



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

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي  
الميدان : علوم اقتصادية، علوم تسيير و علوم تجارية  
الشعبة : علوم مالية و محاسبية  
التخصص : محاسبة و جباية معمقة  
من إعداد الطالب : تينعمري وليد

### بعنوان

القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية  
الجزائرية  
دراسة ميدانية لعينة من (الأكاديميين والمهنيين )

نوقشت و أجزيت بتاريخ : 2018/05/22

الدكتور / مايوا عبد الله .....أستاذ جامعة قاصدي مرباح – ورقلة – (رئيسا)  
الدكتور / موساوي عمر ..... أستاذ جامعة قاصدي مرباح – ورقلة – (مشرفا)  
الدكتور / بعيليش نور الدين ..... أستاذ جامعة قاصدي مرباح – ورقلة – ( مناقشا )

السنة الجامعية : 2018/2017





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



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي  
الميدان : علوم اقتصادية، علوم تسيير و علوم تجارية  
الشعبة : علوم مالية و محاسبية  
التخصص : محاسبة و جباية معمقة  
من إعداد الطالب : تينعمري وليد

### بعنوان

القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية  
الجزائرية  
دراسة ميدانية لعينة من (الأكاديميين والمهنيين)

نوقشت و أجزيت بتاريخ : 2018/05/22

الدكتور / مايو عبد الله ..... أستاذ جامعة قاصدي مرباح – ورقلة-.....(رئيسا)  
الدكتور/ موساوي عمر ..... أستاذ جامعة قاصدي مرباح – ورقلة - .....(مشرفا)  
الدكتور / بعليش نور الدين ..... أستاذ جامعة قاصدي مرباح – ورقلة - .....(مناقشا)

السنة الجامعية : 2017/2018

## الإهداء

بقلب رطب و نفس صادقة أهدي عملي هذا إلى من رببت و سهرت و تعببت إلى أمي و إلى من جاهد في الحياة من أجلي و أنار دربي إلى أبي ، و إلى من أكتب في أنفاسهم بداية حياتي (إخوتي و أخواتي) و إلى البذور النقية و الثمار الحلوة ( أبناء و بنات إخوتي و أخواتي ) كما أهدي هذا العمل إلى من وقف معي عند الشدائد و تمسكت به عند المصائب ( أقاربي و أصدقائي و زملائي) و إلى كافة دفعة المحاسبة و الجباية و إلى كل من جمعني بهم مسيرتي الدراسية .

تينعمري وليد

## الشكر و التقدير

أشكر الله تعالى الذي وفقني لإنجاز هذا العمل بعد قوله تعالى في كتابه الكريم  
(لئن شكرتم لأزيدنكم )

ولا يسعني أن أتقدم بجزيل الشكر و التقدير للدكتور موساوي عمر على  
قبوله الإشراف على مذكرتي وعلى دعمه و تواصله و أتقدم بالشكر للأستاذ  
كسكسي مسعود على دعمه و تواصله كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير و  
الإحترام و الإخلاص إلى كافة الأساتذة و إلى أعضاء اللجنة الذين قبلوا تقييم  
هذا العمل.

تينعمري وليد

## الملخص :

تعالج هذه الدراسة موضوع إشكالية القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية و ذلك وفق نموذجين وهما القيمة العادلة و التكلفة التاريخية كما تطرقنا إلى مفاهيم الأصول الغير ملموسة و وفق ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى تسليط الضوء على كل من مزايا و عيوب كلا النموذجين حيث شرعت البيئة المحاسبية الجزائرية في تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي ينص على تبني بعض من القواعد القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة إلا أن تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يتطلب توفير عدة عوامل ملائمة لتطبيقها.

و من خلال الدراسة الميدانية التي إعتمدت على آراء بعض المهنيين و الأكاديميين و من خلال تحليل نتائج الاستبيان نستنتج أن القياس وفق القيمة العادلة يتطلب توفير عدة عوامل منها سوق نشط و إنفتاح علمي للخبراء و المحاسبين و التزام المهنيين بنموذج التكلفة التاريخية لكونها واضحة و سهلة التطبيق، كما توصلنا إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتوفر فيها مقومات تطبيق نموذج القيمة العادلة.

**الكلمات المفتاحية :** قياس المحاسبي، تكلفة التاريخية، قيمة العادلة، تثبيات المعنوية، بيئة المحاسبية الجزائرية.

## Résumé :

Cette étude traite le problème de la mesure comptable des immobilisations morales dans l'environnement comptable algérien selon deux modèles à savoir la juste valeur et le cout historique ,nous avons également abordé les concepts incorporels selon les normes comptables algérien internationales ,nous avons également mis en lumière les avantages et les inconvénients des deux modèles au moment ou l'environnement comptable algérien a commencé à s'appliquer le nouveau système de comptabilité financière ,qui prévoit l'adoption de certaines règles de comptabilité selon la juste valeur dans l'environnement selon la juste valeur .Cependant ,l'application de la mis en place de plusieurs facteurs appropriés .

