101

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) التكلفة التاريخية " بأنها المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، 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 سوف يتم استلامها"¹

وتعرف على أنها " النموذج الكلاسيكي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على إثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات لحظة وقوع التبادل بين المنشأة والمتعاملين معها."²

وكذلك تعرف بأنها "كل ما يتم إنفاقه على كل أصل لكي يصبح هذا الأصل مشاركا في العملية الإنتاجية"³

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج أن التكلفة التاريخية هي المبلغ الفعلي الذي يتم من خلاله تقييم الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والالتزامات وذلك بتاريخ الاقتناء .

ثانيا : مزايا التكلفة التاريخية :

من أهم المزايا أو المبررات التي دعمت التكلفة التاريخية والتي كانت بمثابة ركائز استندت عليها:

- تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل.
- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الثبات.
- تستند التكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليست افتراضية.
- اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار الفكر المحاسبي المالي مثل: الاعتراف بالإيراد، مبدأ الحيطة والحذر، فرض وحدة القياس.
- اعتماد التكلفة التاريخية على الموضوعية التي تعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة.¹

¹ وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص7

² صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص علوم التسيير كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2008 ، ص 9 .

³ بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية . القيمة العادلة)، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر ، ورقة، 2012، ص49

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

إضافة إلى النقاط السابقة الذكر يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية الأفضل لأغراض فرض الضرائب، لأنه يوفر دليلاً قابلاً للإثبات عن المعاملات المالية، وتعتبر الملائمة الإدارية والقابلة للإثبات من المسائل الهامة في أي نظام ضريبي، وذلك لتخفيض تكاليف الإدارة وتقليل التهرب من الضرائب.²

ثالثاً : عيوب التكلفة التاريخية

بالرغم من المزايا التي دعمت نموذج التكلفة التاريخية هذا لا يمنع من أنها تعرضت إلى العديد من الانتقادات ونتج عن تطبيقها التقليدي نوعين من الأخطاء المحاسبية:

أخطاء في القياس: تنتج عن فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وبذلك يتجاهل النموذج النقدي التغير في القدرة الشرائية للنقود.

أخطاء في التوقيت: تنتج عن تأجيل الاعتراف بالتغيرات في القيمة (تغيرات أسعار الدخول وأسعار الخروج الجارية) حتى يتم حدوث عملية تبادل فعلي مما يتيح الاستناد إلى دليل موضوعي.³

. إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى قياس غير سليم للربح الدوري إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثير من القيم في السجلات المحاسبية.⁴

. يهدم نموذج التكلفة التاريخية حقيقة جوهرية لأي نظرية لقياس القيمة وهي أن قيمة الشيء محددة بالزمن والظروف، وبالتالي أن قيمة أي أصل عبارة نقدية غير مستقرة بدرجة كبيرة.

تعقيباً لما سبق نستخلص مايلي:

➤ أن التكلفة التاريخية للأصل اعتبرت بمثابة تكلفة جارية عادلة في تاريخ الشراء.

¹ميحوب أمال، هوري نور الهدى، تقييم بدائل القياس المحاسبي . التكلفة التاريخية والقيمة العادلة. في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية معقمة، جامعة البشير الإبراهيمي، الجزائر، 2019، ص23

²فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب بالبلدية، الجزائر، 2009، ص80

³رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص67. 68

⁴، قوادي عيلة، دراسة مقارنة بين بدلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة دراسة استقصائية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد14، الجزائر، جامعة سطيف01، 2018، ص9695.

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

➤ إذا لم تكن هناك تغيرات في مستويات الأسعار بين تاريخ شراء الأصل وإعداد القوائم المالية لا يوجد هناك مبرر لتعديل القوائم المالية لأن مبدأ التكلفة التاريخية يكون فعالاً.

➤ إن القوائم المالية المعدة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية في حالة عدم الاستقرار الاقتصادي لا تعطي قيمة لبنود القوائم المالية تمثل بعدالة حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية.¹

رابعاً : مبررات التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة :

لم تعد القيم المحاسبية المعتمدة على أساس التكلفة التاريخية قادرة على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية في ظل التطورات الاقتصادية الحديثة، حيث أصبح هؤلاء المستخدمين في حاجة إلى معلومات أكثر ملائمة تعكس الواقع الاقتصادي وتمكنهم من اتخاذ قرارات رشيدة. ومن هذا المنطلق برزت ضرورة البحث عن بديل يحقق التوافق بين القيم المحاسبية والقيم الاقتصادية، فكان الاعتماد على محاسبة القيمة العادلة أحد أبرز الخيارات المطروحة.

وقد ساهم هذا التوجه في تعزيز الترابط بين الاقتصاد والمحاسبة، بحيث لا يمكن تصور دراسة العرض والطلب أو مدى الاستثمار، أو حجم الإنفاق، أو حجم الائتمان، أو الدخل القومي، أو السياسة النقدية، وغير ذلك من المواضيع دون توفر معلومات مالية دقيقة وذات موثوقية ومكتملة من حيث النوعية، أو الكمية، ومقدمة في أوقاتها المناسبة، لأن المعلومات إذا لم تقدم لأصحاب القرار في الوقت المناسب تفقد قيمتها، وبما أن عمليات اتخاذ القرار تتطلب الاستناد إلى معلومات تتسم بقدر من الملائمة، والموثوقية، مما دعا للبحث عن بدائل القياس المحاسبي (القيمة العادلة).

وبالرغم مما تتمتع به التكلفة التاريخية من موضوعية لارتباطها بأحداث فعلية عند وقوعها، إلا أنها تعكس قيمة ماضية قد لا تعبر عن الواقع الحالي، خاصة في ظل التغيرات الاقتصادية المستمرة. إذ أن القيم المسجلة تاريخياً قد تفقد دلالتها مع مرور الزمن نتيجة تقلبات الأسعار والتضخم مما يؤدي ابتعادها عن القيمة الاقتصادية الحقيقية. وقد تعرضت محاسبة التكلفة التاريخية لانتقادات متزايدة، خاصة في ظل البيئة الاقتصادية تتسم بالديناميكية وعدم الاستقرار، حيث تتغير الظروف الاقتصادية بشكل مستمر هذا

¹قواري عيلة، مرجع سبق ذكره

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

ما أدى إلى تبني القيمة العادلة التي تهدف إلى عكس القيم الحالية للأصول والالتزامات بما يتماشى مع الواقع الاقتصادي، ويعزز من جودة المعلومات المحاسبية وملاءمتها لمتخذي القرار.¹

المطلب الثالث : القياس بالقيمة العادلة:

أولاً : مفهوم القيمة لعادلة:

جاء معيار القيمة العادلة IFRS13 بعدة تعريف بحيث عرفت المعايير المحاسبية الدولية على أنها " المبلغ المتفق عليه بين البائع والمشتري لتبادل سلعة ما برغبة مع إطلاع تام على السوق دون وجود ظروف خاصة بأحد الطرفين تؤثر على عملية البيع " .

ويقصد بالظروف الخاصة في هذا التعريف أن العملية التبادلية بين الطرفين تكون بحرية تامة ومن دون أي ضغط ولا يكون أحد أطرافها من الأشخاص ذوي العلاقة أي ذوي المصلحة".²

وتعرف القيمة العادلة بأنها " السعر الذي يتم استلامه لقاء بيع الأصول أو يتم دفعه لقاء سداد التزامات بين أطراف متوافر لها الدراية والرغبة في التعامل على أسس تجارية وليست خاضعة للإجبار بيعة أو شراء".³

والشكل التالي يوضح أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على محورين رئيسيين: الأول يتعلق بالمشاركين في السوق، حيث يجب أن يكونوا مستقلين عن بعضهم البعض وواسعي الإطلاع فيما يخص الأصل أو الالتزام وقادرون وراغبون بإبرام المعاملة، أما الثاني فهو متعلق بالظروف التي تتم فيها المعاملة حيث يشترط أن تكون هذه الظروف طبيعية (عادية)، فالصفات التي تتم مثلاً في ظروف التصفية لا تعبر عن القيمة العادلة، لأن البائع في هذه الحالة يكون مجبراً على البيع، وكلما زاد الوقت للعثور على مشتري كلما زاد ابتعاد التقدير عن القيمة العادلة.⁴

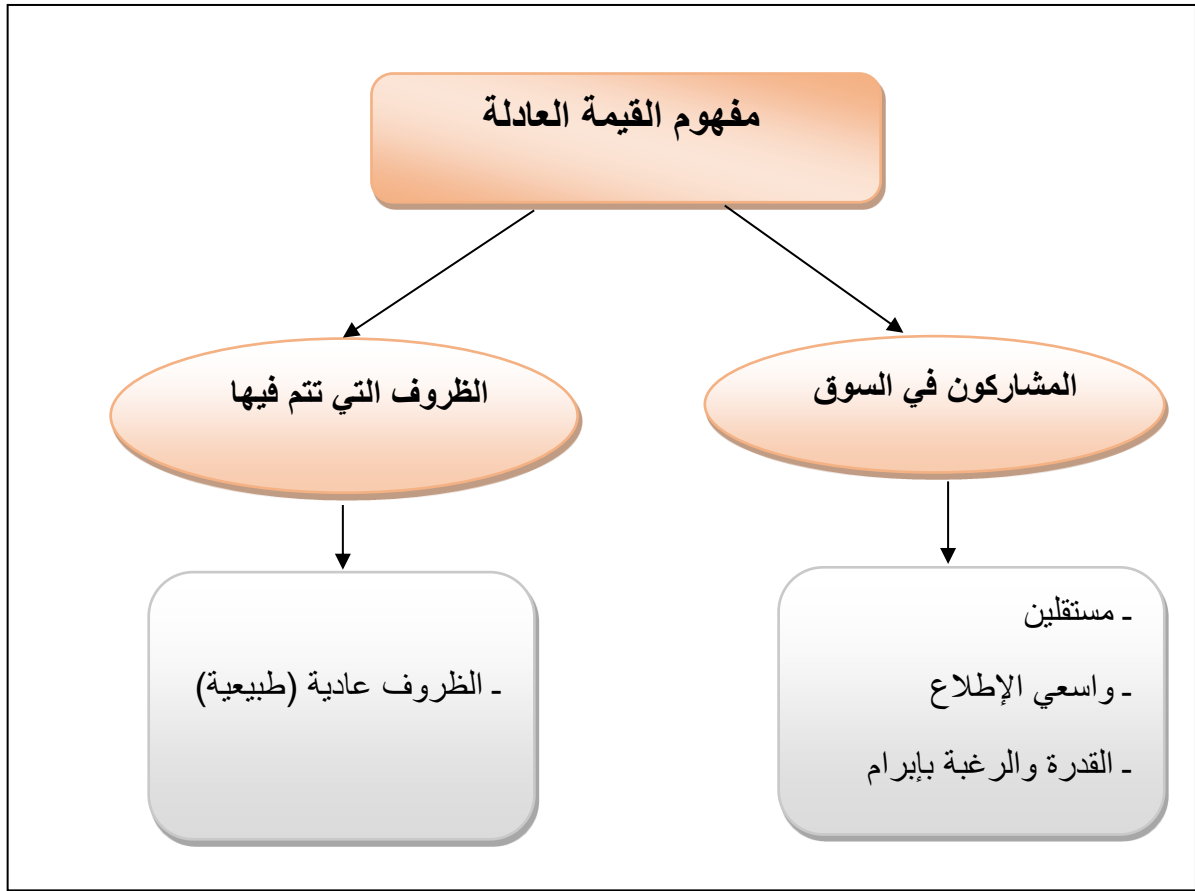
الشكل رقم 01 : مفهوم القيمة العادلة

¹ تامر بسام جابر الآغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات لمحاسبية، مذكرة مسجلة، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين ، 2013، ص32 .

² طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية للقياس والتقييم المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، 2003.2002، ص258

³ خالد السوسطي وطلال أبو غزالة ، قياس القيمة العادلة، الأردن، ص1

⁴ قوادري عجلة، مرجع سبق ذكره، ص3



المرجع:قوادي عبلة، مرجع سبق ذكره ، ص 4

ومن خلال كل هذه التعاريف نستنتج أن القيمة العادلة هي القيمة السوقية بشرط استقلالية الأفراد وظروف ملائمة، كما يمكننا القول أن القيمة العادلة هي السعر التقديري الموضوعي الذي يعكس القيمة الحقيقية لأصل أو الالتزام والذي يمكن تحقيقه في معاملة منظمة في السوق الرئيسية أو الأكثر ملائمة بين أطراف متوازنة تعمل بحرية ودراية مع مراعاة استخدام الأصل الأمثل والأساليب المقبولة لتقدير قيمته ببساطة.

ثانيا : خصائص القيمة العادلة:

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

لنتمكن القيمة العادلة من تقييم أصولها والتزاماتها فيجب أن تتماشى مع بعض الخصائص حتى تصبح أداة قوية في التقييم ونذكرها في مايلي :

▪ **خاصية الملائمة:** تتصف المعلومات بالملائمة عند تأثيرها على رأي متخذي القرارات وتتمثل في:

. أن يكون لها قدرة تنبؤية.

. أن تتمكن من التحقق من صحة التوقعات الماضية.

. أن يحصل عليه متخذ القرار في الوقت المناسب.

. مدى تطابق المعلومات المحاسبية مع احتياجات مستخدميها.

▪ **خاصية الموثوقية:** أي ثقة المستخدم بالمعلومات المتوفرة لديه بشرط أن تكون هذه المعلومات المالية تعبر بصدق عما بداخلها وترتبط بعدة مواصفات وهي:

. إمكانية التحقق والتثبت من المعلومات.

. الصدق في التمثيل.

. حيادية المعلومات.

▪ **خاصية القابلية للفهم :** أن يستطيع المستخدمين فهم المعلومات التي بحوزتهم وذلك من خلال اتصافهم بالمعرفة والوعي العلمي، وهذه الخاصية لا تكون بعرض معلومات سهلة فقط بل عرض كل المعلومات التي تكون ذات أهمية بأسهل طريقة ونستنتج أن المعلومات إن لم تكن مفهومة لا تكون مفيدة ولا بأي طريقة.

▪ **خاصية قابلية المقارنة:** إذا تم إعداد وتقديم المعلومات بطريقة متناسقة فتكون قابلة للمقارنة مثل:

مقارنات مهمة في الزمن بين المؤسسات.¹

ومنه نستنتج أن كل هذه الخصائص تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها.

¹ راس غالم نعيمة وبودة ابتسام، التوجه نحو القيمة العادلة بين متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون ، الجزائر، تيارت، 2024.2025، ص25

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

ثالثا : مزايا تطبيق القيمة العادلة:

- ❖ معيار القيمة العادلة يساهم بتحقيق ما يسمى بالإفصاح الشامل، حيث يستطيع المستثمرون الاطلاع على قوائم الشركة المالية، ومعرفة قيمة الأصول غير الملموسة، التي تعكس بشكل جيد قيمة المنشأة الحقيقية وبالتالي تولد ثقة المستثمرين.
- ❖ بما أن حقيقة قيمة الشركة لا تنحصر بقيمة صافي أصولها الملموسة، حيث أن سمعة الشركة وأدائها لهما قيمة قد تكون في كثير من الأحيان كبيرة جدا، فيمكن أن تظهر تلك القيمة في أصولها غير الملموسة عموما وفي شهرة المحل خصوصا، وهذا يعكس الأمور في القوائم المالية بمنتهى الشفافية.
- ❖ إن عملية إظهار الأصول المالية في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة، تنعكس المنفعة الاقتصادية لها بشكل منقطع النظير، وبالتالي فإن مستخدمي القوائم المالية ستكون لديهم القدرة بشكل أفضل على فهم الاستثمارات في هذه الأصول والقدرة على متابعة أدائها لاحقا.
- ❖ يستطيع المهتمون بالقوائم المالية متابعة التغيرات التي تطرأ على هذه الأصول من فترة لأخرى بشكل ممتاز مما يمكنهم وبشكل جيد معرفة وقياس أداء المنشأة.¹

رابعا : عيوب القيمة العادلة:

¹حازم الخطيب وظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، الأردن، 2004، ص25

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

على الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق القيمة العادلة إلا أنها لم تخلو من الانتقادات والعيوب التي نوجزها في مايلي:

❖ يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار.

❖ اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة في أغلب أحيان نهاية السنة المالية، فالواقع بين تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر، فالقوائم المالية في نهاية السنة المالية قد تتغير بشكل مهم بعد أسبوع واحد من إصدارها، وهذا قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة.

❖ ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها، وهذا يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها.

❖ عدم اتساق القيمة مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية.

❖ في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار فإن هذا يؤثر على قابلية المقارنة، وتصبح عملية التحليل المالي صعبة وفي بعض الأحيان غير ممكنة.

