جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تسيير وعلوم تجارية

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

بعنوان:

تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة لسنة 2019

من إعداد الطالب:

- عبد الرؤوف أحمد مسعود

إشراف الأستاذ الدكتور:

- محمد عجيلة

أعضاء لجنة المناقشة:

الدكتور/ يوسف شرع ..... رئيسا

الدكتور/ محمد عجيلة ..... مشرفا ومقررا

الدكتور/ خضير خبيطي ..... مناقشا

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ 12سبتمبر2019

السنة الجامعية: 2019/2018

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تسيير وعلوم تجارية

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

بعنوان:

تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة لسنة 2019

من إعداد الطالب:

– عبد الرؤوف أحمد مسعود

إشراف الأستاذ الدكتور:

– محمد عجيلة

أعضاء لجنة المناقشة:

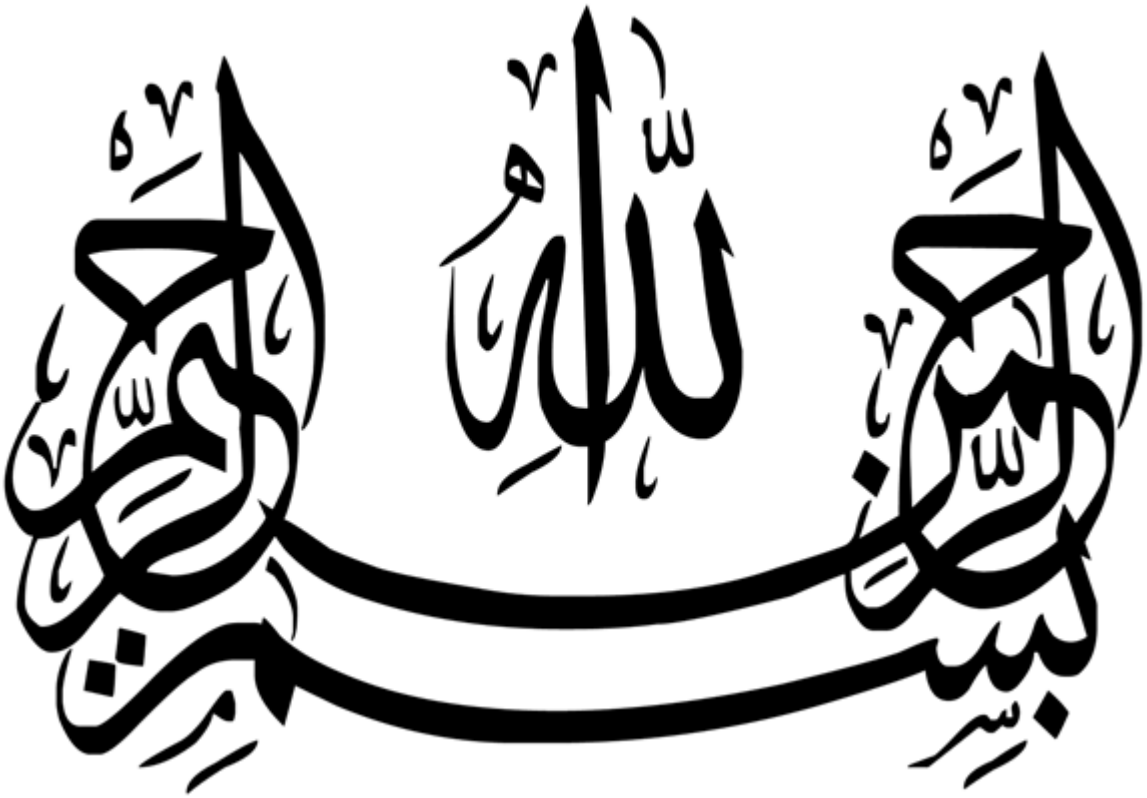
الدكتور/ يوسف شرع ..... رئيسا

الدكتور/ محمد عجيلة ..... مشرفا ومقررا

الدكتور/ خضير خبيطي ..... مناقشا

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ 12سبتمبر2019

السنة الجامعية: 2019/2018


بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ كـلمـة شـكـر وتقدير ﴾

الحمد الله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على رسوله الكريم ومن تبعه بإحسان الى يوم الدين.

وعرفانا بالمساعدات التي قدمت حتى يخرج بهذا العمل الى نور اتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان للأستاذ الفاضل: الدكتور عجيلة محمد والذي قبل تواضعا وكرامة الاشراف على هذا العمل، فله أخلص تحية وأعظم تقدير على كل ما قدمه لي من توجيهات وإرشادات

كما اتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل: خمقاني بدر الزمان الذي خصني من جهد ووقت طوال الاشراف على هذا العمل.

وأشكر جميع أساتذة جامعة غرداية

اتقدم بالشكر الجزيل الى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد، الى كل من أمدني بيد العون ولو بكلمة طيبة مشجعة.

اهـــــداء

لك الحمد ربي على عظيم فضلك وكثير عطائك.

إنه لا يسعني في هذه اللحظات التي لعلني لا املك أغلى منها

أن اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى:

الذي يخفق له قلبي باستمرار ضياء قلبي ونور بصري:

"محمد صلى الله عليه وسلم"

والى من قال في شأنهما الله عر وجل

(وقضي ربك الا تعبدوا إلا اياه وبالوالدين احسانا)

والدي الكريمين اللذان ضحى من أجلي بكل ما يملكون

أسال الله العظيم أن يحفظهما.

كل افراد عائلتي وأقاربي وزملائي

وكل من ساهم في هذا العمل من قريب أو بعيد.

الملخص:

تعالج هذه الدراسة موضوع واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري والمتمثلة خصوصا في كل من الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي، ولتحقيق أهداف هذه الدارسة قام الطالب بتحليل الجوانب النظرية المتعلق بالموضوع والأسس العلمية التي تقوم عليه، كما تم الاعتماد في الجانب التطبيقي على تصميم استمارة الاستبانة تم توزيعها على عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية ورقلة للتعرف على آرائهم حول الموضوع، كما تم استخدام برنامج الرمز الإحصائية (SPSS) من أجل تحليل البيانات واختبار الفرضيات والتوصيات إلى النتائج، وقد توصلت هذه الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها:

1- تلتزم المؤسسات في الجزائر بجميع قواعد القياس والاعتراف المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؛

2- تلتزم المؤسسات في الجزائر بجميع قواعد الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؛

3- تواجه المؤسسات الجزائري بعض الصعوبات والتحديات في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي.

الكلمات الدالة: ممارسات المحاسبية، المؤسسات الاقتصادية، النظام المحاسبي المالي (SCF)، معايير المحاسبة الدولية وإعداد التقارير المالية(IRS/IFRS).

ABSTRACT:

This study deals with the reality of accounting practices in the Algerian economic institutions under the Algerian financial accounting system, especially in the recognition, measurement and accounting disclosure. To achieve the bjectives of this study, the student analyzed the theoretical aspects related to the subject and the scientific bases on which it is based. The questionnaire form was distributed to a sample of economic institutions in the governorate of Ouargla to obtain their opinions on the subject. The statistical code program (SPSS) was used to analyze data and test hypotheses and recommendations. This study has reached a set of results, the most important of which are:

1. Institutions in Algeria shall comply with all accounting measurement and recognition rules in accordance with the financial accounting system;

2. Institutions in Algeria shall comply with all accounting disclosure rules in accordance with the financial accounting system;

3 - Algerian institutions face some difficulties and challenges in the application of the rules of the financialaccountingsystem

Keywords: Accounting Practices, Economic Institutions, Financial Accounting System (SCF), International Accounting Standards and Financial Reporting (IRS / IFRS).

قائمة المحتويات:

العــنوان	الصفحة
إهداء	/
شكر	/
الملخص	/
قائمة المحتويات	I
قائمة الجداول	III
قائمة الأشكال	V
قائمة الملاحق	V
قائمة الاختصارات والرموز	VI
مقدمة	أ-ج
الفصل الأول:الأدبيات النظرية والتطبيقية للممارسات المحاسبية	
تمهيد	01
المبحث الأول: عموميات حول الممارسات المحاسبية	02
المطلب الأول: الاعتراف والقياس المحاسبي في ظل المعايير المحاسبة الدولية	02
المطلب الثاني: علاقة عملية القياس بالاعتراف المحاسبي	14
المطلب الثالث: الافصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية	14
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	20
المطلب الأول: الدراسة الوطنية	20
المطلب الثاني: الدراسات من خارج الوطن	23
المطلب الثالث: مقارنة الدراسة السابقة بالدراسة الحالية	24
خلاصة الفصل الأول	25
الفصل الثاني: دراسة ميدانية للممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة	
تمهيد	26
المبحث الأول: الطريقة والأدوات دراسة الميدانية	27

المطلب الأول: الطرق المستخدمة في الدراسة	27
المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة	29
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها	30
المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة	30
المطلب الثاني: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها	40
خلاصة الفصل الثاني	43
الخاتمة	44
المراجع	46
الملاحق	49

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
الجدول رقم (1.1)	يوضح المقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية وفقا للفروض والمبادئ	13
الجدول رقم (1.2)	يوضح الإحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة	28
الجدول رقم (2.2)	يوضح مقياس ليكارت الثلاثي	29
الجدول رقم (3.2)	يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي	29
لجدول رقم (4.2)	يوضح معامل ألفا كرونباخ	30
الجدول رقم (5.2)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	31
الجدول رقم (6.2)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب العمر	32
الجدول رقم (7.2)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	33
الجدول رقم (8.2)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المنصب الوظيفي	34
الجدول رقم (9.2)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة العملية	35
الجدول رقم (10.2)	يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الدورات التكوينية	36
الجدول رقم (11.2)	يوضح نتائج أفراد العينة حول واقع الاعتراف والقياس المحاسبي	37
الجدول رقم (12.2)	يوضح نتائج أفراد العينة حول واقع الإفصاح المحاسبي	38
الجدول رقم (13.2)	يوضح نتائج أفراد العينة حول بعض صعوبات الممارسات المحاسبية	39
جدول رقم(14.2)	يوضح اختبار التوزيع الطبيعي	40
جدول رقم(16.2)	يوضح نتائج اختبار (anova) للفرضية الثانية	41
الجدول رقم(17.2)	يوضح نتائج اختبار (anova) للفرضية الثالثة	42

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (1.2)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	31
الشكل رقم (2.2)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	32
الشكل رقم (3.2)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	33
لشكل رقم (4.2)	اتوزيع أفراد العينة حسب متغير المنصب الوظيفي	34
الشكل رقم (5.2)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة العملية	35
الشكل رقم (6.2)	توزيع أفراد العينة حسب متغير لدورات التكوينية	36

قائمة الملاحق:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الملحق رقم (01)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	49
الملحق رقم (02)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	53

قائمة الاختصارات والرموز:

الرمز	الدلالة	
IFRS	International Accounting Standards for the preparation financial reports	معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية
IAS	International accounting standards	المعايير المحاسبة الدولية
SCF	Système de comptabilité financière	النظام المحاسبي المالي
SPSS	Statistical Packages Program for Science Statistical	برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإحصائية
AAA	American accounting association	جمعية المحاسبة الأمريكية
IASC	International Accounting Standard Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standard Board	هيئة معايير المحاسبة المالية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير الدولية

مقدمة

أ. توطئة:

تعد الجزائر من بين الدول التي بادرت الى تكييف منظومتها المحاسبية مع المستجدات الراهنة التي تعرفها على مستوى الاقتصادي، بحيث باشرت بإصلاح جذري لمنظومتها المحاسبية، إذ جاءت هذه الإصلاحات من خلال السعي للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والانفتاح العالمي لمواكبة التحولات التي يعرفها العالم جراء موجة العولمة، حيث قامت الجزائر بتغيرات شاملة في سياستها الاقتصادية انعكست على كل المؤسسات والكيانات في كافة الميادين وكل هذه التغيرات الجديدة فرضت على إعادة النظر في نظامها المحاسبي لذا قامت السلطات المعنية في الجزائر باستبدال المخطط المحاسبي الوطني بالنظام المحاسبي المالي، هذا الاخير تم استنباط أغلب تعليماته من معايير المحاسبة الدولية، بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية من حيث الاعتماد في العمل المحاسبي على ركيزة مرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، مما يطرح عدة تساؤلات حول الموضوع التقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية، نظرا لواقع هذه الأخيرة وواقع الاقتصاد الوطني مقارنة بواقع المؤسسات والاقتصاديات في الدول التي تبنت معايير المحاسبة الدولية أو كيفت ممارساتها المحاسبية معها.

ب. طرح الإشكالية:

انطلاقا من الاهمية التي تلعبها الممارسات المحاسبية بالنسبة للمؤسسات ونظرا للتحول الذي طرآ على النظام المحاسبي الجزائري في 2010/01/01 ، من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، الذي أنجم عنه تغييرات هامة على مستوى العمل المحاسبي في المؤسسات الجزائرية، يمكن طرح اشكالية هذا البحث في التساؤل الرئيسي الآتي:

ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على واقع الممارسة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية ؟

وتم تقسيم الإشكالية الرئيسية السابقة إلى الإشكاليات الفرعية التالية:

1- إلى أي مدى تلتزم المؤسسات في الجزائر بقواعد القياس والاعتراف المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؟

2- إلى أي مدى تلتزم المؤسسات في الجزائر بقواعد الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المال؟

3- ما هي التحديات التي تواجهها المؤسسات الجزائري عند تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي؟

ت. فرضيات البحث:

تتمثل فرضيات البحث في ما يلي:

4- تلتزم المؤسسات في الجزائر بجميع قواعد القياس والاعتراف المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؛

5- تلتزم المؤسسات في الجزائر بجميع قواعد الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي؛

6- تواجه المؤسسات الجزائري بعض الصعوبات والتحديات في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي.

ث. مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيار هذا الموضوع جاء لمجموعة من الأسباب أهمها:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص المحاسبة؛
- محاولة تقييم درجة التلاؤم بين قواعد النظام المحاسبي المالي وواقع المؤسسات الجزائري.

ج. أهداف الدراسة وأهميتها:

يستمد البحث أهميته من كون موضوع الممارسة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية موضوعا معاصرا يتميز بكثير من التعقيد، وخاصة لمجالات الاعتراف القياس والإفصاح المحاسبي، وبالتالي يسعى هذا البحث إلى تحقيق العديد من الأهداف أهمها:

- ✓ التعرف على أساسيات تطبيق المحاسبة في المؤسسات الجزائرية؛
- ✓ التعرف على واقع القياس والاعتراف والإفصاح في المؤسسات الجزائرية؛
- ✓ الوقوف على آراء المحاسبين والذين لهم علاقة بالمحاسبة في المؤسسات حيال واقع الممارسة المحاسبية في هذا المؤسسات وفق النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ تحديد أبرز المعوقات التي يمكن أن تحد من تطبيق المحاسبة في المؤسسات الجزائرية.

ج. حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في ما يلي:

- **الحدود المكانية:** الاعتماد على استبيان كأسلوب للدراسة من خلال توزيعه على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على مستوى ولاية ورقلة.
- **الحدود الزمانية:** هذه الدراسة أجريت بهدف تقييم الممارسة المحاسبية في لمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي حيث ارتبطت الحدود الزمنية لهذه الدراسة بالتاريخ الذي أجريت فيه الدراسة (سنة 2019م).

