جامعة قاصدي مرباح- ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان : علوم اقتصادية و التسيير و علوم تجارية
فرع علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة

بعنوان:

إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

- دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين في ولاية ورقلة للفترة (افريل – ماي 2017) -

من إعداد الطالبة: مريم سبقاق

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 14 /2017/05

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د /عبد الله مايو..... أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة.....مناقشا

أ / طاهر خامرة .....أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة .....رئيسا

أ.د / محمد زرقون..... أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة .....مشرفا

السنــة الجامعية 2016 - 2017

جامعة قاصدي مرباح- ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني
في ميدان : علوم اقتصادية و التسيير و علوم تجارية
فرع علوم تجارية، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة

بعنوان:

إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

- دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين في ولاية ورقلة للفترة (افريل – ماي 2017) -

من إعداد الطالبة: مريم سبقاق

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 14 /2017/05

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د /عبد الله مايو..... أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة.....مناقشا

أ / طاهر خامرة .....أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة .....رئيسا

أ.د / محمد زرقون..... أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة .....مشرفا

السنــة الجامعية 2016 - 2017

الإهـــــــداء

أهدي عملي هذا إلى روح أبي الغالي والى الوالدة أطال الله في عمرهما.

و إلى كل العائلة كبيرهم و صغيرهم، و لا أنسى أصدقائي و زملاء الدراسة.

مريم سبقاق

شكـــر وتقـــدير

أتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ الفاضل أطال الله في عمره وأمده بالصحة والعافية الأستاذ "محمد زرقون" الذي شرفني بقبوله الإشراف على هذه المذكرة، والى الاستاذ "مسعود كسكس" الذي قدم نصائحه وإرشاداته القيمة التي من خلالها تم بعون الله إنجاز هذا العمل.

كما أشكر كل الأساتذة وأعضاء هيئة التدريس في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

وإلى كل من ساهم في إعداد هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد.

مريم سبقاق

الملخص:

تهدف هذه الدراسة لمعرفة إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة الجزائرية بهدف تحليل قواعد تقييمها من خلال التعرض لمداخل ومفاهيم القياس المحاسبي و التعرف على الأصول غير الملموسة والمعالجة المحاسبية لها.

جاءت الدراسة الميدانية كمحاولة لتقييم مدى التزام النظام المحاسبي المالي بمتطلبات القياس التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية، معتمدين في ذلك على أسلوب الاستقصاء باستخدام الاستبانة شمل المحاسبين و محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي و بالتحديد ورقلة، حاسي مسعود، و تقرت. وقد اعتمدنا في تحليل بيانات الاستبيان على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، والذي من خلاله اتضح لنا وجود تباين في طريقة القياس المحاسبي وثبات معظم المحاسبين في البيئة المحاسبية الجزائرية على القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة المعنوية بالتكلفة التاريخية كونها أكثر مصداقية من القيمة العادلة.

الكلمات المفتاحية : قياس محاسبي، أصول غير ملموسة، نظام محاسبي مالي، تكلفة تاريخية، قيمة عادلة.

Abstract :

This study aims to find out the problematic accounting measurement of intangibles assets in Algerian accounting environment. To analyze rules evaluation through exposure to entries and concept of accounting measurement, Identify the intangible assets and accounting treatment.

Field study came as an attempt to assess the commitment of financial accounting system requirements of measurements to the International Accounting Standards. Relying on the survey method using questionnaire including accountants and auditors in the Southeast: Ouargla, Hassi messoud, and Touggert.

Adopted in analyzing the questionnaire on statistical package for social sciences program (SPSS), which we found through variation in accounting measurement method. Surely most accountants on accounting measurement of intangible assets at historical cost because it's more credible than fair value.

Key words: Accounting measurement, Intangible assets, Financial accounting system, Historical cost, Faire value.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحة
الإهداء	VI
الشكر	VII
الملخص	VIII
قائمة المحتويات	IX
قائمة الجداول	X
قائمة الأشكال البيانية	XII
قائمة الملاحق	XII
قائمة الاختصارات والرموز	XIII
المقدمة	أ
الفصل الأول : الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية	
تمهيد	05
المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة	06
المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع	23
خلاصة	26
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية	
تمهيد	28
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة	29
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها	33
خلاصة	41
الخاتمة	43
المراجع	46
الملاحق	56
الفهرس	64

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01-01	حسابات التثبيتات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي	16
01-02	الاحصائيات المتعلقة بالاستبيانات الموزعة	33
02-02	مقياس ليكارت الثلاثي	34
03-02	الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة	34
04-02	معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة	34
05-02	توزيع افراد العينة حسب متغير السن	36
06-02	توزيع افراد العينة حسب متغير الشهادة	37
07-02	توزيع افراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	38
08-02	توزيع افراد العينة حسب متغير المهنة	39
09-02	نتائج اراء أفراد عينة الدراسة حول القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية بالتكلفة التاريخية	40
10-02	نتائج اراء أفراد عينة الدراسة حول القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية وفق مبدأ القيمة العادلة	41
11-02	نتائج أراء أفراد عينة الدراسة حول تؤثر البيئة المحاسبية الجزائرية بأدوات القياس المحاسبي والتوجه نحو القيمة العادلة	42
12-02	اختبار T-TEST للمحاور	43

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
01-01	ركائز القياس المحاسبي	08
01-02	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن	36
02-02	توزيع أفراد العينة حسب متغير الشهادة	37
03-02	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	38
04-02	توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة	39

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنون الملحق	رقم الصفحة
01	استمارة الاستبيان	57
02	مخرجات برنامج SPSS	60
03	فاتورة اقتناء تثبيت معنوي " PC PAIE "	62

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة	المصطلح باللغة الأجنبية
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système de comptabilité financière
FASB	مجلس معايير المحاسبة الأمريكية	Financial Accounting standards Board
IASC	لجنة المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting standards committe
GAAP	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما	Generally Accepted Accounting principles

مقدمة

أ. توطئة

تعتبر القوائم المالية بطاقة تعريف لأداء المؤسسة فمن الضروري أن تكون المعلومات التي تحوزها على درجة من الصدق والواقعية وأن تكون القيم التي تظهر بها أصولها أو خصومها تتميز بدرجة من اليقينية، لأنه لا يخفى علينا أنه قد تختلف القيم التي يتم المحاسبة عليها طبقا للمبادئ التي تحكم ذلك، فاختلاف الثقافات والممارسات والأعمال كلها عوامل من شأنها التأثير على قيم تقييم عناصر القوائم المالية، وفي هذا الصدد يبرز لدينا مفهوم القياس المحاسبي ونماذجه والمتمثلة في التكلفة التاريخية والقيمة العادلة والذي من شأنه أن يترجم المعلومات المحاسبية الصادرة عن المخرجات المحاسبية بشكل لا يشوبه التمويه ولا الاختلاف للوصول بالمعلومة المحاسبية الى الغايات المنشودة لها من قبل مستخدميها.

فلقد أصبح مستخدمو المعلومات المحاسبية بحاجة الى معلومات مفيدة وملائمة، تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة، وما يتمم هذا المبتغى هو التوجه في القياس بالقيمة العادلة.

وتحظى مشكلة تقييم الأصول الثابتة منذ زمن طويل باهتمام الفكر الأكاديمي والمهني على حد سواء. حيث نشر مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة دراسة عن دور تقييم الأصول في إعداد القوائم المالية وقد أوضحت هذه التقارير أن مجلس معايير المحاسبة ينوي التحول تدريجيا من نظام تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية الى نظام القيمة العادلة.

ولقد نصت القوانين الجزائرية هي الأخرى على وجوب تطبيق القيمة العادلة، من خلال الإصلاحات الاقتصادية الأخيرة التي مست قانون المحاسبة لديها، بتبنيها للنظام المحاسبي المالي الذي فتح المجال للقيمة العادلة.

ب. طرح الإشكالية

من خلال بحثنا هذا ارتأينا أن نسلط الضوء على القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة (التثبيتات المعنوية) و الإشكال الذي يعترضه هذا الأخير باستخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة. وعلى ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما هو واقع القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

و بغية دراسة الموضوع و التفصيل فيه أكثر اتجهنا نحو طرح إشكاليات فرعية و هي على النحو التالي:

- هل اعتماد أساس التكلفة التاريخية يعتبر أكثر ملائمة لقياس التثبيتات المعنوية ؟
- هل تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية ؟
- هل تتوفر في البيئة الجزائرية مقومات تطبيق القيمة العادلة ؟
- كيف تقيد التثبيتات المعنوية محاسبيا و فق النظام المحاسبي المالي ؟

ت. فرضيات البحث

من خلال الإشكالية الرئيسية ومن والتساؤلات الفرعية للموضوع يمكن لنا التوصل إلى للفرضيات و نذكر أهمها:

- يعد اعتماد أساس التكلفة التاريخية أكثر ملائمة وأسهل طريقة لقياس التثبيتات المعنوية ؛
- تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية ؛
- لا تتوفر في البيئة الجزائرية مقومات تطبيق القيمة العادلة؛
- النظام المالي المحاسبي ينظر للتثبيتات المعنوية على أنها أصول ثابتة.

ث. مبررات اختيار الموضوع

إن اختيارنا لهذا الموضوع كان بالصدفة ولدوافع ذاتية (شخصية) وأخرى موضوعية:

الدوافع الذاتية (الشخصية) :

- ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس المحاسبة و الجباية؛
- الرغبة الشخصية للتطرق لهذا الموضوع.

الدوافع الموضوعية:

- صعوبة التعامل مع الموضوع في الجانب التطبيقي و الجانب العملي؛
- قلة أو انعدام البحوث السابقة بشكل خاص التثبيتات المعنوية؛
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا، والتي تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل.

ج. أهداف الدراسة و أهميتها :

أهداف الدراسة :

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على قواعد تقييم الأصول غير الملموسة (التثبيتات المعنوية) والمعالجة المحاسبية لها وكذا التعرف على واقع القياس المحاسبي لها في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ح. حدود الدراسة

الحدود المكانية: اقتصرت هذه الدراسة على آراء محافظي الحسابات والمحاسبين في الجنوب الشرقي الجزائري و بالتحديد ورقلة، حاسي مسعود ، وتقرت.

الحدود الزمنية: أجريت هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة مابين افريل – ماي 2017 ، وذلك بدءا من إعداد و تحضير الاستبيان، مرورا بتوزيعه، ومن ثم جمع الاستمارات ومعالجتها.

خ. منهج البحث والأدوات المستخدمة :

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة، فإننا اتبعنا في هذا الدراسة المنهج التجريبي " المنهج المتكامل في البحوث التطبيقية ". أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في الدراسة فهي:

نوعية ومصادر البيانات:

على مستوى الجانب النظري تم الاعتماد على المسح المكتبي من الكتب والدوريات والأطروحات على مستوى المكتبات الوطنية والدولية، أما على المستوى التطبيقي فلقد تم فضلا عن الاعتماد على البيانات التي تم جمعها عن طريق إطار موجه للأسئلة وذلك عن طريق أسلوب المسح باستخدام العينات والذي يعتمد على الاستبيان للحصول على المعلومات، موجه لعينية من المحاسبين و محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي و بالتحديد ورقلة، حاسي مسعود، وتقرت .

الأساليب المستخدمة لتحليل البيانات:

من أجل تحليل الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة استعنا بالبرنامج MS EXCEL و SPSS وذلك من أجل تحليل ومعالجة معطيات الاستبيان.

د. صعوبات البحث

الصعوبات التي واجهتنا عند قيامنا بإعداد البحث هي:

- تزامن وقت توزيع الاستمارات مع فترة حرجة بالنسبة للمهنيين لانشغالهم في إعداد الميزانيات الختامية وكانت في الأيام الأخيرة من شهر أفريل وهذا ما جعلهم لا يقبلون الاستمارات.
- كون الدراسة تناولت موضوع نظري هذا ما جعل المهنيين الذين لا يملكون مستوي جامعي يواجهون صعوبة في فهم المصطلحات.

ذ. هيكل الدراسة

إنطلاقا من طبيعة الموضوع والأهداف المنوطة به وحسب طريقة إيمراد، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى فصلين بعد المقدمة؛ منها الفصل النظري يتضمن الجانب العلمي والنظري للدراسة، وفصل تطبيقي يتضمن الجانب العملي والميداني للبحث كما يلي:

الفصل الأول: حيث خصص لدراسة الأصول غير الملموسة (التثبيتات المعنوية) القياس المحاسبي والمعالجة المحاسبية. من خلال مبحثين. كان المبحث الأول تحت عنوان الإطار النظري والتطبيقي للقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة الجزائرية أما المبحث الثاني فشمل الدراسات السابقة للموضوع.

الفصل الثاني: حيث خصص هذا الفصل لاستعراض دراسة ميدانية لإستبيان موجه لعينية من المحاسبين و محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري و بالتحديد ورقلة، حاسي مسعود ، تقرت. لمعرفة رأي هؤلاء حول إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في الجزائر، مع دراسة حالة توضح المعالجة المحاسبية لها.من خلال مبحثين بحيث تناول المبحث الأول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، و عرض وتحليل نتائج الاستبيان ومناقشتها في المبحث الثاني.

الفصل الأول : الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

تمهيد :

تعتبر التثبيتات في النظام المحاسبي المالي استعمال لموارد مالية للحصول على متاع يستعمل لمدة طويلة أكثر من سنة في نشاط المؤسسة، يسجل عند دخوله في ميزانية المؤسسة كأصل ويدخل ضمن تكاليف المؤسسة شيئا فشيئا كلما تم استهلاكه، تختلف طرق الحصول على التثبيتات في المؤسسة من شراء، إنتاج، انجاز ... كما تختلف طرق تمويلها، ليس هذا فقط فالعمل المحاسبي لا يتوقف عند تسجيل الدخول، بل تتطلب التثبيتات متابعة عدة تقييمات خاصة في الحياة المحاسبية للتثبيتات .