❖ تعتبر موثوقية البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

❖ يتم الاعتراف ببعض الإيرادات والخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية.¹

خامسا : المعيار المحاسبي الدولي للتقرير المالي للأدوات المالية IFRS9:

¹ بسمة سويد، مرجع سبق ذكره، ص 67.66

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

يسري المعيار الدولي للتقرير المالي للأدوات المالية IFRS9 بشكل عام ابتداء من 1 يناير 2018، وفي أواخر عام 2016 وافق مجلس معايير المحاسبة الدولية على امكانية تأجيل التطبيق إلى غاية سنة 2021 للمؤسسات التي تعمل في مجال التأمين أو تكون أنشطتها السائدة في التأمين.¹

ويحل المعيار الدولي للتقرير المالي للأدوات المالية IFRS9 محل المعيار الدولي 39، الأدوات المالية - الاعتراف والقياس. ولما تعرض له هذا المعيار من انتقادات بأنه معقد للغاية وغير متوافق مع الطريقة التي تدير بها المؤسسات الاقتصادية أعمالها، طور مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 على ثلاث مراحل وهي:²

أ- **القياس عند الاعتراف الأولي:** يتم قياس كافة الأصول والالتزامات المالية عند الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة كما يلي:

- بالقيمة العادلة فقط للأصول والالتزامات المالية المصنفة ضمن فئة القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
- بالقيمة العادلة مضافا إليها أو مطروحا منها تكاليف العملية للأصول والالتزامات المالية التي لا يتم تصنيفها من ضمن فئة FVPL .
- يجب أن يتم التصنيف عن الاعتراف الأولي وفي الوقت الذي تصبح فيه المؤسسة جزء من الشروط التعاقدية المرتبطة بالأداة المالية.

ب- **تصنيف الأدوات المالية حسب متطلبات IFRS9 :** يتم تصنيف الأصول المالية التي تدخل في نطاق المعيار IFRS9 ضمن فئتين، وبذلك تم الإبقاء على نموذجي القيمة العادلة والتكلفة المهيكلية، وهاتان الفئتان هما الأصول المالية بالقيمة العادلة سواء كانت من خلال الربح أو الخسارة FVPL أو كانت من خلال بنود الدخل الشامل الآخر FVOCI، والأصول المالية بالتكلفة المهيكلية.

¹ أمين بن يسعد، نادية عبد الرحيم، بوعلام صالح، دراسة مقارنة لمحاسبة الأدوات المالية بين المعيار ifrs9 والمعيار ias39 ومتطلبات التطبيق في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 14، العدد 01، الجزائر، جامعة الجزائر 3، سنة 2021، ص 159.

² نفس المرجع السابق، ص 160

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

وبذلك نلاحظ أن المعيار IFRS9 ركز على كيفية القياس كأساس للتصنيف ، وليس النية من وراء اقتناء الاستثمارات لتصنيفها عند الاعتراف الأولي بها كما كان عليه في ظل المعيار IAS39 . فالفئات الأربع التي تضمنها المعيار السابق IAS39 تقع ضمن فئتي القياس المذكورتين، حيث كان يتم قياس الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة والأصول المالية المتاحة للبيع بالقيمة العادلة، أما الأصول المالية المقناة لحين الاستحقاق والقروض والحسابات المدينة فقد كان يتم قياسها بالتكلفة المتهلكة.

كما أن المعيار IFRS9 نقل متطلبات الاعتراف والتوقف عن الاعتراف التي تضمنها المعيار السابق IAS39 إلى المعيار الجديد IFRS9 .

ج- تصنيف وقياس الأصول المالية بعد الاعتراف الأولي: حسب المعيار القديم كانت كيفية تصنيف الأصول المالية هي التي تحدد أساس قياسها، أما حسب المعيار الجديد فإنه العكس، أي أن الأساس الذي يتم به قياس الأصول المالية هو الذي يحدد طريقة تصنيفها. بحيث جاء المعيار الجديد بنموذج واحد مع استثناءات قليلة حيث أنه يقوم على مبدأ تصنيف وقياس الأصول المالية بالقيمة العادلة، مع تسجيل تغيرات القيمة العادلة عند ظهورها في حساب النتائج FVPL. إلا إذا توفرت معايير محددة لتصنيف وقياس هذه الأصول إما بالتكلفة المتهلكة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر FVOC.

يتضمن المعيار IFRS9 مجموعات القياس التالية التي تصنف ضمنها الأصول المالية:

- أدوات الدين حسب التكلفة المتهلكة.
- أدوات الدين حسب FVOCI مع تدوير الأرباح والخسائر المتراكمة إلى حساب النتائج عند إلغاء الاعتراف بهذه الأدوات.
- أدوات الدين، المشتقات المالية، استثمارات الأسهم حسب FVPL .
- استثمارات الأسهم المصنفة حسب FVOCI مع بقاء الأرباح والخسائر في الدخل الشامل الآخر بدون التدوير إلى حساب النتائج.¹

¹ أمين بن يسعد، نادية عبد الرحيم، بوعلام صالح، مرجع سبق ذكره، ص 161

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

1 . 3 . 6 أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة:

يعد التحول نحو مقياس القيمة العادلة خطوة أولى جيدة نحو تطوير إرشاد وتوجيه تحسيني لتقدير القيم العادلة، بحيث دعم كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) هذا التوجه، ورغم ما يتطلبه هذا المقياس (القيمة العادلة) من تطوير مستمر لتعزيز الموثوقية ، إلا أن هذه المؤسسات تؤكد على ضرورة التوسع في استخدامه لما يوفره من معلومات تتسم بالملائمة العالية للمستثمرين و المقرضين مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية، حيث أن هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشرة لبياناتها المالية، كما تسهل بشكل أفضل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية.¹

¹ تامر بسام حابر الأغا، مرجع سبق ذكره، ص 37 .

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

المبحث الثاني: دور القياس المحاسبي بمدخلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية

المطلب الأول : جودة المعلومات المحاسبية

المطلب الثاني : أثر القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية

المطلب الثالث : أثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

المطلب الأول : جودة المعلومة المحاسبية

أولاً : مفهوم المعلومة المحاسبية

عرفت المعلومات المحاسبية على أنها : "نتاج نظام المعلومات المحاسبي , الذي يتم تغذيته بالبيانات , من خلال تسجيلها و معالجتها و إخراجها في شكل قوائم مالية , تكون الغاية منها بمثابة المحرك للإدارة لاستخدامها في إدارة المشاريع , كما تتوقف فعالية الإدارة على مدى توفير هذه المعلومات المحاسبية اللازمة للتخطيط و التوجيه و الرقابة ".¹

و عرفت أيضا على أنها : " كل البيانات المالية و غير المالية المتعلقة بالأحداث الاقتصادية و المالية للمنشأة , تمثل الوسيلة التي تتمكن من خلالها مهنة المحاسبة المالية من ممارسة وظائفها الثلاث (تحديد , قياس , تسجيل , توصيل) بتحويل تلك البيانات إلى معلومات ممثلة بالتقارير و القوائم , حيث تستخدم من طرف جهات داخلية و خارجية لاتخاذ قرارات رشيدة".²

ثانياً : أهمية المعلومة المحاسبية والحاجة إليها :

عرف استخدام المعلومات من قبل الإنسان منذ القدم، ولكن لم يشهد عصر من العصور مثل هذه الأهمية للمعلومات لدرجة شيوع بعض المفاهيم والمصطلحات التي تميل إلى طبع العصر الحالي بطابع المعلومات مثل (عصر المعلومات، ثورة المعلومات، الذكاء الاصطناعي) حيث أن الذكاء الاصطناعي يتكون من أنظمة الخبرة، والهياكل الشبكية، ولقد أصبحت المعلومات أحد عناصر العملية الإنتاجية التي لا يمكن الاستغناء عنها في المنظمات الاقتصادية، ويعيش العالم اليوم عصر المعلومات وأنظمتها، والبحث عن أفضل طريقة لإعدادها واستخدامها وفقا لمبدأ التكلفة الاقتصادية (المنفعة و التكلفة) ويعد النظام المحاسبي أحد أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الإدارية والاقتصادية.³

¹ عبدالرزاق عمر زيد، محاسبة المالية في المجتمع الإسلامي: الجزء الأول، الطبعة الأولى، عمان، 2002، م، ص10

² عبد خلف الجنابي، مقداد احمد النعيمي، دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية و

الإدارية، مج20، ع79، 2014، ص411.

³ تامر بسام جابر الأغا، مرجع سبق ذكره، ص44.

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

ثالثا : مفهوم جودة المعلومة المحاسبية

لجودة المعلومة المحاسبية عدة تعاريف حسب الباحثين في علوم المحاسبة ، نذكر منها مايلي :

يقصد بمفاهيم جودة المعلومة تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ، و المعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات ، التي تنتج عن تطبيق الطرق و الأساليب المحاسبية البديلة ، و تعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية و ما تحققه من منفعة للمستخدمين ، و لتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف و التضليل و أن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية و المهنية و الفنية ، بما يحقق الهدف من استخدامها".¹

وعرفت جودة المعلومة المحاسبية على أنها: " معيار يمكن على أساسه الحكم على مدى تحقيق المعلومة المحاسبية لأهدافها ، بالإضافة لاستخدامها كأساس المفاضلة بين الأساليب المحاسبية لغرض القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ".²

و يعتبر مفهوم جودة المعلومات المحاسبية من المفاهيم المعاصرة التي تهتم بها مختلف الجامعات العلمية و المهنية و ذلك لما له من أهمية عند إعداد القوائم المالية و تحقيق متطلبات الإفصاح اللازمة في تلك القوائم بما يخدم مستخدمي المعلومات المحاسبية ، و لعل هذه الأهمية هي ما دفعت بمجلس معايير

المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية **FASB** إلى إصدار البيان رقم (02) سنة 1980 "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية " و التي تمثل المدخل الضروري لتأصيل و تطوير المفاهيم المحاسبية اللازمة بوضع مجموعة من المعايير التي يمكن الاعتماد عليها عالميا في إعداد القوائم و التقارير المالية و خدمات متخذي القرارات و المستفيدين منها".³

¹ ماجد إسماعيل ابو حمام ، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي و جودة التقارير المالية ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2009 ، ص54

² فيصل صايغي ، أنظمة المعلومات ، استخدامها ، فوائدها ، و تأثيرها على تنافسية المؤسسة ، مذكرة ماجستير في إدارة الأعمال ، 2009 ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، ص45 .

³ - عطا الله و ارد خليل و اخرون ، الحوكمة المؤسسية ، المدخل في مكافحة الفساد في المؤسسات العامة و الخاصة ، مكتبة الحرية للنشر و التوزيع ، القاهرة 2008 ، ص105 .

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

رابعاً : تقييم جودة المعلومة المحاسبية

تحدد قيمة المعلومة المحاسبية بمدى إمكانية استعمالها في الوقت الحالي أو توقع استعمالها في المستقبل وكفاءة وفعالية القرارات المتخذة بناءً على تلك المعلومات، وبالتالي القيمة المضافة التي تحدثها على مستوى كل مراكز القرار وانعكاسها على مختلف نشاطات ووظائف المؤسسة، وعليه يتم التركيز على القيمة التفاضلية للمعلومات يمكن أن يتم بدقة، لكن تحديد قيمة المنفعة لا يتم بنفس السهولة نظراً لتعدد الاستعمالات وإمكانيات إعادة الاستعمال مع تأثير استعمال تلك المعلومات على عدة مستويات، وتستخدم المعلومة المحاسبية قيمتها من جودتها، وهناك ثلاثة عوامل تحدد درجة جودة المعلومات للمستخدم أو لمتخذ القرار وهي: منفعة المعلومات، درجة الرضا على المعلومات، درجة الأخطاء والتحيز في إنتاج ومعالجة ونقل البيانات والمعلومات، وللحصول على تلك المعلومات يتطلب تكلفة، وعندما تزيد تكلفة الحصول على المعلومات عن قيمة هذه المعلومات فإنه يكون أمام بديلين:

أ . زيادة قيمة المعلومات من خلال زيادة درجة صحتها أو من خلال زيادة المنافع المتحصل عليها من المعلومات.

ب . تدني التكلفة من خلال تخفيض درجة صحة المعلومات أو من خلال التقليل من المنافع المستمدة من هذه المعلومات، إن قيمة المعلومات تمثل قيمة التغير في القرار واستعمالها في اختيار البدائل.¹

خامساً : الخصائص النوعية لجودة المعلومة المحاسبية

¹ تأمر بسام جابر الأغا، مرجع سبق ذكره، ص 45 .

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

يمكن اعتبار الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية مجموعة من السمات و المعايير التي يجب أن تتسم بها المعلومات المالية حتى تكون ذات فائدة و موثوقية , بما يسمح بتقييم صورة صادقة وواضحة عن الأداء و الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية وقد فرق إطار مفاهيم التقرير المالي لسنة 2018 بين نوعين من الخصائص وهي الخاصيتان النوعيتان الأساسيتان وهما الملائمة والتعبير الصادق والخصائص النوعية المعززة أو المكملة¹

أ. **الملائمة:** المعلومات المالية الملائمة هي تلك التي تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون

- تكون المعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كان لها قيمة تنبؤية , أو قيمة تأكيدية , أو كلاهما .
- يكون للمعلومات المالية قيمة تنبؤية إذا كان من الممكن أن تستخدم كمدخلات للتنبؤ بالنتائج المستقبلية .
- يكون للمعلومات المالية قيمة تأكيدية , إذا كانت توفر تغذية عكسية عن (تؤكد, أو تغير) تقويمات سابقة.

ب - التعبير الصادق (الموثوقية):

تعتبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصادية بكلمات و أرقام , و حتى تكون المعلومات المالية مفيدة , يجب ألا تعبر فقط عن الظواهر الملائمة , بل يجب ان تعبر أيضا بصدق عن الظواهر التي تستهدف التعبير عنها , و لكي يكون التعبير صادقا بشكل كامل , يجب أن يتصف بثلاث خصائص , حيث يجب أن يكون كاملا و محايدا و خاليا من الخطأ .

- يشمل الوصف الكامل جميع المعلومات الضرورية للمستخدم ليفهم الظاهرة الموصوفة , بما في ذلك جميع التوصيفات و التوضيحات الضرورية .

¹ Conceptual Framework for Financial Reporting, USA: IASB .p13---23.

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

- يخلو الوصف المحايد من التحيز في اختيار المعلومات المالية , أو عرضها , فلا ينطوي على محاباة , أو يكون مؤكدا , أو غير مؤكد , يشوبه تلاعب لزيادة احتمال تلقي المعلومات المالية بشكل مرغوب أو غير مرغوب فيه من قبل المستخدمين , و لا تعني المعلومات المحايدة معلومات بدون عرض , أو بدون تأثير على السلوك , على العكس تماما , تكون المعلومات المالية الملائمة بموجب التعريف قادرة على إحداث فرق في قرارات المستخدمين .
- يعني الخلو من الخطأ انه لا يوجد أخطاء , أو حذف في وصف الظاهرة , و انه قد اختبر و طبق الإجراء المستخدم لإنتاج المعلومات التي يتم التقرير عنها بدون أخطاء في الإجراء في هذا السياق , لا يعني الخلو من الخطأ الدقة الكاملة في جميع الجوانب .¹

ج- الخصائص النوعية المعززة

¹. عكوش محمد امين , د. كشرود بشير , مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا , جامعة الجزائر 3 , الجزائر , المجلد 15 , العدد 21 , السنة 2019 , ص 225 .

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

تعد القابلية للمقارنة , و القابلية للتحقق , و توفير المعلومات في الوقت المناسب , و القابلية للفهم , خصائص نوعية تعزز من فائدة المعلومات التي تعد ملائمة , و عبر عنها بصدق . هذه الخصائص تساعد على فهم , خصائص نوعية تعزز من فائدة المعلومات التي تعد ملائمة , و عبر عنها بصدق . هذه الخصائص تساعد على فهم المعلومات بشكل أفضل و تحقيق هدفها الرئيسي , مما يسهل تحديد أفضل طريقة لتمثيل الحقيقة.

أ- القابلية للمقارنة:

تعد المعلومات عن المنشأة أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مشابهة عن منشآت أخرى , و بمعلومات مشابهة عن المنشأة نفسها لفترات زمنية مختلفة .

ب- القابلية للتحقق:

تساعد القابلية للتحقق على التأكيد للمستخدمين بأن المعلومات تعبر بصدق عن الظاهرة الاقتصادية التي تستهدف التعبير عنها و تعني القابلية للتحقق انه بإمكان مراقبين مختلفين,

على قدر من المعرفة و مستقلين , التوصل إلى إجماع , على أن وصفا معينا هو تعبير صادق .

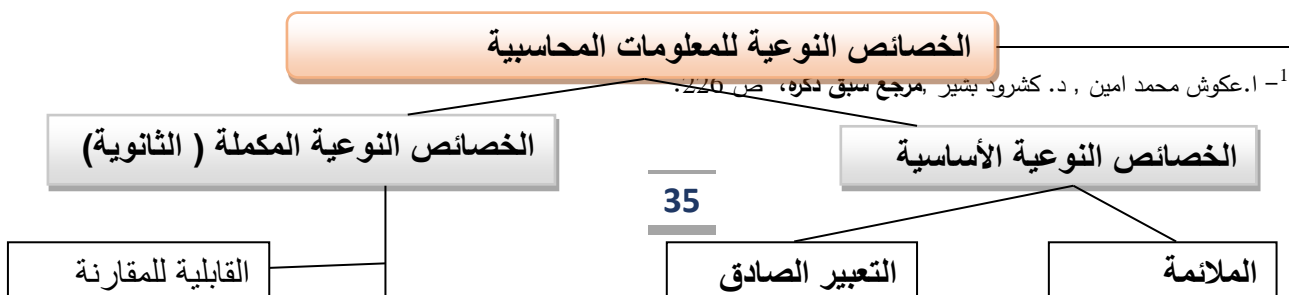
ج- التوقيت المناسب:

يجب إتاحة المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير على قراراتهم , و بشكل عام , كلما كانت المعلومات قديمة كلما كانت اقل فائدة .