A travers l'étude sur terrain, basée sur les opinions de certains professionnels et universitaires ,et à l'analyse des résultats du questionnaire ,nous concluons que la mesure selon la juste valeur nécessite de nombreux facteurs tels que la disponibilité d'un marché actif ,l'ouverture scientifique des experts et des comptables et l'adhésion des professionnels au modèle de couts historique car il est clair et facile à appliquer ,nous avons aussi constaté que l'environnement comptable algérien ne possède pas les éléments de juste valeur

**Mots clés :**La mesure comptable ,le cout historique ,la juste valeur ,les immobilisations morles ;l'environnement comptable algérien.

## قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
I	الإهداء
II	الشكر
III	الملخص
V	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصرات و الرموز
أ	المقدمة
	الفصل الأول : : الإطار النظري للأصول غير الملموسة (المعنوية)
3	المبحث الأول : الإطار النظري للقياس للأصول المعنوية
18	المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول الموضوع
	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للأصول غير الملموسة
25	المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المتبعة في الدراسة
28	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة و مناقشتها
39	الخاتمة
42	المراجع
45	الملاحق
52	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
4	حسابات التثبيتات المعنوية وفق SCF	(1-1)
25	عدد توزيع عدد الاستبيانات	(1-2)
27	مقياس ليكارت الثلاثي	(2-2)
27	الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي	(3-2)
29	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	(4-2)
29	توزيع أفراد العينة حسب العمر	(5-2)
30	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة	(6-2)
30	توزيع أفراد العينة حسب المهنة	(7-2)
31	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(8-2)
31	معامل ألفا كرومباخ	(9-2)
32	نتائج أفراد العينة حول القياس الأصول المعنوية بالتكلفة التاريخية	(10-2)
32	نتائج أفراد العينة حول القياس الأصول المعنوية بالقيمة العادلة	(11-2)
33	نتائج أفراد العينة حول واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	(12-2)
34	نتائج (ANOVA) للفرضية الأولى تبعا لمتغير الخبرة	(13-2)
34	نتائج (ANOVA) للفرضية الثانية تبعا لمتغير الخبرة	(14-2)
35	نتائج (ANOVA) للفرضية الثالثة تبعا لمتغير الخبرة	(15-2)
35	نتائج (ANOVA) للفرضية الرابعة تبعا لمتغير الخبرة	(16-2)



## قائمة الأشكال

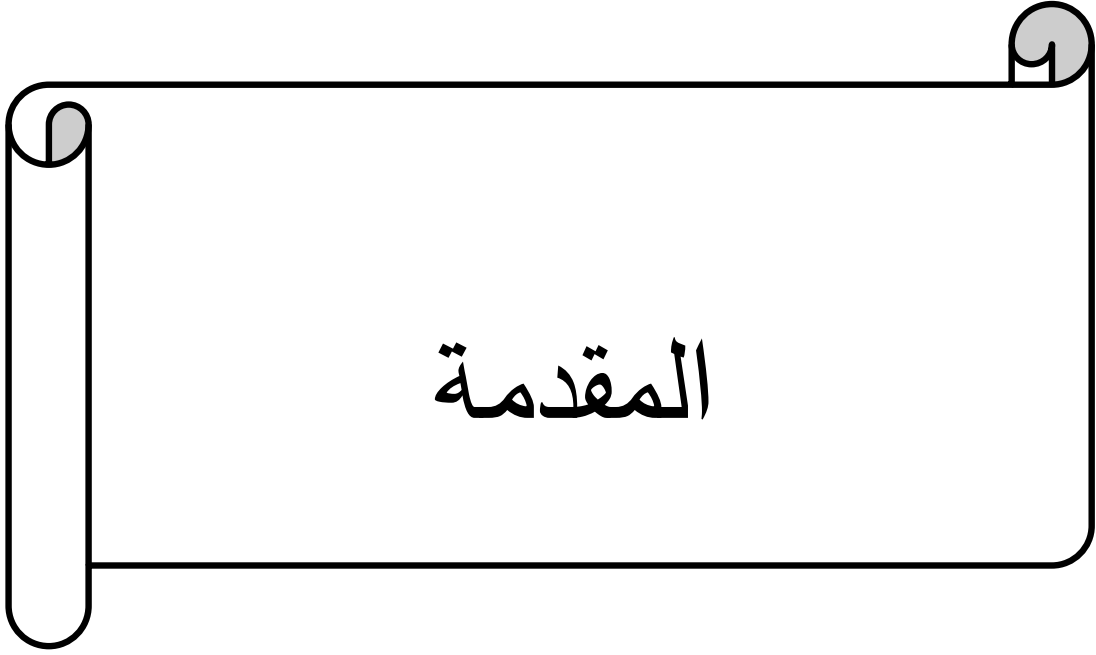
رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
29	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الجنس	(1-2)
29	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب العمر	(2-2)
30	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الشهادة	(3-2)
30	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المهنة	(4-2)
31	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة المهنية	(5-2)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
46	إستمارة الاستبيان	الملحق رقم 1
49	مخرجات برنامج SPSS	الملحق رقم 2