ح. منهج البحث والأدوات المستخدمة

للإلمام بهذا الموضوع، وللوصول لأهداف البحث ومتطلباته، تم استخدام المنهج الوصفي وهذا من خلال الأدبيات النظرية والتطبيقية قصد ابراز كل العناصر التي لها أهمية في البحث وصفيا، ولما كان الموضوع يتطلب التعمق في الدراسة احتاج الباحث إلى استخدام المنهج التحليلي وذلك من خلال تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه على فئة معينة من الممارسين المحاسبين على مستوى المؤسسات الاقتصادية.

د. هيكل البحث

يتكون هيكل الدراسة من مقدمة، خاتمة وفصلين، نبرز محتواهم فيما يلي:

المقدمة: تتضمن المقدمة العناصر المنهجية للدراسة مثل الإشكالية، الفرضيات، المبررات، الأهداف، حدود الدراسة، المنهج، والهيكل.

الفصل الأول: يتضمن مبحثين:

- المبحث الأول: يتناول عموميات حول الممارسات المحاسبية.
- المبحث الثاني: يتناول الدراسات السابقة

الفصل الثاني: يتضمن مبحثين:

- المبحث الأول: يتضمن الطريقة والأدوات دراسة الميدانية
- المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

خاتمة: تتضمن الخاتمة، خلاصة، نتائج اختبار الفرضيات، الاستنتاجات، الاقتراحات، آفاق الدراسة.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية للممارسات المحاسبية

تمهيد

عرفت الممارسة المحاسبية في الجزائر نظاما محاسبيا جديدا يقوم على فلسفة محاسبية تسمى النظام المحاسبي المالي، هذا النظام المشتق من مجلس المعايير المحاسبية الدولية جاء لمحاولة ربط الممارسة المحاسبية الجزائرية بمختلف التغيرات الاقتصادية الدولية وإزالة أهم الانتقادات التي عرفها المخطط المحاسبي الوطني الذي استمر لأكثر من 33 سنة، ومن المعروف أن مواضيع القياس والاعتراف من جهة والإفصاح المحاسبي من جهة أخرى من أهم المواضيع التي تلقى اهتماما كبيرا في السنوات الأخيرة فقد تعددت الدراسات والبحوث المحاسبية بهذا الشأن، حيث تعتبر عملية إعطاء قيم نقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية موضوعا بالغ التعقيد في البيئة المحاسبية وتتميز هذه العملية بجدل كبير لدى المهنيين والأكاديميين خاصة فيما يتعلق ببدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة)، ويعتبر في النظام المحاسبي المالي كل بند من بنود القوائم المالية له طريقته الخاصة في الاعتراف والقياس، وبعد القيام بعملية القياس والاعتراف المحاسبي تتشكل القوائم المالية والإيضاحات المرفقة لها كوسيلة الإبلاغ الرئيسية لمستخدمي المعلومات المحاسبية، والتي بكل تأكيد تزيد أو تنقص من فعالية وصحة اتخاذ القرار، إذ نوعية وجودة الإفصاح المحاسبي تعتبر أساسا لعملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل، وبالتالي ينقسم الفصل الأول إلى مبحثين وهما:

- المبحث الأول: عموميات حول الممارسات المحاسبية.
- المبحث الثاني: الدارسات السابقة.

المبحث الأول: عموميات حول الممارسات المحاسبية

تعتمد المؤسسات على أنظمة محاسبية من أجل الوصول إلى الوضع المالي للمؤسسة لذا سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: الاعتراف والقياس المحاسبي في ظل المعايير المحاسبة الدولية

يعرض هذا الجزء بعض القضايا المحاسبية المرتبطة بموضوعي القياس والاعتراف المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائري في ظل النظام المحاسبي المالي مع الإشارة لبعض المفاهيم الرئيسية المكملة الأخرى والواردة في المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) والتي يتوافق معها هذا النظام.

الفرع الأول: نظرة حول طبيعة الاعتراف في المحاسبة

أولا: تعريف الاعتراف المحاسبي

الاعتراف المحاسبي حسب ما جاء في الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) بأنه عملية تضمين الميزانية أو قائمة الدخل ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية الأصول، الالتزامات، الإيرادات، المصروفات.....الخ، وبذات الوقت ينبغي أن تنطبق على البند شروط الاعتراف التالية:[1]

- ✓ احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به من والي المؤسسة، وتعني احتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من والي المؤسسة؛
- ✓ إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية، ولا يتعارض استخدام التقدير مع الموثوقية أو الذي يجب أن يتم بمعقولية ومنطقية؛
  - **الملائمة:** أي يمكن للعنصر التأثير على قرارات مستخدمي المعلومات المرتبطة به.
  - **الموثوقية:** أي أن المعلومات المتعلقة به موثوقة وخالية من الخطأ، وتتميز بالدقة والصحة.

اهتم كذلك البيان رقم (5) المتعلق بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية) (FASB) سنة 1974م بمعايير الاعتراف بالبند ليتم إثباته في القوائم المالية، حيث جاء فيه أن الاعتراف أو الإثبات المحاسبي لكل بند من بنود القوائم المالية يجب أن يكون شاملا لتاريخ هذه العملية مند نشأتها، وتتبع أي تغيير يحدث لاحقا إلى أن يتم استبعاد هذا البند نهائيا من السجلات والقوائم المالية.

1- محمد مطر وموسى السويطي، **التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، دار وائل للنشر، الاردن، ط2، 2008، ص130.

ثانيا: مواصفات الاعتراف المحاسبي

ولقد حدد البيان السالف أربع مواصفات أو معايير ينبغي توافرها حتى يتم الاعتراف بالبند ويكون قابلا للإثبات المحاسبي، وهي[1]:

- ✓ انطباع تعريف أحد عناصر القوائم المالية؛
- ✓ القياس والتعبير عن أحد عناصر القوائم المالية بوحدة القياس النقدي المعتمدة؛
- ✓ توافر خاصية الملائمة، أي أن يكون البند مؤثرا في عملية اتخاذ القرارات؛
- ✓ توافر خاصية الموثوقية، أي إمكانية الاعتماد على نتيجة القياس.

الفرع الثاني: نظرة حول طبيعة القياس في المحاسبة

يمثل القياس في المحاسبة المرحلة الأكثر حسما من مراحل العمليات المحاسبية نظرا لأن ما تعجز المحاسبة عن قياسه لا يدخل ضمن نطاق المعلومات المتعلقة بأداء الوحدات الاقتصادية لأنشطته المتعددة، والتي تسعى المحاسبة إلى التعبير عن حدوثها ونتيجة تفاعلها مع بعضها، سواء كان ذلك بشكل نقدي أو كمي، تمهيدا لعرضها و تقديمها بشكل يتيح للمهتمين بتلك المعلومات ونتائج تفاعلها مع بعضه وإمكانية استخدامها في ترشيد القرارات الخاصة بهم، حيث ترتكز عملية القياس المحاسبي على مجموعة من المفاهيم والمعايير والأساليب التي تساعد في عملية القياس.

أولا: تعريف القياس

التعريف الأول: يعرف القياس بأنه «مقارنة الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية و بموجب قواعد محددة، وهي عملية مقابلة يتم من خلالها مقارنة خاصية معنية هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين وهو المشروع الاقتصادي[2]».

التعريف الثاني: «هو تخصص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بالمنشأة على أن يشمل القياس على عمليات التعرف والتبويب لذلك الحدث[3] ».

1- محمد مطر وموسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، ص 10.

2- سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية المالية**، الطبعة 01 دار الراية للنشر، عمان، الأردن، 2009، ص 181.

3- رولا كاسر لايقة، القياس **والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار** ، مذكرة ماجستير، جامعة تشرين سوريا، 2007، ص41.

التعريف الثالث: عرف كولر "koler" القياس بأنه: « عبارة عن تحديد نظام بقيم لنتائج خطة استقصاء أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية[1]».

التعريف الرابع: إن أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكي(AAA) ورد في نصه: "يتمثل القياس المحاسبي في مقارنة الأعداد بأحداث المنشأة الماضية و الجارية و المستقبلية، وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.[2]

يتضح مما سبق أن القياس في المحاسبة يعني تحديد قيم كمية للأشياء والأحداث المتعلقة بالشركة، وأنه لا يعني قياس الأشياء أو الأحداث نفسها وإنما يتم قياسها من خلال خواص أو السمات المرتبطة بها، وأنه وظيفة تتبع فيها مجموعة من الإجراءات واستنادا إلى قواعد معينة وأن الهدف من مخرجات عملية القياس هو توفير معلومات ملائمة لمستخدمي تلك المخرجات الموثوقية).

ومن خلال هذه التعريفات يمكن استنتاج خصائص القياس في المحاسبة فيما يلي[3]:

- ✓ إن القياس في المحاسبة هو ذلك القياس الذي يهتم بتعيين القيم النقدية للأحداث المالية و الاقتصادية الخاصة بنشاط مشروع معين من خلال فترة زمنية، والتي تشكل البنود التي سيتم الاعتراف بها في القوائم المالية وفق قواعد معينة هي الفرضيات والمبادئ المحاسبية، فأهمية القياس تنبع من الأسس التي يقوم عليها في منح الأرقام لبنود القوائم المالية.
- ✓ تنقسم أساليب القياس في المحاسبة إلى أساليب كمية وسعرية وأخرى وصفية، ويقوم القياس المحاسبي على الأساليب الكمية والسعرية نتيجة قيام التسجيل المحاسبي على وحدة النقد، فالقياس النقدي هو الخاصية التي تكسب النتائج المحاسبية طبيعتها المميزة أما الأساليب الوصفية فيتم الاستعانة بها في توصيف وتوضيح الدلالات الرقمية كالملاحق مثلا.
- ✓ إن القياس يتأثر بعدة عوامل كاختلاف الأسس والأدوات المستخدمة ضمنه وعوامل التقدير والتفاؤل والتشاؤم وتوقيت القياس، وبالتالي مهما بلغت دقة أداة القياس المختارة فهي لن تصل به إلى حدود القيمة الحقيقية، لذلك فإن القياس يحاول الوصول بالقيمة المقدرة إلى القيمة الحقيقية قدر استطاعته، ورياضيا يمكن التعبير عنها أن القيمة المقدرة تابعة للقيمة الحقيقية.

1- عريف نورة وبضياف أحمد، **إشكالية القياس المحاسبي لعناصر قوائم المالية باستخدام مدخل تكلفة التاريخية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010-2011، ص 55.

2- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، ص 100.

3- محمد سليم وهبة، **البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية**، مجلة المحاسب المجاز ،العدد23، 2005، ص15.

ثانيا: معايير القياس المحاسبي.

تتطلب عملية القياس وجود نظام يحكمها، فهي ليست عملية جزافية بل تستند إلى إطار معين يوجهها، ويبررها ويميزها أيضا عن عملية التقدير التي لا ترتكز على أي قواعد، والمعايير هي التي تربط الوظيفة بالهدف أو تعمل على التوفيق بين الأداة والغاية، وباعتبار المحاسبة نظام للقياس والتوصيل بهدف توفير معلومات ملائمة وصادقة، فإن هناك معايير تتعلق بالتقييم وأخرى تتعلق بالتوصيل، وتمثل المعايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي إليه من نتائج والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس[1]، وهذه المقاييس تتلخص في الآتي[2]:

1. الملائمة:

يعبر معيار الملائمة عن أهم خاصية يجب أن تتوفر في البيانات والمعلومات المحاسبية، وتنصب هذه الخاصية على علاقة البيانات والمعلومات للغرض الذي تم قياسها من أجله، والمتمثل في تحديد القيمة الاقتصادية للثروة وما يطرأ عليها من تغيرات، وتكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة للقيمة الاقتصادية للثروة في لحظة قياسها وما طرأ من تغيرات على مدار الفترة الزمنية المعنية عادة ما تقع بين لحظتين لقياس الثروة، ويرى البعض أن الملائمة نوعان هما:

- **الملاءمة العامة للمعلومات المحاسبية:** تعني توفير المعلومات لمختلف نماذج القرارات وليس لنموذج معين.
- **الملاءمة الخاصة:** تعني أن تكون المعلومات ملاءمة لنوع معين من القرارات وترتبط بما يراه المستخدم.

مما سبق يتضح أن الملاءمة العامة تعني مجال عمل المحاسب، وهو توفير المعلومات التي تفيد مختلف القرارات، أما الملاءمة الخاصة فترتبط بتأثير المستخدم الذي يستطيع أن يحول المعلومات العامة إلى معلومات تتلاءم مع نموذج قراره.

2. الالتزام بالموضوعية:

وهنا يجب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية واقعية، وغير منحازة لمجموعة من أصحاب المصالح في المؤسسة على حساب مجموعة أخرى، ويجب أن تكون بعيدة عن الأحكام الشخصية وحيادية ومستندة إلى مصادر حقيقية، كما يجب أن تبنى على مقاييس اقتصادية(قاعدة وجود الدليل الموضوعي) ولقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) الموضوعية في المحاسبة بأنها: (البيانات المحاسبية تعد

1- سعيدي عبد الحليم، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** (دراسة عينة من المؤسسات)، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015، ص 132.

2- سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص54.

موضوعية إذا توفر لها القابلية للتحقق منه، عن طريق أدلة الإثبات المتعارف عليها، ومن ناحية أخرى أن تكون خالية من التحيز الشخصي).[1]

ويلاحظ أن هذا التعريف يركز على أدلة الإثبات وليس على ذات القياس وتكمن الخطورة هنا في أن دليل الإثبات الذي يقع الاختيار عليه قد يكون فعلا قابلا للتحقق منه، إلا أن اختيار هذا في أن دليل الإثبات الذي يقع الاختيار عليه قد يكون فعلا قابلا للتحقق منه، إلا أن اختيار هذا الدليل وتفضيله على غيره من الأدلة البديلة قد يعتبر في حد ذاته عملا غير موضوعي، وأقصى ما يمكن التوصل إليه هو المراجعة والتدقيق للاطمئنان من أن قاعدة القياس التي تم اختيارها قد طبقت بعناية ودون أن يتأثر هذا التطبيق بميول واتجاهات القائم بعملية القياس.

كما أن مفهوم الموضوعية ومستوى دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الثقة بها يختلف باختلاف الأغراض التي تهدف المعلومات المحاسبية إلى تحقيقها، فقد يقوم المحاسب بالقياس استنادا إلى التكلفة التاريخية انسجاما مع قوانين الضرائب، ولكن هذا القياس يعتبر مضللا إذا كانت المعلومات ستقدم لاتخاذ القرارات حيث يجب أن يتم القياس على أساس التكلفة الاستبدالية.

3. **القابلية للتحقق[2]:**

ولها استقلالها الذاتي بصرف النظر عن شخصية معدها والمستفيد منها، فتتعدد الدلالات يعني انحرافا تعتبر المعلومات المحاسبية أساسا لاتخاذ القرارات، لذا ينبغي أن يكون لها دلالات محددة وموحدة، عن هذا المعيار، غير أن التطبيق العملي يفسرها بأنها استناد المعلومات المحاسبية إلى مصدر موثوق، يتمثل في توفر مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحتها ومطابقتها للمصدر، مع وجود درجة عالية من الإجماع والاتفاق عليها بين أشخاص مستقلين يستخدمون نفس طرق وإجراءات التقييم المحاسبي.

ويعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس، لأنه قد يكون المقياس ذا فائدة كبيرة وتتوفر فيه كل الشروط الموضوعية إلا أنه غير قابل للتطبيق العملي، أو أن تطبيقه محاط بصعوبات لا يمكن تذليلها، أو أن تطبيقه يتطلب تكلفة كبيرة تفوق العائد المتوقع منه وفي هذه الحالة لابد من البحث عن مقياس آخر يمكن تطبيقه عمليا بحيث يحقق التوازن بين تكلفته والمنفعة المتوقعة منه.

1- عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، **مقدمة في أصول المحاسبة المالية**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، دون سنة نشر، ص32.

2- **المرجع نفسه**، الصفحة نفسها.

4. **القابلية للقياس الكمي:**

يستخدم التقييم المحاسبي أساليب القياس الكمي للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، وبالتالي فإن الأحداث الاقتصادية التي يمكن التعبير عنها كميا بوحدة النقد يتم استبعادها من مجال التقييم المحاسبي، لأن استخدام مقاييس أخرى للتعبير عنها يؤدي لعدم التماثل وعدم التجانس بين بنود القوائم المالية.

ونظرا لتعدد المقاييس الكمية وتنوعها، وتعدد العناصر موضوع القياس، فإن هناك حاجة إلى مقياس كمي عام وموحد يمكن استخدامه على كل هذه العناصر المختلفة، وتعد النقود المقياس العام والموحد للتعبير عن القيمة الاقتصادية في العصر الحديث، وهكذا فإن هذا المعيار يتطلب بأن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية قابلة للقياس الكمي لأنه يضفي عليها قيمة اقتصادية أكثر وضوحا.

ويرى الباحث على الرغم من أن القياس الكمي يعطي دلالة أكثر وضوحا ودقة إلا أن الكثير من المعلومات المحاسبية لا يمكن قياسها كميا قد تكون ذات فائدة كبيرة، لذلك لابد من الاعتماد على المقاييس الكمية كلما أمكن ذلك والاعتماد على المقاييس غير الكمية إذا كانت ذات فائدة ودلالة (خبرة العاملين وقدراتهم).[1]

5. المنفعة الاقتصادية لنتائج القياس:

يستدعي هذا المعيار الحفاظ على التوازن الملائم بين التكلفة الاقتصادية لعمليات القياس المحاسبي والمنفعة الاقتصادية لما ينتج عن القياس من بيانات ومعلومات ويضفي هذا المعيار المرونة اللازمة عند تطبيق المعايير الأخرى بحيث يصبح الالتزام بها بصفة نسبية وليس في صورة مطلقة.[2]

وهنا يمكننا القول بأن معيار المنفعة الاقتصادية لنتائج القياس يتطلب الاقتصاد في تكلفة القياس بحيث يمكن التوصل إلى الأهداف المحددة في ضوء المعايير الموضوعية بأقل تكلفة ممكنة.

ثالثا: القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

لقد أوجد الفكر المحاسبي مدخلين أساسيين للقياس:

1. **طريقة التكلفة التاريخية:**

تعتبر التكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية في المحاسبة، ومن أسس التقييم التي حظيت بالقبول لعدة عقود، حيث يتم الاعتماد عليها لتخصيص منافع الأصل على الدورات المستفيدة من خدماته بغرض مقابلة الإيرادات بالمصاريف لتحديد الدخل، ويعتبر هذا الإجراء صحيحا في فترات استقرار الأسعار، لكن ظاهرة تغير الأسعار التي أصبحت ميزة الاقتصاديات الحديثة، جعلت هذا الإجراء عرضة للانتقادات، مما أدى الى ظهور مؤيدين للاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية، ومعارضين لذلك من خلال أسس أخرى للتقييم.

1- عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، **مرجع سبق ذكره**، ص33.

2- سامي محمد الوقاد، **مرجع سبق ذكره**، ص38.

- **تعريف التكلفة التاريخية:**

التعريف الأول: تعتبر التكلفة التاريخية الأكثر استعمالا في الوقت الحالي، وهي تعبر عن القيمة الدفترية التي تسجل بها عناصر القوائم المالية كما جاءت في فواتير الشراء أو تكلفة الإنجاز[1].

التعريف الثاني: عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها " المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد النفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدرة، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل السلع والخدمات التي استلامها أو سوف يتم استلامها[2]."

التعريف الثالث: يقصد كذلك بالتكلفة التاريخية بأنها " النقد المدفوع أو ما يعادله والذي بموجبه تسجل الموجودات بتاريخ اقتنائها في الحسابات وضمن النشاط العادي للمؤسسة[3] ".

التعريف الرابع: يقصد بالتكلفة التاريخية بأنها " قيمة النقدية أو النقدية المعادلة المدفوعة لاقتناء أصل معين و التي تم تسجيلها بتاريخ الاقتناء وبالنسبة للالتزامات فإنها تمثل العوائد المستلمة بتاريخ الالتزام أو النقدية العادلة المتوقع دفعها لتسوية الالتزام في المسار العادي للأعمال[4]".

ومما سبق يتضح أن التكلفة التاريخية هي المبلغ الفعلي الذي ينشأ أصلا عن عملية مبادلة حرة تمت بين طرفين مستقلين، ويؤيده مستند ذو حجة قانونية وهو ما يعبر عنه محاسبيا بالدليل الموضوعي.

- **مزايا وعيوب التكلفة التاريخية:**

أ/ مزايا التكلفة التاريخية:

✓ فمن وجهة نظر تاريخية فإن مبدأ التكلفة التاريخية وجد في وقت كانت تمثل فيه التزامات المؤسسة العنصر الأهم بالنسبة للأطراف الخارجية وبانتقال تلك الأهمية إلى الربح تطلب ضرورة وجود معلومات آنية ومستقبلية أكثر منها معلومات تاريخية والتي لا تساعد في اتخاذ القرار؛

✓ تعكس وقوع حدث اقتصادي حقيقي فهي قائمة على أساس الإثبات المادي للواقعة الاقتصادية في التسجيل المحاسبي، فالمصدر الرئيس للتكلفة التاريخية هو مقدار النقدية التي تمت بها العملية التبادلية؛

✓ تماشيها مع المبادئ المحاسبية: وفي هذا يقول Yuri Ljiri تمثل التكلفة التاريخية القياس الأكثر موضوعية، والأكثر مصداقية من الطرق البديلة لها وتسمح أيضا بتفادي تعارض المصالح فالتكلفة التاريخية

1- حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013، ص73.

2- رشي بوكسدني وآخرون، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010، ص6.

3- أسامة عمر جعارة ،**المعلومات المتعلقة بمعايير القيمة العادلة الملائمة والموثوقية مشكلات التطبيق**، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق ،2012، ص121.

4- محمد سليم وهبة، **مرجع سبق ذكره**، ص18.

تطبيق للمدخل العملي في مجال المحاسبة والذي يرى بأن المعلومات المحاسبية لا تمثل حقائق إلا إذا تم قياسها وفق مبادئ لمحاسبة المقبولة عموما[1].

ب/ عيوب التكلفة التاريخية[2]:

✓ إن مبدأ التكلفة التاريخية يقوم على فرضية ثبات الأسعار، هذه الفرضية التي لم يعد قبولها ممكنا وغير منطقيا في البيئة الاقتصادية الحديثة التي أصبحت تضم العديد من المتغيرات ذات التأثير على الأسعار كالتضخم وأسعار الصرف والانخفاض في وحدة النقد بفعل الزمن؛

✓ إن الاستمرار على مبدأ التكلفة التاريخية في تسجيل الأحداث الاقتصادية يعني الاستمرار في عرض عناصر القوائم المالية بقيم ذات تواريخ مختلفة نظرا للتباعد الزمني في تواريخ المعاملات، وبالتالي الجمع بين قيم وتكاليف وإيرادات أنفقت أو حصلت في تواريخ مختلفة مما يحرف في شفافية ومصداقية القوائم المالية ووضعية مركزها المالي والربحي السنوي المحقق؛

✓ إن مبدأ التكلفة التاريخية لا يهتم بالانخفاض الحاصل للأصول والموارد الاقتصادية المؤسسة والذي لا يتم إثباته محاسبيا بتخفيضه من الربح المحقق (بزيادة المخصصات أو إثبات التدني)، وبالتالي يتآكل الرأسمال الاقتصادي للمؤسسة نتيجة عدم تعويض تلك الخسارة من جهة ومن جهة أخرى تظهر أرباح صورية للمؤسسة يتم بها تضليل كل من أصحاب الملكية في شكل توزيعات أرباح التي تعبر عن توزيع جزء من رأس المال الشركة وتضليل المستثمرين بالاعتراف بأرباح غير حقيقية، بالإضافة إلى تحمل المؤسسة خسائر ضريبية نتيجة الاعتراف بتلك الأرباح، ويوضح مجمع المحاسبين لإنجلترا ويلز في إحدى توصياته: إن البيانات المعدة على أساس النفقة التاريخية ذات مقدرة محدودة، فوحدات النقد التي تثبت بها العمليات المحاسبية لا تعتبر مقياسا للزيادة أو النقص في الثروة ولا تمثل النتائج المبلغ الذي يمكن توزيعه خارج المشروع بدون أن يؤثر ذلك على طاقة المشروع.

2. طريقة القيمة العادلة

لقد ظهرت القيمة العادلة في ظل النظام الأنجلوساكسوني والذي له فلسفته المحاسبية المتجهة نحو تدعيم الاستثمار من خلال تزويد المستثمرين بالمعلومات الضرورية والتي كانت لا تستطيع المحاسبة في ظل

1- خالد الجعارات، محمود الطبري، **مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية (إبان الأزمة المالية العالمية)** ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد34، 2013، ص240.

2- إبراهيم خليل حيدر السعدي، **مشكلات القياس الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول** ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد 21، 2009، ص17.

مبدأ التكلفة التاريخية توفيرها وبسيطرة التوجهات الأنجلوساكسونية على الساحة الدولية ثم تبني معايير القيمة العادلة كأحد البدائل الرئيسية للتكلفة التاريخية[1].

تعريف القيمة العادلة

التعريف الأول: حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة التي أصدرا على غرار المعيار الدولي39 الذي يعرف القيمة العادلة بأنها "القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية[2]".

التعريف الثاني: طبقا للمعيار(IFRS13) عرفت القيمة العادلة بأنها " السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس[3]".

التعريف الثالث: وهو ذات التعريف الوارد في المعايير المحاسبية الأمريكية حيث عرفت القيمة العادلة بأنها " المبلغ الذي سيكون مستلم من بيع الأصول أو المدفوعة لسداد التزام في صفقة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس[4]".

التعريف الرابع: كما يعرفها البعض الأخر على أنها "المبلغ الذي يمكن مبادلة به أصل أو تسوية التزام صادر بين طرفين وعلى استعداد تام ولديهم كافة المعلومات عن الصفقة[5] ".

التعريف الخامس: عرفتها لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة كما يلي: "هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة وفي ظل سوق محايد بحيث تتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة[6]".

1- رضا إبراهيم صالح، **اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الاسكندرية، العدد02، المجلد46، 2009، ص02.

2 - Lionel ESCAFFRE, Réda SEFSAF **L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titre bancaires : Cas de la France**, l'Italie, et l'Allemag, HAL Id: hal-00481105. Centre de recherche – LARGO, Facult de Droit, d'Economie et de Gestion 5 May 2010, p 05.

3- (9 IFRS) AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014.p 01.

4- (20 IAS) Plus 05/03/2015 à 15,15 **http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs**.

5- Association d'économie financière 21/03/2015 à 11,45 **http://www.aef.asso.fr/parution.jsp?prm=186**.

6- هوام جمعة و حديدي آدم، مداخلة بعنوان: **أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية**، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEFF حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، أيام 11/09 سبتمبر 2013، اسطنبول، تركيا، ص9.

التعريف سادسا: التعريف الذي جاء به النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة والذي أطلق عليها مصطلح "القيمة الحقيقة" الذي عرفها بأنها المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية[1]".

من خلال التعاريف السابقة يمكنني أن أستنتج أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على النقاط الأساسية التالية :

- ✓ الصفقة تتم بين أطراف مستقلة عن بعضها البعض و لا تربطهم علاقة فيما بينهم؛
- ✓ أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة وغير مكرهة ودون تحت أي ضغط؛
- ✓ الأطراف المتعاقد مطلعة على كل الحقائق والمعلومات الأساسية والهامة وذات الصلة بالصفقة؛
- ✓ الظروف التي تتم فيها الصفقة تكون طبيعية وعادية (لا يكون البائع مثلا مجبرا على البيع أو مثلا في حالة التصفية...).

- **مزايا وعيوب القيمة العادلة:** [2]

أ/ مزايا القيمة العادلة

- ✓ تعكس القيمة العادلة العوامل المتواجدة في السوق، ضمن نتيجة تفاعل هذه العوامل مجتمعة ومرتبطة بها بحيث تتبع وضعيات السوق ارتفاعا وانخفاضا، وبالتالي تزيد من شفافية المعلومات المتداولة في السوق وفاعليته؛
- ✓ تعكس القيمة العادلة المنظور الاقتصادي للمؤسسة من خلال محاولة تحديد القيمة الاقتصادية لها، والتي تتجه إلى المحافظة على الرأسمال الاقتصادي بتحديد المنافع والمخاطر الحالية والمستقبلية والتي تتجاوز المنظور القانوني القائم على تحديد الملكية من خلال الفرق بين الأصول والالتزامات؛
- ✓ توفر القيمة العادلة مدخلا لعملية اتخاذ القرار (مالية، استثمارية ...الخ) من خلال تشخيص واقع المؤسسة الحالي والمستقبلي وإجراء المقارنات الضرورية، وبالتالي ملائمة القياس المحاسبي وفق العادلة لاحتياجات المستخدمين دون ضرورة تعيين الجهة، وهذا ما لم يكن تحقيقه وفق القياس على أساس التكلفة التاريخية التي تتضارب فيها الأطراف الداخلية والخارجية حول مدى استفادة كل منهم من القوائم والتقارير المالية.

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 / 12ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس، 2009 ، ص87

2- Asif Chaudhry, Danie Coetsee, Erwin Bakker, Santosh Varughese, Stephen McIlwaine, Craig Fuller, Edward Rands, Nees de Vos, Stephen Longmore and T V Balasubramanian, John Wiley & Sons, Inc. Published 2015 by John Wiley & Sons, Inc.p ,Fair Value, pdf,p 765.

ب/ عيوب القيمة العادلة:

- ✓ سرعة تأثرها بالعوامل والمتغيرات التي تحكم السوق، وبالإضافة إلى إمكانية تحديد القيمة العادلة في أكثر من سوق مما يطرح إشكالية تعدد الأسواق وتبعيتها لبعضها وصعوبة تحديدها في الأسواق غير النشطة؛
- ✓ عدم واقعية الفرضيات التي تقوم عليها ففرضية المنافسة التامة في السوق النشط هي فرضية نظرية لا يمكن تحققها في السوق العيني أو المالي، لذلك بدأت الدراسات المالية تتجه إلى دراسة الأسواق المالية في ظل الكفاءة الاقتصادية، وفرضية تداول المعلومات بدون تكلفة هي الأخرى نادرا ما يتحقق، فهي تفرض وجود البائع ذو المعرفة والذي حدد سعره بناءا على تلك المعرفة ووجود المشتري الذي حدد منافعه المستقبلية من الأصل في حين أن المعلومات المتوافرة قد ينقصها الكثير من الدقة أو تحديد الفرص البديلة لكل منهما أو الاضطرار إلى البيع أو الشراء مما يجعل المعلومات عامل غير محدد وعرضه للتفسير الاجتهادي؛
- ✓ تعدد وتنوع الطرق والمداخل في حسابها تتولد عنها مشاكل أخرى في التفضيل والاختيار بينها، بالإضافة إلى مشاكل التطبيق الميداني لها مما تؤثر على محتوى القوائم المالية.