د- القابلية للفهم :

إن تصنيف و توصيف و عرض المعلومات بشكل واضح و موجز , يجعلها قابلة للفهم .¹

الشكل رقم 02 : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: من إعداد الباحثتان اعتمادا على مرجع عكوش محمد امين , د. كشروود بشير , مجلة
اقتصاديات شمال اقتصاديات شمال إفريقيا , جامعة الجزائر 3 , الجزائر , المجلد 15 , العدد 21, السنة
2019 , ص 225-2

سادسا : مقارنة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية بالخصائص النوعية الرئيسية لجودة المعلومات
المحاسبية :

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

الجدول رقم 01 : مقارنة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية بالخصائص النوعية الرئيسية لجودة المعلومات المحاسبية

البيان	منهج القيمة العادلة	منهج التكلفة التاريخية
الملائمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات و بالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها	بأداء معلومات تتعلق بالمنشأة فقط فيما يتعلق بقرارات اقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون أو تسديدها، بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة الأصل أو تحمل الالتزامات.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم وهذا بدوره فقد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية.	تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية.

المصدر: تامر بسام جابر الآغا، مرجع سبق ذكره ، ص57 .

المطلب الثاني : أثر القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية على جودة المعلومات المحاسبية:

(1) **أثر التكلفة التاريخية على ملائمة المعلومات المحاسبية:** المعلومات الناتجة عن تقييم بعض الموجودات بالتكلفة التاريخية تكون غير ملائمة بسبب التغير المستمر في الأسعار، فالقيم التاريخية تصبح غير واقعية، وبذلك فالقوائم المالية لا تمثل المركز المالي الحقيقي للشركات ومن ثم يكون المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية غير ملائم للمستخدمين.

(2) **أثر التكلفة التاريخية على موثوقية المعلومات المحاسبية:** تتسم المعلومات التاريخية عموماً بخليط غير متجانس من مكونات خاصة الموثوقية، فهي من ناحية قابلية التحقق قابلة للتحقق بدرجة عالية من التأكد، لأنها مؤيدة بإثبات ومستندات، وتتم معالجتها وفق المبادئ المحاسبية، ولكن من ناحية أخرى غالباً لا تحقق التكاليف التاريخية الخاصية الثانوية للموثوقية، وهي الصدق في التعبير،

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

فاستنادا إلى الفواتير والمستندات تكون قابلة للتحقق، بمعنى خالية من التحيز الشخصي، في حين أنها تمثل أحداثا ووقائع مضت وانقضت بعيدة عن الواقع الحالي، أي أنها لا تمثل بصدق الظواهر المالية الاقتصادية الحالية.

(3) أثر التكلفة التاريخية على خاصية القابلية للمقارنة: يتميز نموذج التكلفة التاريخية بالقابلية للمقارنة والقياس في ظل حالة من الثبات والاستقرار الاقتصادي، لكن يعاب على استخدام التكلفة التاريخية في حالة عدم استقرار الأسعار صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية.

(4) أثر التكلفة التاريخية على خاصية الثبات: يتسق أساس التكلفة التاريخية مع مفهوم الثبات، حيث يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة التاريخية من فترة لأخرى، بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار.

(5) أثر التكلفة التاريخية على خاصية القابلية للفهم: تعتبر التكلفة التاريخية سهلة الفهم وغير معقدة، لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية، وهي غير قابلة للجدل أو التغير، لذلك استمر تطبيق هذا المبدأ لفترة طويلة من الوقت بل حتى في الوقت الحاضر نجد العديد من مؤيديه الذين يرون أنه الأساس السليم في القياس.¹

الشكل رقم 03 : أثر القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية على الخصائص النوعية

في حالة عدم الاستقرار الاقتصادي والتغير المستمر في الأسعار

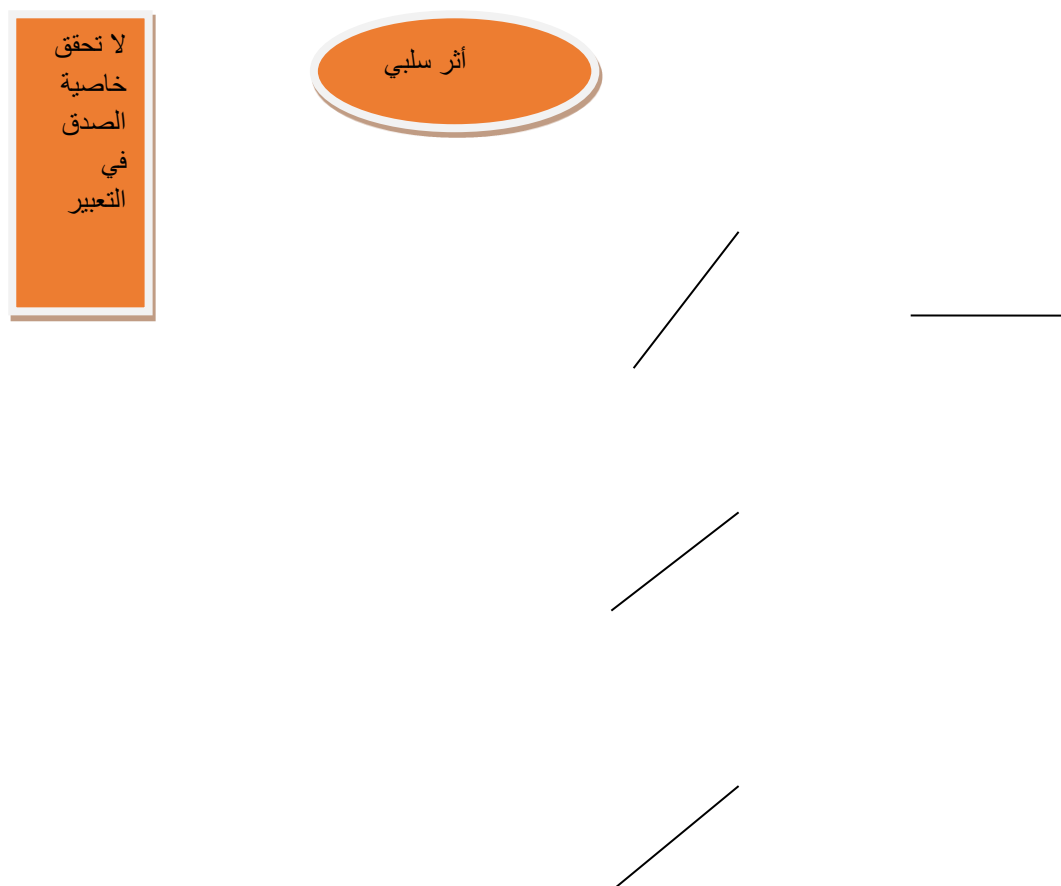
في حالة الاستقرار الاقتصادي وثبات الأسعار

¹رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 207.

بسبب التغير المستمر في الأسعار

أثر سلبي

خاصية الملائمة



المصدر: قوادي عبلة، أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، تخصص المحاسبة والمالية، جامعة فرحات عباس، 2018، الجزائر، سطيف، ص250

يتضح لنا من الشكل السابق أن التكلفة التاريخية في حالة الاستقرار الاقتصادي وعدم التغير في الأسعار تكون المقياس الأمثل، حيث تحقق كل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، ولكن بالنظر إلى الوضع الراهن للاقتصاد وظاهرة ارتفاع الأسعار، تصبح التكلفة التاريخية عاجزة عن مواكبة هذا الارتفاع واتخاذ

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

الإجراءات المناسبة للحفاظ على المحتوى الإعلامي الجيد للمعلومة، فهي قد تحقق إلى درجة ما خاصية الموثوقية، أي الموضوعية، لكن لا توفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات، وهي الخاصية الأساسية للمعلومة، والتي اتفق عليها أغلب المفكرين المحاسبين في العالم، إلا أنها تبقى تتميز بالقابلية للفهم لبساطتها، وتوفر كذلك خاصية الثبات، غير أنها تنتج معلومات غير قابلة للمقارنة في حالة عدم استقرار الأسعار، لأن الأصول والخصوم تظل مقيمة بالتكلفة التاريخية رغم تغير الأسعار، وعليه فالمحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية الناتج عن استخدام التكلفة التاريخية في القياس يتميز بجودة عالية عند الاستقرار الاقتصادي، غير أنه يقلل قيمة كلما كان التغير في الأسعار كبيرا.¹

المطلب الثالث : أثر القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على جودة المعلومة المحاسبية

- تأثير استخدام تقديرات القيم العادلة في خصائص المعلومات المحاسبية بحيث أن القيم العادلة ينتج عنها معلومات أكثر ملائمة وموثوقة.
- القيمة العادلة تكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات، وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها من حيث الملائمة.
- القيمة العادلة تؤثر على الموثوقية من حيث أنها تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم وهذا بدوره قد يتطلب الدخول في التقديرات مما قد يؤدي إلى مشاكل تتعلق بالموثوقية، وأيضا تمكن معلومات القيمة العادلة من إجراء مقارنات بين أدوات مالية غالبا لها نفس الخصائص الاقتصادية بغض النظر عن الهدف منها ومتى تم شراؤها أو إصدارها أو من قام بذلك.
- توفر القيمة العادلة أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة الأموال عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أو البيع الاحتفاظ بها أو سدادها.
- تقدم القيمة العادلة معلومات مفيدة تتوفر فيها خاصية الملائمة إلا أن المشكلة هي عدم قدرتها على تحقيق خاصية الموثوقية.

¹قوادري عيلة، أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، تخصص المحاسبة والمالية، جامعة فرحات عباس، الجزائر، سطيف، ص250

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

وكذلك نجد:

- توفر القيمة العادلة أساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية وتساعد في إجراء التحليلات المالية.
- إيصال المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب.
- تكون المعلومات المحاسبية ذات قدرة تنبؤية أي تعطي مؤشرات قوية في المستقبل في الظروف الطبيعية.

و تتمثل القيمة العادلة في أربع قوالب نذكرها في مايلي:

- ✓ التمثيل الصادق: أي التعبير عن الأحداث الواقعية.
- ✓ التحقق: أي توفر شروط موضوعية في القياس العلمي.
- ✓ الحذر: أي تكون المعلومات كاملة ضمن الحدود المادية والتكلفة.
- ✓ الحيادية: وتعني تقديم حقائق صادقة وخالية من التحيز.¹

المبحث الثالث: القياس المحاسبي في النظام المالي SCF

المطلب الأول : مفهوم النظام المحاسبي المالي وأسس القياس في ظل هذا النظام

¹ مسعودي العيد وجديدي البشير و زروق مصباح و زروق أسامة، القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية والمالية، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، الوادي، 2021\ 2022 ، ص67.66

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

المطلب الثاني : مشاكل القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF

المطلب الثالث : تطبيق قياس القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

المطلب الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي SCF و أسس القياس المحاسبي في ظل هذا النظام:

أولاً: مفهوم النظام المحاسبي المالي SCF

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و حسب المادة رقم 03 من القانون 11/07 فان المحاسبة المالية " نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها , و تقييمها , وتسجيلها , و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات

الكيان ونجاعته , و وضعية خزينة في نهاية السنة المالية .¹

و من خلال التعريف يمكن إعطاء تعريفين للنظام المحاسبي المالي من جانب التعريف القانوني و التعريف الاقتصادي :

1- من الناحية القانونية : النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات و النصوص

التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية و المحاسبية للمؤسسات المبررة على تطبيقه وفقا أحكام

القانون وفقا للمعايير المالية و المحاسبية الدولية المتفق عليها .²

2- من الناحية الاقتصادية : طريقة لجمع تفسير و معالجة معلومات متعلقة بتدفقات حقيقية و مالية

تخضع للقياس النقدي و التي تدخل و تخرج و تبقى في الوحدة الاقتصادية , هذه التدفقات

الناجمة عن أحداث اقتصادية تشريعية ناشئة أساس أو مادية سيكون لها اثر على الأموال داخل

هذه الوحدة الاقتصادية للمؤسسة .³

ثانيا : أسس القياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي :

يعد مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أبرز المبادئ المحاسبية المهمة في عملية القياس المحاسبي

من خلال هذا المنطلق جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بجملة من القوانين والمراسيم على غرار

¹ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية , العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 , المادة 03 , ص 03 .

² - جمال لعشيشي , محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي الجديد , الاوراق الزرقاء العالمية , الجزائر , 2010 , ص 10 .

³ - لخطر علاوي , " نظام المحاسبة المالية , سير الحسابات و تطبيقها " , الاوراق الزرقاء العالمية , متبعة للطباعة براقي , الجزائر , 2010 , ص 12 .

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

القانون 07\11 الصادر في 25\11\2007 المتضمن نظام المحاسبة المالية (SCF) والذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من سنة 2010 وجاء بعد المرسوم التنفيذي رقم 08.156 المؤرخ في 26\05\2008 ليعزز القانون السابق حيث تضمن هذا المرسوم تطبيق أحكام قانون (07\11). بالإضافة إلى إصدار القرار المؤرخ في 26\07\2008 الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 25\03\2009 العدد رقم 19 للجريدة الرسمية، ويعتبر هذا الإطار المرجع القانوني للمعالجة المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) وقد تضمن هذا النظام كيفية القياس والتقييم لكل عنصر من عناصر القوائم المالية سواء عند الحياة أو عند التقييم اللاحق، وقد تبنى هذا النظام الرؤية الاقتصادية بدلا من الرؤية القانونية أي أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني التي كانت سائدة ولها الأولوية في النظام السابق،¹

وهذا ما أكدته المادة 16 "تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحساب آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة"²

في حين عمدت حسب نفس الفقرة إلى أن بعض الأصول والخصوم مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة): "غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية" بمعنى هناك بعض الشروط والطرق الخاصة في التقييم والتي تستند إلى حالات خاصة كأصول البيولوجية والأدوات المالية في عملية القياس والتقييم.³

جاء في نص الفقرة 1. 112 في القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:"⁴

1. القيمة الحقيقية أو (التكلفة الراهنة)

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 15، في 25 نوفمبر 2007، ص 04

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 22، في ماي 2008، ص 12

³ نفس المرجع السابق

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 06

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

2. قيمة الإنجاز

3. القيمة المحينة أو (قيمة المنفعة)

كما جاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08.156 لتؤكد ضرورة تقييد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها وواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها القيمة الحقيقية".¹

ولقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يركز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة وضرورة توفرها بتوفر شروطها:²

1. تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق.

2. يمكن أن يوجد بها باعة في كل وقت مشترون وباعة متفقون.

3. تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

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

1. الأصول المادية والمعنوية والمالية.

2. المخزونات.

3. الإعانات العمومية.

4. الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27، مرجع سبق ذكره، ص 12

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 مرجع سبق ذكره ص 87

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

5. القروض والخصوم المالية.

6. تقييم الأعباء والمنتجات المالية.

7. عقود الإيجار التمويلي.

8. الاقتراضات والديون المماثلة.

من خلال ما سبق يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي تبنى كلا المنهجين وذلك حسب الحاجة للمنهج وأيضاً حسب بعض الشروط التي أشار لها في لب وصلب الموضوع المتعلق بعمليات القياس.

المطلب الثاني: مشاكل القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF

من أهم المشاكل التي تؤثر بشكل سلبي على عملية القياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي في الجزائر، وتجعلها غير مواكبة للمعايير المحاسبية الحديثة خاصة ما تعلق منها بالقياس¹.

✓ فيما يخص الوحدة المحاسبية:

تتميز المؤسسات الجزائرية بصغرهما بالمفهوم العالمي، وهو ما لا ينطبق مع مجال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتي يعتبر مجالها كبريات المؤسسات.

✓ فيما يخص خصائص المعلومة المالية:

غياب مفهوم وتعريف واضح لبعض الخصائص خاصة الأساسية منها كخاصية الملائمة في النظام المالي الجزائري وعدم تحديد الأساسية منها، مما قد يؤدي بمستعملها إلى عدم التركيز في بذل مجهود لتقديم معلومة مالية ذات جودة.

✓ فيما يخص القوائم المالية والمعايير المحاسبية:

¹حرمل سليمة، موقع النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) من النظرية المحاسبية المعاصرة وضرورة التحيين -دراسة تحليلية-، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة مجلد8، العدد1، 2025، ص294-298

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

القوائم المالية في النظام الجزائري والمعايير المحاسبية والقياس تم إعدادها للتوافق مع معايير محاسبية صادرة إلى غاية 2004 وإطار مفاهيمي للقوائم المالية لسنة 2001، في حين ومنذ ذلك الوقت فقد حدث تغييرات مهمة وتطورات كبيرة على النظرية والمعايير IAS-IFRS، كما تم إلغاء العديد من المعايير دوليا في حين لازالت الجزائر تتبناها.

فمثلا عدم تطبيق معايير الإفصاح والقياس المحاسبي الحالية في النظام المحاسبي يصعب عملية شرح أساليب القياس وكذا الإفصاح عنها، كما وبالنسبة للتقييم بالقيمة العادلة فيجمع الدارسون لواقعها في الجزائر على عدة نقائص في تطبيقها في السوق الجزائرية أهمها "غياب عرض إحصائيات اقتصادية ومؤشرات يومية ودورية تخص الأسعار والأسواق من قبل الوزارة الوصية يصعب توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، وكذا تمسك التشريع الجبائي الجزائري بالتكلفة التاريخية وعدم رغبته في تعديل القوانين بما يتناسب مع تطبيق القيمة العادلة". حيث أن المجلس الوطني للمحاسبة لا يزال يواجه صعوبات في فهم إطار المفاهيم الدولي، والذي وبدون فهمه لا يمكن وضع معايير وطنية قوية ترقى إلى التوافق والتوحيد المحاسبي.