قائمة الرموز

الرمز / الاختصار	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système de comptabilité financière
IASC	لجنة المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting standards committe
A.A.A	جمعية المحاسبين الأمريكيين	American Accounting Association
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board



المقدمة

أ- توطئة :

مر التطور الاقتصادي بمجموعة من المراحل ليساهم في التطور النظام الداخلي و الخارجي للمؤسسات الاقتصادية وهذا أثر على النظام المحاسبي بشكل كبير ليؤثر على استخدام القوائم المالية التي تعد الركيزة الأساسية من أجل معرفة أداء المؤسسة وتقييم الوضع المالي لها .

تعتبر القوائم المالية بالنسبة للمؤسسة كبطاقة تعريف ويجب من ضروري أن تتمتع بالمصداقية و الشفافية و الوضوح و أن تكون قيم الأصول التي تظهر في هذه القوائم تتميز بدرجة اليقين و الموضوعية، لقد فرضت المعايير المحاسبية الدولية مجموعة من الأسس و الطرق و المبادئ من أجل تقييم هذه الموجودات بطريقة صحيحة وهذا من أجل ظهورها بشكل ملائم في القوائم المالية .

لقد جاءت المعايير المحاسبية الدولية بأسس قياس هذه الأصول دون أن تنظر أو أن تأخذ بعين الاعتبار إلى توافق هذه الأسس مع البيئة الاقتصادية حيث تعتبر البيئة المحاسبية العامل الخارجي بالنسبة للوحدة الاقتصادية من أجل موازنة نشاطها، تختلف البيئة المحاسبية باختلاف حجم المعاملات الاقتصادية (النشاط السوقي المتوفر في البلد).

ولهذا الصدد إرتكزت الدراسة على قياس أصول المعنوية من أجل اعطائها القيمة الملائمة لها و قياسها بشكل موثوق، ولقد إعتمد القياس على نموذج التكلفة التاريخية على مدى تاريخ العقود لكونها أنها ملائمة و موضوعية بالنسبة للقياس الأصل إلا أنها واجهت إنتقادات لكون أن التكلفة التاريخية تجهل العوامل الخارجية مثل : نشاط سوق، التضخم وهذا يؤثر على قيمة العملة ليجعل من القيم غير معبرة عن قيمة الموجودات للمؤسسة و من هنا أصبحت التكلفة التاريخية تواجه مشاكل لسبب القصور الذي يميزها في عملية التقييم كما وضحت بعض المؤسسات أن التقييم بالتكلفة التاريخية قد يلغي مجموعة من أصولها و لهذا أصبح البحث عن البدائل من أجل الوصول إلى تقييم الأصول بصورة صادقة و معبرة عن قيمتها.

ب- طرح الإشكالية :

و من خلال هذه الدراسة حاولنا أن نسلط الضوء على القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة ( التثبيتات المعنوية ) و إشكال

قياسه بنموذج التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، من هنا يمكن طرح الإشكالية التالية :

● ما هي مختلف طرق تقييم للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

ولهذه الاشكالية نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية :

- هل إعتداد نموذج التكلفة التاريخية بشكل كبير يعود لتوفير خاصية الموضوعية والملائمة في المعلومات المقدمة ؟
- هل التكلفة التاريخية تعبر عن القيمة الفعلية للأصول المعنوية ؟
- هل التقييم بنموذج القيمة العادلة هو الأنسب لتقييم الأصول المعنوية ؟
- هل مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية تتوافق مع تطبيق القيمة العادلة ؟
- ماهو واقع التسجيل المحاسبي للأصول المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

### ت - فرضيات البحث :

- من خلال إشكالية الرئيسية و من خلال الأسئلة الفرعية للموضوع يمكن أن نضع الفرضيات التالية :
- تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موضوعية و ملائمة لقياس الأصول المعنوية .
  - التكلفة التاريخية تجهل التغيرات الحاصلة في الأسعار مما يجعلها لاتعبر عن القيمة الفعلية للأصول المعنوية .
  - يعتبر التقييم بالقيمة العادلة النموذج الأنسب لأنه يأخذ التغيرات الحاصلة في الأسعار .
  - ضعف الإقتصاد الجزائري لا يجعل من البيئة الجزائرية تحتوي على مقومات تطبيق القيمة العادلة .
  - يتم التقييد المحاسبي للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي على أساس أنها أصول ثابتة .