- **صعوبات تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي(SCF):**[1]

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

- ✓ **صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية:** إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادلة وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمتها السوقية.
- ✓ عدم **إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة:** 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 بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل الكبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.
- ✓ **غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة:** التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق

[1] – خلف الله بن يوسف، **أهمية الافصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)**، المركز الجامعي بأفلو – الأغواط، ص 56.

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 القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر.

- ✓ **مكانة أو دور البورصة:** بالرغم من دور السوق المالي في عمليات التمويل، إلا أن أهميته في الجزائر ودوره في تمويل المؤسسات مازال محدودا جدا، نظرا لغياب تقاليد وثقافة وطنية للاستثمار المالي وحداثة هذا السوق ، بالرغم من محدودية هذه العملية إلا أنها أرست ثقافة جديدة قادت إلى بروز عدة إشكالات محاسبية مرتبطة بالمحيط الجديد، كانت موضوع إصلاحات باعتبارها عضوا في المجلس الوطني للمحاسبة، (COSOB) محاسبية ساهمت فيها لجنة مراقبة عمليات البورصة.
- ✓ **غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية:** فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها ذلك أن تبني النظام المحاسبي يؤدي حتما إلى تحديد وتكييف نظم المعلومات المتواجدة في المؤسسة للوفاء بمتطلبات القانونية للمعلومة المالية، ذلك من ناحية البرمجيات تشغيل المعلومات التي لها القدرة على تجميع ومعالجة البيانات الأحداث الاقتصادية أو من ناحية مراعاة المبادئ المحاسبية أو قواعد التقييم الجديدة بهدف الحصول على المعلومات بسرعة وجودة عالية خاصة مع استخدام الحاسب الآلي[1].

3. **المقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة حسب مبادئ معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS):**

الجدول رقم(1-1): المقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية وفقا للفروض والمبادئ المحاسبية

المبدأ	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
تحقق الإيراد	– يمكن قياس أرباح بشكل مستمر على أساس التغيرات في القيم الاقتصادية للأصول والتزامات.	– يتم قياس الأرباح في نقاط منفصلة عند استيفاء معايير الاعتراف بالإيرادات، وذلك باستخدام مبدأ مطابقة قياس النفقات.
التقارير المالية	– الميزانية العمومية هي الوسيلة الأساسية لنقل المعلومات للمساهمين. – قائمة الدخل لا تبلغ عن قيمة ولكنها تقيس التغيرات الدورية في القيمة وبالتالي فإنها تبلغ عن المخاطر	– الميزانية العمومية هي وسيلة لمعرفة المركز المالي الافتراضي للشركة – قائمة الدخل هو الأداة الرئيسية لنقل المعلومات حول قيمة الشركة للمساهمين، وليس الميزانية العمومية.
إدارة الأرباح	– الأرباح هي التغيرات في القيمة وعلى هذا النحو لا يتوقع تغيرات قيمة في المستقبل ولذلك فإن الأرباح المستقبلية والقيم المستقبلية مهمة وبالتالي لا يمكن التنبؤ بإدارة الأرباح	– تخلق فرصا لإدارة الأرباح

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على، علي كاظم حسين " **تأثير تطبيق معيار القيمة العادلة على الموجودات المالية**" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد24، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2010، ص243

[1]– خلف الله بن يوسف، **مرجع سبق ذكره، ص56.**

المطلب الثاني: علاقة عملية القياس بالاعتراف المحاسبي

يعرف الاعتراف المحاسبي في مجلس المعايير المحاسبية الدولية بأنه" عملية تضمين الميزانية أو جدول حسابات النتائج ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية وبذات الوقت تنطبق عليه الشروط المتمثلة في أن يكون من المحتمل أن تعود منه أو إليه أية منفعة اقتصادية مستقبلية وإمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية، إذا يمكن اعتبار كلا من القياس المحاسبي والاعتراف عمليتين مكملتين ومترابطتين فموثوقية القياس المحاسبي شرط أساسي في عملية الاعتراف المحاسبي والإدراج في الحسابات، كما أنه لا توجد جدوى من عملية القياس المحاسبي إذا لم يتم الاعتراف بها، وبالتالي يمكن إبراز العلاقة بين القياس و الاعتراف المحاسبي من خلال عناصر القوائم المالية الآتية:

- ✓ **الأصول:** ويتم الاعتراف بها في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة بها في المستقبل إلى الكيان، ويمكن قياس تكلفة الأصل أو قيمته بموثوقية.
- ✓ **الخصوم:** ويتم الاعتراف بها في الميزانية عندما يكون من المحتمل التضحية بموارد على شكل منافع اقتصادية من الكيان بسبب إطفاء المطلوبات الحالية ويمكن قياس مقدار هذا الإطفاء بموثوقية.
- ✓ **الإيراد:** ويتم الاعتراف به في جدول حسابات النتائج عندما تكون هناك زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تتعلق بزيادة في الأصول أو انخفاض في الخصوم ويمكن قياس الزيادة أو الانخفاض المشار إليهما بموثوقية، وهذا يعني أنه يتم الاعتراف بالدخل بالتوازي مع الاعتراف بالزيادة في الأصول أو الانخفاض في الخصوم.
- ✓ **المصاريف:** ويتم الاعتراف بها عندما يكون هناك انخفاض في المنافع الاقتصادية المستقبلية يتعلق بانخفاض في الأصول أو زيادة في الخصوم ويمكن قياسه بموثوقية، وهذا يعني أنه يتم الاعتراف بالمصروفات بالتوازي مع الاعتراف بالانخفاض في الأصول أو الزيادة في الخصوم[1].

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي وفق المعايير الدولية.

الفرع الأول: تعريف الافصاح المحاسبي:

التعريف الأول: فقد عرفه (Kohler) بأنه "تفسير أو إظهار حقيقة أو رأي أو تفاصيل تتعلق بالقوائم المالية أو يتضمنها تقرير المدقق ويظهر في شكل معلومة أساسية أو ملحوظة للمساعدة في تفسير هذه القوائم أو التقارير".

1- خالد جمال الجعرات، **مطبوعة جامعية بعنوان "مختصر المعايير المحاسبية الدولية" 2015 على هامش الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS-IFRS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري(المالي والعمومي)على ضوء التجارب الدولية**، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر، المنظم بتاريخ 24 و25 نوفمبر 2014، ص14-15.

التعريف الثاني: عرف الإفصاح المحاسبي بأنه " إظهار المعلومات التي قد تؤثر في موقف اتخاذ القرار المتعلق بالمؤسسة هذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم المالية والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل[1] ".

التعريف الثالث: عرف الإفصاح المحاسبي بأنه " تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون صحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد[2] ".

التعريف الرابع: فقد عرف "خليل عبد الرزاق، عبيدي نعيمة" بان الإفصاح عن المعلومات المالية "هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات الشركة[3]".

التعريف الخامس: تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (AAA): "عرض البيانات بشكل واضح كما يتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموما من جهة ومن جهة أخرى يظهر هذا التعريف الإفصاح في توفير المعلومة اللازمة لاتخاذ القرارات الملائم".

وقد تعرض بعض الباحثين إلى الغرض من توضيح المعلومات المالية فتطرقوا إلى مفهوم الإفصاح " بأنه نشر المعلومات الضرورية للفئات التي تحتاجها وذلك لزيادة فعالية العمليات التي يقوم بها السوق المالي، إذ أن الفئات المختلفة تحتاج إلى المعلومات لتقييم درجة المخاطرة التي تتعرض لها الشركة للوصول إلى القررات الذي تستطيع من خلاله تحقيق أهدافها والتي تتناسب مع درجة المخاطرة التي ترغب بها".

وبالتالي نستخلص مما تقدم بأن الإفصاح نشر جميع المعلومات والبيانات المالية اللازمة لجميع الفئات التي تستخدمها، والتي يتم نشرها من خلال القوائم المالية أو في الملاحظات الملحقة بها، وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة وعن أي تغير طرأ عليها، وذلك من أجل الاستفادة منها لتساعد الجهات المستخدمة والمستفيدة لها باتخاذ القرارات المناسبة ولتحقيق الأهداف المرجوة، ومن ثم يعتبر الإفصاح أحد أدوات الاتصال، حيث بدون الاتصال لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي، ويجب الإشارة إلى أن عملية الاتصال وتقديم المعلومات، لا تتم فقط من خلال القوائم المالية ولكن من خلال التقارير المالية بكاملها.

1- وليد ناجي الحيالي، **مرجع سبق ذكره**، ص 371.

2 -حنان رضوان حلوة، **نظرية المحاسبة**، مديرية الكتب والمطبوعات، حلب،1991، ص 211.

3- خليل عبد الرزاق، عبيدي نعيمة، **الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي SCF و تحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة و المعايير المحاسبة الدولية (IAS/ IFRS)**، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإفصاح المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبة الدولية**(IAS/ IFRS)** والمعايير الدولية للمراجعة ISA، جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص3.

الفرع الثاني: أنواع الإفصاح المحاسبي

إن التطور الكبير في الفكر المحاسبي وما صاحبه من تطورات في الإفصاح عن السياسات والمعلومات المحاسبية إلى ضرورة الإفصاح الشامل (بنسبة % 100 إن أمكن) فلا ضرورة لإخفاء بيانات ومعلومات عن مستخدمي التقارير والقوائم المالية وبصفة خاصة أصحاب الحقوق الملكية والأجهزة الحكومية كمصلحة الضرائب فلم يعد إخفاء البيانات والمعلومات مجدي في عصر تكنولوجيا المعلومات، وهناك أنواع مختلفة للإفصاح يمكن تصنيفها إلى الإفصاح وفقا للغرض المنشود منه والإفصاح وفقا للأهداف وذلك كما يلي:

أنواع الإفصاح:

أولا : وفقا للغرض المنشود منه[1]

- **الإفصاح الحمائي:** ويقصد به توفير الحد الأدنى من المعلومات التي يجب توفيرها بقصد حماية المستثمرين العاديين الغير الخبراء.
- **الإفصاح التدقيقي أو الإعلامي:** ويقصد به توفير كامل المعلومات اللازمة للتحليل الاستثماري.

ثانيا: الإفصاح المحاسبي وفقا لإلزاميته

و ينقسم بدوره إلى نوعين:

- **الإفصاح الرسمي أو الإلزامي:** ويتمثل في المعلومات التي تلزم الشركات بعرضها بموجب المعايير المحاسبية وقانون الشركات وقانون الأوراق المالية، وبموجب تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة البورصة.
- **الإفصاح الاختياري أو الإضافي:** ويمثل المعلومات الصادرة التي تبادر الشركات التي نشرها طوعا وبدون إلزام و ذلك سعيا منها لتحسين نوعية الإفصاح.

ثالثا : أنواع الإفصاح وفقا للأهداف [2]

- **الإفصاح الكامل (الشامل):** يشير إلى مدى شمولية التقارير وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق من نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

1- محمد مطر، **دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تقرير وتفعيل التحكم المؤسستي**، المؤتمر العالمي المهني الخامس حول: التحكم المؤسستي واستمرارية المؤسسة، جامعة البتراء، الأردن، 2003، ص 10.

2 عبد اللطيف زيود و آخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (29) العدد(1)،2007، ص 171 – 188.

- **الإفصاح العادل:** يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يتضمن عدم ترجيح فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.
- **الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق، إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشر في اتخاذ القرار، بالإضافة على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.
- **الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية.
- **الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):** أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات، مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية والغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.
- **الإفصاح الوقائي:** يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك حماية المجتمع المالي (المستثمر العادي) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

الفرع الثالث: متطلبات الإفصاح حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالي (IAS/IFRS):

ركزت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ومجلس معايير الدولية (IASB) وهي التسمية الجديدة للجنة المعايير المحاسبية الدولية بعد عملية الهيكلة[1]، في كافة المعايير التي أصدرتها على الإفصاح حيث بلغ عدد المعايير 41 معيارا سارية المفعول إلى غاية نهاية سنة 2019 منها 25 معيار محاسبيا تحت التسمية القديمة (IAS) و16 معيارا تحت التسمية الجديدة معايير لإعداد التقارير المالية (IFRS) حيث نجد في نهاية كل معيار توجد متطلبات الواجب تقيد المؤسسة بها عند تطبيقها هذا المعيار ومن هنا يتضح

1- خلف الله بن يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص 46.

أهمية متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) وعليه سوف نستعرض متطلبات الإفصاح في بعض معايير المحاسبة ومعايير التقارير كما يلي:

1. متطلبات الإفصاح وفق المعيار (IAS 02) المخزون:

يجب أن تفصح المؤسسة في التقارير المالية وفق هذا المعيار من خلال:

- ✓ السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة؛
- ✓ القيم الإجمالية المرحلة للمخزون والقيمة المرحلة حسب التصنيفات الملائمة للمؤسسة؛
- ✓ القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عادلة أقل تكلفة البيع؛
- ✓ أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف به كمصاريف للفترة؛
- ✓ مبلغ أي تخفيض أو تغيير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصاريف الفترة؛
- ✓ الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس تنزيل المخزون.

2. متطلبات الإفصاح وفق معيار (IAS 08) السياسات المحاسبية[1]:

- ✓ التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
- ✓ طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية وأسباب تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة؛
- ✓ على المؤسسة أن تفصح عن طبيعة ومقدار التغيير في التقدير المحاسبي والذي له أثر في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون غير قابل للتطبيق لتقدير ذلك الأثر؛
- ✓ إذا كان مقدار الأثر في الفترات المستقبلية غير مفصح عنه بسبب أن التقدير غير قابل للتطبيق على المؤسسة الإفصاح عن تلك الحقيقة؛
- ✓ إذا كان التطبيق بأثر رجعي لفترة سابقة معينة غير عملي أو لفترات قبل تلك المقدمة، الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة أو وصف كيفية وتاريخ حدوث تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية؛
- ✓ إذا كان مقدار الأثر في الفترات المستقبلية غير مفصح عنه بسبب أن التقدير غير قابل للتطبيق

3. متطلبات الإفصاح وفق (IFRS 02) الدفع على أساس الأسهم:

يجب على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية من فهم طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة من خلال:

- ✓ وصف لكل نوع من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك البنود والشروط العامة لكل ترتيب مثل (متطلبات الاستحقاق، المدة القصوى للخيارات الممنوحة، طريقة التسوية)؛

1- خلف الله بن يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص47.

- ✓ عدد خيارات الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارسة خيارات الأسهم لكل مجموعة من الخيارات التالية (المتداولة في بداية الفترة، الممنوحة خلال الفترة، الملغاة خلال الفترة، الممارسة خلال الفترة المنتهية خلال الفترة المتداولة في نهاية الفترة والقابلة ممارستها في نهاية الفترة).
- ✓ الإفصاح عن كيفية تحيد القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الفترة.
- ✓ يجب على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي التقارير المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح أو خسائر المؤسسة للفترة وعلى مركزها المالي.