النظام المحاسبي المالي يشهد عدم انسجام بين معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي والنظام الجبائي فيما يخص جوانب عدة كالاعتراف بالثبتيات وأعدة تقييمها، وفيما يخص أقساط الإهلاك وخسائر القيمة، الأعباء غير المقبولة جبائيا، مصاريف البحث والتطوير، معالجة فوائض القيمة وإدراجها في النتيجة الجبائية، معالجة الإعانات، معالجة العمليات التي تمت بالعملة الأجنبية¹.

وكذلك يرتبط تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) في البيئة المحاسبية الجزائرية على جملة من العوامل لتحقيق الأهداف المرجوة المتعلقة بالقياس المحاسبي إلا أن المكلفين وجدوا أنفسهم أمام عدة مشاكل ومعوقات لتطبيق هذا النظام والعمل به في البيئة المحاسبية الجزائرية.

أولا: البيئة المحاسبية الجزائرية من المنظور المحاسبي، الثقافي والاجتماعي:

¹ حرمل سليمة، مرجع سبق ذكره، ص 294-298

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

تعتبر المحاسبة من بين العلوم الاجتماعية تتأثر بشكل مباشر بالبيئة التي تنشأ وتمارس فيها، حيث تخضع في الجزائر لجملة من العوامل الثقافية والاجتماعية التي تعكس ممارساتها وفي هذا السياق، يمكن إبراز أهم هذه العوامل كما يلي: ¹

1 - الثقافة:

ازداد اهتمام الدراسات المحاسبية بالجوانب لثقافية للمجتمعات محل الدراسة، وذلك باعتبارها من بين العوامل المؤثرة على الممارسات المحاسبية، خاصة وأن هذه الأخيرة ترتبط بالتقديرات المحاسبية التي يلجأ لها المحاسب في حالة وجود سياسة محاسبية صريحة، فيقوم بتقديرات وأحكام شخصية، تنبع عادة من خلفيته الثقافية والدينية والأخلاقية، وفي هذا الاتجاه نجد أن بعض المجتمعات تميل للمشاركة والإفصاح وهو ما يؤثر على إفصاح المؤسسات بشكل إيجابي، عكس المجتمعات التي تميل للمحافظة والكتمان، ويعتبر المجتمع الجزائري من المجتمعات المحافظة، إذ يميل الفرد فيها للتكتم عن ممتلكاته ومحاولة إظهارها بشكل أقل مما هي عليه، إضافة إلى نقص الثقة بين أفراد هذا المجتمع، وهو ما انعكس على تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل سلبي، إذ يميل ملاك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى العمل على تخفيض النتيجة وعدم الإفصاح الكافي، وهو ما ينعكس على عمل المحاسب بشكل مباشر.

2 - ضعف التعليم والتكوين المحاسبين:

يعاني قطاع المحاسبة في الجزائر من نقص في الكفاءات المؤهلة تأهيلا علميا ومهنيا، ونقص في المهارات التي من المفروض اكتسابها في مساره التعليمي والتكويني، بحيث تحتاج الجامعات الجزائرية في تعليمها إلى جانب التطبيقي الذي يتعلق بكيفية الممارسات التقنية للمحاسبة إضافة للجانب النظري، وهذا يؤدي إلى فقد العنصر البشري المكون في الجامعة للمهارات الميدانية في التخصصات المحاسبية.

3 - القيم الأخلاقية والدين:

عرف القرن الماضي بداية ظهور مصطلح المحاسبة الإبداعية، التي يستغلها المحاسب في تزيف واقع المؤسسات خدمة لبعض الأطراف، وتلعب القيم الأخلاقية والدينية دورا مهما في توجيه السلوك المهني

¹ فراس محمد، تقييم اختلالات النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية المحاسبية الدولية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 19، العدد 32، سنة 2023، ص 508-509

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

للمحاسبين والحد من الممارسات الغير شرعية ، بينما قد تشكل هذه القيم عائقا أمام بعض الممارسات مسموحة محاسبيا ومرفوضة من ناحية القيم، فيما قد يؤثر غياب هذه القيم عن المرد البشري على حياديته ونزاهته أثناء ممارسات التقنيات المحاسبية، وطبقا للدين الإسلامي فإن التعاملات التجارية والمالية والاقتصادية التي تشملها المحاسبة، تخضع للأحكام الشرعية التي تتعارض مع بعض الممارسات سائلة الذكر، وهو ما يؤثر على تطبيق القواعد المحاسبية .

ثانيا: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من المنظور الاقتصادي والمالي:

يرتبط النظام المحاسبي المالي ارتباطا وثيقا بالبيئة الاقتصادية، حيث يتأثر بمختلف العوامل التي تحكم النشاط الاقتصادي ومن أبرز هذه العوامل:¹

1 - السوق المالية الجزائرية - بورصة الجزائر الشكلية:

تعتبر البورصة الجزائرية مجرد هيئة شكلية ذات تأثير منعدم على الواقع الاقتصادي الجزائري، وذلك لضعف نشاطها وقلة وعدم تنوع الأوراق المالية وانعدام التداول المالي فيها، ويرتبط النظام المحاسبي المالي بالبورصة من خلال لجوء لها في عمليات التحيين والتقييم للأصول والخصوم الواردة في القوائم المالية، وخاصة بالنسبة لطريقة القيمة العادلة التي يشترط تطبيقها وجود سوق نشط، وهو الأمر الذي لا توفره البورصة الوحيدة في الجزائر، التي تبقى معطلة وبعيدة كل البعد عن الدور الذي من المفترض أن تلعبه في تطبيق النظام المحاسبي المالي، خاصة فيما يتعلق بتوفيره قاعدة المعلومات الكافية لطرق التقييم.

2 - الاقتصاد الجزائري غير المستقر - العشوائي - :

يتميز التنظيم الاقتصادي في الجزائر بالعشوائية، إذ تعتبر الجزائر من البلدان التي لم تحسم انتماؤها الاقتصادي بشكل واضح، فالجزائر تقنيا استبدلت النظام الاشتراكي بالنظام الرأسمالي، في محاولة منها لمواكبة التغيرات الاقتصادية التي عرفها العالم مع نهاية القرن الماضي، غير أن الواقع الاقتصادي

¹ فراس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 508-509

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

الجزائري يبقى بعيدا عن الأفكار الرأسمالية، حيث أن الدولة بحد ذاتها لا زالت تعتمد عللا بعض المبادئ الاشتراكية في تسيير وتخطيط اقتصادها، وهو ما شكل حالة من الفوضى والعشوائية في الوضع الاقتصادي الجزائري الذي يعاني من التضخم المتزايد سنويا، و من غياب البيئة لاقصادية المشجعة على الاستثمار، الأمر الذي خلق حالة من التسيب والفوضى وهو ما كرس ثقافة تهرب أداء المتعاملين الاقتصاديين لواجباتهم، في ظل تسامح الدولة وتساهلها في التعامل مع هذه الحالات، ويعتبر استحداث النظام المحاسبي المالي أحد المحاولات الجزائرية التي تهدف لمسايرة التطورات المتسارعة التي تعرفها المحاسبة الحديثة، غير أن هذا النظام اصطدم بمعوقات تتعلق بهشاشة وعشوائية الهيكل الاقتصادي الجزائري، الذي أثر بشكل سلبي على التطبيق السليم لهذا النظام.

3 - واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

تعتبر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة البنية وتفتقد للثقافة المحاسبية ، إضافة على انعدام ثقة الملاك في المصالح الجبائية، الأمر الذي يدفعهم للتهرب من تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يقود إلى إظهار النتيجة الحقيقية للمؤسسات، وهذا ما يعتبر عائقا من عوائق البيئة المحاسبية الجزائرية.

ثالثا: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال تقييم علاقة النظام المحاسبي المالي بالقوانين والتشريعات التجارية والجبائية:¹

يعتبر الاستقرار السياسي والتشريعي من الركائز الأساسية التي تساعد على التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، وفي السنوات التي كانت الجزائر تطبق المخطط المحاسبي الوطني كانت تمارس مهنة المحاسبية في إطار قانوني و جبائي، وبمجرد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق كان المشرع الجزائري ملزما على تطبيق مختلف القوانين والتشريعات الجبائية بالشكل الذي يتناسب مع متطلبات تطبيق هذا النظام كي لا يجد المكلف نفسه أمام تعارض هذا الأخير مع القوانين و التشريعات الجبائية.

بحيث جاء النظام المحاسبي المالي بمبادئ وفروض ومفاهيم تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، غير أنه اصطدم بالواقع القانوني والجبائي للمعاملات فأصبح هذا النظام لا يتمتع باستقلالية مطلقة في ظل التعارض الموجود بين المعالجتين المحاسبية والجبائية، فعمل المشرع على تقليص الفجوة الموجودة بين

¹ فراس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 508-509

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

النظامين من خلال إصدار نصوص جبائية جديدة وإلغاء أخرى قديمة، من خلال تضمن قوانين المالية السنوية والتكميلية للسنوات 2008 و 2009 و 2010 و 2011 و 2017 بشكل خاص، تدابير مستحدثة تهدف إلى الحد من التعارض بين النظامين. إلا أن هذا التعارض لا زال قائما.

المطلب الثالث : تطبيق القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية:

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

كما عرفت المادة السادسة من النظام رقم 08/9 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية على أنها " المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما، بين أطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية".

والملاحظ من خلال التعاريف السابقة أن المشرع الجزائري أعطى للقيمة العادلة تعريف لم يختلف كثير عن التعريف المقدم من طرف المعايير المحاسبية الدولية، وتشير التعاريف السابقة إلى الثمن أو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية تبادل الأصول أو الخصوم المنتهية بين أطراف يمثلون عادة البائع والمشتري بحيث تكون لهم الدراية الكافية بمحتوى وظروف الصفقة التي تكون وفق شروط المنافسة الاعتيادية.¹

يواجه تطبيق القيمة العادلة العديد من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة المحاسبية الجزائرية نلخصها في النقاط التالية:

1. صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق

¹ محمد زرقون وفارس بن بدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، الجزائر، ورقلة، جامعة قاصدي مرباح، العدد 04، 2016، ص 07.

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمها السوقية.

2. تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي: يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.

3. غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة: إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر.

4. غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني: إن تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يفضل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، إلا أن الواقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد، وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عن عدم توفرها أحيانا.¹

خلاصة الفصل الأول:

¹ نفس المرجع السابق.

الفصل الأول : الإطار النظري للدراسة

يمكننا القول من خلال هذا الفصل أن عملية القياس المحاسبي تعتبر الطريقة التي يمكن من خلالها تبيان الوضعية المالية للمؤسسة و تزويد المهتمين بالقوائم المالية معلومات حول وضعيتها، وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة للوضعية الاقتصادية للمؤسسة، وتتوقف هذه القرارات بالأساس على سلامة وصحة عملية القياس المحاسبي وتطوره خلال النظام المحاسبي المالي حيث يكمن ذلك في اختيار البديل الأنسب في إظهار المعلومات بشكل أفضل وأكثر موثوقية ، فنظرا للقصور والانتقادات التي تعرضت لها التكلفة التاريخية بدأ التوجه نحو القيمة العادلة التي جاءت كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية، لكن هذا لا ينافي من أن نموذج القيمة العادلة خالي من العيوب والانتقادات إلا أنها ظهرت بصورة واضحة في معظم المعايير المحاسبية والمالية وتطرقنا في الدراسة إلى أثر كل منهما على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية

المحاسبية من حيث الملائمة والموثوقية

الفصل الثاني: الدراسة
التطبيقية

تمهيد:

قمنا في الفصل السابق بتسليط الضوء على القياس المحاسبي وكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ودور كل منهما في تحقيق جودة المعلومات المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية من الناحية النظرية، وسنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لمعرفة النموذج الأنسب في البيئة الجزائرية.

لتحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان يتضمن محاوره اعتماد القياس المحاسبي للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة، ومدى تطبيقهما في البيئة المحاسبية الجزائرية بالإضافة إلى ما يمكن أن تقدمه التكلفة التاريخية من موثوقية والقيمة العادلة من ملائمة المعلومات المالية، كم أخذنا آراء بعض الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال المحاسبة.

تمت عملية توزيع مجموعة من الاستبيانات على المهنيين والأكاديميين المهتمين بالمحاسبة (بعض المؤسسات الاقتصادية وبعض المحاسبين الخواص بالإضافة إلى الأساتذة الجامعيين) لأخذ آرائهم حول موضوع دراستنا.

وبعد جمع المعلومات المطلوبة أجرينا تحليل لنتائج الاستبيان والتعليق عليها والتأكد من صدق الاستبيان واختبار الفرضيات وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي **SPSS .V25**.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

سيتم من خلال هذا المبحث تبيان الطريقة المتبعة في إنجاز الدراسة من مجتمع و عينة الدراسة، كما تناول كافة الأدوات المستخدمة في جمع البيانات والأساليب.

المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة: مجتمع الدراسة هم جميع الأفراد الذين يشكلون موضوع الدراسة، أو هم جميع العناصر ذات العلاقة بمشكلة الدراسة التي يسعى الباحث أن يعمم عليها نتائج الدراسة، ويتكون مجتمع هذه الدراسة من فئتين (أكاديميين ومهنيين) في ولاية سعيدة، حيث اشتملت الفئة الأولى جميع الأساتذة الأكاديميين في الجامعة المختصين في مجال المحاسبة، وكانت الأسباب الكامنة وراء اختيار هذه الفئة لما لهم من دراية وفهم للتأصيل النظري لأصل الموضوع، لذلك كان لابد من معرفة رأيهم في إمكانية استخدام القياس المحاسبي و كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ودور كل منهما في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، أما الفئة الثانية فقد احتوت جميع المهنيين في المحاسبين الذين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى المدققين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، وذلك لأنهم الأكثر التصاقاً بعملية القياس المحاسبي وتطبيق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

ثانياً: عينة الدراسة: وهي مجموعة جزئية من مجتمع الدراسة، وتكون ممثلة لعناصر المجتمع، بحيث يمكن تعميم نتائج تلك العينة على المجتمع بأكمله وعمل إستدلالات حول معالم المجتمع، حيث تضمنت عينة الدراسة 66 عينة مفردة تم توزيعها بطريقة عشوائية على الفئة المستهدفة وتم استرجاع 59 استبانة من هذه العينة.

العينة التي وقع عليها الاختيار فهي تتكون من فئتين: الفئة الأولى: وتشتمل هذه المجموعة على الأساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة المحاسبة ، أما الفئة الثانية: اشتملت على جميع محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمدققين وكذا المحاسبين العاملين في مكاتب المحاسبة والمحاسبين المهنيين والمدراء الماليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية(وحدة نفطال والبتروال والغاز المميع، الصندوق الجهوي للتعاون الفلاحي و مؤسسة سونلغاز).

ثالثاً: متغيرات الدراسة

تحتوي دراستنا على المتغير المستقل وهو القياس المحاسبي والذي يتفرغ إلى بعدين وهما القياس بالتكلفة التاريخية والقياس بالقيمة العادلة، ومتغير ثابت وهو جودة المعلومة المحاسبية.

المطلب الثاني: أدوات جمع البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

سنعرض في هذا المطلب الأدوات المعتمدة في جمع البيانات والتي تمثلت في الاستبيان، أما بخصوص الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة فقد اعتمدنا على بعض مؤشرات برنامج **SPSS** .V.25

بحيث يعرف الاستبيان على أنه: عبارة عن مجموعة من الأسئلة تتوافق مع محاور الظاهرة قيد الدراسة وتكون ملمة بها، والتي يمكن التوصل من خلالها إلى حقائق تلامس الواقع.

أولاً: أدوات جمع البيانات

بههدف الحصول على المعلومات والتأكد من فرضيات الدراسة تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية للوصول إلى الحقائق المتعلقة بالدراسة، حيث تضمن الاستبيان جزئين كما يلي:

الجزء الأول: تضمن البيانات الشخصية المتعلقة بعينة الدراسة، من خلال المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي والخبرة المهنية.

الجزء الثاني: تضمن هذا الجزء 03 محاور، المحور الأول ويتعلق بالتكلفة التاريخية ويضم هذا المحور 12 سؤال، أما المحور الثاني فيتعلق بالقيمة العادلة و يضم 11 سؤال، أما المحور الثالث يتعلق بجودة المعلومة المحاسبية ويضم 14 سؤال.