لذلك سوف نحاول من خلال هذا الفصل إلقاء نظرة على متطلبات القياس المحاسبي بالنسبة للتثبيتات المعنوية مع تبيان أهم المعالجات المحاسبية الخاصة بها و هذا وفق النظام المحاسبي المالي.

حيث قسم الفصل على النحو الآتي:

- **المبحث الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة.**
- **المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع .**

المبحث الأول : الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض مفاهيم عامة لكل من القياس المحاسبي والتثبيتات المعنوية، كما سنعرض طرق تقييم التثبيتات المعنوية وأهم المعالجات المحاسبية لها.

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي والتثبيتات المعنوية

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى تعريف كل من القياس المحاسبي والتثبيتات المعنوية وتوضيح ركائز ومداخل القياس المحاسبي وكذا تبيان شروط الاعتراف بالتثبيت المعنوي كأصل.

الفرع الأول : مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي

يعتبر القياس أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، كما أن كثيرًا من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة، والتعريف العام للقياس هو مقابلة أو مطابقة أحد خصائص أو جوانب مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الدرجات أو الكميات، ويفضل أن تكون المقاييس كمية لما لها من أثر في زيادة دقة التعاريف، وبالتالي فإن المكونات الرئيسية لعملية القياس هي:

- تحديد الخواص المطلوب قياسها، فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلاً ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها، إنما ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقعة (قيمتها)؛
- تحديد وحدة القياس، ويشترط أن تكون وحدة القياس ثابتة ومتجانسة حتى تكون النتائج قابلة للتجميع والمقارنة، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي النقد الذي يتم التعامل به .

وفيما يلي استعراض لبعض المفاهيم الخاصة بالقياس المحاسبي قدمها باحثون في مجالات القياس المختلفة، تعريفات تختلف إلى حد ما في الشكل ، إلا أنها تتفق في المضمون.

أولا: تعريف القياس المحاسبي:

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى Campell الذي عرفها بالتالي:[1] " يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة".

لكن **Steven** أضاف بعدا رياضيا لتعريف عملية حين عرفها بما يلي: " يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".

[1] سفيان زرقون، "**اشكالية القياس المحاسبي للاصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة** " ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015، ص: 3

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهي:

- **تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام 1996**:"يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث المنشأة الماضية و الجارية والمستقبلية، وذلك بناءا لملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة".[1]

- **تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC** :"القياس المحاسبي هو عملية تحديد القي المالية التي يجب ان تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل و يتضمن ذلك اختيار الاساس المناسب للقياس[2]".

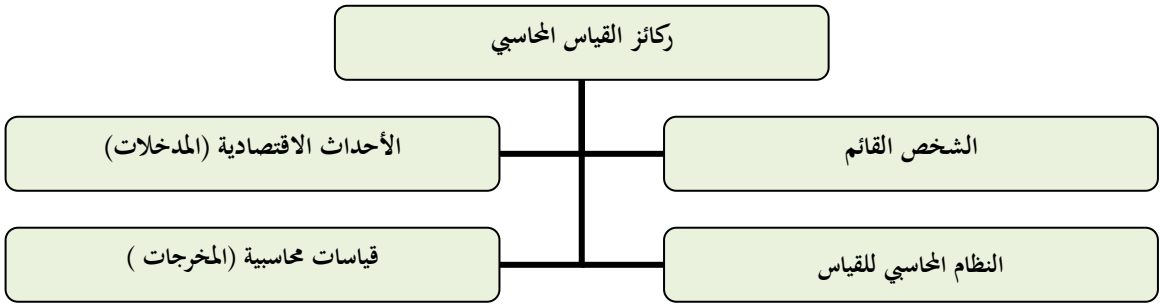
- **تعريف مجلس معايير المحاسبة الماليةFASB** : "القياس المحاسبي هو عبارة عن تخصيص ارقام للاشياء او الاحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارن تهدف الى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار[3]".

يتضح مما سبق ان القياس في المحاسبة يعني قيم الإحداث الاقتصادية الناتجة عن أداء نشاط معين ، والمرتبطة داخل الوحدة المحاسبية ، مع يبان التغييرات في تلك الأحداث وأثارها على قائمتي الدخل و المركز المالي.

ثانيا: ركائز القياس المحاسبي:

تقوم عملية القياس المحاسبي على أربع مقومات أو ركائز رئيسية يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم (01–01) يوضح ركائز القياس المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة

من الشكل يتضح أن:

- الشخص القائم: هو الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبي وهو المحاسب و الذي يلعب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار و أساليب عملية القياس المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضا[4]؛
- النظام المحاسبي للقياس: هو مجموعة من المفاهيم و المبادئ و القواعد الإحكام إلى عملية القياس المحاسبي[1]؛

[1] وليد ناجي الحيالي، "**نظرية المحاسبة**"، الجامعة العربية المفتوحة ، الدنمارك، 2007،ص: 100

[2] حنان بركة، نجوى محمودي، "**قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دراسة حالة النظام المحاسبي المالي** " ، مذكرة الليسانس في المحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص: 4

[3] حنان بركة، نجوى محمودي، نفس المرجع، ص:4

[4] بسمة سويد، "**دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية– القيمة العادلة)، مذكرة ماستر في العلوم التجارية** "، مذكرة ماستر غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة ، الجزائر ، سنة2012. ص21

- الأحداث الاقتصادية (المدخلات): تتمثل في العمليات المالية ؛
- قياسات محاسبية (المخرجات): المعلومات المحاسبية كقياسات تمثل نتائج عملية القياس أو مخرجاتها.

بناءا على ذلك، فان أي خلل يصيب ركيزة من الركائز الثلاث الأولى. لابد و أن تنعكس آثاره على الركيزة الأخيرة في شكل تحيز* يؤدي إلى جعل نتائج عملية القياس اما أكبر أو أقل من قيمتها الفعلية[2].

ثالثا: أسس و أساليب القياس المحاسبي

أسس القياس المحاسبي:

تعتمد الممارسة المحاسبية في كثير من مجالاتها على تقديرات و أحكام المحاسب الخاصة التي تفترض أن تقرب القياس من العدالة، ولقد أفرزت التجربة الأمريكية المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP لتقليل التفاوت في الممارسة العملية، وقد كان هذا الأخير يدور بشكل عام في فلك التكلفة التاريخية، لكن ذلك بدأ يختلف بتغير الظروف الاقتصادية التي تلت الحربين العالميتين حتى ظهور المعايير المحاسبية السائدة أقرب إلى الواقعية في القياس المحاسبي حتى لو أد ذلك إلى الخروج عن التكلفة التاريخية[3]

أساليب القياس الحاسبي:

1. أساليب قياس أساسية أو مباشرة: وهي عبارة عن الثمن أو التكلفة المثبتة على الفاتورة؛
2. أساليب قياس مشتقة أو غير مباشرة: وهي عبارة عن عملية احتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معا للوصول إلى التكلفة الإجمالية؛
3. أساليب القياس التحكمية وهذا الأسلوب يشبه في إجراءاته أسلوب القياس المشتق إلا أنه يفتقر إلى قواعد الموضوعية. مما يجعله عرضة لآثار التحيز عن التقديرات الشخصية[4].

رابعا: مداخل القياس المحاسبي

مدخل التكلفة التاريخية

1. **مفهوم التكلفة التاريخية:** وهي المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل أو ما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه[5].

---

[1] نورة عريف، "**إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية** "، مذكرة ماستر ، غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة ، الجزائر ، سنة2011،ص 58

* التحيز هو نتيجة الإخلال بأي ركيزة من ركائز القياس المحاسبي

[2] وهيبة لبوز ، "**قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية** "،مذكرة ماستر غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة ، الجزائر ، سنة2011. ص14

3 وهيبة لبوز، المرجع السابق، ص8

[4] وليد ناجي، مرجع سبق ذكره، ص 110-111

[5] بوحفص قويدري،" **تقييم بدائل القايس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة**"، مذكرة ماستر دراسات محاسبية وجيائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014، ص7

2. أساليب التركيز على ممارسة مدخل التكلفة التاريخية[1]:

- أنها تتلاءم مع فرضية الموضوعية ومبدأ تحقق الإيراد وسياسة الإفصاح التام؛
- وجود وثيقة تثبت القيمة التاريخية المسجلة بالقوائم المالية؛
- عدم الحاجة إلى انتداب خبير لتقييم الأصول، مما يعني الاستغناء عن جزء من التكاليف الاستغلالية.

3. الانتقادات الموجهة لمدخل التكلفة التاريخية[2]:

على الرغم من مزايا استخدام مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنها تعرضت لكثير من الانتقادات يمكن حصرها فيما يلي:

- تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد، فتصبح القوائم المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية القوائم المالية؛
- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية من طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر الميزانية سوف يستبعد كثيرا من القيم من السجلات المحاسبية، ومن أمثلة ذلك شهرة المحل؛
- إن عدم التجانس في مقابلة إيرادات تمثل القيمة الجارية مع المصروفات ممثلة بقيم تاريخية تختلف لاختلاف الأوقات التي حدثت فيها، يؤدي إلى عدم الدقة في قياس نتائج الأعمال على أساس مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وتأثر ذلك على التغير في بنود قائمة حقوق الملكية؛
- إن استخدام القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية ،قد تؤدي إلى قرارات واستنتاجات قد تكون خاطئة على مدى قدرة المؤسسة إلى تحقيق الأرباح، وبالتالي اتخاذ قرارات خاطئة فيما يخص تقويم الأداء الإداري، وتقويم المؤسسة على المحافظة على رأس المال سليما من الناحية الاقتصادية.

مدخل القيمة العادلة

1. **مفهوم القيمة العادلة**: القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية[3].

وتنشأ القيمة العادلة من خلال إحدى المستويات [4]:

---

[1] جميلة بن هجيرة، "**أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية دراسة حالة (BATISUD)**"، مذكرة ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2013 ، ص22

[2] صالح رواص،"**الاعتراف والقياس للاصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة (BATISUD)**"، مذكرة ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014، ص 4

[3] **MEASUREMENT BASES FOR FINANCIAL ACCOUNTING**, measurement on initial recognition, iascf, Canada, 2005, p29

[4] Lutamila Sallu, , **Fair Value Accounting**, Volume 1 Issue 2 APRIL 2009,from the cite of www.deleonandstang.com /news-articles/credit-union-edge-article/fair-value-accounting

- **المستوى الأول**: القيمة العادلة هي تلك التي تم الحصول عليها مباشرة من السعار المدرجة في السواق النشطة؛
- **المستوى الثاني**: القيمة العادلة هي تلك التي لم يتم الحصول عليها مباشرة من السعار المدرجة ولكن يمكن استخلاصها من بيانات سوقية واضحة ؛
- **المستوى الثالث**: القيمة العادلة هي تلك التي لا يمكن الحصول عليها أو المستمدة من بيانات سوق يمكن ملاحظتها، ولكن يتم تحديدها باستخدام نماذج التقييم الداخلية. وتنشأ معظم القضايا العملية لتطبيقات محاسبة القيمة العادلة في المستوى الثالث وأحيانا المستوى الثاني.

2. مزايا مدخل القيمة العادلة

جاء استخدام محاسبة القيمة العادلة كبديل أفضل لتلاقي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية، وبهدف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات، وهي [1]:

- تعكس القيمة العادلة الواقع الاقتصادي للمؤسسة وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال و التدفقات النقدية والتغيرات في الأموال الخاصة. و الربح الاقتصادي للمؤسسة ؛
- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي حيث يتم أخد الأسعار السوقية بعين الاعتبار ؛
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة .
- يوفر رؤية أكثر دقة للوضع الفعلي للأسواق المالية، إضافة إلى أن بيانات القيمة العادلة تسمح لنا بتوفير جميع المعلومات المتكاملة في أي وقت معين.

3. الانتقادات الموجهة لمدخل القيمة العادلة[2]

ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها وهذا يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها. وهذا قد يؤدي إلى فتح مجالات التلاعب بما يخدم مصالح الإدارة.

- عدم اتساق أساس القيمة العادلة مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية ؛
- في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار فان هذا يؤثر على قابلية المقارنة، وتصبح عملية التحليل المالي صعبة وفي بعض الأحيان غير ممكنة ؛
- تعتبر موثوقية البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ؛
- يتم الاعتراف ببعض الإيرادات والخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية.

[1] فارس بن يدير، "**واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015، ص 13

[2] جميلة بن هجيرة، مرجع سابق، ص 24

الفرع الثاني: مفهوم التثبيتات المعنوية

أولا: تعريف التثبيتات المعنوية (الأصول غير الملموسة)

قبل المرور إلى تعريف التثبيتات المعنوية ينبغي أولا الإشارة إلى تعريف التثبيتات بصفة عامة.

1. **تعريف التثبيتات** : " يعبر مصطلح التثبيتات (الأصول الثابتة) كما جاء ا النظام المحاسبي المالي عن تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة ولأكثر من سنة."[1]

2. **تعريف التثبيتات المعنوية (الأصول غير الملموسة)** : حسب البند 121-2 من النظام المحاسبي المالي يعرف التثبيت المعنوي على أنه:" أصل قابل للتحديد،غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي."[2]

يعتبر الأصل مورد إذا توفرت فيه الشروط التالية:[3]

- ✓ أن يكون قابلا للتحديد ؛
- ✓ أن تكون المؤسسة مسيطرة على هذا الأصل ؛
- ✓ المنفعة الاقتصادية المستقبلية.