4. متطلبات الإفصاح وفق (IFRS 03) اندماج الأعمال:

تفصح المؤسسة المشترية عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية من تقييم الطبيعة والأثر المالي لاندماج الأعمال الذي يحدث إما:

- ✓ خلال فترة التقارير المالية مثل (اسم ووصف المؤسسة المشتراة، تاريخ الاستملاك، نسبة حصص المالكين المستملكة المؤهلة للتصويت، الأسباب الرئيسية لاندماج الأعمال، وصف كيفية حصول المؤسسة المشترية على السيطرة، وصف نوعي للعوامل التي تشكل الشهرة المعترف بها، القيمة العادلة بتاريخ الاستملاك، ترتيبات المقابل المالي المحتمل وأصول التعويض، الذمم المستملكة....الخ ؛
- ✓ بعد نهاية فترة إعداد التقارير المالية وقبل المصادقة على إصدار التقارير المالية ؛
- ✓ تفصح المؤسسة المشترية عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية عن تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في فترة إعداد التقارير الحالية والمتصلة باندماج الأعمال الذي حدث في الفترة أو الفترات السابقة لإعداد التقارير المالية[1].

1- خلف الله بن يوسف، **مرجع سبق ذكره**، ص48.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

قام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة بالعديد من الدراسات في ميدان تقييم الممارسات المحاسبية و في هذا المبحث سوف نتطرق إلى عرض أهم الدراسات المتعلقة بموضوع المذكرة وكذا عرض لأهم الاهداف والنتائج الخاصة بها.

المطلب الأول: الدراسة الوطنية.

❖ **دراسة يوسف راشد (2018/2017)**

الدراسة عبارة عن مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي بجامعة ورقلة بعنوان " **تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية**".

قام الباحث بالإجابة على إشكالية هامة ورئيسية متمثلة في "**ما هو واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي**"؟

كما هدفت الدراسة الى التعرف على طبيعة الممارسات المحاسبية والتمكن من معرفة صحة القياس والتسجيل والإفصاح المحاسبي في قطاع البترولي في البيئة الجزائرية.

ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة اعتمد الباحث على الإطار النظري المتعلق بالموضوع بغية تشخيص متغيرات الدراسة أما الإطار العملي فقد استعمل الباحث الاستبيان ليقوم بهذا الغرض، فقد استعمل الباحث الأساليب الإحصائية بالإضافة إلى الإحصاء الوصفي كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

وأخيرا توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها ان المؤسسات البترولية تلتزم بقواعد الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي، كما تلتزم المؤسسات البترولية بقواعد تسجيل المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي

❖ **دراسة دناقير حميدة (2015/2014)**

الدراسة عبارة عن مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي بجامعة ورقلة بعنوان " **الممارسات المحاسبية للبنوك التجارية على ضوء النظام المحاسبي الماليSCF.**

قامت الباحثة بالإجابة على إشكالية هامة ورئيسية متمثلة في "**ما أثر انعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي على الممارسات المحاسبية للبنوك التجارية الجزائرية؟**

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أساسيات تطبيق المحاسبة في القطاع البنكي الجزائري، والوقوف على آراء المحاسبين والمدراء الماليين وغيرهم والذين لهم علاقة بالمحاسبة في البنوك حيال واقع الممارسة المحاسبية في هذا القطاع وفق النظام المحاسبي المالي، التعرف على واقع القياس والاعتراف والافصاح في القطاع البنكي الجزائري.

حيث اعتمد الباحث للإلمام بهذا الموضوع، وللوصول لأهداف البحث ومتطلباته استخدام المنهج الوصفي وهذا من خلال الأدبيات النظرية والتطبيقية قصد ابراز كل العناصر التي لها أهمية في البحث وصفيا، ولما كان الموضوع يتطلب التعمق في الدراسة احتاج الباحث إلى استخدام المنهج التحليلي وذلك من خلال تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه على فئة معينة من الممارسين المحاسبين على مستوى القطاع البنكي التجارية.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى إثبات عدم فعالية التطبيق من جانب الممارسات المحاسبية وهذا راجع إلى عدة أسباب يمكن إيجازها في ما يلي:

- ✓ تحفظ البنوك التجارية عند تقديم المعلومات بحيث يتطلب تطبيق النظام المحاسبي المالي مستوى عالي من الإفصاح والشفافية عند نشر وتقديم للمعلومات الضرورية لاتخاذ القرار، بينما نجد أن غالبية البنوك التجارية الجزائرية اعتادت على السرية والتكتم عند نشر المعلومات بحيث يؤدي هذا إلى ضعف مستوى الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية؛
- ✓ ضعف التكوين والتأطير لقد تبين أن هناك نقص في التكوين والتأطير في الجزائر بالنسبة للنظام المحاسبي المالي خاصة فيما يتعلق بالبنوك في ظل عدم وجود برنامج مدروس ومسطر في هذا الإطار ؛
- ✓ التعود على الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي بحيث يوجد هناك صعوبة كبيرة في تغيير العادات والأعراف المحاسبية التي كانت سائدة في المخطط المحاسبي السابق والتي تحتاج إلى وقت طويل لتغيير ذلك.

وفي الأخير يمكن القول أن الممارسات المحاسبية على مستوى هذه البنوك تعتبر غير فعالة وهذا من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة التي اختارتها.

❖ **دراسة عبد الوهاب نعام (2017/2016)**

الدراسة عبارة عن مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي بجامعة ورقلة بعنوان "**تقيم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفق النظام المحاسبي المالي**".

قام الباحث بالإجابة على إشكالية المتمثلة في: "**ما مدى التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بممارسات المحاسبية للنظام المبسط؟**"

هدفت هذه الدراسة الى دراسة وتقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفق النظام المحاسبي المالي وهذا من خلال دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات ومكاتب المحاسبة وإدارة الضرائب بولاية ورقلة ومتطلبات تطبيقها مع واقع البيئة المحاسبية الجزائرية، بالإضافة إلى معرفة مدى التزام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بقواعد ونصوص مسك المحاسبة المالية المبسطة ومدى احترام المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للشكل القانوني للقوائم المالية المبسطة.

حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري وطبق المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان واستخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية في تحليل البيانات.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تلتزم بقواعد ونصوص مسك المحاسبة المالية المبسطة وفق النظام المحاسبي المالي كما أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تحترم الشكل القانوني للقوائم المالية البسطة وفق النظام المحاسبي المالي.

المالي.

- **دراسة رشيد قريرة (2016/2015)**

الدراسة عبارة عن مذكرة لنيل شهادة ماجستير بجامعة ورقلة بعنوان "" **تقييم الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي ("SCF)**

قام الباحث بالإجابة على إشكالية المتمثلة في "**ما هو واقع الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين في ظل النظام المحاسبي المالي؟**"

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع الممارسات المحاسبية في قطاع التأمين ظل النظام المحاسبي المالي ومن أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة من هذه الدراسة اعتمد الباحث على الإطار النظري المتعلق بالموضوع بغية تشخيص متغيرات الدراسة أما الإطار العملي فقد استعمل الباحث الاستبانة والمقابلة. ليقوم بهذا الغرض؛ فقد استعمل الباحث الأساليب الإحصائية بالإضافة إلى الإحصاء الوصفي كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن شركات التأمين تلتزم بقواعد القياس والتسجيل والإفصاح المحاسبي المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي كما أن هذا الأخير ساهم في تحسين نظام المعلومات المحاسبية لهذه الشركات في حين تشير النتائج إلى وجود تحديات ومشكلات تواجه الممارسات المحاسبية لشركات التأمين، ومن أهمها غياب السوق المالي النشط وارتفاع تكاليف التقييم والإفصاح المحاسبي.

- **دراسة شادو عبد اللطيف (2013-2014)**

الدراسة عبارة عن مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي بجامعة ورقلة بعنوان" **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)**

تدور إشكالياتها حول: **هل المعلومات المحاسبية كافية لاحتياجات المستفيدين في ظل التشريعات والقوانين الجزائرية؟**

تهدف هذه الدراسة إلى

- معرفة القوائم المالية الواجب الإفصاح عنها حسب المعايير المحابية الدولية
- الوقوف على مدى توفر الإفصاح في القوائم المالية من وجهة نظر المستفيدين منها

- بيان مدى توافق القوائم المالية للشركات الاقتصادية مع التشريعات و القوانين الجزائرية المتعلقة بالإفصاح

تم الاعتماد في هذه الدراسة على مصادر أساسية وثانوية جمع البيانات، فالمصادر الأساسية تم الحصول عليها من خلال تصميم استبيان وزع على موظفو البنوك، أما المصادر الثانوية تم الحصول عليها بالاطلاع على الدراسات السابقة في هذا المجال، والاعتماد على الكتب والملتقيات المحاسبية.
وقام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي يحاول أن يقارن ويفسر نتائج الدراسة واعتمد الباحث في هذه الدراسة على معيار " ليكريت " الخماسي في قياس الإجابات في فقرات الاستبانة.

حيث وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أن مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية بالقياس مع مستوى الإفصاح المطلوب الموجود في المعايير المحاسبية الدولية هو بشكل عام مناسب، إلا انه وبقصد تحسين مستوى هذا الإفصاح وسعيا وراء زيادة فعالية القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وجعلها ذات دلالة كافية تمكن مستخدميها من اتخاذ قراراتهم بشكل دقيق

المطلب الثاني: الدراسات من خارج الوطن.

❖ **دراسة رولا كاسر لايقة** 2007

الدراسة عبارة عن مذكرة لنيل شهادة ماجستير، جامعة تشرين، دمشق بسوريا كلية الاقتصاد قسم المحاسبة بعنوان **القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار** دراسة تطبيقية على المديرية العامة للمصرف الخارجي السوري.

تهدف الباحثة من خلال هذه الدراسة لمعرفة أهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات على المستوى الداخلي والخارجي للمصرف، وإلى دراسة مستوى التزام المصارف بنشر القوائم المالية بما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم (30) وتوصلت الدراسة إلى عدم كفاية المعلومات التي تم الإفصاح عنها في القوائم المالية للمصرف حيث لم تلبي احتياجات المستخدمين، وعدم التزام المصرف بإعداد القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية وخاصة المعيار المحاسبي الدولي رقم (30) الخاص بالمصارف والمؤسسات المالية المشابهة..

❖ **دراسة :حسن عبد الجليل آل عزوي2009**

الدراسة عبارة عن مذكرة لنيل شهادة ماجستير محاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك بعنوان "**الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية**"–لدراسة ميدانية على بنك البلاد

تعبر الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة عن دراسة لمستوى التزام البنوك بنشر القوائم المالية والحكم على درجة الإفصاح فيها من خلال الاعتماد على ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي (IAS 30) الخاص بالمصارف والمؤسسات المالية المشابهة، وتمكن الباحث من خلال دراسة حالة مستوى الإفصاح في القوائم

المالية لبنك البلاد السعودي مدعومة بدراسة تحليلية للقطاع المصرفي في المملكة العربية السعودية من الوصول إلى أن البنوك السعودية تأثرت بشكل مباشر وغير مباشر بسبب الأزمة المالية وذلك بزيادة المخصصات بنسب كبيرة جدا مما يدل على أن هذا البنك قد يواجه مشاكل مع عملائه أو بعض استثماراته الخارجية وخاصة الموجودات في الولايات المتحدة الامريكية هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى لم يتم الإفصاح من قبل هذه البنوك عن إجمالي المبالغ المالية التي تعثر بها هذه البنوك والتي تسمى بالأصول السامة، وكذلك لم يتم الإفصاح من قبل هذه البنوك عن حجم تعرض هذه البنوك إلى مديونية الشركتين المتعثرتين وهما شركة سعد والقصيبي وشركة دبي العالمية.

المطلب الثالث: مقارنة الدراسات السابقة بالدراسة الحالية

الفرع الأول: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة:

اتفقت هذه الدراسة مع عديد من الدراسات الوطنية بحيث تناولت العديد من الدراسات موضوع تقييم الممارسات المحاسبية المؤسسات ولاكن في مؤسسات ومتغيرات مختلفة(قطاع المصرفي، قطاع التأمين، قطاع الصناعي... الخ)

حيث هناك دراسات أخرى جاءت في نفس سياق الموضوع كالقياس والإفصاح المحاسبي

حيث سعت أغلب الدراسات الوصول إلى نفس الهدف وهو معرفة وتقيم واقع الممارسات المحاسبية في المؤسسات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

1. **من حيث المكان والزمان:** فقد تمت الدراسة الحالية في جامعة ورقلة سنة 2019م واختلفت مع الدراسات السابقة فأغلب الدراسات السابقة تمت في بيئات وطنية وعربية وأزمنة مختلفة
2. **من حيث حدود الدراسة وجودتها:** حيث تم اختيار عينة من المحاسبين المهنيين دون غيرهم من الادريين في جميع المؤسسات التي تم اختيارها لتوزيع الاستبيان فيها، وذلك بغية تقييم واقع الممارسة المحاسبية فيها في ظل النظام المحاسبي المالي
3. **من حيث الإشكالية:** تطرقت الدراسة الحالية إلى تقيم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتشمل جميع المؤسسات الاقتصادية(قطاع المصرفي، قطاع التأمين، قطاع الصناعي... الخ) عكس الدارسات السابقة التي تناولت متغيرات مختلفة

خلاصة الفصل:

عرض الفصل الأول قضايا محاسبية مرتبطة بالممارسة المحاسبية في المؤسسات الجزائري هذه القضايا تناولت أثر الإصلاح المحاسبي على طرق القياس والاعتراف المحاسبي والإفصاح في المؤسسات الجزائرية، باعتبار أن عمليات القياس والاعتراف المحاسبي هي الأساس الذي يفسر الأحداث والظواهر التي تحيط بالمؤسسات الاقتصادية

كما عرض هذا الفصل أيضا مجموعة من الأبحاث والدراسات العلمية السابقة والتي تناولت مواضيع القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي في المؤسسات، حيث انقسمت هذه الدراسات بين دراسات من خارج الوطن ودراسات وطنية، وقد وجد أن هذه الدراسة ومقارنة مع ما تم عرضه من الدراسات السابقة أنها قدمت العديد من المساهمات خاصة على المستوى المحلي كموضوع القياس والاعتراف المحاسبي

الفصل الثاني

دراسة ميدانية للممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

تمهيد:

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في الدراسة، تم تدعيم الفصل النظري بدراسة ميدانية، تتمثل في إعداد استمارة استبيان موجه لممارسين مهنة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية، من رؤساء مصالح المحاسبة ومحاسبين رئيسيين ومساعد محاسب بصفتهم المعنيين الرئيسيين والأكثر إلماما فيما يتعلق بالجانب المحاسبي وتطبيق مرجعية النظام المحاسبي المالي، وقد تم اختيار هذا النوع من الدارسة الميدانية وعدم اجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة، وبغية الوصول إلى نتائج أكثر شمولية من النتائج التي يمكن الوصول إليها في حالة إجراء دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات.

لذا تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

-المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

-المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

المبحث الأول: الطريقة و الأدوات المتبعة في الدراسة

تمثلت الدراسة الميدانية في دراسة وتحليل مدى تطبيق الممارسات المحاسبية على المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال التطرق إلى عرض استبيان، مجتمع وعينة الدراسة، والأدوات المستخدمة وصولا إلى عرض النتائج، تحليلها ومناقشتها.

المطلب الأول: الطرق المستخدمة

للإجابة عن الإشكالية المطروحة واستخلاص النتائج قمت بالدراسة الميدانية وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على الواقع، لذلك سأتطرق إلى عرض طريقة إجراء هذه الدراسة الميدانية من خلال مختلف مراحل إعداد الاستبيان، ثم محتواه ومجتمع الدراسة.