### ث - مبررات إختيار الموضوع :

تم إختيار هذا الموضوع بدوافع ذاتية (شخصية) و موضوعية

#### الدوافع الذاتية (الشخصية) :

- لإرتباط هذا الموضوع بالتخصص محاسبة وجباية .
- بغية التعرف على أدق التفاصيل و التوسع العلمي في قياس التثبيات .
- الرغبة الذاتية في إختبار هذا الموضوع .

#### الدوافع الموضوعية :

- قلة الدراسات حول هذا الموضوع .
- صعوبة التعامل مع التثبيات المعنوية و صعوبة قياسها سواء من الناحية العلمية أو العملية .
- كون هذه الدراسة مهمة لبعض الباحثين في هذا الموضوع .

### ج- أهداف الدراسة و أهميتها :

**أهداف الدراسة :** تهدف من خلال هذه الدراسة إلى معرفة كل من طبيعة تقييم واقع الأصول المعنوية (غير الملموسة) وكذلك معرفة كل من قواعد القياس المحاسبي لهذه الأصول و المعالجة المحاسبية لها في البيئة المحاسبية الجزائرية .

### ح- حدود الدراسة :

لقد إختصت هذه الدراسة في حدود المكانية ( ورقلة، تقرت، حاسي مسعود) معتمدا على آراء محافظي الحسابات و المحاسبين في المكاتب المحاسبية و كذا المؤسسات الاقتصادية .  
كما أجريت هذه الدراسة في الفترة الممتدة بين توزيع الإستهيبان و تاريخ إستلام آخر إستمارة (في الفترة مارس – أفريل 2018).

### خ- منهج البحث و الأدوات المستخدمة :

من أجل الوصول إلى النتائج و لحل إشكالية و إثبات صحة الفرضيات أو نفيها إعتدنا أن نقسم هذه الدراسة إلى قسمين قسم نظري و قسم تطبيقي، القسم النظري يقوم على أساس المنهج الوصفي التحليلي في عرض المعلومات و تحليلها والوصول إلى النتائج وكذلك معرفة كل من الإنتقادات التي وجهت للتكلفة التاريخية و القيمة العادلة أما بالنسبة للأدوات المستخدمة فقد تم الإعتماد على الكتب و الأطروحات و التساؤلات.  
أما القسم التطبيقي فلقد أعتمد على تحليل البيانات و المتغيرات الاحصائية المتحصل عليها من خلال التساؤلات و ذلك بإستخدام مجموعة من الإستهيبانات الموجهة لعينة من المحاسبين و محافظي الحسابات المتواجدين في المكاتب بولاية ورقلة و تقرت و حاسي مسعود .

**الأساليب المستخدمة في تحليل البيانات :** من أجل تحليل الإستهيبان و إختبار الفرضيات إستعنا بالبرنامج (SPSS V20) و كذلك (EXCEL 2013) وهذا من أجل تحليل و معالجة المعطيات لهذا الإستهيبان.

### د- صعوبات البحث :

الصعوبات التي واجهتنا خلال قيامنا بالدراسة هي كالتالي :

- صعوبة فهم بعض المصطلحات كالقيمة العادلة و التكلفة التاريخية بالنسبة لبعض العمال .
- صعوبة تحليل بعض المتغيرات الإحصائية وهذا راجع إلى النقص العلمي لبعض البرامج كـSPSS وEXCEL.
- ضيق الوقت أثناء الدراسة الميدانية .

**ذ- هيكل الدراسة :**

من أجل الوصول إلى النتائج و الأهداف التي طرحتها الإشكالية تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين بعد المقدمة العامة. الفصل النظري يتضمن الجانب العلمي و المعرفي و النظري للدراسة و الفصل الثاني يتضمن الجانب العملي و التطبيقي للبحث كما يلي :

**الفصل الأول :** خصص هذا الفصل إلى مفهوم الأصول غير الملموسة (المعنوية) و كذا معرفة أسس القياس المحاسبي إضافة إلى المعالجة المحاسبية في البيئة الجزائرية.

المبحث الأول يضم الإطار النظري تحت عنوان قياس الأصول المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية أما المبحث الثاني يضم الدراسات السابقة للموضوع .