يعتقد بعض المحاسبين أن الخاصية الأساسية للأصول غير الملموسة هي الدرجة العالية من عدم التأكد فيما يتعلق بالمنافع المستقبلية التي يمكن الحصول عليها من استخدام هذه الأصول. على سبيل المثال، فإن العديد من الأصول غير الملموسة:[4]

- تكون قيمتها مقصورة على منشأة بعينها فقط ؛
- ذات أعمار غير محددة ؛
- تخضع لتقلب كبيرة في قيمتها لأن منافعها تقوم على المزايا التنافسية .

ويمكن تقسيم الأصول غير الملموسة إلى أصول غير ملموسة قابلة للتمييز بشكل مستقل وأصول غير ملموسة غير قابلة للتمييز بشكل مستقل وتعد من العوامل التي تؤثر في الشهرة. فالأصول غير الملموسة القابلة للتمييز تشمل براءات الاختراع، حقوق الطبع والنشر ، العلامات التجارية المسجلة ، الإيجارات ، مصاريف التأسيس ، الامتيازات والتراخيص. أما الأصول غير الملموسة المؤثرة في الشهرة فتنقسم إلى ثلاثة أنواع ، مشتراة ، مطورة محليا ، والشهرة السالبة.

---

1 أوقاسي حكيمة،سعدي سمير، "**تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي دارسة حالة"ديوان الترقية والتسيير البويرة"** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، جامعة العقيد أكلي محند الحاج البويرة، 2015، ص: 32

2 MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE ,conforme à la loi 07-11 du 25 nov 2007 portant système comptable financière , ENAG/EDITIONS, ALGER 2014, p 51

3 مسلم بلعالم، "**المعالجة المحاسبية للاصول الجارية وغير الجارية بين النظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية دراسة حالة مطاحن الواحات تقرت** " ، مذكرة الماستر دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2015 ص: 4

4 كيسو، ويجانت، "**المحاسبة المتوسطة**"، الطبعة العربية الثانية ، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص545

ثانيا: شروط الاعتراف بها [1]

قد أورد المعيار الدولي 38 مجموعة من الشروط للاعتراف بالأصل غير الملموس، تنحصر بما يأتي:

- ✓ قابلية الأصل على التحديد بشكل موثوق؛
- ✓ قدرة الأصل على توليد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة.

أما ما يتصل بشهرة المحل فقد أشار المعيار الدولي أعلاه الى عدم الاعتراف بالشهرة المكونة داخليا في أي حال من الأحوال على أنها أصل للأسباب الآتية:

- ✓ لأنها مورد اقتصادي غير قابل للفصل أو لا يمكن فصله؛
- ✓ لأنها لا تنشأ من التزامات تعاقدية أو حقوق قانونية قابلة للتحديد، وتسيطر عليها الوحدة الاقتصادية ويمكن قياسها بشكل موثوق وبكلفة محددة.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي و المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية

بعد التأكد من توفر شروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة كتثبيتات من الضروري تحديد القيمة التي ستقيد بها محاسبيا، وهي تختلف باختلاف طريقة الحصول عليها،كما يجب تحديد قيمته فيما بعد (نهاية الدورة) وهذا ما سيتم توضيحه من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية

التقييم الأولي للتثبيتات المعنوية

يقيم الأصل الثابت غير المادي بداية بتكلفته وتختلف حسب الحالات الآتية:

1. يتم تسجيل الأصول غير الملموسة،- كالأصول الملموسة – على أساس التكلفة. وتتضمن التكلفة كل تكاليف الاقتناء والنفقات الضرورية لجعل الأصل غير الملموس جاهزا للاستخدام المقصود منه، مثل سعر الشراء، الأتعاب القضائية وغيرها من المصروفات.

- **تكلفة الشراء = سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية**
- **تكلفة الشراء = سعر شراء صاف من كل التخفيضات بما في ذلك خصم تعجيل الدفع**
- **التكاليف المباشرة = تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل + الأتعاب غير المباشرة + اختبارات سير الأصول**

1 يحي التميمي، توفيق شبلي،" **الاصول غير الملموسة المكونة داخليا و متطلبات الإبلاغ المالي عنها**"، مجلة دورية صادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، المجلد الخامس، العدد العاشر، آيار 2013 ، ص: 52

2. فإذا تم إقتناءها مقابل مخزون أو مقابل أصول أخرى، فإن تكلفته هي القيمة السوقية العادلة للمقابل المقدم أو القيمة السوقية العادلة للأصل غير الملموس الذي حصلت عليه المؤسسة أيهما أكثر دلالة في الإثبات.
3. و عند شراء عدد من الأصول غير الملموسة أو مزيج من الأصول الملموسة وغير الملموسة معا، فإنه يجب توزيع التكلفة على أساس القيم السوقية العادلة أو على أساس قيم المبيعات النسبية.[1]
4. وإذا تم اقتناءها في إطار اندماج الأعمال* يعتمد على طريقة الشراء عند المحاسبة عن كافة اندماجات منشآت الأعمال، تعتمد هذه الأخيرة على وجود مؤسسة مشترية وأخرى يتم الاستحواذ عليها، وبالتالي فالمؤسسة المشترية (الدامجة) تشتري صافي أصول المؤسسة المشتراة (المندمجة) وتعترف في سجلاتها بالأصول والخصوم المشتراة بالقيمة العادلة لها.

وقد قاومت مهنة المحاسبة محاولات استخدام أسس أخرى للتقويم مثل التكلفة الاستبدالية الجارية أو القيمة الجارية للأصول غير الملموسة، حيث أن الخصائص الأساسية لهذه الأخيرة، مثل عدم التأكد من منافعها المستقبلية وتفردها بطبيعة خاصة، تمنع من تقويمها بالزيادة عن التكلفة.

✎ أي زيادة ففي تكلفة التملك عن حصة المتملك في القيمة العادلة للأصول المحددة المشتراة في تاريخ عملية التبادل تعامل كشهرة *(فارق اقتناء) ويتم الاعتراف بها كأصل بتاريخ الاقتناء.[2]

تقاس الشهرة مبدئيا بتكلفتها، كونها الزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء، ويتم احتسابها وفق معيار IFRS3 كما يلي:[3]

> **➢ الشهرة (فارق الاقتناء) = تكلفة الشراء (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير المسيطرة)– القيمة العادلة لصافي أصول المؤسسة المشتراة و الالتزامات المحتملة**

✎ إذا كانت تكلفة الشراء أكبر من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة فإن هناك شهرة موجبة (Goodwill)، أما إذا كانت تكلفة الشراء أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة فإن هناك شهرة سالبة (Bad will) .

5. في حالة ما إذا تم إنتاجه داخليا فمن الصعب تقدير فيما إذا كان التثبيت المعنوي مولدا داخليا يقابل الشروط من أجل تسجيله محاسبيا فالمؤسسة عليها التمييز بين مرحلة البحث والتطوير لخلق هذا التثبيت، فالمصاريف الناتجة عن التطوير (أو مرحلة تطوير مشروع داخلي) يجب أن تسجل ضمن التجهيزات المعنوية، أما مصاريف البحث أو المصاريف الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي تشكل أعباء تسجل عند حدوثها، ولا يمكن تسجيلها ضمن التثبيتات ومنه تحدد تكلفة

---

1 كيسو، ويجانت، مرجع سابق، ص 548/547

* اندماج الأعمال: هو مصطلح عام يستخدم للتعبير عن عملية التوحيد، للمزيد أنظر المعيار IFRS3

* فارق الاقتناء: هي كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول المعرفة على أنها مكتسبة في تاريخ عملية التبادل.

2 حسين القاضي، مأمون حمدان، "**المحاسبة الدولية ومعاييرها**"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص168.

3 مليكة داشير، "**التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية– دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة البليدة 2، 2015، ص115 .

التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجه المباشرة، وتبدأ باحتساب هذه التكلفة انطلاقا من اعترافها بصفة الأصل المعنوي.[1]

تكلفة إنتاج الأصل = تكلفة العتاد + اليد العاملة + أعباء الإنتاج الأخرى

✎ تستثنى من تكلفة الإنتاج ولا تدخل فيها المصاريف الإدارية، والمصاريف العامة (إلا إذا كانت مباشرة من الأصل المعني) خسائر العمليات الأولية،مصاريف تكوين المستخدمين والتكاليف غير المباشرة.

التقييم اللاحق للتثبيتات المعنوية

بعد الاعتراف والتقييم المبدئي للتثبيتات المعنوية سمح المعيار (IAS 38) و النظام المحاسبي المالي باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم على أنه سياستها المحاسبية في إعادة تقييم التثبيتات المعنوية.

1. نموذج التكلفة

بعد التسجيل الأولي، فإن التثبيتات المعنوية يجب أن تسجل بالتكلفة منقوص منها مجموع الاهتلاكات و مجموع خسائر القيمة[2]. وهذا لتحديد القيمة المحاسبية في نهاية السنة المالية.

- **القيمة المحاسبية الصافية = التكلفة التاريخية - Σ الاهتلاكات المتراكمة - Σ خسائر انخفاض القيمة المتراكمة**

2. نموذج إعادة التقييم

يسجل في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة[3].

يجب تحديد القيمة العادلة من خلال سوق نشط، وأن يتم إعادة تقييمها بانتظام بحيث لا تختلف القيمة المحاسبية الصافية بشكل كبير عن قيمته العادلة.

- **القيمة المحاسبية الصافية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم - Σ الاهتلاكات المتراكمة اللاحقة - Σ خسائر انخفاض القيمة المتراكمة اللاحقة**

1 حكيمة أوقاسي، سميرة سعدي، مرجع سابق، ص37 .

2 A. Kaddouri, A. Mimeche, **Cours De Comptabilité Financière Selon Les Normes IAS/IFRS et Le Scf 2007** Enag Ed, Alger, 2009, P.

3 القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، "**المحدد لقواعد التقيم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**"، الجريدة الرسمية للجمهولية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 25-03-2009، العدد 19،ص: 10

✎ يتم تطبيق نموذج إعادة التقييم وفق المتطلبات التالية[1]:

- إذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم على فئة من فئات التثبيتات المعنوية*، فيجب إعادة تقييم كامل الفئة التي ينتمي إليها التثبيت المعنوي المعاد تقييمه؛
- تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة العادلة في تاريخ الإقفال؛
- يعتمد تكرار عمليات إعادة التقييم على التقلب في القيم العادلة للتثبيتات المعنوية التي يتم إعادة تقييمها؛
- لا يرخص استعمال نموذج إعادة التقييم إلا إذا كانت القيمة العادلة (القيمة الحقيقية) للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد لسوق نشط.
- إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم التثبيت المعنوي في فئة الأصول المعنوية التي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيله بمبلغ التكلفة مطروحا منه أي إطفاء متراكم وخسائر انخفاض القيمة.

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية

حسابات التثبيتات المعنوية

يمكن توضيح سير حسابات التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وفق الجدول الآتي[2]:

جدول رقم (1-1) يوضح حسابات التثبيتات المعنوية حسب SCF

ح/20 التثبيتات المعنوية		
الحساب	**التسمية**	**التعريف**
ح/203	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	التنمية (التطوير):[3] تصميم نموذج و تطبيق نتائج البحث و المعارف الأخرى عليه قبل بداية استعمال هذا النموذج أو استغلاله في الإنتاج، و منه تحدد تكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجه المباشرة و تبدأ باحتساب هاته التكلفة انطلاقا من اعترافها بصفة الأصل المعنوي مصاريف التنمية: لنفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة – تنوي المؤسسة و تمتلك القدرة التقنية و المالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها – يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.
ح/204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها	هذا الحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أو إنتاج البرمجيات ومواقع الانترنت
" يتبع ما بعده"		

1 مليكة داشير، مرجع سابق، ص 123/122

* فئات التثبيتات المعنوية: هي مجموعة من البنود المتشابهة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية أو حقوق الامتياز أو الأسماء التجارية.

2 بن ربيع حنيفة، "**الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، IAS/IFRS**"، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2010 ، ص: 331

3 http://www.forum.educ40.net/showthread.php?t=37763

" يتبع ما قبله "		
ح/205	الامتيازات والحقوق المتماثلة البراءات و الرخص والعلامات	هذا الحساب عبارة عن مصاريف تمت من أجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المخترع، إلى المؤلف أو إلى المستفيد من حق استغلال براءة، شهادة، موديل حق ملكية أدبية أو فنية أو إلى حامل تنازل تحت بعض شروط (SCF)
ح/207	فارق الاقتناء	هو فارق الشراء الموجب أو السلبي الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الشراء أو الإدماج أو التوحيد، يعتبر فرق الشراء أصل غير قابل للتمييز وبالتالي يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية، والتي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتميز
ح/208	التثبيتات المعنوية الاخرى	يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة الذكر

التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية

يتم التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي SCF كما يلي:

1. مصاريف التنمية القابلة للتثبيت ح/203 [1]

وتسجل في قيدين :

- **القيد الأول:** تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (المجوعة السادسة) مدينا وحساب البنك أو الصندوق أو الدائنون دائنا.ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

6		حسابات المصاريف	Xxxxxxx	
	4	حسابات الديون		xxxxxxx
	5	الحسابات المالية		xxxxxxx
		تسجيل الأعباء حسب طبيعتها		

وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في النظام المحاسبي الدولي لاعتبارها تثبيتات معنوية، عندها يسجل القيد الثاني .

- **القيد الثاني:** تحويل المصاريف إلى قيم معنوية، حيث يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة)مدينا بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية ،والحساب 731 (إنتاج مثبت لأصول معنوية) دائنا،كما يلي:

203		مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	Xxxxxxx	
	731	إنتاج المثبت للتثبيتات المعنوية		xxxxxxx
		تسجيل تحويل المصاريف إلى قيم معنوية		

1 عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي،برج بوعريريج، 2009، ص 72

2. برمجيات المعلومات و ما شابهها ح/204 [1]

- **الحالة الأولى:** شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة: في هذه الحالة نجعل ح/ 204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد حسابات البنك أو موردو التثبيتات ح/ 404 دائنا .