الفرع الأول: مراحل و محتوى الاستبيان

نظرا لطبيعة الدراسة التي قمت بها، وبقصد الإلمام بجوانب الموضوع والوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وسعيا مني للإجابة على الإشكالية المطروحة قمت بتصميم استبيان وفق مراحل محددة موجهة إلى العينة محل الدراسة.

أولا: مراحل تصميم الاستبيان

لقد تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وتتمثل فيما يلي:

استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، وهي عبارة عن مجموعة من الأسئلة الموجهة إلى مجموعة من المحاسبين لإبداء آراءهم حول مشكلة الدراسة.

وحتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة ووضوح المضمون، فقد تم تصميمه وفق ثلاثة مراحل وهي:

1- **مرحلة التصميم الأولي:** وهي الخطوة الأولى في عملية إعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة وذلك حسب استطلاعي على الدراسات السابقة، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة مع الأخذ بعين الاعتبار إشكالية وفرضيات الدراسة، كما تم مراعاتي في إعداد الأسئلة ما يلي:

صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال اللغة السليمة وكذا ترتيب الأسئلة وربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

2- **مرحلة الإعداد والتصميم:** وهي الخطوة الثانية، حيث تم عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة للتأكد من وضوح الأسئلة.

3- **مرحلة التصميم النهائي:** وهي الخطوة الأخيرة، بحيث تم إجراء التعديلات اللازمة وبعدها تم تصميم الاستبيان بشكل نهائي، ثم توزيعه وفق التسليم المباشر لأفراد العينة.

ثانيا: محتوى الاستبيان

تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم موضوع الدراسة، والتعريف بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، وكذا معلومات عامة حول أفراد عينة الدراسة كالشهادة المتحصل عليها ونوع الوظيفة، وسنوات الخبرة، كما انه تم التوضيح أن المعلومات لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي.

تكون الاستبيان ككل (الملحق رقم 01) من ثلاثة صفحات وتضمن 26 سؤالا كالتالي:

- **الجزء الأول:** تضمن معلومات عامة عن أفراد العينة، حيث تكون من 6 أسئلة: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المنصب الوظيفي، الخبرة، الدورات التكوينية.
- **الجزء الثاني:** عرض في هذا الجزء 3 محاور متعلقة بفرضيات الدراسة والمتكون من 20 سؤال مقسما كالتالي:
  - **المحور الأول:** وتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بواقع الاعتراف والقياس المحاسبي ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري، وتتمثل في ثمانية أسئلة.
  - **المحور الثاني:** وتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة بواقع الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري، وتتمثل في ستة أسئلة.
  - **المحور الثالث:** وتضمن هذا المحور الأسئلة الخاصة ببعض صعوبات الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية، وتتمثل في ستة أسئلة.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة:

تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة في الأشخاص الذين يقومون بمهنة المحاسبة داخل مؤسسات قيد الدراسة.

ثانيا: عينة الدراسة:

قمت باختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة، بحيث قمت بتوزيع 50 استمارة في ولاية ورقلة وبعد عملية الجمع تم استرجاع 46 استمارة، وبعد عملية فرز وتنظيم هذه الأخيرة تم الإبقاء على 40 استمارة

من أجل التحليل، أوضح في الجدول التالي عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل بعد عملية الفرز:

الجدول رقم (1.2): يوضح الإحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة

الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات القابلة للتحليل
50	46	40

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على فرز استمارات الاستبيان.

من خلال الجدول رقم (1.2) يتبين أن عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 50 استمارة بينها 4 استمارات ضائعة، و06 استمارات ملغاة، و40 استمارة متبقية صالحة للدراسة.

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة

سأحاول في هذا المطلب عرض الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة بيانات الاستمارات المجمعة من الاستبيان.

الفرع الأول: الأدوات المستخدمة

- **مقياس ليكارت الثلاثي:** مقياس ليكارت ذي الثلاث نقاط في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث لقياس رأي أفراد العينة على الأسئلة الواردة باستمارة الاستبيان.

الجدول رقم (2.2): مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب

ويتحدد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (1-3=2) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (3/2=0,66) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس و هي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى 1,66), (1,67 إلى 2,33)، (2,34 إلى 3). بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم (3.2): يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي

مجال المتوسط الحسابي	الوزن الموافق له
1 إلى 1,66	غير موافق
1,67 إلى 2,33	محايد
2,34 الى 3	موافق

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مقياس ليكارت.

- **ضبط المقياس بطريقة ألفا كرونباخ:**

يستخدم لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي 60%، والجدول رقم (4.2) يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة، حيث بلغ نسبة 84,7% وهي نتيجة جد مقبولة إحصائيا.

الجدول رقم (4.2): يوضح معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
20	0.748

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات SPSS

وهي تعني أن نسبة 0,748 سيعيدون نفس إجاباتهم الأولى وبالتالي تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعل الاعتماد عليه في تحليل النتائج صالحا.

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار فرضيات الدراسة اعتمدت أسلوب الإحصاء الوصفي التحليلي، وتمت عملية معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS)، مع الاستعانة ببرنامج الجداول الالكترونية (MICROSOFT EXCEL) بغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانية وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل.

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية:

- توزيع عينة الدراسة (التكرار والنسبة) ؛
- مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري) ؛
- حساب معامل ألفا كرونباخ ؛
- اختبار (ANOVA) .

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

بعد عرض الأدوات المستخدمة في الدراسة قمت بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق هذه الأخيرة وقارنتها مع فرضيات الدراسة للوصول أخيرا إلى الاستنتاجات.

المطلب الأول :عرض نتائج الدراسة

الفرع الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

من خلال هذا المطلب سأحاول أن أقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المنصب الوظيفي، الخبرة العملية، لعينة المؤسسات قيد الدراسة.

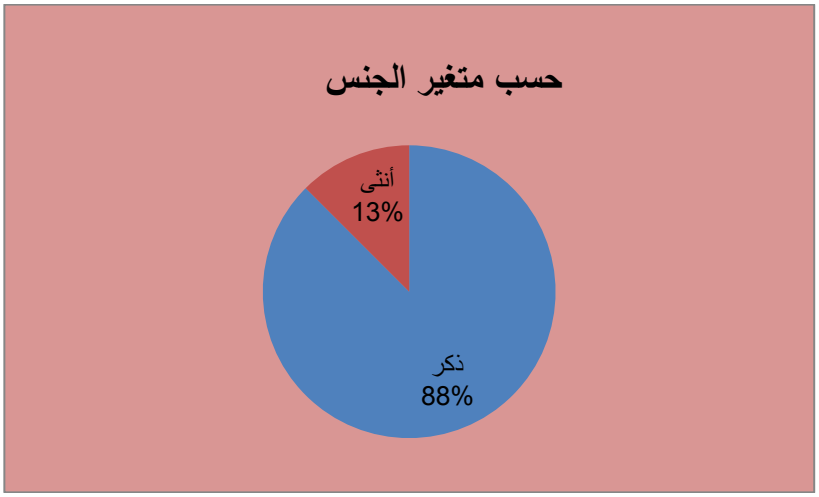
أولا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجدول رقم (5.2) توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة
ذكر	35	%87,5
أنثى	05	%12,5
المجموع	**40**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (1.2): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL2007.

يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه أن الذكور يمثلون أعلى نسبة من عينة الدراسة حيث تقدر هذه النسبة بـ 87,5% أي أكثر من الثلثين في حين أن جنس الإناث قد شكلوا نسبة 12,5% وهذا ما يفسر أن مهنت المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية محتكرة من قبل الذكور وهذا راجع إلى طبيعة المهمة التي يقوم بها المحاسب التي تتطلب الوقت والجهد الكافي من إعداد القوائم المالية والتقارير وغيرها.

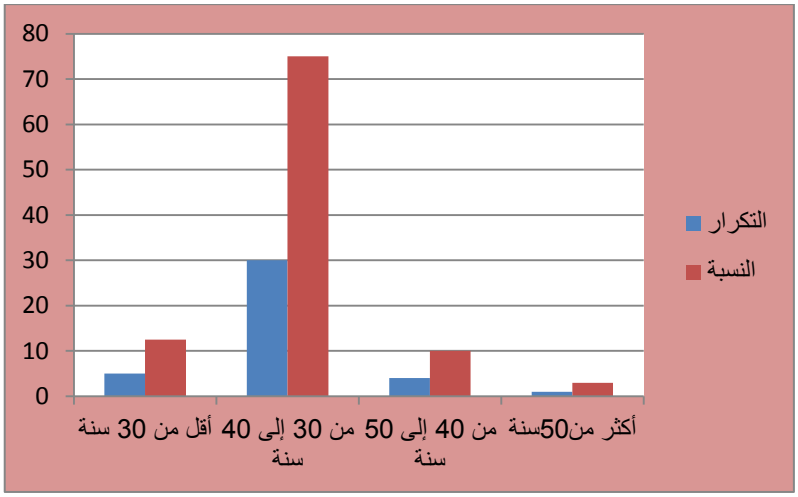
ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر.

الجدول رقم (6.2): توزيع أفراد العينة حسب العمر

نوع الفئة العمرية	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	5	12,5%
من 30 إلى 40 سنة	30	75,0%
من 40 إلى 50 سنة	4	10,0%
أكثر من50سنة	1	2,5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (2.2): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL2007.

يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه أن الفئة العمرية التي تتراوح ما بين 30سنة الى40 سنة تمثل أعلى نسبة من عينة الدراسة، حيث تقدر ب 75%، في حين أن المبحوثين أقل من 30 سنة فقد بلغت نسبة 12,5% والمبحوثين من الفئة العمرية من 40 إلى 50 سنة فقد بلغت 10% وأخيرا أن الفئة العمرية أكثر من 50 سنة فقد احتلت المرتبة الأخيرة بنسبة 2,5 %.

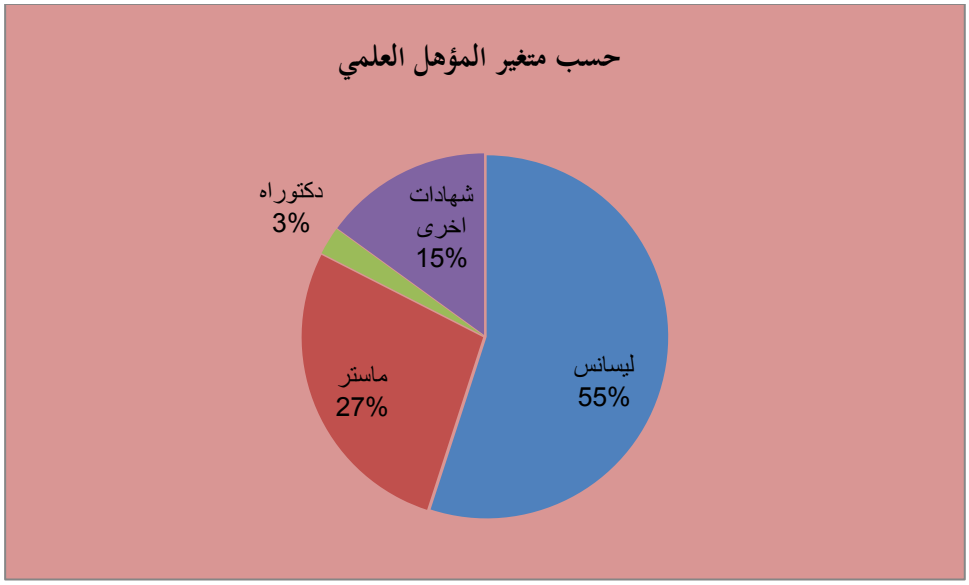
ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

الجدول رقم (7.2): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	22	55,0%
ماستر	11	27,5%
دكتورة	1	2,5%
شهادات أخرى	6	15,0%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج SPSS.

الشكل رقم (3.2): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL2007.

من خلال الجدول والشكل السابق الذي يوضح لنا توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة الليسانس، حيث بلغت نسبتهم 55% أي ما يعادل 22 فرد، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماستر 27,5% أي ما يعادل 11 فرد، كما بلغت نسبة المتحصلين على شهادة أخرى 15% ما يعادل 6 أفراد، أما نسبة لحاملي شهادة الدكتورة فقد بلغة 2,5%، وأن معظم عينة الدراسة ذات مستوى جامعي، وهذا ينعكس إيجابيا على الدراسة.

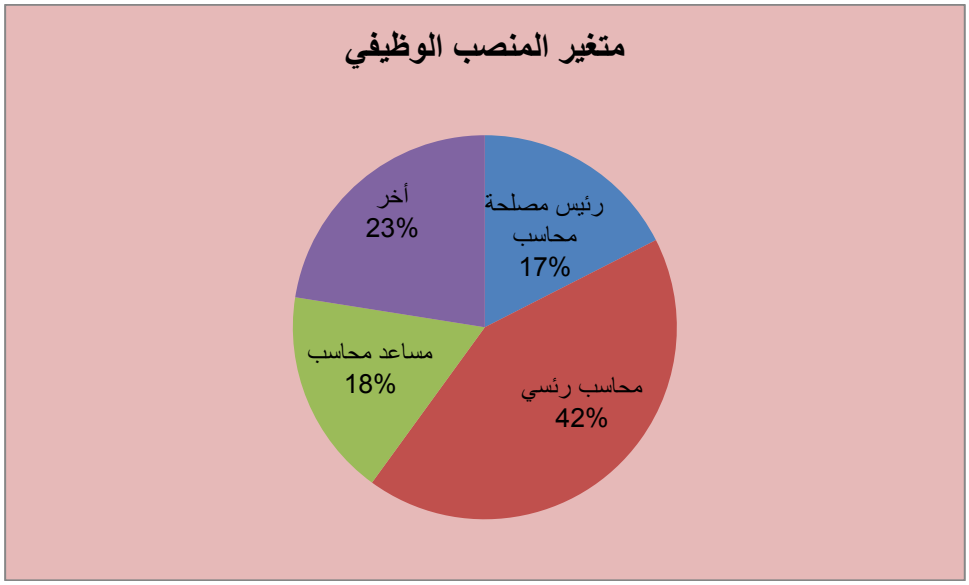
رابعا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المنصب الوظيفي

الجدول رقم (8.2): توزيع أفراد العينة حسب متغير المنصب الوظيفي

نوع المنصب	التكرار	النسبة
رئيس مصلحة محاسب	7	17,5%
محاسب رئسي	17	42,5%
مساعد محاسب	7	17,5%
أخر	9	22,5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (4.2): توزيع أفراد العينة حسب متغير المنصب الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL2007.

من خلال الجدول والشكل السابق نلاحظ أن نسبة المستجوبين من خلال الاستبيان من محاسب رئيسي هي 42,5%، أي ما يعادل 17 فرد، ومن حاملي شهادات أخر هي 22,5% أي ما يعادل 09 أفراد، وأما نسبة كل من رئيس مصلحة محاسب ومساعد محاسب 17,5%على التساوي أي مايعادل7 أفراد، وهذا يدل ان معظم افراد العينة في مناصب عليا، مما ينعكس إيجابيا على هذه الدراسة، وتزيد في دقة المعلومات وإثرائها للموضوع.