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

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

الجدول رقم(02): درجات مقياس "ليكرت" الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبتين

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

الجدول رقم(03): مستويات الإجابة لمقياس "ليكرت" الخماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبتين

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

ثانياً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

تم تفرغ وتحليل نتائج الإستبيان باستخدام برنامج المعالجة الإحصائية SPSS V.25، حيث إعتدنا على الأساليب الإحصائية التالية:

1. اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان.
2. النسب المئوية والتكرارات لمعرفة أعداد ونسب العينة محل الدراسة حسب عدة خصائص، ونسب كل فقرة من فقرات الاستبيان لإعطاء صورة أوضح لوصف البيانات.
3. المتوسط الحسابي الذي يعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية، فمن خلاله تمكنا من معرفة اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة نحو كل فقرة، كما اعتمدنا عليه في عملية ترتيب الفقرات حسب أهميتها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
4. الانحراف المعياري والذي يستخدم بشكل أساسي لغرض معرفة تكرار ووصف بيانات متغير ما، قصد معرفة مدى تشتت اتجاهات آراء أفراد عينة الدراسة عن متوسطها الحسابي، فكلما اقتربت من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، كما يفيد في عملية ترتيب الفقرات لصالح الأقل تشتتاً في حالة تساوي المتوسط الحسابي لها.
5. الخطأ المعياري للمتوسط الحسابي هو طريقة قياس أو تقدير الانحراف المعياري لتوزيع العينة المصحوب بطريقة التقدير.
6. المدى ويعرف بأنه الفرق بين أكبر قيمة وأصغر قيمة، ومدى الفئة لاستخراج مجال الاتجاه (مرتفع جداً، مرتفع، متوسط، منخفض جداً، منخفض).
7. تحليل التباين أنوفا: يستخدم هذا الاختبار لتحديد صحة أو نفي فرضيات الدراسة.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

ثالثا: تحديد درجة ثبات أداة الدراسة

قمنا بدراسة درجة ثبات الاستبيان اعتمادا على أهم المعاملات المستعملة في ذلك ألا وهو "ألفا كرونباخ"، والذي يأخذ القيمة من 0 إلى 1 تعبيراً عن نسبة ثبات مرتفع أو قوي بمعنى آخر يشير إلى قدرة عالية للاستبيان لإعطاء نفس النتيجة فيما لو تم إعادة توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، حيث كانت نتائج اختبار درجة ثبات الاستبيان كم هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول (04) : نتائج اختبار درجة ثبات أداة الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المجموع	37	0.799

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS V25.

من خلال ما توصلنا إليه في الجدول (04) لثبات الصدق نرى بأن : معامل ألفا بلغ 0.799 أي بنسبة 79.9% وهو دلالة على أنه الأداة لديها مستوى عال في قياس المتغيرات المراد دراستها في دراستنا الميدانية، وتشير قيمة ألفا أيضا أن أداة الإستبيان قادرة أيضا على قياس جميع المتغيرات بشكل متسق وموثوق، وتعتبر هذه النتيجة على وجود علاقات قوية بين جميع المحاور.

وبالتالي : يمكننا استخدام نتائج هذه الأداة لتحليل البيانات والحصول على نتائج دقيقة وموثوقة في الدراسات الاستقصائية، سوف نقوم بتعميم الدراسة على النحو القادم.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها

في هذا المبحث سنقوم بعرض نتائج التحليل الإحصائي للمقاييس الإحصائية الوصفية الأولية كالمتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، والرتبة والأهمية النسبية لمتغيرات دراستنا ضمن البعد الواحد

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

لأبعاد المقاييس الرئيسية التي تم تصميمها وصياغتها في أسئلة الاستبيان، إضافة لنتائج اختبار فرضيات الدراسة، باستخدام الطرق الإحصائية كاختبار التباين أنوفا.

المطلب الأول: وصف وتحليل متغيرات الدراسة

بما أن الاستبيان مقسم إلى جزئين سنبدأ عملية التحليل انطلاقاً من الجزء الأول المتضمن للمعلومات الشخصية.

أولاً: وصف وتحليل المعلومات الشخصية الخاصة بعينة الدراسة

تم توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، المستوى الوظيفي، الخبرة المهنية، وفيما يلي توزيع عينة الدراسة حسب متغير المعلومات الشخصية.

1 وصف عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي:

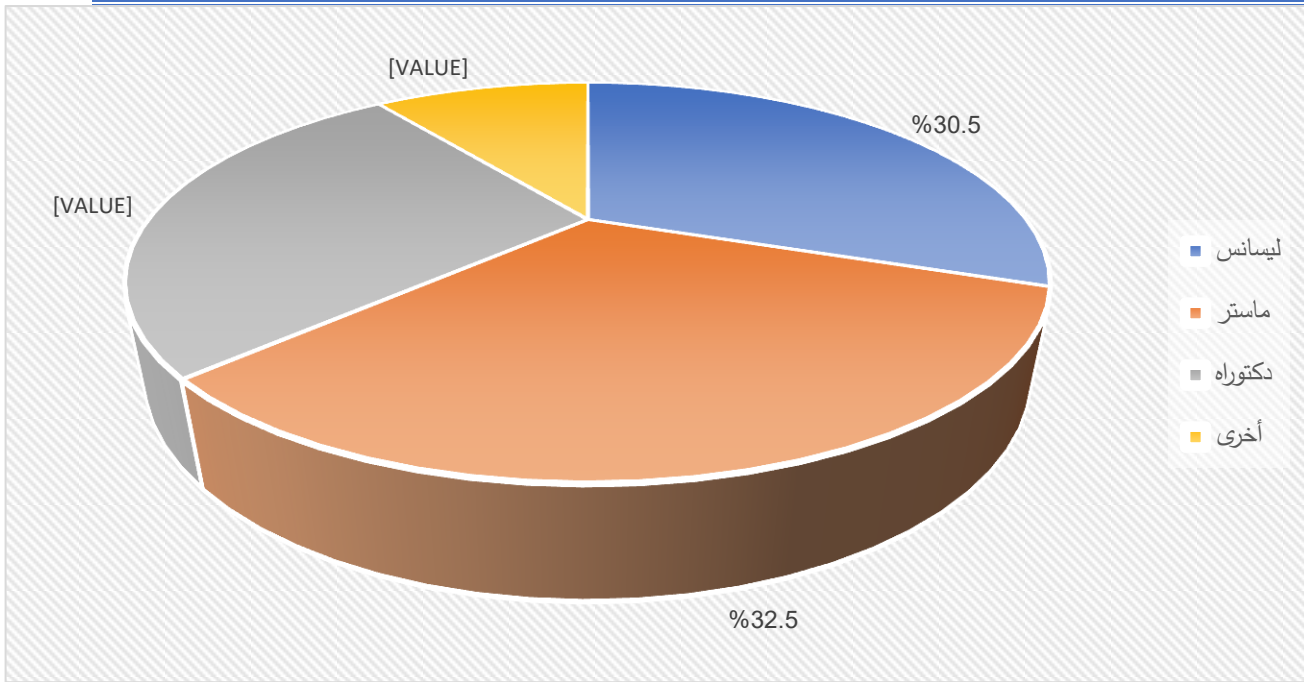
الجدول (05) : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الإحتمال	التكرار	النسبة المئوية %
ليسانس	18	30.5
ماستر	19	32.5
دكتوراه	16	27.1
أخرى	06	10.2
المجموع	59	100

المصدر : من إعداد الطالبتين بالإعتماد على نتائج برنامج SPSS V25

الشكل (04) : دائرة نسبة تمثل توزيع أفراد العينة المستجوبة على حسب المؤهل العلمي

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS V25

من خلال ما هو موضح في الجدول رقم (05) و الشكل رقم (04) بأن : معظم أفراد عينة الدراسة الحاملين لشهادة ماجستير بنسبة [32.5%]، ثم تليها فئة الحاملين لشهادة ليسانس بنسبة [30.5%]، كما تمثل فئة الدكتوراه نسبة [27.1%]، ثم فئة أخرى بنسبة [10.2%] و هذه النسبة لا تعني تواجد ضعيف مقارنة بليسانس وماجستير ودكتوراه بالعينة محل الدراسة، وربما يرجع ذلك لطبيعة المهنة في حد ذاتها التي لها خصوصياتها وغالبا ايضا ما تكون هذه الفئة من عمال مهنيين لعدم حصولهم على الشهادات الجامعية، وبالتالي غلبت الفئات (ليسانس، ماجستير، دكتوراه) بشكل كبير جدا وهذا دلالة على أنهم مؤهلون علميا لفهم القضايا المحاسبية وجودة المعلومات المحاسبية، ويمكن الاعتماد على رأيهم في الدراسة الميدانية الخاصة وذلك لأن مؤهلاتهم العلمية المرتفعة مرتبطة ارتباطا طرديا قويا بالقدرة على التمييز الدقيق بين خصائص المعلومات المحاسبية الناتجة عن التكلفة التاريخية (الموثوقية العالية) وتلك الناتجة عن القيمة العادلة (تحقيق الملاءمة).

2 وصف عينة الدراسة وفق متغير المستوى الوظيفي

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

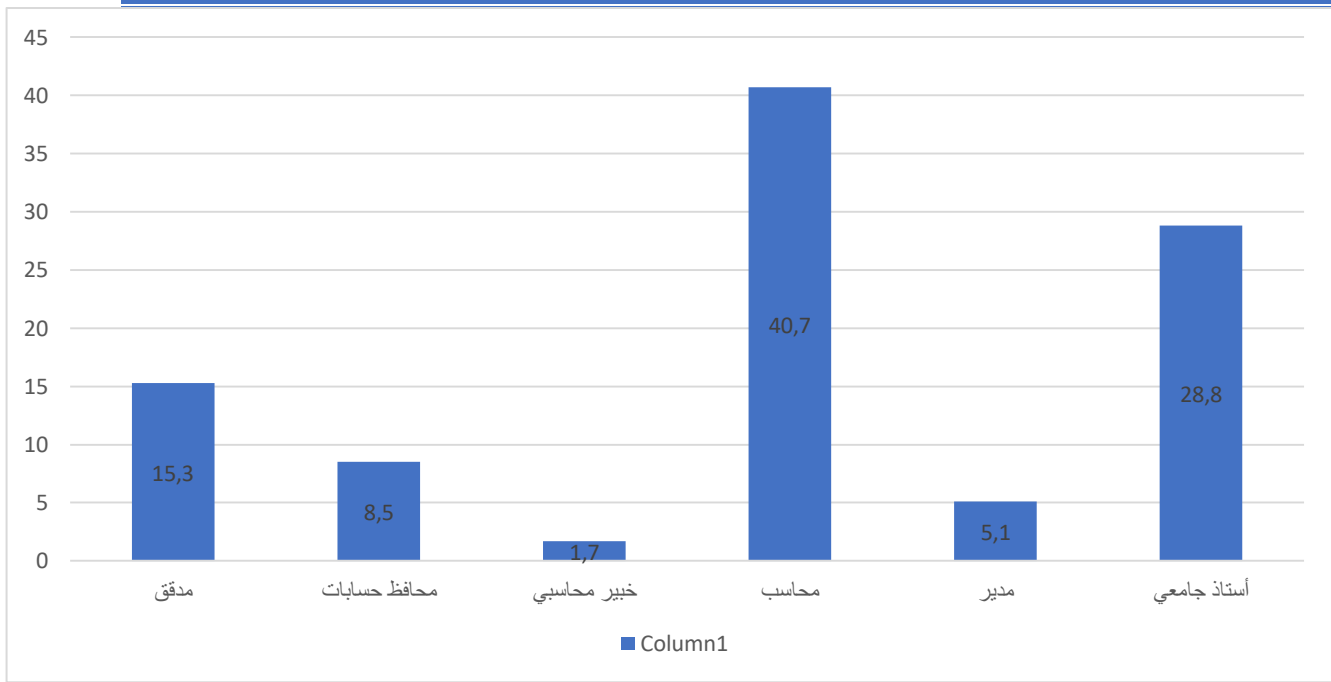
الجدول (06) : وصف عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الوظيفي

الإحتمال	التكرار	النسبة المئوية %
مدقق داخلي	09	15.3
محافظ حسابات	05	8.5
خبير محاسبي	01	1.7
محاسب	24	40.7
مدير	03	5.1
أستاذ جامعي	17	28.8
المجموع	59	100

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

الشكل (05) : أعمدة بيانية تمثل عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الوظيفي

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

من خلال ما توصلت إليه نتائج دراستنا في الجدول رقم (06) والشكل رقم (05) أن الوظيفة المهنية التي شملتها دراستنا بشكل كبير هي فئة محاسبين بنسبة كبيرة جدا بلغت 40.7%، ثم تليها فئة الأساتذة الجامعيين بنسبة 28.8%، ثم الفئة الموالية وهي المدققين بنسبة 15.3%، بينما الفئات الثلاث الباقية وهي على الترتيب (محافظ حسابات، مدير، خبير محاسبي) بنسب مرتبة على التوالي (8.5%، 5.1%، 1.7%) كانت بنسب جد ضعيفة لم تتجاوز 10% لكل منها، ومنه استنتجنا من خلال دراستنا أن أغلبية عينة الدراسة محاسبين بنسبة 40.7%، وربما يرجع ذلك أن البيئة المحاسبية الجزائرية تعتمد أكثر على المحاسبين لتأدية الوظيفة بصفتهم قادرين على التسيير، ومن خلال هذه الدراسة وجدنا أن معظم أفراد عينة الدراسة لديهم قاعدة معلوماتية.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

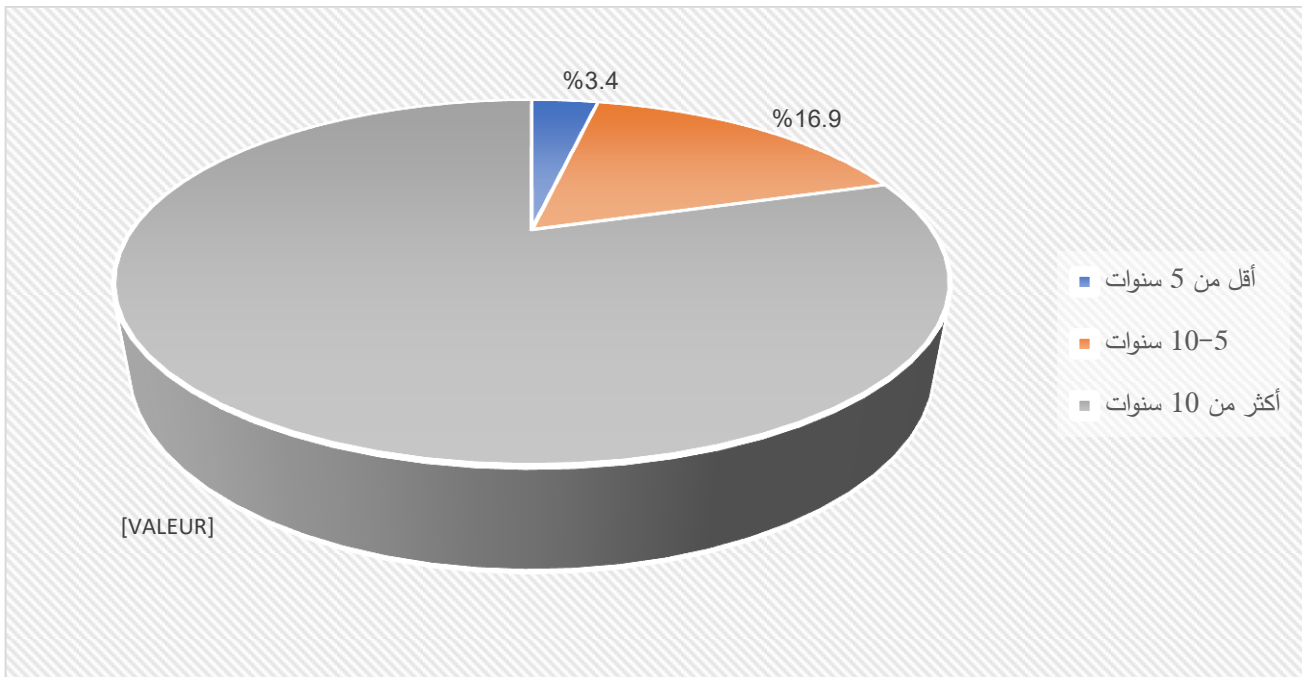
3 وصف عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية

الجدول (07) : وصف عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

الاحتمال	التكرار	النسبة المئوية %
أقل من 5 سنوات	02	3.4
5-10 سنوات	10	16.9
أكثر من 10 سنوات	47	79.7
المجموع	59	100

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

الشكل رقم (06) : دائرة نسبة تمثل وصف عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

نلاحظ من خلال الجدول رقم (07) والشكل (06) أن : الخبرة المهنية للأفراد العينة كانوا ذوي خبرة أكثر من 10 سنوات بنسبة مئوية عالية جدا قدرت ب 79.7%، تليها فئة من 5-10 سنوات بنسبة مئوية قدرت ب 16.9%، وفي الأخير فئة أقل من 5 سنوات بنسبة 3.4%.

ثانيا: وصف وتحليل محاور الاستبيان

في هذا الجزء قمنا بتحليل محاور الاستبيان بغية الإجابة على تساؤلات الدراسة، حيث استخدمنا مقاييس الإحصاء الوصفي، وهي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة أهمية فقرات كل محور من محاور الاستبيان.