204		برمجيات المعلومات وما شابهها	Xxxxxxx	
	4	حسابات الديون		xxxxxxx
	5	الحسابات المالية		xxxxxxx
		تسجيل شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة		

- **الحالة الثانية:** حالة إنتاج البرامج من المؤسسة و تسجل العملية في قيدين كالتالي:

✓ **القيد الأول:** تسجل مصاريف إنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 و بصورة عادية مع جعل الحساب المناسب نقديات أو موردو التثبيتات دائنا.

✓ **القيد الثاني:** نجعل ح/ 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل حساب الإنتاج المثبت للأصول الغير المادية (ح/ 732) دائنا.

6		حسابات المصاريف	Xxxxxxx	
	4	حسابات الديون		xxxxxxx
	5	الحسابات المالية		xxxxxxx
		تسجيل مصاريف الإنتاج		
204		برمجيات المعلومات وما شابهها	Xxxxxxx	
	732	إنتاج المثبت للأصول غير المادية		xxxxxxx
		تسجيل ح/204 في حالة إنتاج البرامج من المؤسسة		

3. الإمتيازات، رخص، علامات تجارية ح/205

لتسجيل هذه الأصول نجعل ح/ 205 مدينا و أحد حسابات البنك أو موردو التثبيتات دائنا[2]، كما يلي:

205		الامتيازات، رخص، علامات تجارية	Xxxxxxx	
	4	حسابات الديون		xxxxxxx
	5	الحسابات المالية		xxxxxxx
		تسجيل حساب 205		

1 حكيمة أوقاسي، سميرة سعدي، مرجع سابق، ص 40

2 عبد الرحمان عطية، مرجع سابق، ص 36

4. فارق الشراء أو الإقتناء ح/207

أو كما تسمى كذلك شهرة المحل و هو أصل غير ملموس ينشا في العادة عن قدرة الشركة أو سير الكفاءة المتميزة لإدارتها أو لأية عوامل أخرى.

ويسجل ضمن هذا الحساب فارق الاقتناء ايجابيا كان أو سلبيا النتائج عن تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء أو اندماج[1] ، و يسجل كما يلي:

207		فارق الشراء	Xxxxxxx	
	104	فارق إعادة التقييم		xxxxxxx
		تسجيل حساب فارق التقييم		

5. التثبيتات غير المادية الأخرى ح/208[2]

يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة و يسجل كما يلي:

208		التثبيتات المادية غير الجارية	Xxxxxxx	
	4	حسابات الديون		xxxxxxx
	5	الحسابات المالية		xxxxxxx
		تسجيل باقي التثبيتات المعنوية		

إهتلاك التثبيتات المعنوية

يعرف الإهتلاك على انه انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، ففي النظام المحاسبي المالي فقد عرف الإهتلاك كالتالي :"**الإهتلاك هو إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه**"[3].

يمكن توضيح إهتلاك التثبيتات المعنوية من خلال النقاط التالية:

1. مدة الاهتلاك: [4]

يجب تخصيص المبلغ القابل للإهتلاك لأصل غير مادي على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمره النافع، وهناك افتراض قابل للتنفيذ أن العمر النافع لأصل غير مادي لن يزيد عن عشرين سنة من تاريخ توفر الأصل للاستعمال والإهتلاك يجب أن يبدأ عندما يصبح الأصل متوفر الاستعمال عندما يتم إهتلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في أصل غير مادي على مدى الوقت يتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل لإظهار ذلك المعاد تقييمه للأصل مخصوما منه القيمة المتبقية كمصروف على مدى العمر

1 احمدبن خديم الله،" **المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية**"، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص 44

2 احمد بن خديم الله، مرجع سبق ذكره، ص 44

3 المادة 121-07 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، ص 9

4 حكيمة اوقاسي، مرجع سابق، ص 55

النافع للأصل، ويتم الاعتراف بالإهتلاك سواء كانت هناك زيادة أو لم تكن زيادة على سبيل المثال في القيمة العادلة للأصل أو المبلغ القابل للاسترداد، ويجب أخذ عدة عوامل في الاعتبار عند تحديد العمر النافع للأصل غير الملموس بما في ذلك ما يلي :

- استعمال المؤسسة للأصل، وما إذا ما كان من الممكن إدارة الأصل بفعالية من قبل فريق إدارة أخر؛
- دوران عمر المنتجات النموذجية للأصل والمعلومات العامة الخاصة بتقديرات الأعمار النافعة للأنواع المشاة من الأصول المستعملة بطريقة مشابهة.
- بطلان الاستعمال الفني أو التقني أو الأنواع الأخرى منه.
- استقرار الصناعة التي يعمل ا الأصل والتغيرات في طلب السوق على المنتجات أو الخدمات الناتجة من الأصل .
- الإجراءات المتوقعة من المنافسين المحتملين .
- فترة السيطرة على الأصل والحدود القانونية أو المنشاة لاستعمال الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار الخاصة بذلك.

2. طريقة الاهتلاك: [1]

يجب أن تظهر طريقة الإهتلاك المستخدمة نمط إهتلاك للمنافع الاقتصادية للمؤسسة، وإذا لم يكن من الممكن تحديد هذا النمط بشكل موثوق فإنه يجب استخدام طريقة القسط الثابت ويجب الاعتراف بمبلغ الإهتلاك لكل فترة على أنه أعباء، إلا في حالة دمجه في القيمة المحاسبية لأصل منتج من قبل المؤسسة نفسها.

3. القيمة الباقية: [2]

القيمة الباقية للتثبيتات المعنوية يجب أن تساوي الصفر، باستثناء :

- أن الغير تعهد بإعادة شرائها في نهاية مدة الاستخدام.
- وجود سوق نشطة وأن القيمة الباقية يمكن تحديدها بالرجوع إلى هذا السوق وأنه من المحتمل أن مثل هذا السوق سيوجد في نهاية مدة استخدام الأصل.

الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية وحالة التنازل

تتعرض التثبيتات المعنوية والمادية لنقص قيمة، كما أن المؤسسة قد تضطر للتنازل عنها لسبب من الأسباب كعدم كفايتها الإنتاجية أو لتقادمها .....الخ.

- **أولا:الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية**

يجب على المؤسسة في بداية كل سنة أن تخضع موجداتها بما فيها التثبيتات المعنوية فحص تدني القيمة (حسب المعيار الدولي IAS 16) وهذا لضمان تسجيل الأصول بأقل قيمتها القابلة للتحصيل.

1 المادة 121-07 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، ص9

2 حكيمة اوقاسي، مرجع سابق، ص 56

1. تعريف الخسارة في القيمة:[1]

عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة (أي الممكنة) التحصيل، تدني التثبيتات هو الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية والقيمة القابلة للتحصيل عندما تكون الأولى أقل من الثانية:

تدني القيمة =القيمة الباقية المحاسبية - القيمة القابلة للتحصيل

- القيمة القابلة للتحصيل:هي القيمة المسترجعة للأصل والتي تمثل أعلى قيمة بين القيمة الصافية للتنازل عن هذا الأصل وقيمته النفعية.
- القيمة النفعية:هي القيمة المحينة لتقديرات التدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منها التدفقات الخارجة، ويدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية مدة الانتفاع به.
- القيمة المحينة: هي المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل.

2. التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة:[2]

يتم التسجيل المحاسبي للتدهور بشكل مشابه لتسجيل الإهتلاكات، غير أن حساب تدهور التثبيتات يحمل الحساب29 خسائر القيمة عن التثبيتات، كما يلي:

281		مخصصات الاهتلاك وخسائر قيمة الأصول غير المتداولة	Xxxxxxx	
	290	خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		xxxxxxx
		إثبات التدهور في القيمة		

- **ثانيا: حالة التنازل عن التثبيتات المعنوية:**[3]

قد تستغني (تتنازل)المؤسسة عن التثبيتات بسبب من الأسباب، كعدم كفايتها الإنتاجية، لتقادمها أو بسبب تغيير طرق الإنتاج أو النشاط، ويتم الاستغناء عن التثبيتات إما بالبيع، الشطب أو الاستبدال.

1. المعلومات الواجب توفرها:

لمعالجة التنازل عن التثبيتات يتوجب معرفة العناصر الآتية:

- التكلفة الأساسية للتثبيتات (تكلفة الاقتناء أو الإنتاج)
- مجموعة الإهتلاكات لغاية تاريخ الاستغناء وتدني القيمة إن وجدت
- تحديد القيمة المخصصة والمكملة للإهتلاك من بداية السنة لتاريخ التنازل
- القيمة المحاسبية الباقية =التكلفة(مجموع الاهتلاكات + تدني القيمة)

1 حنيفة بن ربيع، مرجع سابق، ص 336

2 احمد بن خديم الله، مرجع سابق، ص 54

3 حنيفة بن ربيع،مرجع سبق ذكره، ص 294-295

- سعر بيع أو قيمة استبدال التثبيتات } في حالة البيع
- حساب نتيجة عملية التنازل ربح أو خسارة } أو الاستبدال

2. شطب الأصل من الخدمة (التخلص منه):

عندما تقرر إدارة المؤسسة شطب من الخدمة، أي التخلص منه نهائيا وبدون مقابل لأصل لا تنتظر من استعماله أو بيعه أية منافع اقتصادية مستقبلية ، ففي هذه الحالة يجب إقفال حساب التثبيت المعني وأيضا حساب مجموع الإهتلاكات.

مثال تطبيقي حول التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية

سعيا منا و لأجل الإحاطة بالموضوع و بأكثر دقة وأثناء توزيع الاستبيان حاولنا إسقاط الجانب النظري على دراسة حالة تتيح لنا الإجابة على الإشكالية بشكل دقيق وأكثر مصداقية و موضوعية التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية.

تعتبر البرامج المستعملة في المؤسسات ولدى المحاسبين من بين التثبيتات المعنوية التي صنفها النظام المحاسبي المالي ضمن الأصول الثابتة و بالتحديد في المجموعة الثانية في الحساب رقم 204.

ووفق ما وجدنا فإن المؤسسة قامت باقتناء برنامج PC PAIE من شركة DLG هو برنامج لتسيير الأجور يقوم بـ :

- حساب الأجور؛
- حساب العطل؛
- شهادات العمل؛
- شهادة الأجر السنوي؛
- شهادة الأجر الشهري.

حيث قدمت لنا الفاتورة رقم 601761 بتاريخ 2016/12/25 التالية:

الشكل رقم 02-05 فاتورة اقتناء برنامج PC PAIE

الرقم	البيان	الكمية	السعر (دج)	المبلغ (دج)
01	برنامج تسيير الأجور PCPAIE	01	54.000.00	54.000.00
المبلغ خارج الرسم HT				54.000.00
الرسم على القيمة المضافة TVA 17%				9.180.00
المبلغ متضمن كل الرسوم TTC				63.180.00

المصدر: من إعداد الطالبة

التسجيل المحاسبي:

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	دائن	25/12/2016	مدين	دائن
204000		برامج الحاسوب ومشبها	54.000.00	
445620		الرسم على القيمة المضافة على التثبيتات	9.180.00	
	404000	موردو التثبيتات		63.180.00

ملاحظة:

بما أن الأصل غير الملموس (البرنامج PC PAIE) تم اقتناءه بتاريخ 2016/12/25 أي في آخر الشهر من السنة فانه لا يمكن حساب مخصص الاهتلاك لسنة 2016 و الاهتلاك يبدأ حسابه من السنة الموالية مع العلم أن العمر الانتاجي المتوقع للأصل المذكور هو 10 سنوات .

- **حساب قسط الاهتلاك* السنوي:**

التكلفة الأصلية = 54.000.00 دج

معدل الاهتلاك = 100/ العمر الانتاجي = 10/100 = 10%

قسط الاهتلاك السنوي = 54.000.00 × 10% = 5400.00 دج

- **التسجيل المحاسبي لاهتلاك برنامج (PC PAIE)**

رقم الحساب		البيان	المبالغ	
مدين	**دائن**	**2017/12/31**	**مدين**	**دائن**
681000	280400	مخصصات الاهتلاك وخسائر قيمة الأصول غير جارية اهتلاك برامج الحاسوب ومشابهها قسط الاهتلاك لسنة 2017	5.400.00	5.400.00

تعتمد المحاسبة عن الأصل غير الملموس (التثبيت المعنوي) على عمره الإنتاجي ويتم اهتلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد، أما اذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير محدد فلا يهتلك.

من خلال المثال نرى أنه يتم التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية ومتابعتها خلال مراحلها الأخرى بتسجيل اهتلاكها.

* تم اعتماد اسلوب الاهتلاك الخطي في حساب الاهتلاك

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع

في هذا المبحث سنتطرق للدراسات السابقة حول موضوع الدراسة و أهم الاختلافات و أوجع التشابه بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

1- دراسة Laux and Leuz.2009 [1]

"The Crisis of Fair Value Accounting : Making Sense of the Recent Debate"

هدفت الدراسة إلى معرفة علاقة محاسبة للقيمة العادلة في الأزمة العالمية ، حيث توصلت إلى أن محاسبة القيمة العادلة ليست المسؤولة عن الأزمة المالية ، وليست مجرد نظام للقياس يقوم بالتقرير عن قيم الأصول دون أن يكون له أثار اقتصادية تخصه ، وفيما يتعلق ببديل القيمة العادلة ، فالتكلفة التاريخية لا تعكس القيمة الأساسية لعناصر القوائم المالية ، وإذا كان هناك أيضا مشكلات في القيم السوقية وهي أحيانا لا تعكس القيم الأساسية للأصول نظرا لتأثر القيم السوقية بالمؤثرات السلوكية وعدم رشد المستثمر ، فمن الأفضل استخدام القيم السوقية حتى إذا كانت الأسواق لا تتصف بالسيولة ودعم ذلك بالافصاحات الإضافية.

ركزت هذه الدراسة كذلك على معرفة علاقة القيمة العادلة بالأزمة المالية العالمية، من خلال دراسة أجريت على أسواق المال الأمريكية ، وتبين أن القيمة العادلة ليست لها علاقة بالأزمة المالية العالمية ، وان التكلفة التاريخية ليست حل لمشاكل القيمة العادلة.