**الفصل الثاني :** حيث خصص هذا الفصل لإستعراض دراسة ميدانية لإستبيان موجه لعينة من المحاسبين و محافظي الحسابات في المكاتب بولاية ورقلة و تقرت و حاسي مسعود لمعرفة رأي هؤلاء نحو إشكالية القياس بالنسبة للتبنيات المعنوية في الجزائر مع القيام بدراسة حالة من أجل التعرف على المعالجة المحاسبية لها من خلال مبحثين المبحث الأول طريقة إجراء الدراسة الميدانية المبحث الثاني يتضمن التحليل لنتائج الإستمارات الإستبائية و مناقشتها.



الفصل الأول : الإطار النظري للأصول  
غير الملموسة (المعنوية)

## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

### تمهيد:

ترتكز المؤسسة الاقتصادية على حجم إنتاجها من أجل تحقيق ربح و فعالية أكثر ومن أجل ذلك تقوم المؤسسة بالإرتكاز على مدى فعالية تشيبتها لأنها تعتبر كمورد مالي يساهم في زيادة من إنتاج المؤسسة ويساعد على توفير مدة طويلة لحياة المؤسسة، حيث تقوم المؤسسة بتسجيل هذه الموجودات في الميزانية عند الإقتناء كما تختلف طرق الحصول على الأصول من شراء، إنجاز، إنتاج..... الخ .

تقوم المؤسسة بعدة إجراءات من أجل تقييم هذه التثبيات و تسجيلها ضمن القوائم المالية بصورة واضحة و معبرة من أجل ضمان مصداقية وشفافية القوائم المالية .

ولذلك سوف نتطرق في هذا الفصل إلى إلقاء نظرة حول الموجودات المعنوية ( الأصول غير الملموسة) و كيفية تقييمها و قياسها مع نموذج للمعالجة المحاسبية لها في البيئة المحاسبية الجزائرية .

المبحث الأول : الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية .

المبحث الثاني : دراسات سابقة حول الموضوع .

**المبحث الأول : الإطار النظري للأصول المعنوية:** سوف نتطرق إلى ماهية الأصول المعنوية و تعريفها .

**المطلب الأول : ماهية الأصول غير الملموسة (المعنوية):** من خلال هذا المطلب سوف نتطرق كل من مفهوم أصول المعنوية و نظرة المعايير المحاسبية لها.

**الفرع الأول : تعريف الأصول المعنوية :** نوضح من خلال هذا الفرع مجموعة المفاهيم و التعريفات للأصول غير الملموسة و تصنيفها حسب النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)

لقد تعددت المفاهيم حول الأصول غير الملموسة و نذكر منها التالي:

- قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC بتقديم تعريف للأصل المعنوي من خلال المعيار رقم 38 تحت عنوان "الأصول المعنوية" بأنه : أصل غير مادي، قابل للتحديد، ليس له وجود مادي.<sup>1</sup>
  - حسب البند 121-2 من النظام المحاسبي المالي يعرف أن التثبيت المعنوي على أنه : أصل قابل للتحديد، غير نقدي و غير مادي، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي.<sup>2</sup>
  - أما وفق لجنة المعايير المحاسبي السعودي التابع لهيئة المحاسبين القانونيين فإن الأصل المعنوي :هو أصل غير نقدي ليس له وجود مادي وله القدرة على تزويد المؤسسة بالخدمات أو منافع مستقبلية و اكتسبت المؤسسة الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي، وقد يكون الأصل المعنوي قابل للتمييز بشكل مستقل أي يمكن فصله عن باقي الأصول و من بين الأصول غير الملموسة العلامات التجارية، حقوق الطبع و النشر، براءة الاختراع وقد يكون الأصل المعنوي غير قابل للتمييز بشكل مستقل مثل الشهرة المحل.<sup>3</sup>
  - التثبيت المعنوي أو كما يسمى التثبيت غير مادي هو أصل غير مادي و هو أصل تراقبه المؤسسة وتستعمله في إطار أنشطتها العادية و تتمثل في العلامات و البرمجيات المعلوماتية و غيرها.<sup>4</sup>
- من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الأصل المعنوي (غير الملموس) هو أصل ليس له وجود أي غير مادي و غير نقدي ولكنه يمتاز و يتمتع بالقيمة النقدية له و من أجل إقراره به كأصل يجب أن يقوم بتزويد الوحدة الاقتصادية (المؤسسة) بمنافع مستقبلية كما يصعب تحديد هذه المنافع المستقبلية، و يجب تحديد الأصل و التعرف إليه وهذا شرط من أجل إدراجه في حسابات المؤسسة .
- يمكن أن يكون الأصل المعنوي قابلا للفصل مثل العلامات التجارية وغيرها ويمكن أن يكون غير قابل للفصل مثل شهرة المحل .

<sup>1</sup> لجنة المعايير المحاسبية الدولية، المعيار الدولي رقم 38 ، الأصول المعنوية نسخة 2003، ص 4.

<sup>2</sup> MANUEL DE COMPTABIL FINANCIER , conforme .à, la loi 07-11 du 25 nov 2007 portant système comptable financière .ENAG/EDITIONS,ALGER.2014 P 51.