1- المحور الأول: أهمية استخدام التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية

الجدول رقم(08): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول التكلفة التاريخية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب أعلى متوسط	مستوى اتجاه الإجابات
01	تعتبر التكلفة التاريخية أساس القياس المحاسبي في المؤسسة الجزائرية	4.0508	0.75255	01	مرتفع
02	استخدام التكلفة التاريخية في المؤسسة الجزائرية يسهل إعداد القوائم المالية	3.9153	0.81554	03	مرتفع
03	لا تتأثر التكلفة التاريخية بالتقلبات السوقية	3.5424	0.98824	08	مرتفع
04	تحقق التكلفة التاريخية موثوقية أعلى من القيمة العادلة	3.3559	1.06290	09	متوسط

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

05	تبقى التكلفة التاريخية أساسا مناسبة في البيئة التي تعمل فيها المؤسسة الجزائرية	3.8136	0.81947	06	مرتفع
06	لا تعكس التكلفة التاريخية التغيرات الاقتصادية الحالية بشكل كاف	3.8136	0.91867	05	مرتفع
07	النتائج المالية التي تحققها التكلفة التاريخية تعتبر نتائج أكيدة ودقيقة	3.2203	1.13058	11	متوسط
08	تعتبر التكلفة أساسا مهما للرقابة والتدقيق المحاسبي	3.9661	0.85028	02	مرتفع
09	القياس بالتكلفة التاريخية يعطي معلومات تفيد في اتخاذ قرارات سليمة	3.8288	0.90650	04	مرتفع
10	تعتبر المعلومات التي تقدمها التكلفة التاريخية معلومات قديمة لا يمكن الاعتماد عليها	3.3220	0.97274	10	متوسط
11	التكلفة التاريخية البديل الأسهل والأقل تعقيدا للقياس حاليا	3.5424	1.00554	07	مرتفع
12	يمكن الاكتفاء بالتكلفة التاريخية كمنهج للقياس المحاسبي في المؤسسة الجزائرية	3.2203	0.98380	12	متوسط
	المجموع	3.6243	0.43560		مرتفع

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25 نلاحظ من خلال

الجدول أعلاه أن المتوسط العام لعبارات البعد المتعلق باستخدام التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية بلغ (3.6243) ولقد احتلت العبارة رقم (01) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.0508)، في حين جاءت العبارة رقم (12) في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (3.22) كما يبين التشتت المنخفض في إجابات عينة الدراسة حول استخدام التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية بعباراته

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

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

2- المحور الثاني: أهمية استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الجدول رقم (09): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول القيمة العادلة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب أعلى متوسط	مستوى اتجاه الإجابات
01	تعتمد المؤسسة الجزائرية على القيمة العادلة في قياس بعض الأصول والالتزامات	3.3729	1.17295	10	متوسط
02	يعتمد تطبيق القيمة العادلة في SCF على تقديرات واجتهادات مهنية	3.6949	1.03814	07	مرتفع
03	يقدم القياس بالقيمة العادلة صورة حقيقية للأصول	3.9831	0.77663	06	مرتفع
04	تعكس القيمة العادلة القيمة السوقية الحالية للأصول	4.1017	0.80290	02	مرتفع
05	تواجه المؤسسات صعوبات في تطبيق القيمة العادلة	3.5932	1.10045	09	مرتفع
06	تؤدي القيمة العادلة إلى زيادة تقلب النتائج المالية	3.6271	1.01537	08	مرتفع
07	القياس بالقيمة العادلة يعطي معلومات تفيد في	4.0169	0.75410	05	مرتفع

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

				اتخاذ قرارات سليمة	
08	توصي بتوسيع استخدام القيمة العادلة في المستقبل	4.1017	0.73567	03	مرتفع
09	تتطلب القيمة العادلة كفاءة وخبرة مهنية عالية لتطبيقها	4.1525	0.69017	01	مرتفع
10	الجمع بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة يعطي صورة أفضل للوضع المالي	4.0339	0.90907	04	مرتفع
11	لا تحتاج البيئة الحالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلى القياس بالقيمة العادلة	2.9153	1.12039	11	متوسط
	المجموع	3.7812	0.32124		مرتفع

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط العام لعبارات البعد المتعلق باستخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بلغ (3.7812) ولقد احتلت العبارة رقم (09) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.1525)، في حين جاءت العبارة رقم (11) في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (2.9153) كما يبين التشتت المنخفض في إجابات عينة الدراسة حول استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بعباراته وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد الدراسة حول موافقتهم على نموذج القيمة العادلة ، ويشير الجدول أيضا إلى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية، وبشكل عام يتبين أن مستوى أهمية استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية كانت مرتفعة.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

3- المحور الثالث: أهمية استخدام جودة المعلومة المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية

الجدول رقم(10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات عينة الدراسة حول جودة المعلومة المحاسبية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب حسب أعلى متوسط	مستوى اتجاه الإجابات
01	تتأثر المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة كبيرة بطريقة القياس المحاسبي المعتمدة	4.1186	0.69691	03	مرتفع
02	تتميز المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بالتمثيل الصادق	3.8814	0.76755	11	مرتفع
03	تتميز المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بالملاءمة	4.0339	0.63397	05	مرتفع
04	تتميز المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة عالية من الموضوعية	3.9661	0.80870	06	مرتفع
05	تتميز المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة عالية من الحيادية	3.8475	0.73844	12	مرتفع
06	يدعم SCF قابلية المقارنة بين المؤسسات	3.8983	0.71184	09	مرتفع

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

مرتفع	08	0.66603	3.9322	يسهل التحقق من المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF	07
مرتفع	07	0.72928	3.9492	يسهل فهم المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF	08
متوسط	14	1.12487	3.1017	أساليب القياس المعتمدة في ظل النظام المحاسبي المالي SCF لا تعطي معلومات ذات جودة	09
مرتفع	13	0.81267	3.8305	الجمع بين مدخلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة يفيد في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية	10
مرتفع	10	0.87266	3.8814	تعكس التقارير المالية الواقع الاقتصادي للمؤسسة بشكل دقيق	11
مرتفع	01	0.68932	4.2034	تساهم المعلومة المحاسبية في تحسين اتخاذ القرار	12
مرتفع	02	0.60099	4.1864	يساهم التكامل بين المنهجين في تحقيق التوازن بن الملاءمة والموثوقية	13
مرتفع	04	0.75255	4.0508	الاعتماد على منهج واحد فقط غير كاف لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية	14
مرتفع		0.41673	3.9201	المجموع	

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسط العام لعبارات البعد المتعلق بدور جودة المعلومة المحاسبية في تحقيق القياس المحاسبي وكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بلغ (3.9201) ولقد احتلت العبارة رقم (12) المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.2034)، في حين جاءت العبارة رقم (09) في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره (3.1017) كما يبين التشتت المنخفض في إجابات عينة الدراسة حول دور جودة المعلومة المحاسبية في تحقيق القياس المحاسبي وكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بعباراته

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

وهو ما يعكس التقارب في وجهات نظر أفراد الدراسة حول موافقتهم على ما تحققه جودة المعلومة المحاسبية في تحقيق القياس المحاسبي وكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ، ويشير الجدول أيضا إلى التقارب في قيم المتوسطات الحسابية، وبشكل عام يتبين أن مستوى أهمية استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية كانت مرتفعة.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

سيتم في هذا المطلب اختبار صحة فرضيات الدراسة باستخدام أسلوب اختبار التباين الأحادي – one anova way .

1- اختبار صحة الفرضية الأولى:

سيتم اختبار الفرضية الأولى والتي مفادها " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالتكلفة التاريخية و جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة".

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالتكلفة التاريخية و جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة.

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالتكلفة التاريخية و جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

الجدول (11) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط بين القياس بالتكلفة التاريخية وجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة.

ملخص النموذج

معامل الارتباط	معامل التحديد	قيمة F	مستوى الدلالة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
0.300	0.090	5.633	0.021	3.6243	0.43560	0.05671

تقدير معاملات النموذج

معامل الانحدار	مستوى الدلالة	
B		
2.800	0.000	الثابت
2.87	0.021	التكلفة التاريخية

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

نلاحظ من خلال الجدول رقم (11) أن مستوى الدلالة $\text{Sig} = 0.021$ وهو أقل من 0.05، مما يؤدي إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالتكلفة التاريخية وجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة. وبلغ المتوسط الحسابي لجودة المعلومات المحاسبية 3.6243، بدرجة مرتفعة مما يشير إلى اتجاه إيجابي نحو هذه الجودة، في حين بلغ الانحراف المعياري 0.43560 وهو منخفض نسبياً، مما يعكس تجانساً كبيراً في آراء أفراد العينة، بينما بلغ الخطأ المعياري 0.05671 وهو صغير مقارنة بالمتوسط، مما يؤكد دقة تقدير متوسط المجتمع وثبات النتائج. كما تظهر قيمة معامل التحديد $R^2 = 0.090$ أن التكلفة التاريخية تفسر فقط

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

9% من التباين الحاصل في جودة المعلومات المحاسبية، ويمكن صياغة معادلة الانحدار من قيم المعاملات كالتالي:

$$\text{جودة المعلومات المحاسبية} = 2.880 + 0.287 \times (\text{التكلفة التاريخية})$$

بحيث : أن الثابت $B_0 = 2.880$ ومعامل التكلفة التاريخية $B = 0.287$ دالان إحصائياً، مما يعني أن زيادة وحدة واحدة في القياس بالتكلفة التاريخية تؤدي إلى زيادة في جودة المعلومات المحاسبية بمقدار 0.287، لكن بالنظر إلى انخفاض قيمة R^2 ، فإن هذا التأثير محدود وضعيف نسبياً.

2- اختبار صحة الفرضية الثانية:

سيتم اختبار الفرضية الثانية والتي مفادها "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالقيمة العادلة وجودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة".

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالقيمة العادلة وجودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة.

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالقيمة العادلة وجودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة.

الجدول رقم (12): نتائج معامل اختبار العلاقة بين المتغيرين القيمة العادلة و جودة المعلومات المحاسبية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	قيمة العلاقة R	قيمة مستوى الدلالة Sig
3.7812	0.32124	0.04182	0.499	0.000
المحور الثاني: القيمة العادلة				
3.9201	0.41673	0.05425		
المحور الثالث: جودة المعلومة				

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

المحاسبية					
-----------	--	--	--	--	--

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

من خلال الجدول (12) نلاحظ أن المتوسط الحسابي لمتغير القيمة العادلة قد بلغ 3.7812، في حين كان المتوسط الحسابي لجودة المعلومات المحاسبية 3.9201 أي مرتفع، وهذا يعني أن هناك اتجاهًا إيجابيًا مرتفعًا نسبيًا بين أفراد العينة نحو هذين المتغيرين. كذلك فإن الانحراف المعياري لقيمة القياس العادلة قد بلغ 0.32124، بينما لجودة المعلومات المحاسبية قد بلغ 0.41673، وهي قيم منخفضة جدًا، في حين كان الخطأ المعياري 0.04182 و 0.05425 على التوالي، مما يؤكد دقة تقدير متوسطي المجتمع. أما بالنسبة لاختبار العلاقة فقد كانت قيمة معامل الارتباط $R = 0.499$ والتي تعتبر دالة إحصائيًا عند مستوى معنوية 0.05، في حين كانت قيمة مستوى الدلالة 0.000 وهي أصغر من 0.05، وبالتالي : نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على أنه :توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالقيمة العادلة وجودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة.

3 - اختبار صحة الفرضية الثالثة :

سيتم اختبار الفرضية الثالثة والتي مفادها "القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية يساهم في تحقيق خاصية الموثوقية للمعلومة المحاسبية لكنه قد يقلل من خاصية الملائمة".

H_0 : القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية لا يساهم في تحقيق خاصية الموثوقية للمعلومة المحاسبية لكنه قد يقلل من خاصية الملائمة.

H_1 : القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية يساهم في تحقيق خاصية الموثوقية للمعلومة المحاسبية لكنه قد يقلل من خاصية الملائمة.

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

الجدول (13) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للقياس بالتكلفة التاريخية بين (الموثوقية والملائمة)

النتيجة	مستوى الدلالة Sig	قيمة F	معامل الانحدار B	معامل التحديد R ²	قيمة العلاقة R	
غير دال إحصائياً	0.165	1.977	0.217	0.034	0.183	الملائمة
غير دال إحصائياً	0.097	2.854	0.286	0.048	0.218	الموثوقية

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

نستنتج من الجدول (13) أن عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للقياس بالتكلفة التاريخية بين (الملائمة والموثوقية)، وذلك لأن مستوى الدلالة للملائمة بلغ 0.165 وهو أكبر من 0.05، ومستوى الدلالة للموثوقية بلغ 0.097 وهو أكبر من 0.05، كما أن معامل التحديد R^2 يشير إلى ضعف كبير في القدرة التفسيرية للنموذج، وبالتالي نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية الصفرية التي تنص على : القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية لا يساهم في تحقيق خاصية الموثوقية للمعلومة المحاسبية لكنه قد يقلل من خاصية الملائمة.

4- اختبار صحة الفرضية الرابعة:

سيتم اختبار الفرضية الرابعة التي مفادها "القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يساهم في تحقيق خاصية الملائمة للمعلومة المحاسبية لكنه قد يقلل من خاصية الموثوقية".

H_0 : القياس المحاسبي بالقيمة العادلة لا يساهم في تحقيق خاصية الملائمة للمعلومة المحاسبية لكنه قد يقلل من خاصية الموثوقية.

H_1 : القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يساهم في تحقيق خاصية الملائمة للمعلومة المحاسبية لكنه قد يقلل من خاصية الموثوقية.

الجدول (14) : نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط للقياس المحاسبي بالقيمة العادلة بين (الملائمة والموثوقية)

النتيجة	مستوى الدلالة Sig	قيمة F	معامل الانحدار B	معامل التحديد R^2	قيمة العلاقة R	
الملائمة إحصائياً	0.015	8.490	0.580	0.130	0.360	دال
الموثوقية إحصائياً	0.05	8.386	0.636	0.128	0.358	دال

المصدر : من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

من خلال ما تم ملاحظته في الجدول (14) أن مستوى الدلالة لخاصية الملائمة بلغ 0.015 وهو أصغر من 0.05 يعني دال إحصائياً، وبلغ معامل التحديد R^2 0.130 ومعامل الانحدار B 0.580، ونستخلص بأنه يوجد تأثير إيجابي موجب ودال إحصائياً للقيمة المعادلة على خاصية الملائمة، بينما معامل مستوى الدلالة لخاصية الموثوقية قدر ب 0.05 وهو يساوي الحد الأدنى للمعنوية، وبلغ معامل التحديد R^2 0.128 ومعامل الانحدار B 0.636 وكانت النتيجة أن اتجاه العلاقة كان موجبا وليس سالبا، مما يعني أن القيمة العادلة ترتبط ارتباطا موثوقا بزيادة الموثوقية وليس بانخفاضها. وبالتالي نستنتج أن الفرضية الرابعة مقبولة جزئيا أي من جانب الملائمة ثبت أن القيمة العادلة قد تساهم بشكل دال في تحقيقها، و من جانب الموثوقية لم يثبت أن القيمة العادلة تقلل منها، بل أظهرت نتائج الدراسة على وجود علاقة موجبة بينهما ومنه نستطيع القول بأن القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يساهم في تحقيق خاصية الملائمة للمعلومة المحاسبية ولا يقلل من خاصية الموثوقية.

المطلب الثالث: مناقشة وتفسير نتائج الدراسة

من خلال هذا المطلب سيتم مناقشة نتائج التحليل الإحصائي كما يلي:

أولاً: تفسير نتائج الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالتكلفة التاريخية وجودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة.

لقد بينت نتائج هذا البعد موافقة عينة الدراسة حول علاقة بين القياس بالتكلفة التاريخية وجودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة، حيث أن التكلفة التاريخية يمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل، وتعتبر أساس القياس المحاسبي في المؤسسة الجزائرية، حيث تتميز التكلفة التاريخية بسهولة الاستخدام والتطبيق.

ثانياً: تفسير نتائج الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالقيمة العادلة وجودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة.

لقد بينت نتائج هذا البعد موافقة عينة الدراسة حول علاقة القياس بالقيمة العادلة وجودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة، بحيث أن القيمة العادلة تمثل القيمة السوقية الحالية للأصول، كما ظهر لنا في نتائج هذه الدراسة بأن القيمة العادلة تحقق خاصية الملائمة و لا تقلل من خاصية الموثوقية، بحيث أن القيمة العادلة تسعى إلى تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بأكثر المعلومات حداثة،

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

وإعطاء نظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة إضافة إلى عرض صورة دقيقة عن الأسواق المالية وملائمة القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة، كما تقوم بتدعيم الشفافية في الاقتصاد من خلال تحديد متطلبات العرض والإفصاح للمعلومات المالية وزيادة على ذلك أن نموذج القيمة العادلة يراعي تغيرات الأسعار والتكيف معها وهذا ما جعله البديل الأنسب لنموذج التكلفة التاريخية.

ثالثا: تفسير نتائج الفرضية الثالثة: القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية يساهم في تحقيق خاصية الموثوقية للمعلومة المحاسبية لكنه قد يقلل من خاصية الملائمة.

لقد بينت نتائج هذا البعد رفض عينة الدراسة حول القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية يساهم في تحقيق خاصية الموثوقية للمعلومة المحاسبية لكنه قد يقلل من خاصية الملائمة، ويرجع ذلك لتطبيق نموذج التكلفة التاريخية التكلفة التاريخية كونها تقدم في الوقت الحالي معلومات قديمة ولا تعكس التغيرات الاقتصادية بشكل كاف وكونها لا تتأثر بالتقلبات السوقية أدى إلى عدم وجود سوق نشط في البيئة المحاسبية الجزائرية بسبب هذا النموذج وعدم انفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية.

رابعا: تفسير نتائج الفرضية الرابعة: القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يساهم في تحقيق خاصية الملائمة للمعلومة المحاسبية لكنه قد يقلل من خاصية الموثوقية.

لقد بينت نتائج هذا البعد موافقة عينة الدراسة حول القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يساهم في تحقيق خاصية الملائمة للمعلومة المحاسبية لكنه قد يقلل من خاصية الموثوقية، ويرجع ذلك لتطبيق القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية، بحيث نموذج القيمة العادلة يعكس القيمة الحالية للأصول ويراعي تقلبات الأسعار كما أنه يحقق خاصية الملائمة بشكل أفضل ولا يقلل من خاصية الموثوقية .