2- دراسة نورة عريف 2011 [2] " إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية"

هدفت الدراسة إلى إبراز العناصر التي يمسها القياس المحاسبي بصفة مباشرة وذلك بتحديد المقياس المناسب لكل عنصر ، وباستعراض بعض نماذج القياس المحاسبي كالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة والمشاكل التي تواجه أي من النموذجين ، ثم قامت استقصاء عينة من المجتمع الجزائري ومعرفة أرائهم حول عملية القياس المحاسبي والمشاكل التي تواجهه سواء باستخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة

توصلت الدراسة إلى نتائج التالية:

- أن التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كلاهما من نماذج القياس المحاسبي وكل منهما تمتاز بخصائص وتعاني نقائص من شانها التأثير على عملية القياس المحاسبي.
- وان البيئة الجزائرية لا تتوفر على مرجعية سوق نشط الأمر الذي يؤدي إلى اعتماد التكلفة التاريخية و القيمة العادلة وعليه يجب النهوض بالبورصة الجزائرية وتفعيل نشاطها.

---

[1] Lauxchristian,Leuzchristian.. **The Crisis of Fair Value Accounting : Making Sense of the Recent Debate**,The University of Chicago, Booth School of Business 0,Working paper No.33.April(2009).

2 نورة عريف، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية ، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية ، غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة ، الجزائر ، سنة2011.

3- دراسة وهيبة لبوز 2011[1] " قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي "

هدفت الدراسة إلى مشكلة قواعد قياس آليات سير ومعالجة حسابات الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي ، وهدفت هذه الدراسة إلى تبيان التطور التاريخي للقياس المحاسبي والمبادئ التي يعمل وفقا ، وطرح المشاكل التي يعاني منها وحلولها. وأيضا هدفت إلى إيضاح كيفية قياس ومعالجة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

ركزت هذه الدراسة إلى نتائج وهي أن النظام المحاسبي الجزائري عالج النقص الذي كان يعتري الميزانية المحاسبية والمغالطات التي كانت تظهر بسبب التقييم بالتكلفة التاريخية فجاء بإعادة التقييم وفق القيمة العادلة ، أي أن النظام المحاسبي المالي طرح عدة بدائل للقياس المحاسبي. وان قواعد القياس المحدثة على النظام المحاسبي المالي الرامية لإزالة أثار التضخم، ليست كلها ذات موثوقية وموضوعية، فقياس الأصول بواسطة خبير يفتقد لخاصيتي الموضوعية الموثوقية.

4- دراسة بسمة سويد 2012[2] " دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي – التكلفة التاريخية – القيمة العادلة – "

هدفت الدراسة إلى عرض أهم بدائل القياس المحاسبي، والى استعراض أهم الآراء المؤيدة والمعارضة لكل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة والى إجراء مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

ركزت الدراسة إلى مفهوم القيمة العادلة مفهوم حديث بالنسبة للبيئة الجزائرية مما أدي إلى صعوبة في الفهم والتطبيق لان المجتمع الجزائري لا يهتم بالمعايير المحاسبة الدولية وهذا يرجع لنقص التكوين والتعليم في المحاسبة بالإضافة إلى غياب أسواق مالية نشطة وعدم دخول الجزائر في الممارسات المحاسبية الدولية.

5- دراسة Christensen Nikolaev2012 [3]

" Does fair value accounting for non-financial assets pass the market "

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح ظروف تطبيق محاسبة القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية ، بحيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها : أن تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية مثل المباني والمعدات تكون اقل كفاءة لمتخذي القرارات إذا ما قورنت بالتكلفة التاريخية ، وان معايير الإبلاغ المالي (IFRS) قدمت ميزة لم تقدمها المعايير التي سبقتها حيث أتاحت للشركات المجال للاختيار بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بالنسبة للأصول غير المالية ، مع الالتزام بالثبات في الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة.

ركزت هذه الدراسة على معرفة الإضافات التي جاءت بها محاسبة القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية، من استقصاء أراء عينة من المختصين الأمريكيين، فتبين أن تطبيق القيمة العادلة على الأصول المالية يكون أكثر كفاءة من تطبيقها على الأصول الغير المالية

---

1 وهيبة لبوز ، **قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية** ، مذكرة ماستر غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة ، الجزائر ، سنة2011.

2 بسمة سويد، **دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي – التكلفة التاريخية – القيمة العادلة –دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة**، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية ، غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح –ورقلة –الجزائر، 2012

3 Christensen,HansB.andNikolaev, **Does fair value accountingfor non-financial assets pass the market** .The university of chicago Booth school of Business,full text available **on http ://papers.ssrn .com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1269515.(2012**

6- دراسة بن هجيرة جميلة 2013 [1] " أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفاهيم القياس المحاسبي والتحكيم فيها، وتوضيح مزايا وعيوب كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وكذلك دراسة توضيح الفرو قات مابين تطبيق القياس بالتكلفة التاريخية و القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خلصت الدراسة إلى ان التقييم الأولي لمتلكات المؤسسة يكون على أساس التكلفة التاريخية التي تأخذ صفة ومحل القيمة العادلة في فترة ولحظة دخولا للمؤسسة، وضرورة إعادة تقييمها وفق القيمة العادلة، ولإجراء عملية إعادة التقييم وفق القيمة العادلة لابد من توفر أسواق نشطة ويعتبر هذا الشرط عائقا لعدم توفره في البيئة الجزائرية

ركزت هذه الدراسة على معرفة اثر استخدام كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في القياس بالنسبة لمتلكات المؤسسة العينية وهذا من خلال الدراسة العملية لمؤسسة اقتصادية في الجزائر ، وكذلك معرفة الواقع العملي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إلا أنها اختارت مؤسسة اقتصادية واحدة لهده الدراسة ولم تقم بتعميمها على عدة مؤسسات

المطلب الثاني: أوجه الاختلاف و التشابه

يعد موضوع القياس المحاسبي من المواضيع المهمة التي اهتمت بها المنظمات المهنية المحاسبية والجهات الأكاديمية في الدول العربية، كون أن موضوع القياس المحاسبي هو مشكل تسبب في تدهور النظرية المحاسبية مند القرن العشرين و إلى غاية يومنا هذا.

ففي الدراسات السابقة التي تم التعرض لها، نجد أنها في الغالب ركزت على بدائل القياس المحاسبي في النظام المالي المحاسبي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية ومنها من اهتم بدراسة القياس المحاسبي للأصول الثابتة جملة دون تفصيل، وكذا تعددت طرق الدراسة التطبيقية بين دراسات الحالة والدراسات الميدانية .

ركزت هذه الدراسة على وجه الخصوص موضوع القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة (التثبيتات المعنوية) في ظل النظام المالي المحاسبي وذلك بتطبيق القيمة العادلة والتكلفة التاريخية بالإضافة للانتقادات التي وجهت لمفهوم التكلفة التاريخية والسبب في التوجه نحو القيمة العادلة، وكما تناولت الدراسة المعالجة المحاسبية الخاصة بها. وتمت الدراسة التطبيقية برصد أراء المختصين والمهنيين بالمحاسبة حول إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة الجزائرية .

1 بن هجيرة جميلة ، **أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية** ، مذكرة ماستر ، غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر ، سنة 2013.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية الخاصة بدراسة إشكالية القياس المحاسبي الأصول غير الملموسة والمعالجة المحاسبية لها. اتضح أن النظام المحاسبي المالي اهتم بالتثبيتات من لحظة دخولها للمؤسسة سواء عن طريق الحيازة أو الإنتاج أو اندماج مؤسسات أو أي طريقة أخرى، كما تم توضيحها في هذا الفصل، مرورا بمرحلة استخدامها حيث بين كل ما يتعلق بهذه المرحلة من تقييم وإهتلاك وتدهور وكذا كيفية تسجيل ذلك محاسبيا، حيث أصبح تقييم التثبيتات يعتمد على نموذجين التكلفة التاريخية وهو المبدأ السابق، ونموذج القيمة العادلة وهو من أهم النقاط التي عالجها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، الذي سمح بإعطاء صورة آنية وحقيقية عن قيمة التثبيتات للمؤسسة، مما يسهل اتخاذ قرارات ملائمة من طرف الإدارة وحتى من مستخدمي القوائم المالية الخارجيين، وصولا إلى كيفية معالجة حالة خروج التثبيتات من أصول المؤسسة سواء عن طريق التنازل عنها أو الشطب من الخدمة.

أما الجزء الثاني فعرضنا فيه بعض الدراسات السابقة التي تعرضت للموضوع و وكذا أوجه الشبه والاختلاف بينها وبين هذه الدراسة.

وفي الفصل الموالي فسنحاول إسقاط الجانب النظري على الدراسة التطبيقية من اجل إيضاح إشكالية القياس و التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية في البيئة الجزائرية عامة و الجنوبية خاصة.

الفصل الثاني الدراسة الميدانية (التطبيقية)

تمهيد:

إن المعلومة المحاسبية ذات أهمية كبيرة وذلك لكونها المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة ،إضافة إلى أنها موجهة للعديد من الأطراف التي تتميز بأنها غير متجانسة وذات مصالح مختلفة الأمر الذي يقودنا إلى التساؤل حول الشيء الذي يمكننا من تقديم قوائم مالية ذات مصداقية و شفافية، فيكون الجواب هو القياس المحاسبي، حيث يعد هذا الأخير ترجمة للمعلومة المحاسبية في شكل قيم يتفق عليها الجميع.

ففي هذه الدراسة الميدانية (التطبيقية) والموجهة إلى عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري، وبالتحديد في ورقلة، حاسي مسعود، تقرت. والمتمثلة في معرفة آراء هؤلاء حول إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

من خلال ما تقدم في الفصل الأول تطرقنا إلى أهم الجوانب النظرية و إلى ماهية التثبيتات المعنوية و طرق قياسها والتسجيل المحاسبي لها، في هذا الفصل سوف نحاول معرفة إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال الاستبيان الموجه لعينة الدراسة. لذا تم تقسيم هذا الفصل الى مبحثين:

- **المبحث الأول : الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة**
- **المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها**

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

تمثلت الدراسة الميدانية في دراسة وتحليل واقع القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك من خلال التطرق الى عرض الاستبيان، مجتمع و عينة الدراسة، والأدوات المستخدمة وصولا إلى عرض النتائج، تحليلها ومناقشتها.

المطلب الأول: الطرق المستخدمة

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

الفرع الأول: مراحل ومحتوى الاستبيان

نظرا لطبيعة الدراسة التي قمنا بها، ويقصد الإلمام بجوانب الموضوع والوصول إلى الأهداف واستخلاص النتائج وسعيا منا للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتصميم استبيان وفق مراحل محددة موجه الى 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 موجهة إلى مجموعة من المحاسبين ومحافظي الحسابات، لإبداء آرائهم و تطلعاتهم حول مشكلة الدراسة.

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

1) **مرحلة التصميم الأولي**: وهي الخطوة الأولى في عملية اعداد الاستبيان، وفيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتمادا على الجانب النظري من الدراسة وذلك حسب استطلاعنا على الدراسات السابقة، وبعدها تم صياغة مجموعة من الاسئلة اخذين بعين الاعتبار اشكالية وفرضيات البحث، كما راعينا في اعداد الاسئلة ما يلي:

صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة واستعمال اللغة السليمة مع شرح بعض المصطلحات للمساعدة على توضيح المفهوم. بالاضافة الى ترتيب الاسئلة مع ربطها بأهداف الدراسة الميدانية.

2) **مرحلة اعداد التصميم**: وهي الخطوة الثانية، حيث تم عرض الاستبيان على عينة الدراسة (محاسبين، محافظي الحسابات)

بغية التأكد بغية التأكد من وضوح وغهم الأسئلة من قبلهم.

3) **مرحلة التصميم النهائي**: وهي الخطوة الأخيرة، بحيث تم اجراء التعديلات اللازمة وبعدها تم تصميم الاستبيان بشكل نهائي، ثم توزيعه ونشره على عدة طرق أهمها:

- التسليم المباشر لأفراد العينة؛
- إرسال عن طريق البريد الالكتروني؛
- الاستعانة ببعض الزملاء فيما يخص الأماكن البعيدة.

وبهذا تمكنا من ضمان عدد مقبول من الإجابات والبيانات أما ما يخص عملية الاسترجاع فقد اختلفت تبعا لاختلاف طرق التوزيع.

ثانيا: محتوى الاستبيان

تضمن الاستبيان مقدمة من اجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه، وكذا معلومات عامة حول أفراد عينة الدراسة كالجنس والعمر و الشهادة المتحصل عليها مع إضافة شرح لبعض المصطلحات الواردة في الاستمارة، كما تم التوضيح أن المعلومات لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

تكون الاستبيان ككل (الملحق رقم 01) من 3 صفحات وتضمن 22 سؤالا وكالتالي:

- **الجزء الأول:** تضمن معلومات عامة عن أفراد العينة، بحيث تكون من 7 أسئلة (الاسم (اختياري)، الجنس، السن، الشهادة المتحصل عليها، نوع المهنة، الأقدمية (الخبرة)، عنوان البريد الالكتروني أو الهاتف (اختياري)) خاصة بعينة الدراسة والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.
- **الجزء الثاني:** شرح بعض المصطلحات الواردة في الاستمارة بهدف توضيح وتبسيط المفهوم.
- **الجزء الثالث:** عرض في هذا الجزء 3 محاور متعلقة بفرضيات الدراسة والمتكون من 15 سؤالا مقسمة بالتساوي كالتالي:
  - **المحور الأول:** متعلق بالفرضية الأولى " القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية بالتكلفة التاريخية "؛
  - **المحور الثاني:** متعلق بالفرضية الثانية " القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية وفق مبدأ القيمة العادلة "؛
  - **المحور الثالث:** متعلق بالفرضية الثالثة " تؤثر البيئة المحاسبية الجزائرية بأدوات القياس المحاسبي والتوجه نحو القيمة العادلة.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة:

تتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

- عينة من المحاسبين؛
- عينة من محافظي الحسابات.