<sup>3</sup> لجنة المعايير المحاسبية ، معيار الأصول المعنوية ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ،ديسمبر 2002.

<sup>4</sup> النظام المحاسبي المالي ، الصفحات الزرقاء ، الجزائر طبعة 2008،ص12.

## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

### حسابات التثبيتات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF):

يمكن توضيح سيرة الحسابات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)

#### جدول (1-1) : يوضح حسابات التثبيتات المعنوية وفق (SCF)

حساب رقم 20		
التعريف	التسمية	الحساب
<p>التنمية (التطوير): تصميم نموذج وتطبيق نتائج البحث و المعارف الأخرى عليه قبل بداية استعمال هذا النموذج أو استغلاله في الإنتاج، و منه تحديد تكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجية مباشرة و تبدأ باحتساب هاته التكلفة انطلاقا من معرفتها بصفة الأصل المعنوي .</p> <p>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 تقويم هذه النفقات بصورة صادقة<sup>1</sup></p>	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	ح/ 203
<p>هذا الحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أو إنتاج البرمجيات و مواقع الإنترنت</p>	برمجيات المعلوماتية وما شابهها	ح/ 204
<p>هذا الحساب عبارة عن مصاريف تمت من أجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المخترع، إلى المؤلف أو إلى المستفيد من حق استغلال البراءة، شهادة، موديل حق الملكية أدبية أو الفنية أو إلى حامل التنازل تحت بعض شروط SCF</p>	الإمتيازات و الحقوق المماثلة للبراءات و الرخص و العلامات	ح/ 205
<p>هو فارق الشراء الموجب أو السليبي الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الاندماج أو الشراء أو التوحيد، يعتبر فارق الشراء أصل غير قابل للتمييز و بالتالي يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية التي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتمييز .</p>	فارق الاقتناء	ح/ 207
<p>يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة الذكر</p>	التثبيتات المعنوية الأخرى	ح/ 208

<sup>1</sup> مريم سبباق، إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير ملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2017، ص

**الفرع الثاني : نظرة المعايير المحاسبية الدولية للأصول المعنوية :** تميز الاقتصاد العالمي بمجموعة من التحولات التي أعطت أهمية بالغة للأصول المعنوية حيث تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي الثامن و الثلاثون (38) من قبل لجنة معايير المحاسبية الدولية الذي أصبح المرجعية الأساسية لكل الأنظمة المحاسبية في العالم حيث يهدف هذا المعيار إلى تحديد و وصف المعالجة المحاسبية و الإفصاح و قياس هذه الأصول المعنوية .

لقد ركز المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 38) على الأصول غير الملموسة بصفة أساسية كما قام بتقديم أغلب التفاصيل لهذه الأصول فعرف المعيار الأصول المعنوية هو أصل غير نقدي قابل للتحديد وليس له وجود مادي ويتوقع منه أن تتدفق منه منافع مستقبلية .

**تحديد الأصل المعنوي :** يعتبر تحديد وتعريف الأصل المعنوي ضمن أصول المؤسسة شرطا للاعتراف ضمن حسابات الميزانية فهو العملية الأولى التي تراعى من أجل محاسبة هذا النوع من الأصول ولمرحلة التحديد أسسا محددة يجب التقيد بها لقياس موثوق سواء تم اقتناء الأصل ضمن عملية شراء أو تجميع أو ضمن الأصول المعنوية المولدة داخليا .<sup>1</sup>

### ● الاعتراف بالأصل المعنوي : قام المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية

الدولية (IASB) بتحديد مجموعة من الشروط الضرورية و الهامة للاعتراف بالأصل المعنوي ومن بين هذه الشروط :

- أن يكون الأصل قابل للتحديد : وأن يكون الأصل قابل للفصل أي تستطيع المؤسسة أن تقوم بحديد قيمته بشكل مستقل كما يكون قابل للتحديد حيث يستطيع الكيان على فصله، بيعه، ترخيصه، تأجيره ومبادلته .
  - السيطرة (أن يكون الأصل خاضع للسيطرة و الرقابة من طرف المؤسسة) : تسيطر المؤسسة على أصل ما إذا كان لديها سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من المورد وتقييد إمكانية وصول الآخرين لتلك المنافع وفي العادة تنبع هذه السيطرة إما من حقوق محمية بموجب القانون أو من خلال أي طريقة أخرى مثل المحافظة على سرية الاستخدام.
  - أن يكون قادرا على توليد منافع مستقبلية اقتصادية للمؤسسة : يمكن أن تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من أصل معنوي إيرادا من بيع منتجات أو خدمات أو منافع أخرى ناتجة عن استخدام الأصل من قبل المؤسسة، فعلى سبيل المثال : تخفيض تكاليف الانتاج أو المصاريف التشغيلية .
  - أن يكون قابل لقياس تكلفته بموثوقية : إذ يمكن قياس تكلفة الأصل بطريقة يمكن الإعتماد عليها وتشمل تكلفة الأصل المعنوي الذي تم إقتنائه بشكل منفصل حيث نأخذ بعين الإعتبار الضرائب و الرسوم أثناء عملية الإقتناء.
- إذا قام المعيار المحاسبي الدولي رقم ثماني و ثلاثون بوضع شروط و أسس ضرورية من أجل الاعتراف بالأصل المعنوي كبنء في القوائم المالية وهذا لعدم تقديم بيانات مضللة لمستخدمي هاته القوائم المالية و على سبيل المثال : إدراج المؤسسة الأصل المعنوي ضمن أصول المؤسسة في الميزانية مع أنها قد تم إستئجار الأصل بعقد طويل الأجل .