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل من خلال الدراسة التطبيقية والتي أجريت على عينة من الأكاديميين والمهنيين على مستوى ولاية سعيدة لمعرفة القياس المحاسبي والقياس المحاسبي في ظل النظام المالي SCF. وكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ودور كل منهما في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية وقد أبرزت الدراسة الميدانية جملة من النتائج كالتالي:

- المتوسط العام لمحور **التكلفة التاريخية** ككل بلغ 3.6243 بانحراف معياري قدر ب 0.43560، في حين جاءت العبارة الأولى بأعلى متوسط 4.0508 وانحراف معياري 0.75255، بينما العبارة السابعة جاءت بأدنى متوسط حسابي بلغ 3.2203 بانحراف معياري 3.2203، والعبارة رقم 12 أيضا بمتوسط حسابي ضعيف بلغ 3.2203 بمستوى متوسط .
- المتوسط العام لمحور **القيمة العادلة** ككل بلغ 3.7812 بانحراف معياري قدر ب 0.32124، في حين جاءت العبارة التاسعة بأعلى متوسط 4.1525 ، بينما العبارة الحادية عشر جاءت بأدنى متوسط حسابي بلغ 2.9153 بمستوى متوسط .
- المتوسط العام لمحور **جودة المعلومات المحاسبية** ككل بلغ 3.9201 بانحراف معياري قدر ب 0.41673، في حين جاءت العبارة الثانية عشر (12) بأعلى متوسط 4.2034 ، بينما العبارة التاسعة جاءت بأدنى متوسط حسابي بلغ 3.1017 بمستوى متوسط .

الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية

- لاحظنا في الجدول (10) على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالتكلفة التاريخية و جودة المعلومات المحاسبية، في حين بلغ الارتباط $R = 0.300$ ومعامل التحديد $R^2 = 0.090$ ومستوى الدلالة 0.021 وهو أقل من 0.05.
- تم الاستنتاج في الجدول (11) على وجود علاقة ارتباط طردية إحصائية بين القيمة العادلة وجودة المعلومات المحاسبية، في حين بلغ مستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05، ومعامل الارتباط 0.499.
- لوحظ في الجدول (12) أن الفرضية البديلة رفضت وقبلت الفرضية الصفرية التي نصت على أن القياس بالتكلفة التاريخية لا يساهم بشكل دال إحصائياً في تحقيق الموثوقية، كما لم يثبت أنه يقلل من الملائمة، وذلك راجع إلى أن مستوى الدلالة لخاصية الملائمة بلغ 0.165 وهو أكبر من 0.05، ومستوى الدلالة الخاص بالموثوقية بلغ 0.097 وهو أيضاً أكبر من 0.05.
- لاحظنا من الجدول (13) على أنه الفرضية الرئيسية قبلت جزئياً أي أن القيمة العادلة تساهم بشكل دال في تحقيق الملائمة و لكنها لا تقلل من خاصية الموثوقية وذلك لأن مستوى الدلالة لخاصية الملائمة بلغ 0.015 وهو أقل من 0.05، ومستوى الدلالة لخاصية الموثوقية بلغ 0.05.

خاتمة عامة

لقد تطرقنا في هذه الدراسة والتي جاءت تحت عنوان القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ودوره في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية إلى المفاهيم العامة حول القياس المحاسبي وكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة دور جودة المعلومة المحاسبية و تطبيق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية، وكيف كانت منالك مبررات لظهور التكلفة التاريخية باعتبارها أنها القيمة النقدية المدفوعة لاقتناء أصل معين، ومن بين عيوبها عدم قدرتها على تلبية احتياجات مستخدمي البيانات المحاسبية، حيث أن هذا المبدأ لا يوفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية، نتيجة لهذه العيوب ظهر ما يسمى بنموذج القيمة العادلة ويقصد به السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق بتاريخ القياس، تتمثل أهميتها في توفير وقياس أكثر ملائمة ودلالة للتدفقات النقدية المستقبلية وتحسين الأداء التشغيلي للمستقبلي للمنشأة وتحسين صورة الأداء، وقد برزت القيمة العادلة بصورة واضحة في معظم المعايير المحاسبية الدولية، وقد أجمعت الدراسات السابقة على أن التكلفة التاريخية تعزز من خاصية الموثوقية ومحاسبية القيمة العادلة تحقق قدر أكبر من الملائمة.

وللوصول لنتائج دراستنا حور استخدام التكلفة التاريخية والقيمة العادلة قمنا بتوزيع استبيان على مجموعة من المهنيين والأكاديميين القائمين على مهنة المحاسبة على مستوى ولاية سعيدة، وبعد جمع المعلومات المطلوبة قمنا بوصف عينة وأداة الدراسة، استخراج معامل الصدق والثبات، وإجراءات الدراسة والمعالجة الإحصائية للبيانات لاستخلاص النتائج ومناقشتها، وتوصل الباحث إلى أن توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالتكلفة التاريخية و جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة، ولا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالقيمة العادلة وجودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة، حيث تتميز كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بمزايا عديدة إلا أن من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة أن التكلفة التاريخية لا تحقق الموثوقية الكافية وبالرغم من أنها البديل الأسهل للقياس المحاسبي إلا أنها تقدم معلومات قديمة لا يمكن الاعتماد عليها، وأن القيمة العادلة تحقق الملائمة بشكل أفضل إلا أنها تحتاج إلى خبرة مهنية عالية لتطبيقها، ولجودة المعلومات المحاسبية دور كبير في تحقيق ملائمة وموضوعية البيانات المالية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF.

اختبار فرضيات الدراسة:

كانت نتائج اختبار الفرضيات كالتالي:

- تم التأكد من عدم صحة الفرضية رقم (1) والتي تنص على: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالتكلفة التاريخية و جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة.
- تم التأكد من صحة الفرضية رقم (02) والتي تنص على : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس بالقيمة العادلة وجودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية للمؤسسة.
- تم التأكد من صحة الفرضية رقم (03) والتي تنص على: القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية لا يساهم في تحقيق خاصية الموثوقية للمعلومة المحاسبية لكنه قد يقلل من خاصية الملائمة.
- تم التأكد من صحة الفرضية رقم (04) والتي تنص: : القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يساهم في تحقيق خاصية الملائمة للمعلومة المحاسبية لكنه قد يقلل من خاصية الموثوقية.

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا توصلنا إلى لنتائج التالية:

- يؤدي الاعتماد على التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي إلى تقديم صورة قد لا تعكس بدقة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية، خاصة في ظل التغيرات المستمرة في الأسعار.
- يتمتع القائمين على المحاسبة بوعي كاف لمفهوم القيمة العادلة.
- ترى عينة الدراسة أن القياس المحاسبي المستند لمحاسبة التكلفة التاريخية أصبح لا يلبي حاجات مستخدمي المخرجات المحاسبية
- يمكن الحد من الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية بتطبيق القيمة العادلة وهذا إذا توفرت المقومات الثقافية والاقتصادية التي تساعد في تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- تتلاءم وتتكيف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في الوقت الراهن مع محاسبة التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.

خاتمة عامة

- لا تزال المؤسسات الجزائرية غير مهية بشكل كاف لاعتماد محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الوقت الراهن.

- ترى عينة الدراسة أن يتطلب تطبيق القيمة العادلة خبرة مهنية عالية .

اقتراحات الدراسة:

بناءا على النتائج المقدمة يمكن اقتراح ما يلي:

من خلال دراستنا الميدانية توصلنا إلى النتائج التالي :

1. اهتمام المؤسسات على التطوير المحاسبي الذي يجمع بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بشكل متكامل

2. الزيادة من رفع كفاءة الموارد البشرية العاملة في المؤسسات الثلاث محل الدراسة وذلك عبر برامج تدريبية مكثفة حول تطبيق القيمة العادلة

3. الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وتعزيز الشفافية

4. الإطلاع على دقة النتائج المالية المستخرجة في ضل التكلفة التاريخية وذلك من خلال فترات

(التضخم ، الأسعار) والعمل أيضا على تعديلها بآليات تعكس القيمة السوقية

5. تشجيع المؤسسات على التوسعات التدريجية في تطبيق القيمة العادلة وخاصة في الأصول والالتزامات التي تتغير قيمتها في السوق بشكل مستمر

6. زيادة الاهتمام بتحقيق التوازن بين خاصيتي الملائمة والموثوقية.

آفاق الدراسة:

تطرقنا في دراستنا هذه إلى موضوع القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ودوره في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية، بحيث التكلفة التاريخية كانت البديل الأنسب للقياس المحاسبي في ظل المخطط المحاسبي الوطني وإقرار النظام المحاسبي المالي تم استحداث بديل جديد للقياس وهو القيمة العادلة وقمنا بعرض كل منهما و درهما في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية ومشاكل القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي، ومن بين العوائق التي تواجه القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بأنها تتطلب خيرة عالية لتطبيقها للحصول على سوق نشط كفي.

قائمة مراجع و مصادر

أولا : الكتب

- جمال لعشيشي، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010.
- خلد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- خلد السوسطي، طلال أبو غزالة، قياس القيمة العادلة، الأردن.
- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
- رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- سيد عطا الله سيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- عبد الرزاق عمر زيد، المحاسبة المالية في المجتمع الإسلامي: الجزء الأول، عمان، 2002.
- عطا الله وارد خليل وآخرون، الحوكمة المؤسسية: المدخل في مكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2008.
- علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية، مكتبة الآفاق للطباعة والنشر والتوزيع، فلسطين، 2011.
- طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية للقياس والتقييم المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003.
- لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية: سير الحسابات وتطبيقاتها، الأوراق الزرقاء العالمية، الجزائر، 2010.
- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الجامعة العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 15، 2007.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 22، ماي 2008.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

ثالثا: المقالات

- أمين بن يسعد، نادية عبد الرحيم، بوعلام صالح، "دراسة مقارنة لمحاسبة الأدوات المالية بين IFRS9 و IAS39 ومتطلبات التطبيق في الجزائر"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 2021.
- حازم الخطيب، ظاهر القشي، "توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد"، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، 2004.
- حرمل سليمة، "موقع النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) من النظرية المحاسبية المعاصرة وضرورة التحيين"، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، 2025.
- د. ضيف الله محمد الهادي، "دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 2014.
- فراس محمد، "تقييم اختلالات النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية المحاسبية الدولية"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، 2023.
- عبد خلف الجنابي، مقداد أحمد النعيمي، "دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 2014.
- قوادي عبل، "دراسة مقارنة بين بدلي القياس المحاسبي: التكلفة التاريخية والقيمة العادلة"، مجلة الاقتصاد الصناعي، 2018.
- محمد زرقون وفارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، الجزائر، ورقلة، جامعة قاصدي مرباح، العدد 04، 2016، ص 07 .

رابعاً: الأطروحات والمذكرات

- بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية – القيمة العادلة)، مذكرة ماستر، 2012.
- تامر بسام جابر الآغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، 2013.
- خليل الزغبى، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته لشركات المساهمة الصناعية الأردنية، مذكرة ماجستير، 2005.
- راس غالم نعيمة، بودة ابتسام، التوجه نحو القيمة العادلة بين متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية، مذكرة ماستر، 2024–2025.
- صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، 2008.
- فيصل صايغي، أنظمة المعلومات: استخدامها وفوائدها وتأثيرها على تنافسية المؤسسة، مذكرة ماجستير، 2009.
- فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير، 2009.
- قوادي عبله، أثر استخدام التكلفة التاريخية في القياس على جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه، سطيف.
- ماجد إسماعيل أبو حمام، أثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، 2009.
- مسعودي العيد وآخرون، القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية والمالية، 2021–2022.
- ميهوب أمال، هواري نور الهدى، تقييم بدائل القياس المحاسبي، 2019.

خامساً: المراجع الأجنبية

- Conceptual Framework for Financial Reporting, IASB, USA.

قائمة ملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة مولاي الطاهر سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص محاسبة وتدقيق قسم LMD بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ومن خلال دراسة الموضوع المعنون بـ " القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ودوره في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية ، تهدف هذه الدراسة لمعرفة آرائكم أنتم (أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة) حول هذا الموضوع وأهميته في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

لذا فإننا نأمل التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة ، حيث أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة ودقة إجاباتكم ، مع العلم بأن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط .

شاكرين لكم حسن تعاونكم، وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

قائمة ملاحق

الجزء الأول: البيانات الشخصية
(ضع علامة ✓ في الخانة المناسبة)

1. المؤهل العلمي:
☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى
2. الوظيفة المهنية:
☐ مدقق داخلي ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ محاسب ☐ مدير ☐ أستاذ جامعي
3. الخبرة المهنية:
☐ أقل من 5 سنوات ☐ 5-10 ☐ أكثر من 10 سنوات

الجزء الثاني: أسئلة

(ضع علامة ✓ حسب درجة موافقتك)

العبارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
المحور الأول: أهمية استخدام التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية					
1- تعتبر التكلفة التاريخية أساس القياس المحاسبي في المؤسسة الجزائرية					
2- استخدام التكلفة التاريخية في المؤسسة الجزائرية يسهل اعداد القوائم المالية					
3- لا تتأثر التكلفة التاريخية بالتقلبات السوقية					
4- تحقق التكلفة التاريخية موثوقية أعلى من القيمة العادلة					
5- تبقى التكلفة التاريخية أساسا مناسباً في البيئة التي تعمل فيها المؤسسة الجزائرية					
6- لا تعكس التكلفة التاريخية التغيرات الاقتصادية الحالية بشكل كاف					
7- النتائج المالية التي تحققها التكلفة التاريخية تعتبر نتائج أكيدة ودقيقة					
8- تعتبر التكلفة أساساً مهماً للرقابة والتدقيق المحاسبي					

قائمة ملاحق

					9- القياس بالتكلفة التاريخية يعطي معلومات تفيد في اتخاذ قرارات سليمة
					10- تعتبر المعلومات التي تقدمها التكلفة التاريخية معلومات قديمة لا يمكن الاعتماد عليها
					11- التكلفة التاريخية البديل الأسهل والأقل تعقيدا للقياس حاليا
					12- يمكن الاكتفاء بالتكلفة التاريخية كمنهج للقياس المحاسبي في المؤسسة الجزائرية
					المحور الثاني: أهمية استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
					1- تعتمد المؤسسة الجزائرية على القيمة العادلة في قياس بعض الأصول والالتزامات
					2- يعتمد تطبيق القيمة العادلة في SCF على تقديرات واجتهادات مهنية
					3- يقدم القياس بالقيمة العادلة صورة حقيقة للأصول والالتزامات
					4- تعكس القيمة العادلة القيمة السوقية الحالية للأصول
					5- تواجه المؤسسة صعوبات في تطبيق القيمة العادلة
					6- تؤدي القيمة العادلة إلى زيادة تقلب النتائج المالية
					7- القياس بالقيمة العادلة يعطي معلومات تفيد في اتخاذ قرارات سليمة
					8- توصي بتوسيع استخدام القيمة العادلة في المستقبل
					9- تتطلب القيمة العادلة كفاءة وخبرة مهنية عالية لتطبيقها
					10- الجمع بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة يعطي صورة أفضل للوضع المالي
					11- لا تحتاج البيئة الحالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلى القياس بالقيمة العادلة
					المحور الثالث: دور جودة المعلومة المحاسبية في تحقيق القياس المحاسبي وكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة
					1- تتأثر المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي

قائمة ملاحق

					SCF بدرجة كبيرة بطريقة القياس المحاسبي المعتمدة
					2- تتميز المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بالتمثيل الصادق
					3- تتميز المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بالملاءمة
					4- تتميز المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة عالية من الموضوعية
					5- تتميز المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة عالية من الحيادية
					6- يدعم SCF قابلية المقارنة بين المؤسسات
					7- يسهل التحقق من المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF
					8- يسهل فهم المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF
					9- أساليب القياس المعتمدة في ظل النظام المحاسبي المالي SCF لا تعطي معلومات ذات جودة
					10- الجمع بين مدخلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة يفيد في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية
					11- تعكس التقارير المالية الواقع الاقتصادي للمؤسسة بشكل دقيق
					12- تساهم المعلومات المحاسبية في تحسين اتخاذ القرار
					13- يساهم التكامل بين المنهجين في تحقيق توازن بين الملائمة والموثوقية
					14- الاعتماد على منهج واحد فقط غير كاف لتحقيق جودة المعلومة المحاسبية

الملحق رقم 01 : إستانبيان

✓ معامل ألفا كرونباخ لمجموع المحاور ككل

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,799	37

✓ معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول : : أهمية استخدام التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,668	12

✓ معامل ألفا كرونباخ للمحور الثاني : : أهمية استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,217	11

قائمة ملاحق

✓ معامل ألفا كرونباخ للمحور الثالث : دور جودة المعلومات المحاسبية في تحقيق القياس المحاسبي وكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,813	14

مخرجات Spss V25

المؤهل العلمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ليسانس	18	30,5	30,5	30,5
ماستر	19	32,2	32,2	62,7
دكتوراه	16	27,1	27,1	89,8
أخرى	6	10,2	10,2	100,0
Total	59	100,0	100,0	

الوظيفة المهنية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide مدقق	9	15,3	15,3	15,3

قائمة ملاحق

محافظ حسابات	5	8,5	8,5	23,7
خبير محاسبي	1	1,7	1,7	25,4
محاسب	24	40,7	40,7	66,1
مدير	3	5,1	5,1	71,2
أستاذ جامعي	17	28,8	28,8	100,0
Total	59	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 5 سنوات	2	3,4	3,4	3,4
5-10 سنوات	10	16,9	16,9	20,3
أكثر من 10 سنوات	47	79,7	79,7	100,0
Total	59	100,0	100,0	