ثانيا: عينة الدراسة:

قمنا باختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة، بحيث قمنا بتوزيع 60 إستمارة على ثلاث مناطق من الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة، حاسي مسعود، تقرت) تم توزيعها على المناطق الثلاثة بالتساوي و ذلك تحسبا لعدم رجوع البعض أو عدم صلاحيتها بسبب نقص الإجابة أو إيجاد شطب بالاستمارة، و بعد عملية الجمع تم استرجاع 54 استمارة، وبعد عملية فرز وتنظيم هذه الأخيرة تم الابقاء على 50 استمارة من أجل التحليل، و نوضح في الجدول التالي عدد الاستمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل بعد عملية الفرز:

الجدول رقم (01-02): يوضح الاحصائيات المتعلقة بالاستمارات الموزعة

المنطقة	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات القابلة للتحليل
ورقلة	20	20	18
حاسي مسعود	20	18	16
تقرت	20	16	16
المجموع	60	54	50

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على فرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (01-02) يتبين أن عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 60 استمارة من بينها 6 استمارات ضائعة و 4 استمارات ملغاة، و 50 استمارة متبقية صالحة للدراسة.

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة

سنحاول في هذا المطلب عرض الأدوات الإحصائية و البرامج المستخدمة في معالجة بيانات الاستمارات المجمعة من الاستبيان.

الفرع الأول: الأدوات المستخدمة

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

الجدول رقم (02-02): مقياس ليكرت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبة

وبتحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (1-3=2) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول هلى طول الخلية (3/2=0.66) ثم اضافة هذه القيمة الى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 الى 1.66)، (1.67 الى 2.33)، (2.34 الى 3). بالنسبة لمقياس ليكرت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كمايلي:

الجدول رقم (03-02): يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكرت الثلاثي

مجال المتوسط الحسابي	الوزن الموافق له
من 1 إلى 1.66	قليل
من 1.67 إلى 2.34	متوسط
من 2.35 إلى 3	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة

- **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 (02-04) يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة ، حيث بلغ نسبة 81.3% وهي نسبة جد مقبولة إحصائيا.

الجدول رقم (04-02): يوضح معامل ألفا كرونباخ

عدد الأسئلة	ألفا كرونباخ
15	0.813

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أنه بتطبيق ألفا كرونباخ للتأكد من صدق و ثبات الاستبانة تحصلنا على قيمة (0.813) وهذا يدل على أن الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان مقبولا وكافي إحصائيا لهذه الدراسة، وبالتالي تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعل الاعتماد عليه في تحليل النتائج صالحا.

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة

من أجل الإجابة على الإشكال المطروح و إختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا أسلوب الإحصاء الوصفي التحليلي، وتمت عملية معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 22، مع الاستعانة ببرنامج الجداول الالكترونية (MS EXCEL) بغرض معالجة المعطيات والذي يقوم بترجمة البيانات من شكل جداول الى رسومات بيانية وذلك من اجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل،

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

- توزيع عينة الدراسة (التكرار و النسبة)؛
- مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري)؛
- حساب معامل ألفا كرونباخ ؛
- اختبار (T-TEST)

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها

بعد عرض الأدوات المستخدمة في الدراسة نقوم بعرض النتائج المتحصل عليها عن طريق هذه الأخيرة ومقارنتها مع فرضيات الدراسة للوصول أخيرا الى الاستنتاجات.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

الفرع الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: السن، الشهادة المتحصل عليها، المهنة، الأقدمية (الخبرة).

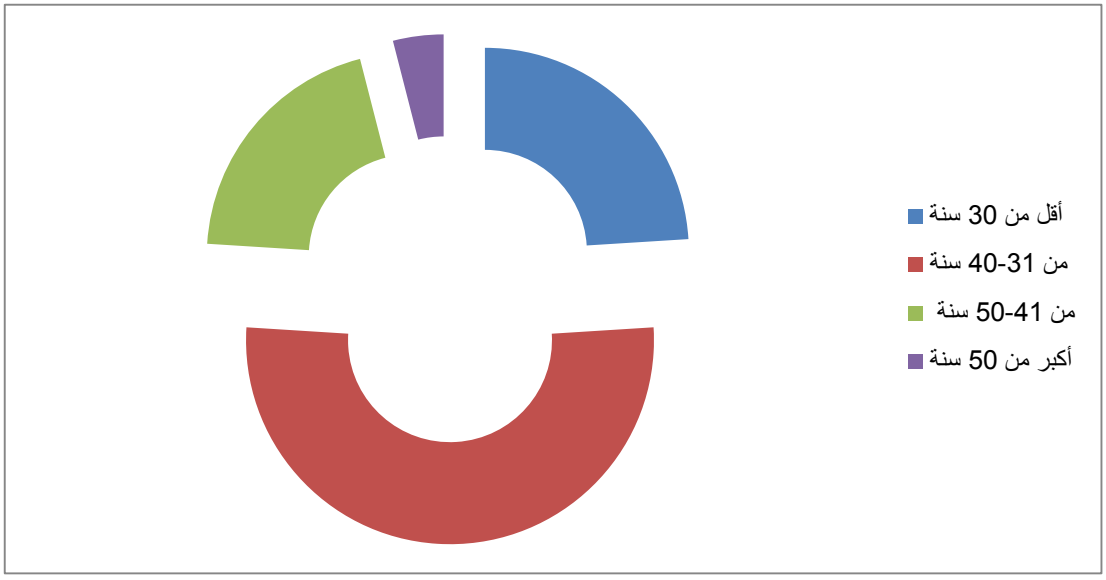
أولا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

الجدول رقم 02-05 توزيع الأفراد حسب متغير السن

العمر	أقل من 30 سنة	من 31-40 سنة	من 41-50 سنة	أكبر من 50 سنة	المجموع
التكرار	12	26	10	2	50
النسبة	24%	52%	20%	4%	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم 02-01 توزيع الأفراد حسب متغير السن



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول و الشكل السابقين و الخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية، نلاحظ أن الفئة العمرية الأكثر تكرار هي من 31 إلى40 سنة بنسبة 52%، تليها الفئة أقل من 30سنة بنسبة 24% ثم الفئة التي تليها من 41 إلى 50 سنة و الفئة الأخيرة هي الأقل نسبة بـ 4%.

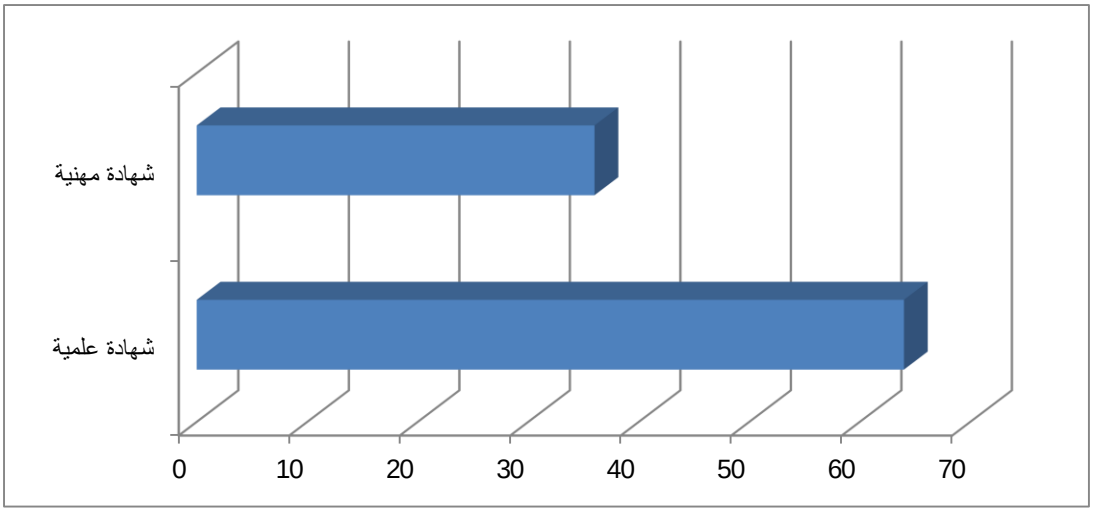
ثانيا: توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة المحصل عليها

الجدول رقم02-06 توزيع أفراد العينة حسب الشهادة

الشهادة العلمية	التكرار	النسبة
شهادة علمية	32	%64
شهادة مهنية	18	%36
المجموع	50	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل 02-02 توزيع أفراد العينة حسب الشهادة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الاستبيان وحسب الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب الشهادة المتحصل عليها نلاحظ تباين فيما يخص نوع الشهادة المحصل عليها بين شهادة علمية و شهادة مهنية، حيث بلغ عدد حاملي شهادة علمية 32 بنسبة 64% و بلغ عدد حاملي شهادة مهنية 18 بنسبة 36%، وبما إن معظم أفراد عينة الدراسة متحصلين على شهادات علمية فهذا ينعكس إيجابا على الدراسة حيث يزيد في إثراء الموضوع.

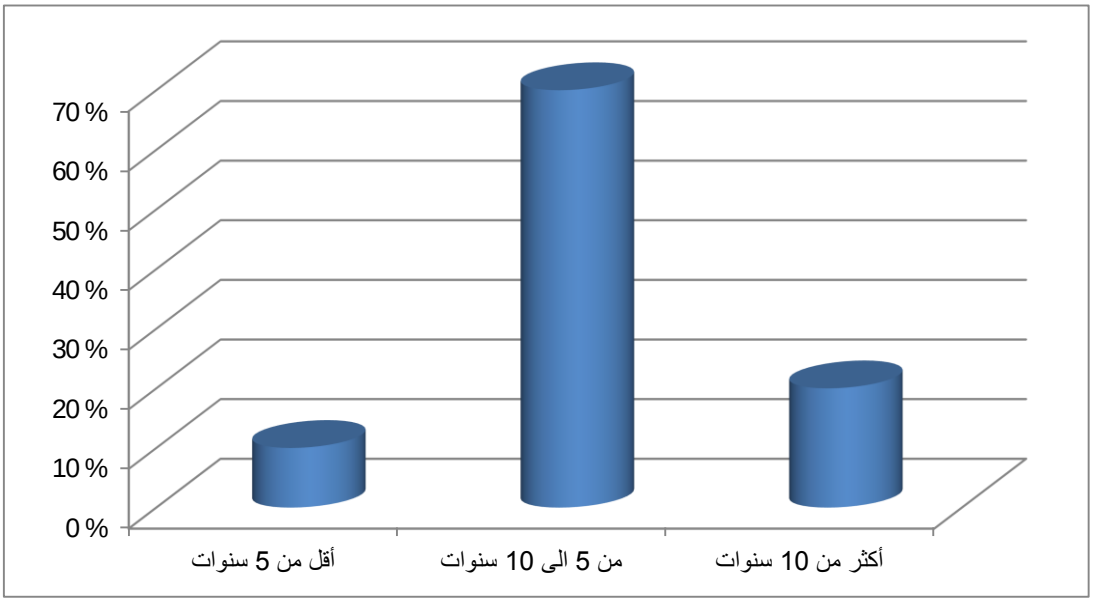
ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الجدول رقم :02-07 توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية

العمر	أقل من 5 سنوات	من 5-10 سنوات	أكثر من 10 سنوات	المجموع
التكرار	5	35	10	50
النسبة	%10	%70	%20	100%

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم 02-03 توزيع الأفراد حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات برنامج SPSS

حسب الجدول والشكل السابقين الخاصين بتوزيع الأفراد حسب الخبرة بالسنوات نلاحظ أن الفئة العمرية أقل من 5 سنوات بنسبة 10% هي الأقل خبرة، من بين الفئات الأخرى التي كانت النسبة الأكبر من بينها هي 70% لدى الفئة العمرية من 5 إلى 10سنوات و البالغ عددهم 35 فردا وهي الأكثر تكرارا، ثم تليها الفئة العمرية أكثر من10 سنوات بنسبة 20% . وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة عالية .

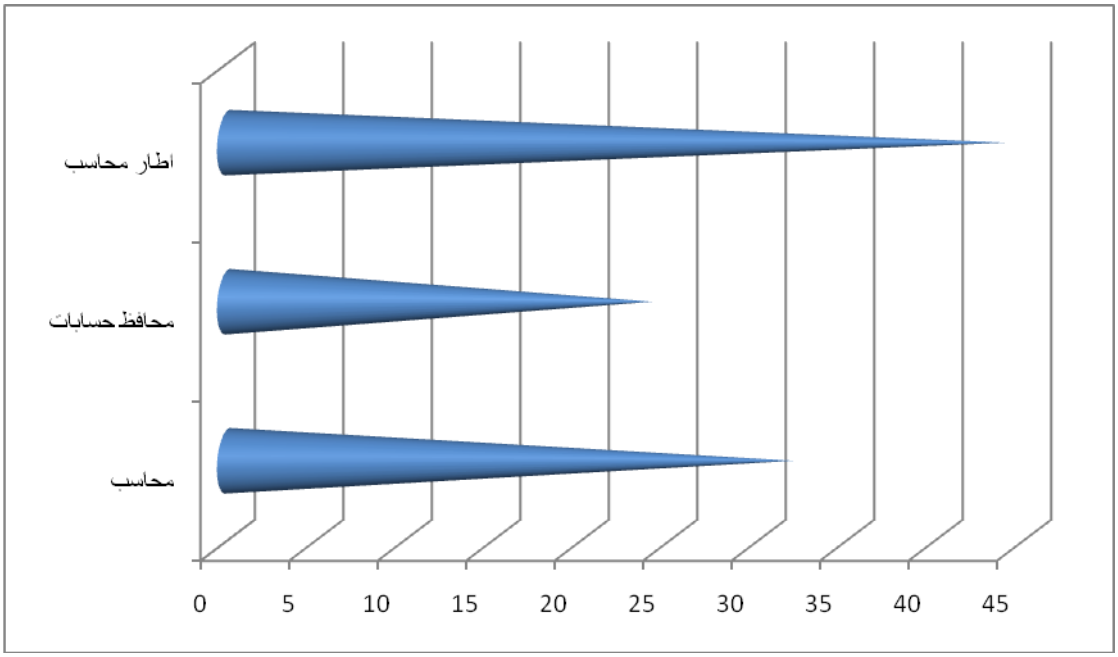
رابعا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة

الجدول رقم 02-08 التوزيع الأفراد حسب متغير المهنة

نوع المنصب	التكرار	النسبة
محاسب معتمد	16	%32
محافظ حسابات	12	%24
إطار محاسب أو محاسب	22	%44
المجموع	**50**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات برنامج SPSS

الشكل رقم 02-04 توزيع الأفراد حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب المهنة نلاحظ أن التكرار الأكثر عند محاسب البالغ عددهم 22 أي بنسبة 44 % ، وتليها نسبة 32 % لمحاسب معتمد بتكرار 16، والأقل هي محافظي الحسابات البالغ عددهم 12 بنسبة 24%. وبما أن النسبة الأكبر كانت محاسبين خلال هذا يمكننا أن نعرف المشاكل المحاسبية التي تعترضهم على اعتبار أنهم المسئولون عن عمليات التقدير الشخصي.