<sup>1</sup> مقدم عدنان ، تقييم واقع تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج حالة الأصول المعنوية، مذكرة ماجستير محاسبة مالية ،جامعة قاصدي مرباح

## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

**المطلب الثاني : القياس المحاسبي للأصول المعنوية :** ينص هذا المطلب على مجموع مفاهيم القياس المحاسبي و نماذج

القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية، القيمة العادلة ) و التقييد المحاسبي لتثبيتات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية .

**الفرع الأول : مفاهيم حول القياس المحاسبي:** لقد تعددت مفاهيم القياس المحاسبي من باحث لآخر ولكن إن اختلفت

إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون ولقد تم تعريف القياس المحاسبي كالتالي :

- يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على المعلومات دقيقة للتمييز بين بديل و آخر في حالة إتخاذ القرار. <sup>1</sup>
- يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بأشياء للتعبير عن خواصها و ذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. <sup>2</sup>
- ولكن (STEVEN)أضاف بعد رياضيا إلى تعريف عملية القياس حيث عرفها بما يلي : يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي . <sup>3</sup>
- ولكن أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي فهو الصادر في التقارير جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) و ورد فيه ما يلي : يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية و الجارية و المستقبلية و ذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة. <sup>4</sup>
- وبناء على التعاريف السابقة تم التوصل إلى التعريف العلمي لعملية القياس المحاسبي "وهي عملية مقابلة يتم من خلالها ربط الأحداث الاقتصادية بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي في مجال آخر و هو نظام الأعداد الحقيقية و ذلك باستخدام أدوات القياس المختلفة منها الكمية أو الزمنية أو النقدية وبموجب قواعد اقتراح وهي قواعد الاحتساب "
- مما سبق يمكن الخروج بمفهوم مبسط للقياس المحاسبي وهو عبارة عن ترجمة الأحداث الاقتصادية للمؤسسة إلى أعداد رقمية متمثلة في النقد، أي التحول من خاصية الحدث الاقتصادي إلى خاصية التعدد النقدي.

<sup>1</sup> رتشارد شرويد و آخرون ، نظرية المحاسبة ، (ترجمة خالد على أحمد كاجيجي ) ، دار المريخ ، رياض ، 2006، ص 185

<sup>2</sup> صالح محمد شرف الدين ، إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية ماستر أكاديمي محاسبة وجباية معمقة جامعة

قاصدي مرباح ورقلة 2013، ص 3

<sup>3</sup> بالضياف بشير ، القياس المحاسبي للتثبيتات وفق مقارنة القيمة العادلة ، مذكرة ماستر أكاديمي دراسات محاسبية و جباية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقلة

2017 ، ص 3

<sup>4</sup> وليد ناجي الحياي ، نظرية المحاسبة ، الجامعة العربية المفتوحة ، الدنمارك ، 2007، ص 100

## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

- **أنواع و أدوات القياس :** تعددت أنواع القياس المحاسبي بتعدد الأدوات القياس المستخدمة حيث تستخدم المحاسبة أدوات مختلفة منها :

وحدات القياس الطبيعية كالمتر، طن، كلغ، بالإضافة إلى وحدات القياس الزمني كالساعة، اليوم، الشهر ومن تم يستخدم النقود كوحدة قياس يتم استخدام نسب و مؤشرات و معاملات و بذلك فإن القياس المحاسبي يتفرع إلى عدة أنواع :<sup>1</sup>

✓ **القياس الكمي :** وهو الذي تستخدم فيه وحدات القياس الطبيعية كالمتر و الطن و الكلف للتعبير عن بعض الأحداث يستخدم هذا القياس بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تقاس الكمية المواد المشتراة بالكيلوغرام و عدد الوحدات المنتجة و محاسبة الموارد البشرية بعدد الأفراد المتدربين في منشأة ما.<sup>2</sup>

✓ **القياس الزمني :** يتم استخدام وحدات القياس الزمني مثل : اليوم، الشهر، الساعة كأداة للقياس المحاسبي و تستخدم بالأخص في محاسبة التكاليف كأن تحتسب الزمن الفعلي الضائع الذي يتم قياسه بالأيام وأيضا يستخدم القياس الزمني في المحاسبة التحليلية التي تقوم باستخراج النسب المالية مثل نسب معدل الائتمان و معدل فترة التخزين و التي تقاس أيضا بالأيام.