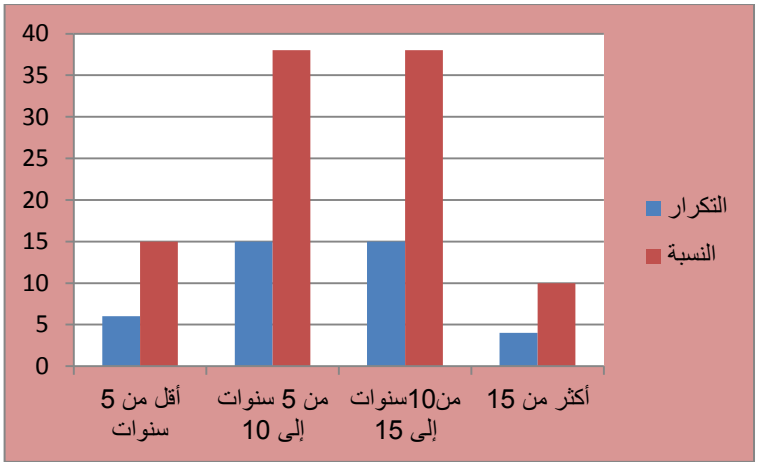
خامسا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة العملية

الجدول رقم (9.2): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة العملية

مدة الخبرة العملية	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	6	15,0%
من 5 سنوات إلى 10	15	37,5%
من10سنوات إلى 15	15	37,5%
أكثر من 15	4	10,0%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم (5.2): توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة العملية.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL2007.

من خلال الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة العملية بالسنوات نلاحظ أن الفئة العمرية من 5 سنوات حتى 10سنوات وما بين 10 سنوات إلى 15سنة بنسبة 37,5% وهو متوسطة خبرة، والذي كان عددهم 30 فرد، ثم تأتي الفئة العمرية الأقل من5 سنوات والذي كان عددهم 6 افراد و بنسبة 15% ثم يواليها الفئة العمرية الأكثر من 15سنة والذي كان عددهم 4 بنسبة 10%.

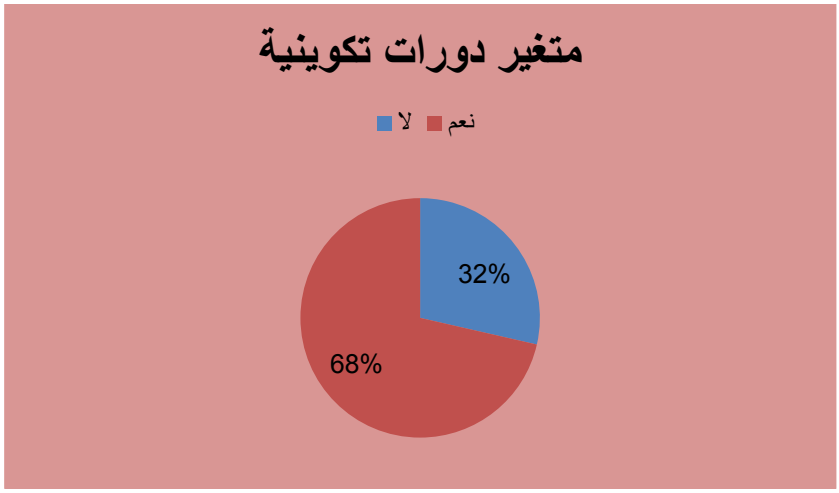
وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة جيدة.

سادسا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الدورات التكوينية.

الجدول رقم (10.2): توزيع أفراد العينة حسب متغير الدورات التكوينية.

حضور للدورات التكوينية	التكرار	النسبة
نعم	27	67,5
لا	13	32,5
المجموع	**40**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS



الشكل رقم (6.2): توزيع أفراد العينة حسب متغير لدورات التكوينية .

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج EXCEL2007.

من خلال الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب متغير الدورات التكوينية نلاحظ أن التكرار الأكبر كان لخضوع دورات تكوينية وبنسبة 67,5%، مما يدل على أن معظم أفراد العينة خضعوا لدورات تكوينية في هذا المجال.

الفرع الثاني: مقاييس الإحصاء الوصفي.

سأقوم في هذا الفرع بدراسة التحليل الوصفي والإحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه أراء المستجوبين واتجاه فقرات المحاور.

أولا: تحليل واقع الاعتراف والقياس المحاسبي في ظل النظام المالي الجزائرية

الجدول رقم (11.2): يوضح نتائج أفراد العينة حول واقع الاعتراف والقياس المحاسبي

الرقم	السؤال	المتوسط	الانحراف	اتجاه الإجابة
07	يتم الاعتراف المحاسبي والقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي.	2,850	0,42667	موافق
08	تقيم الأصول والخصوم المالية عند التسجيل المحاسبي الأول بالتكلفة التي هي القيمة العادلة.	2,225	0,86194	محايد
09	يتم تقيم أصول المؤسسة وفق التكلفة التاريخية.	2,450	0,71432	موافق
10	يعتمد في قياس أصول المؤسسة عند استلامها بالتكلفة التاريخية وعند البيع بالقيمة السوقية وحين التجديد بتكلفة الاستبدال.	2,225	0,76753	محايد
11	عناصر أصول وخصوم المؤسسة يجب أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة واحدة في السنة.	2,800	0,56387	موافق
12	تعتمد المؤسسة عند عملية إعادة التقييم لأصولها على القيمة العادلة في تحين قوائمها المالية.	2,4500	0,71432	موافق
13	لا يتم الاعتراف بالفوائد غير المحصلة للديون كإيرادات في حسابات النتائج إلا إذا تم تحصيلها فعليا.	2,5500	0,74936	موافق
14	لدى المؤسسة القدرة لتطبيق مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على جانب القانوني.	2,1500	0,76962	محايد
a	**المحور الأول: واقع الاعتراف والقياس المحاسبي**	2,4625	0,36383	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول الأعلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (2,8500) و(2,1500)، باحتلال العبارة الأول (يتم الاعتراف المحاسبي والقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي)، أعلى متوسط حسابي يقدر ب: (2,8500) وانحراف

يقدر ب:(0,42667)، بينما احتلت العبارة الثامنة (لدى المؤسسة القدرة لتطبيق مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على جانب القانوني)، أقل متوسط يقدر ب: (2,1500) و انحراف يقدر ب: (0,76962) .

ويلاحظ متوسط حسابي عام يقدر ب: (2,4625) و انحراف (0,36383) مما يدل على وجود تباين في آراء العينة حول واقع الاعتراف والقياس المحاسبي.

ثانيا: تحليل واقع الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري

الجدول رقم (12.2): يوضح نتائج أفراد العينة حول واقع الإفصاح المحاسبي

الرقم	السؤال	المتوسط	الانحراف	اتجاه الاجابة
15	يتم الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي ضمن القوائم المالية وفق نظام المحاسبي المالي.	2,7000	0,563870	موافق
16	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية.	2,5250	0,715670	موافق
17	تلتزم المؤسسة بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة المركز المالي(الميزانية) قائمة التدفقات النقدية (جدول السيولة) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية.	2,6500	0,533490	موافق
18	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة الدخل(جدول حساب النتائج)في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية.	2,5750	0,747220	موافق
19	يتم الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم).	2,2500	0,742480	محايد
20	تلتزم المؤسسة بإدراج الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملحق).	2,3500	0,699820	موافق
b	**المحور الثاني: واقع الإفصاح المحاسبي.**	2,5083	0,404660	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول في الأعلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (2,7000) و(2,2500)، باحتلال العبارة الأولى (يتم الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي ضمن القوائم

المالية وفق نظام المحاسبي المالي)، أعلى متوسط حسابي يقدر ب: (2,7000) وانحراف يقدر ب:(0,56387) بينما احتلت العبارة الخامسة (يتم الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم)). أقل متوسط يقدر ب: (2,2500) وانحراف يقدر ب:(0,74248).

ويلاحظ متوسط حسابي عام يقدر ب: (2,5083) وانحراف (0,40466) مما يدل على وجود تباين في آراء العينة حول واقع الإفصاح المحاسبي.

ثالثا: تحليل بعض صعوبات الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية.

الجدول رقم (13.2): يوضح نتائج أفراد العينة حول بعض صعوبات الممارسات المحاسبية.

الرقم	السؤال	المتوسط	الانحراف	اتجاه الاجابة
21	من صعب على المحاسب التخلي على الممارسة المحاسبية التي كانت سائدة وفق نظام المحاسبي القديم.	2,325	0,82858	**محايد**
22	لا يمكن في سوق الجزائرية تقييم الأصول والخصوم المالية بالقيمة العادلة.	2,325	0,69384	**محايد**
23	إن تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر سيكون له أثر إيجابي على الممارسة المحاسبية.	2,50	0,75107	**موافق**
24	تحديث النظام الجبائي الجزائري هي ضرورة لتحقيق التوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي.	2,65	0,57957	**موافق**
25	إن إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي ضروري في الجزائر.	2,80	0,5164	**موافق**
26	المؤسسات في الجزائر لم تستعد جيدا لتطبيق هذا النظام.	2,725	0,55412	**موافق**
c	**المحور الثالث: بعض صعوبات الممارسات المحاسبية**	2,5542	0,37246	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول في الأعلى أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (2,8000) و(2,3250)، باحتلال العبارة الخامسة (إن إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي ضروري في الجزائر)، الأعلى متوسط حسابي (2,8000) بدرجة انحراف (0,51640).

ويلاحظ متوسط حسابي عام يقدر ب: (2,5542) وانحراف (0,37246) مما يدل على اتجاه أغلب أراء العينة للموافقة على مقترحات عبارات المحور الثالث واقع الإفصاح المحاسبي.

المطلب الثاني :الاختبارات الإحصائية ومناقشتها

الفرع الأول :اختبار وتحليل الفرضيات باستخدام (ANOVA)

أولا: اختبار التوزيع الطبيعي:

جدول رقم(14.2):يوضح اختبار التوزيع الطبيعي

عنوان المحور	قيمة Z	مستوى الدلالة المقربة
المحور الأول : واقع الاعتراف والقياس المحاسبي في ظل النظام المالي الجزائرية.	0,6640	0,7700
المحور الثاني : واقع الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المالي الجزائرية.	1,213	0,1050
المحور الثالث: بعض صعوبات الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية.	1,225	0,0990

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS.

يبين الجدول في الأعلى نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة باستخدام اختباري (**ANOVA**) حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية المحسوبة لجميع المحاور أكبر من 0,05، (مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة)، وعليه فالبيانات تتوزع طبيعيا لذلك يجب تطبيق أحد الاختبارات المعلمية.

ثانيا: إخبار فرضيات الدراسة

1- اختبار الفرضية الأولى:

H_0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمستوى الخبرة بخصوص فعلية ممارسة الاعتراف والقياس في المؤسسات الجزائرية.

H_1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمستوى الخبرة بخصوص فعلية ممارسة الاعتراف والقياس في المؤسسات الجزائرية.

يبين جدول رقم (15,2) نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الأولى، حيث نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوب بلغ 0,305، وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0,05، وعليه تقبل الفرضية

الصفرية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص فعلية ممارسة الاعتراف والقياس في المؤسسات الجزائرية.

الجدول رقم(15.2): يوضح نتائج اختبار(anova) للفرضية الأولى.

الاختبار	قيمة F	مستوى المعنوية	القرار
(Anova)	1,254	0,305	**قبول الفرضية الصفرية**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

2-اختبار الفرضية الثانية:

H_0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمستوى الخبرة بخصوص فعلية ممارسة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية.

H_1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمستوى الخبرة بخصوص فعلية ممارسة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية.

يبين جدول رقم (16,2) نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الثانية حيث نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوب بلغ 0,305 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0,05 وعليه تقبل الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص فعلية ممارسة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية.

جدول رقم(16.2): يوضح نتائج اختبار(anova) للفرضية الثانية.

الاختبار	قيمة F	مستوى المعنوية	القرار
anova	0,8370	0,4830	**قبول الفرضية الصفرية**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

3-اختبار الفرضية الثالثة:

H_0: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمستوى الخبرة بخصوص بعض صعوبات الممارسات المحاسبية.

H_1: توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمستوى الخبرة بخصوص بعض صعوبات الممارسات المحاسبية.

يبين جدول رقم(17.2) نتائج اختبار (ANOVA) للفرضية الثانية حيث نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوب بلغ 0,171 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0,05 وعليه تقبل الفرضية الصفرية القائلة بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أراء المستجوبين تبعا للخبرة بخصوص بعض صعوبات الممارسات المحاسبية.

الجدول رقم(17.2):يوضح نتائج اختبار(anova) للفرضية الثالثة.

لاختبار	قيمة F	مستوى المعنوية	القرار
anova	1,768	0,171	**قبول الفرضية الصفرية**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج SPSS

خلاصة الفصل:

بعد ما تطرقت في الفصل الأول إلى الجانب النظري حاولت ومن خلال إسقاطه على الجانب التطبيقي وذلك من خلال اخذ عينات من المؤسسات الاقتصادية بولاية ورقلة وقصد الاطلاع أكثر على العمل المحاسبي لها تم الاستعانة بالاستبيان كأداة أساسية خصصناها لمعرفة أراء أفراد العينة حول أثر مدى فعالية الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية ومتغيراتها وفق النظام المحاسبي المالي.

وقد توصل الطالب من خلال الدراسة الميدانية ونتائج التحليل الدلالات الإحصائية إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أن:

جل المؤسسات الاقتصادية تطبق ممارستها المحاسبية وفقا لنظام المحاسبي المالي (SCF)، وهذا ما يفسر فعالية هذا النظام حسب أراء أفراد عينة الدراسة وهذا راجع إلى سهولته ومرونة المحيط المحاسبي.

تتفق أغلبية عينة الدراسة أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية في تطبيق نظام المحاسبي المالي الجديد لعدم الاستعداد الجيد للتطبيق هذا النظام ونقص الدورات التكوينية التي مست هذا الجانب

الخاتمة

أ- الخلاصة العامة

مع دخول المؤسسات الاقتصادية مراحل مختلفة من الإصلاحات، زاد ذلك من عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني وعدم مسايرته للتطورات والمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، هذا ما أدى إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يحد من المشاكل المحاسبية التي تعانيها الممارسات المحاسبية، الأمر الذي يساعد المؤسسات الاقتصادية على الاندماج في الاقتصاد العالمي، خاصة وان هذا النظام يعتمد ضمنيا على معايير محاسبة الدولية، إن ظهور المحاسبة الدولية ما هو إلا استجابة للتطورات الملاحظة في دول العالم لتحرير التجارة الخارجية وظهور شركات العابرة للقارات حيت جاءت هذه المحاسبة لتغطية فروقات الممارسات المحاسبية لدول العالم من خلال لجنة مهنية ألا وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية حاليا عن طريق وضع معايير محاسبية تلقى القبول على النطاق العالمي (IFRS/IAS) وتعتبر الإصلاحات التي ستشهدها الجزائر وخلال عشرية التسعينيات منعرج في تاريخ الاقتصاد الجزائري حيث انتقل من النظام الاشتراكي إلى نظام اقتصاد السوق الذي أوجب عليه العديد من الإصلاحات على مختلف الأصعدة لاسيما على الصعيد المحاسبي ، حيت أعدت الجزائر مشروع النظام المحاسبيSCF المستمدة من المعايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) كضرورة لمسايرة التغيرات العالمية والعولمة المحاسبية.