الفرع الثاني: مقاييس الإحصاء الوصفي

سنقوم في هذا الفرع بدراسة التحليل الوصفي و الإحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه أراء المستجوبين اتجاه فقرات المحاور.

أولا: تحليل قياس التثبيتات المعنوية بالتكلفة التاريخية

الجدول رقم 02-09 يوضح نتائج أفراد العينة حول القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية بالتكلفة التاريخية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	إتجاه الإجابة
01	بالنسبة للمحاسبين التكلفة التاريخية أسهل وسيلة للقياس المحاسبي	2.93	0.553	موافق
02	إعتماد التكلفة التاريخية على الدقة و الثبات جعلها أكثر موثوقية للقياس	2.86	0.914	موافق
03	تتأثر التكلفة التاريخية و تفقد موثقية القياس إذا ما حدثت حالة تضخم	2.18	0.782	محايد
04	تعبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية كونها تعبر عن أحداث فعلية	2.39	0.890	موافق
05	لا تتلاءم التكلفة التاريخية مع الأحداث التاريخية	2.55	0.745	موافق
	المجموع	2.58	0.776	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول (09-02) أن المتوسطات الحسابية تراوحت مابين 2.18 و 2.93، باحتلال العبارة الاولى (بالنسبة للمحاسبين التكلفة التاريخية أسهل وسيلة للقياس المحاسبي) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.93) و إنحراف بـ (0.553)، بينما إحتلت العبارة الثالثة (تتأثر التكلفة التاريخية وتفقد موثوقية القياس إذا ما حدثت حالة تضخم مما اثر في وجهة نظر العديد للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية) أقل متوسط يقدر بـ(2.18) و إنحراف (0.782).

و يلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.58) و إنحراف (0.776)، مما يدل على وجود تباين في اراء العينة حول القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية بالتكلفة التاريخية

ثانيا: تحليل القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية و فق مبدأ القيمة العادلة

الجدول رقم 02-10 نتائج اراء أفراد العينة حول القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية وفق مبدأ القيمة العادلة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	إتجاه الإجابة
01	تتميز المعلومات المقدمة وفق القيمة العادلة على التمثيل الصادق لها	2.67	0.781	موافق
02	إعادة تقييم التثبيتات المعنوية بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة	2.91	0.873	محايد
03	يتأثر القياس المحاسبي بنوعية القدرات و الخبرات فهي تعتبر عامل مهم في ذلك	1.89	0.714	محايد
04	يتماشى القياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة و التطورات و الاحداث	2.41	0.921	موافق
05	يساعد القياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة في اتخاذ القرار	2.63	0.845	موافق
	المجموع	2.50	0.826	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول(10-02) احتلال العبارة الثانية (إعادة تقييم التثبيتات المعنوية بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.91) و انحراف (0.873)، بينما إحتلت العبارة الثالثة (يتأثر القياس المحاسبي بنوعية القدرات والخبرات فهي تعتبر عامل مهم في ذلك) أقل متوسط قدر بـ(1.89) و انحراف (0.714).

و يلاحظ متوسط عام يقدر ب (2.50) بدرجة انحراف (0.826) مما يدل على وجود تفاوت معتبر في اراء العينة حول القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية و فق مبدأ القيمة العادلة.

ثالثا: تحليل مدى تؤثر البيئة المحاسبية الجزائرية بأدوات القياس المحاسبي والتوجه نحو القيمة العادلة

الجدول رقم 02-11 نتائج أراء أفراد العينة حول تؤثر البيئة المحاسبية الجزائرية بأدوات القياس المحاسبي والتوجه نحو القيمة العادلة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	إتجاه الإجابة
01	عدم توفر سوق كفء في البيئة المحاسبية الجزائرية كان سبب في عدم جاهزة التوجه نحو القيمة العادلة	2.28	0.951	موافق
02	تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية عدة صعوبات للتطبيق القيمة العادلة مما وجد إشكال في قياس التثبيتات المعنوية	2.92	0.873	موافق
03	وجود ما يعرف بعدم القابلية من المهنيين للقيمة العادلة مما اثر في وجهة نظر العديد للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية	1.89	0.714	محايد
04	حاجة البيئة المحاسبية الجزائرية للتشريعات أكثر انفتاح على البيئة العالمية لأجل توفير سوق كفيء يساعد في قياس دقيق للتثبيتات المعنوية وفق القيمة العادلة	2.37	0.774	محايد
05	النظام المالي المحاسبي شجع على تطبيق القيمة العادلة من خلال القياس و التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية وفق معايير محاسبية تتلاءم والبيئية الجزائرية	2.63	0.845	موافق
المجموع		2.41	0.831	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول (11-02)، تسجيل العبارة الثانية (تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية عدة صعوبات لتطبيق القيمة العادلة مما وجد إشكال في قياس التثبيتات المعنوية) لأعلى متوسط حسابي (2.92) بدرجة إنحراف (0.873)، مما يدل على إتجاه أغلب اراء العينة للموافقة على مقترحات عبارات المحور الثالث (تؤثر البيئة المحاسبية الجزائرية بأدوات القياس المحاسبي والتوجه نحو القيمة العادلة

المطلب الثاني: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها

الفرع الأول: اختبار وتحليل الفرضيات باستخدام T TEST

الجدول رقم (12-02) يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور

	Valeur de test = 0					
	T	Ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	nfiance de la ظIntervalle de co différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T01	33.314	49	.000	11.32000	10.6372	12.0028
T02	21.007	49	.000	9.98000	9.0253	10.9347
T03	105.550	49	.000	13.98000	13.7138	14.2462

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات نظام SPSS

اختبار فرضيات الدراسة T-test .

- **إختبار الفرضية الأولي:**

H0: لا يعد اعتماد أساس التكلفة التاريخية أكثر ملائمة وأسهل طريقة لقياس التثبيتات المعنوية.

H1: يعد اعتماد أساس التكلفة التاريخية أكثر ملائمة وأسهل طريقة لقياس التثبيتات المعنوية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الأختبار دلالة معنوية تقدر (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (يعد اعتماد أساس التكلفة التاريخية أكثر ملائمة وأسهل طريقة لقياس التثبيتات المعنوية).

- **إختبار الفرضية الثانية:**

H0: لا تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية.

H1: تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الأختبار دلالة معنوية تقدر بـ (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية).

- **اختبار الفرضية الثالثة:**

H0: لا تتوفر في البيئة الجزائرية مقومات تطبيق القيمة العادلة .

H1: لا تتوفر في البيئة الجزائرية مقومات تطبيق القيمة العادلة.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة T عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الأختبار دلالة معنوية تقدر بـ(0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (لا تتوفر في البيئة الجزائرية مقومات تطبيق القيمة العادلة).

الفرع الثاني: الوصول إلى الاستنتاجات

من خلال ما تقدم ومن الأسئلة المقدمة للمهنيين و التي حاولنا من خلالها معرفة القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في ظل النظام المالي المحاسبي وجدنا أن هناك إشكالية كبيرة في القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية وذلك راجع لعدة أسباب نوجز أهما في مالي :

- ✓ تمسك المهنيين بالتكلفة التاريخية كأداة للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية خصوصا في التسجيل المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ عدم تبني المحاسبين المهنيين لمبدأ القيمة العادلة في القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية لعدم تلاءم التشريعات المعمول بها في البيئة الجزائرية للتوجه نحو القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي؛
- ✓ عدم وجود سوق كفء تساعد على القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية وفق مبدأ القيمة العادلة.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تقدم في الإستبيان المقدم في الدراسة التطبيقية حول إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية و المحورين الأساسين وهو القياس بـ: التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة نجد التباين في طريقة القياس المحاسبي وثبات معظم المحاسبين في البيئة المحاسبية الجزائرية على القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية بالتكلفة التاريخية كونها أكثر مصداقية من القيمة العادلة (حسب رأي المحاسبين).

وحسب المحور الثالث الذي يبين العراقيل و المشاكل التي تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية في تطبيق القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي وهو عدم وجود سوق كفيء تحدد لنا القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي واعتماد معظم المحاسبين على الخبراء التقنين في تحديد القيمة الحقيقية و العادلة لأي استثمار أو تثبيت معين.

خاتمة

خاتمة :

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا إلقاء الضوء على إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية (الأصول غير الملموسة) في البيئة الجزائرية والمعالجة المحاسبية لها حيث تمثل هذه الأخيرة أحد أهم الموارد الاقتصادية للمؤسسة والتي تساهم بشكل فعال في تحقيق التدفقات النقدية بما توفره لمنشآت الأعمال من ميزات تنافسية يصعب على الغير تقليدها .

لذا فان مراعاة الدقة في تحديد إطار محاسبي متكامل للأصول غير الملموسة يشمل كيفية قياسها والإفصاح عنها يكفل تضييق نطاق الاجتهادات الشخصية فنجد أن القياس عرف على أنه قرن أعداد بأحداث و ذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة، فلقياس أصل من أصول يكون أمام المحاسب بدائل مختلفة للقياس يؤدي كل منها إلى نتائج مختلفة ، واختيار البدائل يخضع في الغالب إلى الاجتهاد الشخصي للمحاسب.

نتائج اختبار الفرضيات:

أ- **بالنسبة للفرضية الأولى:** المتمثلة في " يعد اعتماد أساس التكلفة التاريخية أكثر ملائمة وأسهل طريقة لقياس التثبيتات المعنوية ". تم نفي هذه الفرضية في الجانب النظري و اثباتها في الجانب التطبيقي من خلال النتائج التالية:

- من الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية ان الاعتماد عليها كاساس للقياس المحاسبي من شانه اسقاط كثير من الاصول غير الملموسة من القوائم، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية من طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر الميزانية سوف يستبعد كثيرا من القيم من السجلات المحاسبية، ومن أمثلة ذلك شهرة المحل.
- نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها تبين ان افراد عينة الدراسة يتفقون على ان التكلفة التاريخية اسهل وسيلة للقياس المحاسبي واعتمادها على الدقة والثبات جعلها اكثر موثوقية للقياس، فان المحاسبين يتمسكون بالتكلفة التاريخية كاداة للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية خصوصا في التسجيل في ظل النظام المحاسبي المالي.

ب- **بالنسبة للفرضية الثانية:** المتمثلة في " **تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الانسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية** ". تم اثبات هذه الفرضية في الجانب النظري و الجانب التطبيقي من خلال النتائج التالية:

- نصت القوانين الجزائرية على وجوب تطبيق القيمة العادلة من خلال الاصلاحات الاقتصادية التي مست قانون المحاسبة بعد تبنيها للنظام المحاسبي المالي لما تحققه من مزايا لمخرجات البيانات. كاعادة تقييم الاصول بالقيمة العادلة يعطي الصورة الصادقة للمؤسسة وتوفر معلومات مالية ملائمة.
- نتائج الدراسة المتحثل عليها تبين ان افراد العينة ابدوا اتفاقهم بالاجابة على العبارات التي تتمحور حول ان المعلومات المقدمة وفق القيمة العادلة تساعد على التمثيل الصادق لها كما أن القياس المحاسبي وفقها يساعد على اتخاذ القرار.

ت–بالنسبة للفرضية الثانية: المتمثلة في " **لا تتوفر في البية المحاسبية الجزائرية مقومات تطبيق اليمة العادلة** ". تم اثبات هذه الفرضية في الجانب النظري و الجانب التطبيقي من خلال النتائج التالية:

- من الانتقادات الموجهة لمدخل القيمة العادلة عدم اتساقها مع كثير من المبادئ والاسس المحاسبية، كما يشترط لتطبيق القيمة العادلة كاساس للقياس المحاسبي توفر سوق نشط.
- نتائج الدراسة التطبيقية المتحثل عليها تبين ان افراد عينة الدراسة اتفقو على ان البيئة المحاسبية الجزائرية تواجه عدة صعوبات لتطبيقها مما اوجد اشكال في اعتمادها كاساس في قياس التثبيتات المعنوية وهذا لعدم توفر سوق كفء .

وبهذا نرى عدم تبني المحاسبين لمبدا القيمة العادلة في القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية لعدم تلائمها مع التشريعات المعمول بها في البيئة المحاسبية الجزائرية للتوجه نحو القيمة العادلة كاداة للقياس المحاسبي، ولعدم توفر سوق نشط تساعد على ذلك.