قائمة ملاحق

Statistiques

	يمكن الإكتفاء التكلفة التاريخية كمنهج للقياس المحاسبي في المؤسسة الجزائرية	التكلفة التاريخية البديل الأصل والأقل تعقيدا للقياس حاليا	تعتبر المعلومات التي تقدمها التكلفة التاريخية معلومات قديمة لا يمكن الاعتماد عليها	القياس بالتكلفة التاريخية يعطي معلومات تقيد في اتخاذ قرارات سليمة	تعتبر التكلفة أساسا مهما للمراقبة والتدقيق المحاسبي	النتائج المالية التي تحققها التكلفة التاريخية تعتبر نتائج أكيدة ودقيقة بشكل كاف	لا تعكس التكلفة التاريخية التغيرات الإقتصادية الحالية بشكل كاف	تبقى التكلفة التاريخية أساسا مناسباً في البيئة التي تعمل فيها المؤسسة الجزائرية	تحقق التكلفة التاريخية موثوقية أعلى من القيمة العادلة	لا تتأثر التكلفة التاريخية بالتقلبات السوقية	استخدام التكلفة التاريخية في المؤسسة الجزائرية يسهل اعداد القوائم المالية	تعتبر التكلفة التاريخية أساس القياس المحاسبي في المؤسسة الجزائرية	المحور الأول : التكلفة التاريخية
Valide N	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne	3,6243	4,0508	3,9153	3,5424	3,3559	3,8136	3,8136	3,2203	3,9661	3,7288	3,3220	3,5424	3,2203
Ecart type	,43560	,75255	,81554	,98824	1,06290	,81947	,91867	1,13058	,85028	,90650	,97274	1,00554	,98380

قائمة ملاحق

Statistiques

	الجمع بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة	لا تحتاج البيئة الحالية للمؤسسة الاقتصادية والجزائرية إلى قياس بالقيمة العادلة	تتطلب القيمة العادلة كفاءة وخبرة مهنية عالية لتطبيقها	توصي بتوسيع استخدام القيمة العادلة في المستقبل	القياس بالقيمة العادلة يعطي معلومات تفيد في اتخاذ قرارات سليمة	تؤدي القيمة العادلة إلى زيادة ثقل النتائج العادلة	تواجه المؤسسات صعوبات في تطبيق القيمة العادلة	تعكس القيمة العادلة القيمة السوقية الحالية للأصول والإلتزامات	يقدم القياس بالقيمة العادلة صورة حقيقية للأصول والإلتزامات	يعتمد تطبيق القيمة العادلة في SCF على تقديرات واجتهادات مهنية	تعتمد المؤسسة الجزائرية على القيمة العادلة في القياس بعض الأصول والإلتزامات	المحور الثاني : القيمة العادلة
Valide	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne	3,7812	3,3729	3,6949	3,9831	4,1017	3,5932	3,6271	4,0169	4,1017	4,1525	4,0339	2,9153
Ecart type	,32124	1,17295	1,03814	,77663	,80290	1,10045	1,01537	,75410	,73567	,69017	,90907	1,29039

Statistiques

قائمة ملاحق

	الإعتماد على منهج واحد فقط غير كاف لتحقيق جنة المعلومات المتلائمة والموثوقة بية	يساهم التكامل بين المنهجين في تحقيق توازن بين المتلائمة والموثوقة بية	تساهم المعلومات المحاسبية في تحسين اتخاذ القرار	تتبع التقارير المالية الواقعية الاقتصادية	الجمع بين أساليب القياس المعتمدة النظام المحاسبي المالي SCF لا تعطي معلومات ذات جودة بية	يسهل التحقق من المعلومات المحاسبية في ظل النظام المؤسسي بين المحاسبين	تتميز المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة عالية من الحيادية	تتميز المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة عالية من الموضوعية	تتميز المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة عالية من الموضوعية	تتميز المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة عالية من الموضوعية	تتميز المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة عالية من الموضوعية	تتميز المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة عالية من الموضوعية	تتميز المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة عالية من الموضوعية	تتميز المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة عالية من الموضوعية	تتميز المعلومات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي SCF بدرجة عالية من الموضوعية
Valide	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59	59
N Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Moyenne	3,9201	4,1186	3,8814	4,0339	3,9661	3,8475	3,8983	3,9322	3,9492	3,1017	3,8305	3,8814	4,2034	4,1864	4,0508
Ecart type	,41673	,69691	,76755	,69397	,80870	,73844	,71184	,66603	,72928	1,12487	,81267	,87266	,68932	,60099	,75255

Corrélations

		المحور الأول : التكلفة التاريخية	المحور الثاني : القيمة العادلة	المحور الثالث : جودة المعلومات المحاسبية
المحور الأول : التكلفة التاريخية	Corrélation de Pearson	1	,465**	,300*
	Sig. (bilatérale)		,000	,021
	N	59	59	59
المحور الثاني : القيمة العادلة	Corrélation de Pearson	,465**	1	,499**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	59	59	59
المحور الثالث : جودة المعلومات المحاسبية	Corrélation de Pearson	,300*	,499**	1
	Sig. (bilatérale)	,021	,000	
	N	59	59	59

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

الملحق 02 : ملحقات الإستبيان

قائمة ملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سعيدة - الدكتور مولاي الطاهر سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

إلى السيد: من وجهة نظر المهنيين في المحاسبة

الموضوع: طلب استقبـال

يشرفنا أن نتقدم إلى سيادتكم المحترمة: بطلب استقبـال ومساعدة الطلاب:

- الطالب(ة): بوعكة زوبيدة مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة و تدقيق
 - الطالب(ة): عواج فاطيمة نبيلة مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة و تدقيق
 - بتسهيل عملية دخولهما إلى المؤسسة التي تشرفون عليها. وتمكينهما من الاطلاع على كل ما يساعدهما لإنجاز بحثهما حسب القانون الداخلي المتبع لديكم: وهذا حتى يتسنى لهما التحضير الجيد لإعداد البحث .
- في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.



نائب رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة
مسكف بالتدريس والتعليم في التدرج
عيشور ذهبية

BENOUS MUAMMED
Commissaire aux comptes
Comptable agréé



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الرقم 339 / ل.ك.ع.ا. ع.ت. ع.ت. ق.ع.م / 2026

اتفاقية تربص

بين :
جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر الكائن مقرها ب: ص.ب 138 حي النصر سعيدة
الممثلة من طرف السيد مدير الجامعة

وبين المؤسسة: من وجهة نظر المهنيين في المحاسبة

من جهة أخرى تم الاتفاق على ما يلي:

- المادة الأولى: تهدف هذه المادة إلى
- تنظيم تربص للطلاب (ة):
- الطالب (ة): بوعكة زوييدة، مسجل (ة) في السنة الثانية ماستر / التخصص محاسبة و تدقيق
- الطالب (ة): عواج فاطيمة نبيلة، مسجل (ة) في السنة الثانية ماستر / التخصص محاسبة و تدقيق
- المادة الثانية: يهدف هذا التربص إلى تجسيد الدروس من طرف الجامعة ميدانيا.
- المادة الثالثة : يجري التربص ابتداء من يوم: 2026/04/19 إلى 2026/05/03
- المادة الرابعة: يخضع الطالب المتربص للنظام الداخلي للمؤسسة المستقبلية وبناء عليه تشعره بقوانينها الداخلية وإجراءاتها الوقائية والأمنية .
- المادة الخامسة: في حالة مخالفة الطالب لمضمون المادة الرابعة من هذه الاتفاقية يحق للمؤسسة المستقبلية أن تتخذ الإجراءات اللازمة طبقا للقانون، وتشعر إدارة الجامعة بذلك.
- المادة السادسة: يتم تقييم التربص من طرف المؤسسة المستقبلية حسب الاستمارة المرفقة على أن تسلم هذه الأخيرة لإدارة الجامعة في مدة أقصاها 15 يوما بعد نهاية التربص.

حرر(ت) سعيدة في:

ممثل المؤسسة



نائب رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة
مكلف بالتدريس والتعليم في التدرج
عيسى زهبي

BENOUIS MUAMMED
Commissaire aux comptes
Comptable agréé

قائمة ملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة سعيدة - الدكتور مولاي الطاهر سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

إلى السيد: مدير مؤسسة نفطال بسعيدة (GPL)

الموضوع: طلب استقبال

يشرفنا أن نتقدم إلى سيادتكم المحترمة؛ بطلب استقبال ومساعدة الطلاب:

- الطالب(ة): بوعكة زوبيدة مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة و تدقيق
 - الطالب(ة): عواج فاطيمة نبيلة مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة و تدقيق
 - بتسهيل عملية دخولهما إلى المؤسسة التي تشرفون عليها. وتمكينهما من الاطلاع على كل ما يساعدهما لإنجاز بحثهما حسب القانون الداخلي المتبع لديكم؛ وهذا حتى يتسنى لهما التحضير الجيد لإعداد البحث.
- في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.



رئيسة القسم
نائب رئيس
قسم العلوم
المالية والمحاسبة
مكلف بالتدريس والتعليم في التدرج
عيشور ذهبية



قائمة ملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الرقم: 338 / ل.ع.ا. ع.ت. ع.ق م.م / 2026

اتفاقية تربص

بين :

جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر الكائن مقرها ب: ص.ب 138 حي النصر سعيدة
الممثلة من طرف السيد مدير الجامعة

وبين المؤسسة: مؤسسة نفضال بسعيدة

من جهة أخرى تم الاتفاق على ما يلي:

- المادة الأولى: تهدف هذه المادة إلى
- تنظيم تربص للطلاب (ة):
- الطالب (ة): بوعكة زوييدة، مسجل (ة) في السنة الثانية ماستر / التخصص محاسبة و تدقيق
- الطالب (ة): عواج فاطيمة نبيلة، مسجل (ة) في السنة الثانية ماستر / التخصص محاسبة و تدقيق
- المادة الثانية: يهدف هذا التربص إلى تجسيد الدروس من طرف الجامعة ميدانيا.
- المادة الثالثة: يجري التربص ابتداء من يوم: 2026/04/19 إلى 2026/05/03
- المادة الرابعة: يخضع الطالب المتربص للنظام الداخلي للمؤسسة المستقبلية وبناء عليه تشعره بقوانينها الداخلية وإجراءاتها الوقائية والأمنية .
- المادة الخامسة: في حالة مخالفة الطالب لمضمون المادة الرابعة من هذه الاتفاقية يحق للمؤسسة المستقبلية أن تتخذ الإجراءات اللازمة طبقا للقانون، وتشعر إدارة الجامعة بذلك.
- المادة السادسة: يتم تقييم التربص من طرف المؤسسة المستقبلية حسب الاستمارة المرفقة على أن تسلم هذه الأخيرة لإدارة الجامعة في مدة أقصاها 15 يوما بعد نهاية التربص.

حرر(ت) بسعيدة في: 15 أفريل 2026



رئيسة قسم العلوم المالية و المحاسبة

نائب رئيس قسم العلوم المالية و المحاسبة
مكلف بالتدريس و التعليم في التدرج
عيشور ذهبيّة

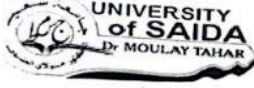


ممثل المؤسسة

FELLAH Mokhtar
Chef Département PMC

الملحق رقم 04

قائمة ملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سعيدة - الدكتور مولاي الطاهر سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

إلى السيد: مدير مؤسسة سونلغاز بسعيدة

الموضوع: طلب استقبال

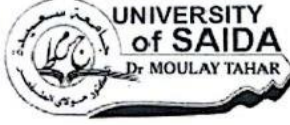
يشرفنا أن نتقدم إلى سيادتكم المحترمة: بطلب استقبال ومساعدة الطلاب:

- الطالب(ة): بوعكة زوبيدة مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة وتدقيق
 - الطالب(ة): عواج فاطيمة نبيلة مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة وتدقيق
 - بتسهيل عملية دخولهما إلى المؤسسة التي تشرفون عليها. وتمكينهما من الاطلاع على كل ما يساعدهما لإنجاز بحثهما حسب القانون الداخلي المتبع لديكم: وهذا حتى يتسنى لهما التحضير الجيد لإعداد البحث.
- في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.

رئيسة القسم



نائب رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة
مكلف بالتدريس والتعليم في التدرج
عيسى زهير



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الرقم: 336 / ل.ع.ا. ع.ت. ع.ت. / ق.ع.م.م / 2026

اتفاقية تربص

بين :
جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر الكائن مقرها ب: ص.ب 138 حي النصر سعيدة
الممثلة من طرف السيد مدير الجامعة

وبين المؤسسة: مؤسسة سونلغاز بسعيدة

من جهة أخرى تم الاتفاق على ما يلي:

- المادة الأولى: تهدف هذه المادة إلى
- تنظيم تربص للطلاب(ة):
- الطالب(ة): بوعكة زوييدة ،مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر/ التخصص محاسبة و تدقيق
- الطالب(ة): عواج فاطيمة نبيلة ،مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر/ التخصص محاسبة و تدقيق
- المادة الثانية :يهدف هذا التربص إلى تجسيد الدروس من طرف الجامعة ميدانيا.
- المادة الثالثة : يجري التربص ابتداء من يوم: 2026/04/19 إلى 2026/05/03
- المادة الرابعة : يخضع الطالب المتربص للنظام الداخلي للمؤسسة المستقبلية وبناء عليه تشعره بقوانينها الداخلية وإجراءاتها الوقائية والأمنية .
- المادة الخامسة: في حالة مخالفة الطالب لمضمون المادة الرابعة من هذه الاتفاقية يحق للمؤسسة المستقبلية أن تتخذ الإجراءات اللازمة طبقا للقانون، وتشعر إدارة الجامعة بذلك.
- المادة السادسة: يتم تقييم التربص من طرف المؤسسة المستقبلية حسب الاستمارة المرفقة على أن تسلم هذه الأخيرة لإدارة الجامعة في مدة أقصاها 15 يوما بعد نهاية التربص.

حررت (ت) بسعيدة في: 1 أفريل 2026



رئيسة قسم العلوم المالية و المحاسبة

نائب رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة
مكلف بالتدريس والتعليم في التكوين
عبدشكور فهدية



قائمة ملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة سعيدة - الدكتور مولاي الطاهر سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

إلى السيد: مدير الصندوق الجهوي للتعاون الفلاحي بسعيدة (CRMA)

الموضوع: طلب استقبال

يشرفنا أن نتقدم إلى سيادتكم المحترمة؛ بطلب استقبال ومساعدة الطلاب:

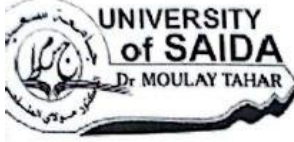
- الطالب(ة): بوعكة زوبيدة مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة و تدقيق
 - الطالب(ة): عواج فاطيمة نبيلة مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة و تدقيق
 - بتسهيل عملية دخولهما إلى المؤسسة التي تشرفون عليها . وتمكينهما من الاطلاع على كل ما يساعدهما لإنجاز بحثهما حسب القانون الداخلي المتبع لديكم؛ وهذا حتى يتسنى لهما التحضير الجيد لإعداد البحث .
- في الأخير تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير.



نائب رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة
مكلف بالتدريس والتعليم في التدرج
عيشور ذهبية



قائمة ملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الرقم: 337... ل.ع.ا. ع.ت. ع.ت. / ق.ع.م.م / 2026

اتفاقية تربص

بين :

جامعة سعيدة الدكتور مولاي الطاهر الكائن مقرها ب: ص.ب 138 حي النصر سعيدة
الممثلة من طرف السيد مدير الجامعة

وبين المؤسسة: الصندوق الجهوي للتعاون الفلاحي بسعيدة (CRMA)

من جهة أخرى تم الاتفاق على ما يلي:

- المادة الأولى: تهدف هذه المادة إلى
- تنظيم تربص للطلاب(ة):
- الطالب(ة): بوعكة زوييدة ،مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر/ التخصص محاسبة و تدقيق
- الطالب(ة): عواج فاطيمة نبيلة ،مسجل(ة) في السنة الثانية ماستر/ التخصص محاسبة و تدقيق
- المادة الثانية: يهدف هذا التربص إلى تجسيد الدروس من طرف الجامعة ميدانيا.
- المادة الثالثة : يجري التربص ابتداء من يوم: 2026/04/19 إلى 2026/05/03
- المادة الرابعة : يخضع الطالب المتربص للنظام الداخلي للمؤسسة المستقبلية وبناء عليه تشعره بقوانينها الداخلية وإجراءاتها الوقائية والأمنية .
- المادة الخامسة: في حالة مخالفة الطالب لمضمون المادة الرابعة من هذه الاتفاقية يحق للمؤسسة المستقبلية أن تتخذ الإجراءات اللازمة طبقا للقانون، وتشعر إدارة الجامعة بذلك.
- المادة السادسة: يتم تقييم التربص من طرف المؤسسة المستقبلية حسب الاستمارة المرفقة على أن تسلم هذه الأخيرة لإدارة الجامعة في مدة أقصاها 15 يوما بعد نهاية التربص.

حررت: بسعيدة في: 15 أبريل 2026



رئيسة قسم العلوم المالية والمحاسبة
نائب رئيس
قسم العلوم
المالية والمحاسبة
مكلف بالتدريس والتعليم في التدرج
عيشور ذهبية