ب- اختبار الفرضيات:

بعد القيام بالدراسة النظرية من جهة والتطبيقية بشقيها في تقيم الواقع والاستقصاء، توصلنا الى اختبار الفروض على النتائج التالية

- بخصوص الفرضية الأولى: " تلتزم المؤسسات في الجزائر بجميع قواعد القياس والاعتراف المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي".

فقد تحققت الفرضية من خلال إجماع أفراد العينة المستجوبة حيث يرون بان المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يحترمون قواعد الاعتراف والقياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي.

- اما بخصوص الفرضية الثانية: " تلتزم المؤسسات في الجزائر بجميع قواعد الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي".

حيث يرون افراد العينة المستجوبة بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يحترمون قواعد الإفصاح المحاسب في ظل النظام المحاسبي المالي.

- اما بالنسبة للفرضية الثالثة: " تواجه المؤسسات الجزائري بعض الصعوبات والتحديات في تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي".

حيث يرون افراد العينة المستجوبة بان المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لم تسلم من بعض الصعوبات في تطبيق الممارسات المحاسبية داخل هذه المؤسسات.

ت- الاستنتاجات:

أظهرت نتائج هذه الدراسة أنه يتم تطبيق جميع قواعد الممارسات االمحاسبية الاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق ما نص عليه النظام المحاسبي المالي؛

كما اظهرت نتائج هذه الدراسة على انا الجزائر تواجه بعض صعوبات في الممارسات المحاسبية في مؤسساتها وذلك عائد الى

- بعض الصعوبات والتحديات التي يواجهها النظام الجبائي الجزائري فتحديث هذا النظام ليتلاءم مع قواعد النظام المحاسبي المالي أصبح ضرورة؛
- يجب إصلاح نظام التعليم والتكوين في الجزائر الخاص بالممارسة المحاسبية؛
- يجب تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات الجزائري لما له من أثر إيجابي على الممارسة المحاسبية.

ث- الاقتراحات:

- ✓ ضرورة تكييف نصوص القانون التجاري والجبائي مع مختلف التحديثات التي جاء بها الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي؛
- ✓ ضرورة التواصل المستمر من قبل اللجان والهيئات المتابعة لتنفيذ النظام المحاسبي المالي المشكلة من قبل وزارة المالية ومجلس المحاسبة الوطني مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير المحاسبية والمنشورات الجديدة التي تصدر عن مجلس المعايير المحاسبة الدولية، ومحاولة دراستها وتقديمها في شكل شروحات وتفسيرات بما يتوافق ومجال تطبيق النظام المحاسبي المالي مع واقع المؤسسات في الجزائر؛
- ✓ محاولة الاستفادة من تجارب وخبرات الدول من خلال تطبيق توصيات واقتراحات مجلس المعايير المحاسبة الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية.

ج- أفاق الدراسة:

تناولت هذه الدراسة تقييم الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث ركزت على الجانب التقني للممارسة المحاسبية المطبقة في المؤسسات الجزائرية من خلال النظام المحاسبي المالي المعمول به منذ بداية سنة2010، كما أن هذه الدارسة تفتح أفاق أخرى لمعالجة إشكاليات بحثية من خلال النتائج المتوصل لها، حيث يمكن مواصلة الدراسة في هذا الموضوع مع توسيع الدراسة التطبيقية لتشمل:

- تقييم الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي الدولي في المؤسسات الاقتصادية الأجنبية المتواجدة في الجزائر وخارج الجزائر؛
- الممارسة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

قائمة المصادر والمراجع

قائمت المصادر والمراجع:

أولا: الكتب

1. حنان رضوان حلوة، نظرية المحاسبة، مديرية الكتب و المطبوعات، حلب،1991.
2. سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.
3. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية المالية، الطبعة 01 دار الراية للنشر، عمان، الأردن، 2009.
4. عبد الحي مرعي، محمد عباس بدوي، مقدمة في أصول المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، دون سنة النشر.
5. محمد مطر وموسى السويطي، التاصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الاردن، ط2، 2008.
6. وليد ناجي الحيالي، المحاسبة المتوسطة (مشاكل الإفصاح و القياس المحاسبي)، دار حنين، عمان، 1996.

ثانيا: المجلات

1. إبراهيم خليل حيدر السعدي ،مشكلات القياس الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 21، 2009.
2. أسامة عمر جعارة، المعلومات المتعلقة بمعايير القيمة العادلة الملائمة والموثوقية مشكلات التطبيق ،مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق ،2012.
3. خالد الجعارات، محمود الطبري، مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية (إبان الأزمة المالية العالمية)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 34، 2013.
4. رضا إبراهيم صالح، اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية، العدد 02، المجلد46، 2009.
5. عبد اللطيف زيود و آخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (29) العدد(1)،2007.
6. محمد سليم وهبة، البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية، مجلة المحاسب المجاز، العدد 23، 2005.

ثالثا: الملتقيات والمؤتمرات

1. خليل عبد الرزاق، عبيدي نعيمة، الإفصاح المحاسبي بين متطلبات الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي SCF و تحديات البيئة الجزائرية في ظل الحوكمة و المعايير المحاسبة الدولية (/IAS IFRS)، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول الإفصاح المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبة الدولية(IAS/ IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة ISA ،جامعة سعد دحلب بالبليدة، الجزائر، يومي 13 و14 ديسمبر 2011.
2. رشي بوكسدني وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي، المركز الجامعي بالوادي، 17-18 جانفي 2010.
3. محمد مطر، دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تقرير وتفعيل التحكم المؤسستي، المؤتمر العالمي المهني الخامس حول: التحكم المؤسستي واستمرارية المؤسسة، جامعة البتراء، الأردن، 2003.
4. هوام جمعة و حديدي آدم، مداخلة بعنوان: أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEFF حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، أيام 11/09 سبتمبر 2013، اسطنبول، تركيا.

رابعا: الوثائق الرسمية

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 / 12ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م

خامسا: الأطروحات والرسائل العلمية

1. حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013.
2. خالد جمال الجعرات، مطبوعة جامعية بعنوان" مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015 "على هامش الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية ((IPSAS-IFRS-IAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات -اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري)المالي والعمومي(على ضوء التجارب الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية والتسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر، المنظم بتاريخ 24 و 25 نوفمبر 2014.
3. خلف الله بن يوسف، مطبوعة جامعية بعنوان "أهمية الافصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)"، المركز الجامعي بأفلو- الأغواط.

4. رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة– ماجستير، جامعة تشرين سوريا، 2007.
5. سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي (دراسة عينة من المؤسسات)، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014–2015، ص 132.
6. عريف نورة وبضياف أحمد، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر قوائم المالية باستخدام مدخل تكلفة التاريخية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010–2011.

سادسا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Asif Chaudhry, Danie Coetsee, Erwin Bakker, Santosh Varughese, Stephen McIlwaine, Craig Fuller, Edward Rands, Nees de Vos, Stephen Longmore and T V Balasubramanian, John Wiley & Sons, Inc. Published 2015 by John Wiley & Sons, Inc.p ,Fair Value, pdf,.
2. 9 IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014.
3. Lionel ESCAFFRE, Réda SEFSAF L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titre bancaires : Cas de la France, l'Italie, et l'Allemag, HAL Id: hal-00481105. Centre de recherche – LARGO, Facult de Droit, d'Economie et de Gestion 5 May 2010,

سابعا: المواقع الالكترونية

1. Association d'économie financière 21/03/2015 à 11,45 http://www.aef.asso.fr / parution .jsp?prm=186
2. 20 IAS Plus 05/03/2015 à 15,15 http://www.iasplus.com/ en/standards/ifrs/ifrs

الملاحق

الملحق الأول: **إستبيان**

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير

قسم : العلوم المالية والمحاسبة

استبيان حـول موضـوع :

تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية

تحية طيبة وبعد:

في إطار إنجاز مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة قسم علوم المالية والمحاسبة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.ومن خلال الموضوع المعنون " تقيم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية " وبالتالي يشرفني أن أضع بين أيديكم هذه الاستبانة والتي نرجو من سيادتكم المحترمة تعبئتها وإعطائها الأهمية المناسبة للمساعدة في الوصول إلى معلومات تفيدنا في إثراء موضوع الدراسة، حيث أحيطكم علما أن المعلومات التي ستقدمونها ستأخذ السرية اللازمة، كما أنها لن تخرج عن إطارها القانوني والذي يخدم أهداف البحث العلمي.

الباحث: أحمد مسعود عبد الرؤوف

الجزء الأول: البيانات الشخصية

يرجى الإجابة على الأسئلة التي تتضمن معلومات عامة بوضع إشارة (×)

1- الجنس : ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر :

أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى 40 سنة ☐

من 40 إلى 50 سنة ☐ أكثر من50سنة ☐

3- المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ دكتوراه ☐ شهادات أخرى ☐

4- المنصب الوظيفي : رئيس مصلحة محاسب ☐ محاسب رئسي ☐ مساعد محاسب ☐ أخر ☐

5- الخبرة العملية :

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 سنوات إلى 10 ☐

من 10 سنوات إلى 15 ☐ أكثر من 15 ☐

6- حضور لدورات تكوينية أو ملتقى في مجال الموضوع: نعم ☐ لا ☐

الجزء الثاني : يتضمن ثلاثة محاور وهي كالأتي

المحور الأول : واقع الاعتراف والقياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائرية.

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
07	يتم الاعتراف المحاسبي والقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي.			
08	تقيم الأصول والخصوم المالية عند التسجيل المحاسبي الأول بالتكلفة التي هي القيمة العادلة.			
09	يتم تقيم أصول المؤسسة وفق التكلفة التاريخية.			
10	يعتمد في قياس أصول المؤسسة عند استلامها بالتكلفة التاريخية وعند البيع بالقيمة السوقية وحين التجديد بتكلفة الاستبدال.			

11	عناصر أصول وخصوم المؤسسة يجب أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة واحدة في السنة.				
12	تعتمد المؤسسة عند عملية إعادة التقييم لأصولها على القيمة العادلة في تحين قوائمها المالية.				
13	لا يتم الاعتراف بالفوائد غير المحصلة للديون كإيرادات في حسابات النتائج إلا إذا تم تحصيلها فعليا.				
14	لدى المؤسسة القدرة لتطبيق مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على جانب القانوني.				

المحور الثاني: واقع الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري.

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق
15	يتم الإفصاح عن قواعد التقييم المحاسبي ضمن القوائم المالية وفق نظام المحاسبي المالي.			
16	تقوم المؤسسة بالإفصاح عن التغيرات في المبادئ والسياسات المحاسبية.			
17	تلتزم المؤسسة بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) قائمة التدفقات النقدية(جدول السيولة) في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية.			
18	تلتزم بمتطلبات الإفصاح ضمن قائمة الدخل(جدول حساب النتائج)في نهاية السنة وبالمقارنة مع السنة الماضية.			
19	يتم الإفصاح عن السياسة المتبعة في التقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، إعادة التقييم).			
20	تلتزم المؤسسة بإدراج الإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملحق).			

المحور الثالث: بعض صعوبات الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية.

الرقم	البيان	غير موافق	محايد	موافق
21	من صعب على المحاسب التخلي على الممارسة المحاسبية التي كانت سائدة وفق نظام المحاسبي القديم.			
22	لا يمكن في سوق الجزائرية تقييم الأصول والخصوم المالية بالقيمة العادلة.			
23	إن تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر سيكون له أثر إيجابي على الممارسة المحاسبية.			
24	تحديث النظام الجبائي الجزائري هي ضرورة لتحقيق التوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي.			
25	إن إصلاح نظام التعليم والتكوين المحاسبي ضروري في الجزائر.			
26	المؤسسات في الجزائر لم تستعد جيدا لتطبيق هذا النظام			

تم تحكيم اسائلة الاستبيان من طرف الاستادة الافاضل:

- عجيلة محمد
- خمقاني بدر الزمان

مع فائق الاحترام والتقدير

الملحق الثاني: نتائج البرامج الاحصائية SPSS

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	35	87,5	87,5	87,5
	2,00	5	12,5	12,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	5	12,5	12,5	12,5
	2,00	30	75,0	75,0	87,5
	3,00	4	10,0	10,0	97,5
	4,00	1	2,5	2,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

المؤهل

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	22	55,0	55,0	55,0
	2,00	11	27,5	27,5	82,5
	3,00	1	2,5	2,5	85,0
	4,00	6	15,0	15,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

VAR00004

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	7	17,5	17,5	17,5
	2,00	17	42,5	42,5	60,0
	3,00	7	17,5	17,5	77,5
	4,00	9	22,5	22,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

VAR00005

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	6	15,0	15,0	15,0
	2,00	15	37,5	37,5	52,5
	3,00	15	37,5	37,5	90,0
	4,00	4	10,0	10,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

VAR00006

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	1,00	27	67,5	67,5	67,5
	2,00	13	32,5	32,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00007	40	1,00	3,00	2,8500	,42667
VAR00008	40	1,00	3,00	2,2250	,86194
VAR00009	40	1,00	3,00	2,4500	,71432
VAR00010	40	1,00	3,00	2,2250	,76753
VAR00011	40	1,00	3,00	2,8000	,56387
VAR00012	40	1,00	3,00	2,4500	,71432
VAR00013	40	1,00	3,00	2,5500	,74936
VAR00014	40	1,00	3,00	2,1500	,76962
a	40	1,63	3,00	2,4625	,36383
N valide (listwise)	40				

.

Descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00015	40	1,00	3,00	2,7000	,56387
VAR00016	40	1,00	3,00	2,5250	,71567
VAR00017	40	1,00	3,00	2,6500	,53349
VAR00018	40	,00	3,00	2,5750	,74722
VAR00019	40	1,00	3,00	2,2500	,74248
VAR00020	40	1,00	3,00	2,3500	,69982
b	40	1,67	3,00	2,5083	,40466
N valide (listwise)	40				

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
VAR00021	40	1,00	3,00	2,3250	,82858
VAR00022	40	1,00	3,00	2,3250	,69384
VAR00023	40	1,00	3,00	2,5000	,75107
VAR00024	40	1,00	3,00	2,6500	,57957
VAR00025	40	1,00	3,00	2,8000	,51640
VAR00026	40	1,00	3,00	2,7250	,55412
c	40	1,50	3,00	2,5542	,37246
N valide (listwise)	40				

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,748	20

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		a	b	c
N		40	40	40
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	2,4625	2,5083	2,5542
	Ecart-type	,36383	,40466	,37246
Différences les plus extrêmes	Absolue	,105	,192	,194
	Positive	,072	,120	,116
	Négative	-,105	-,192	-,194
Z de Kolmogorov-Smirnov		,664	1,213	1,225
Signification asymptotique (bilatérale)		,770	,105	,099

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		a	b	c
N		40	40	40
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	2,4625	2,5083	2,5542
	Ecart-type	,36383	,40466	,37246
Différences les plus extrêmes	Absolue	,105	,192	,194
	Positive	,072	,120	,116
	Négative	-,105	-,192	-,194
Z de Kolmogorov-Smirnov		,664	1,213	1,225
Signification asymptotique (bilatérale)		,770	,105	,099

ANOVA

a

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,489	3	,163	1,254	,305
Intra-groupes	4,674	36	,130		
Total	5,163	39			

ANOVA

b

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,416	3	,139	,837	,483
Intra-groupes	5,970	36	,166		
Total	6,386	39			

ANOVA

c

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,695	3	,232	1,768	,171
Intra-groupes	4,716	36	,131		
Total	5,410	39			