توصيات الدراسة:

- ✓ إعطاء أهمية اكبر للقياس المحاسبي وذلك للدور الذي يلعبه في إعداد القوائم المالية ذات شفافية و مصداقية.
- ✓ الاعتماد على مكاتب متخصصة في مجال تقييم الأصول.
- ✓ توفير البيئة السليمة و الملائمة التي تضمن التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي وذلك عن طريق تفعيل وتنشيط السوق المالي بالجزائر.
- ✓ توسيع دائرة التكوين لتشمل كافة المعنيين بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

آفاق الدراسة:

تناولنا من خلال هذه الدراسة إشكالية القياس المحاسبي والمعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة في البيئة الجزائرية، ولقد كانت الخطوط العريضة للبحث تدور حول تقييم الأصول غير الملموسة وفق القياس المحاسبي بمدخليه، التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من خلال النظام الحاسبي المالي، وواقع ونظرة البيئة الجزائرية لذلك. وكذا التسجيل المحاسبي لهذه الأصول. ومن خلال ما تم ملاحظته عند التحضير للدراسة الميدانية وما تم الوصول إليه من خلالها ارتأينا اقتراح وطرح المواضيع التالية القابلة للبحث ليبقى البحث مفتوحا في المجالات التالية:

- ✓ إمكانية تفعيل نموذج القياس بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية.
- ✓ الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية.
- ✓ دور المحاسبة عن الأصول غير الملموسة في زيادة فعالية القوائم المالية.

المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكـــتب:

1-حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

2-عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي،برج بوعريريج، 2009،

3-كيسو، ويجانت، **المحاسبة المتوسطة**، دار المريح للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، الطبعة العربية الثانية.

الرسائل والأطروحات:

4-احمد بن خديم الله، **المعالجة المحاسبية للتثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.

5-أوقاسي حكيمة،سعدي سمير، **"تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي دارسة حالة" ديوان الترقية والتسيير البويرة"** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، جامعة العقيد أكلي محند الحاج البويرة، 2015.

6-بسمة سويد، **دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية– القيمة العادلة)**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة ، الجزائر ، سنة2012.

7-بوحفص قويدري، **تقييم بدائل القايس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة**، مذكرة ماستر دراسات محاسبية وجيائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014.

8-جميلة بن هجيرة، **أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية دراسة حالة (BATISUD)**، مذكرة ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2013.

9-حنان بركة، نجوى محمودي، **"قياس بنود القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS دراسة حالة النظام المحاسبي المالي "** ، مذكرة لنيل شهادة الليسانس في المحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.

10- سفيان زرقون، **"اشكالية القياس المحاسبي للاصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة "** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.

11-صالح رواص،**الاعتراف والقياس للاصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة (BATISUD)**، مذكرة ماستر دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2014.

12-فارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.

13- مسلم بلعالم، **"المعالجة المحاسبية للاصول الجارية وغير الجارية بين النظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية دراسة حالة مطاحن الواحات تقرت "** ، مذكرة لنيل شهادة الماستر دراسات محاسبية وجبائية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2015.

14- مليكة داشير، **التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية– دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، جامعة البليدة 2، 2015.

15- نورة عريف، **إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية** ، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية ، غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة ، الجزائر ، سنة2011.

16- وهيبة لبوز ، **قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، غير منشورة ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة ، الجزائر ، سنة2011.

ب/ المجلات العلمية

17- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، "**المحدد لقواعد التقيم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**"، الجريدة الرسمية للجمهولية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المؤرخة في 25-03-2009، العدد 19.

18- وليد ناجي الحيالي، "**نظرية المحاسبة**"، الجريدة منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007.

19- يحي التميمي، توفيق شبلي، **الاصول غير الملموسة المكونة داخليا و متطلبات الإبلاغ المالي عنها**، مجلة دورية صادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد، المجلد الخامس، العدد العاشر، آيار 2013.

المواقـع:

20- http://www.forum.educ40.net/showthread.php?t=37763

المراجع باللغة الأجنبية:

21- A. Kaddouri, A. Mimeche, Cours De Comptabilité Financière Selon Les Normes IAS/IFRS et Le Scf 2007 Enag Ed, Alger, 2009,

22- MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE ,conforme à la loi 07-11 du 25 nov 2007 portant système comptable financière , ENAG/EDITIONS, ALGER 2014

23- Lutamila Sallu, CPA, CMA, CFM, CFE, CI, Fair Value Accounting, Volume 1 Issue 2 APRIL 2009,from the cite of www.deleonandstang.com/news-articles/credit-union-edge-article/fair-value-accounting.

24- MEASUREMENT BASES FOR FINANCIAL ACCOUNTING, measurement on initial recognition, iascf, Canada, 2005

الملاحق

الملحق رقم (01)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

فرع: محاسبة ومالية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

استمارة استبيان في إطار التحضير لإعداد مذكرة الماستر

للطالبة: مريم سبقاق

(بعنوان: إشكالية القياس المحاسبي والمعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي "دراسة ميدانية لعينية من المحاسبين في الجنوب الشرقي "

سيدي، سيدتي:

في إطار تحضير مذكرة ماستر الموسومة بعنوان: **إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية**، أرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثي، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الإستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بالميدان و المتعلق بمهنة المحاسبة .

ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيترتب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الإهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، علما أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث.

ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

ملاحظة: يرجى التكرم بوضع علامة ***(x)*** واحدة أمام الخانة المناسبة لكل سؤال.

تفضلوا، سيدي، سيدتي، فائق التقدير والإحترام.

أولا: معلومات عامة

1. الاسم (اختياري):.....

2. الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

3. السن: أقل من **30** سنة ☐ **31– 40** ☐ **41– 50** ☐ أكبر من **50** ☐

4. الشهادة المحصل عليها: شهادة علمية ☐ شهادة مهنية ☐

5. نوع المهنة الحالية التي تشغلها:

محاسب أو إطار محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐

6. الأقدمية (الخبرة):

أقل من **5** سنوات ☐ **5– 10** سنوات ☐ أكثر من **10** سنوات ☐

7. عنوان بريدك الالكتروني (اختياري): ..... /الهاتف (اختياري):.....

ثانيا: شرح بعض المصطلحات

نقدم لكم مفهوم بعض المصطلحات الواردة في هذه الاستمارة لتوضيح وتبسيط المفهوم

1–مفهوم القيمة العادلة:

القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية.

2– مفهوم التكلفة التاريخية:

وهي المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل أو ما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه.

المحور الأول :القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية بالتكلفة التاريخية

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	بالنسبة للمحاسبين التكلفة التاريخية أسهل وسيلة للقياس المحاسبي			
02	إعتماد التكلفة التاريخية على الدقة و الثبات جعلها أكثر موثوقية مقارنة بالقيمة العادلة في قياس التثبيتات المعنوية			
03	تتأثر التكلفة التاريخية و تفقد موثقية القياس إذا ما حدثت حالة تضخم			
04	تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية كونها تعبر عن أحداث فعلية			
05	لا تتلاءم التكلفة التاريخية مع الأحداث التاريخية			

المحور الثاني: القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية و فق مبدأ القيمة العادلة

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	تتميز المعلومات المقدمة وفق القيمة العادلة على التمثيل الصادق لها			
02	اعادة تقييم التثبيتات المعنوية بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة			
03	يتأثر القياس المحاسبي بنوعية القدرات و الخبرات فهي تعتبر عامل مهم في ذلك			
04	يتماشى القياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة و التطورات و الأحداث			
05	يساعد القياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة في اتخاذ القرارات			

المحور الثالث: تؤثر البيئة المحاسبية الجزائرية بأدوات القياس المحاسبي والتوجه نحو القيمة العادلة

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	عدم توفر سوق كفء في البيئة المحاسبية الجزائرية كان سبب في عدم جاهزية التوجه نحو القيمة العادلة			
02	تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية عدة صعوبات لتطبيق القيمة العادلة مما وجد إشكال في قياس التثبيتات المعنوية			
03	وجود ما يعرف بعدم القابلية من المهنيين للقيمة العادلة مما اثر في وجهة نظر العديد للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية			
04	حاجة البيئة المحاسبية الجزائرية للتشريعات أكثر انفتاح على البيئة العالمية لأجل توفير سوق كفيء يساعد في قياس دقيق للتثبيتات المعنوية وفق القيمة العادلة			
05	النظام المالي المحاسبي شجع على تطبيق القيمة العادلة من خلال القياس و التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية وفق معايير محاسبية تتلاءم والبيئية الجزائرية			

الملحق رقم (02)

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.813	15

Test sur échantillon unique

	Valeur de test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
T01	33.314	49	.000	11.32000	10.6372	12.0028
T02	21.007	49	.000	9.98000	9.0253	10.9347
T03	105.550	49	.000	13.98000	13.7138	14.2462

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
عدم توفر سوق كفـء في البيئة المحاسبية الجزائرية كان سبب في عدم جاهزية التوجه نحو القيمة العادلة	50	2.28	0.951
تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية عدة صعوبات لتطبيق القيمة العادلة مما وجد إشكال في قياس التثبيتات المعنوية	50	2.92	0.873
وجود ما يعرف بعدم القابلية من المهنيين للقيمة العادلة مما اثر في وجهة نظر العديد للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية	50	1.89	0.714
حاجة البيئة المحاسبية الجزائرية للتشريعات اكثر انفتاح على البيئة العالمية لاجل توفير سوق كفـء يساعد في قياس دقيق للتثبيتات المعنوية وفق القيمة العادلة	50	2.37	0.774
النظام المالي شجع على تطبيق القيمة العادلة من خلال القياس والتسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية وفق معايير محاسبية تتلاءم المحاسبي والبيئة الجزائرية	50	32.6	0.845

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
بالنسبة للمحاسبين التكلفة التاريخية أسهل وسيلة للقياس المحاسبي	50	932.	0.553
اعتماد التكلفة التاريخية على الدقة و الثبات جعلها أكثر موثوقية مقارنة بالقيمة العادلة في القياس التثبيتات المعنوية	50	2.86	0.914
تتأثر التكلفة التاريخية وتفقد موثوقية القياس إذا ما حدثت حالة تضخم مما اثر في وجهة نظر العديد للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية	50	2.18	0.782
تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية كونها تعبر عن أحداث فعلية	50	2.39	0.890
لا تتلاءم التكلفة التاريخية مع الأحداث التاريخية	50	2.55	0.745

Statistiques descriptive

	N	Moyenne	Ecart type
تتميز المعلومات المقدمة وفق القيمة العادلة على التمثيل الصادق لها	50	2.67	0.781
إعادة تقييم التثبيتات المعنوية بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة	50	12.9	0.873
يتأثر القياس المحاسبي بنوعية القدرات والخبرات فهي تعتبر عامل مهم في ذلك	50	1.89	0.714
يتماشى القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة والتطورات والأحداث	50	2.41	0.921
يساعد القياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة لعادلة في اتخاذ القرار	50	2.63	0.845

الملحق رقم (03)

DLG *Développement de Logiciels de Gestion*

Les Logiciels de l'Entreprise

Toute l ' Informatique Professionnelle : Logiciels - Organisation - Réseaux Locaux - Solutions Complètes

FACTURE No:601761

Client: 13970

Date : 25/12/2016
No BC : 2016
No BL :
Reglement :

Reference	Designation	Un	TVA %	Remise %	Nombre	Quantite	Prix HT	Montant HT
LOGI-PAIE-W-1	LOGICIEL PCPAIE WIN MONO =<100	u	17.00			1.00	54000.00	54 000.00
	SALARIES							
SS-PAIE	SOUSCRIPTION ANNUELLE POUR	L	17.00			1.00	0.00	0.00
	ASSISTANCE TEL.POUR PCPAIE							
CLEF-USB-P100	PROTECTION USB PCPAIE 100S	U	17.00			1.00	0.00	0.00

Taux	Base TVA	Montant TVA		
17.00	54000.00	9180.00	Total HT	54 000.00
			Total TVA	9 180.00
			Net a payer	63 180.00

ARRETEE LA PRESENTE FACTURE A LA SOMME DE:
SOIXANTE TROIS MILLE(S) CENT QUATRE-VINGT DINAR(S) ET ZERO CENTIM

12/7

الفهرس

الفهرس

قائمة المحتويات	الصفحة
الإهداء	VI
الشكر	VII
الملخص	VIII
قائمة المحتويات	IX
قائمة الجداول	X
قائمة الأشكال البيانية	XII
قائمة الملاحق	XII
قائمة الاختصارات والرموز	XIII
المقدمة	أ
الفصل الأول : الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية	
تمهيد	5
المبحث الأول: الإطار النظري و التطبيقي للقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة	6
المطلب الأول : مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي والتثبيتات المعنوية	6
الفرع الأول : مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي	6
الفرع الثاني: مفهوم التثبيتات المعنوية	11
المطلب الثاني: القياس المحاسبي و المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية	12
الفرع الأول: القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية	12
الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية	15
المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع	23
المطلب الأول: الدراسات السابقة	23
المطلب الثاني: أوجه الاختلاف و التشابه	25
خلاصة	26
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية	
تمهيد	28
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة	29
المطلب الأول: الطرق المستخدمة	29
الفرع الأول: مراحل ومحتوى الاستبيان	29
الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	30

المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في الدراسة	31
الفرع الأول: الأدوات المستخدمة	31
الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية المستخدمة	32
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها	33
المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة	33
الفرع الأول: الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة	33
الفرع الثاني: مقاييس الإحصاء الوصفي	37
المطلب الثاني: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها	39
الفرع الأول: اختبار وتحليل الفرضيات باستخدام T TEST	39
الفرع الثاني: الوصول إلى الاستنتاجات	40
خلاصة	41
الخاتمة	43
المراجع	46
الملاحق	56
الفهرس	64