✓ **القياس النقدي :** حيث يتم قياس الأحداث الاقتصادية بالنقد حيث يعتبر النقد الوسيلة الأساسية المستخدمة في قياس قيمة الممتلكات و العلاقات الاقتصادية الأخرى.

✓ **المؤشرات و النسب المالية :** ويتم استخدام المؤشرات و النسب و المعاملات كأداة لقياس الأحداث الاقتصادية و تستخدم بالأخص في المحاسبة التحليلية كأن تستخرج نسب معدل الدوران الأصول و معدل دوران الرأس المال العامل أو نسب التداول ..... إلى آخره من النسب .

- **معايير القياس المحاسبي :** وتلخص المعايير القياس المحاسبي في :

- 1- الموضوعية :** وتعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي و بالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي وذلك بإقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من تعبير شخصي أو التحيز وتعني الموضوعية بمفهومها العام الابتعاد عن التحيز و الأحكام الشخصية و التقديرات الجزافية وهي نقيض الذاتي.
- 2- الملائمة :** يعني معيار الملائمة أن تكون البيانات و المعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس و تكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة و صحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس و ما طرأ عليه من تغيرات على مدار فترة الزمنية معينة .

<sup>1</sup> فريال سليمان إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية ، ماستر أكاديمي محاسبة و جباية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقة 2014، ص 4

<sup>2</sup> ناصر طه عليوي ، هيثم هاشم الحقائق، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و دورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لإتخاذ القرارات،

## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

3- **القابلية للتحقق** : يعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس لأنه قد يكون المقياس غير قابل للتطبيق العلمي رغم أنه ذا فائدة كبيرة و تتوفر فيه شروط الموضوعية و ان تطبيقه محاط بصعوبات لا يمكن تدليلها وإن تطبيقه يتطلب تكلفة تفوق المنفعة أو العائد المتوقع منه وفي هذه الحالة لا بد من البحث عن مقياس بديل يحقق توازن بين التكلفة و المنفعة المتوقعة منه.

4- **قابلية للقياس الكمي** : ويقصد بالقياس الكمي تعيين أعداد للأشياء المرغوب في قياسها حيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق معرفة المسبقة للعلاقات بين الأعداد.<sup>1</sup>

● **أساليب القياس المحاسبي** : تتمثل أساليب القياس في :

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 قياس تحكومية** : وهذا الأسلوب يشبه في إجراءاته أسلوب القياس المشتق إلا أنه يفتقر إلى القواعد الموضوعية مما يجعله عرضة لآثار التحيز عن التقديرات الشخصية .<sup>2</sup>

**الفرع الثاني : نموذج التكلفة التاريخية** : يتضمن هذا الفرع مجموعة المفاهيم و مزايا و الإنتقادات المتعلقة بالتكلفة التاريخية.

**مفهوم التكلفة التاريخية**: التكلفة التاريخية هي كل ما تتكبده الوحدة الاقتصادية في سبيل الحصول على الأصل

- كما تمثل سعر الشراء مضاف إليه كافة المصروفات المدفوعة حتى يصبح الأصل جاهز للاستعمال أو الاستخدام .
- أو هي المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل وهو سعر الشراء مضاف إليه كافة التكاليف المباشرة و الغير مباشرة .

**أسباب التركيز على التكلفة التاريخية :**

- ملائمة التكلفة التاريخية مع موضوعية القياس؛
- الشفافية و الإفصاح للتكلفة التاريخية؛
- وجود وثيقة تثبت قيمة التاريخية للأصول في القوائم المالية؛
- عدم الحاجة إلى انتداب خبير لتقييم الأصول أي الاستغناء عن مصاريف أو التكاليف الاستغلالية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> رولا كاسر لايقة ، القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصاريف ودورها في ترشيد القرارات الإستثمارية ، مذكرة ماجستير ، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة شرين سوريا 2008 ، ص 43.

<sup>2</sup> وليد ناجي الحيايلى مرجع سابق ص، 110-111.

<sup>3</sup> كويرة صابرينة ، دراسة العلاقات بين ملائمة و الموثوقية باستخدام مدخلي التكلفة التاريخيو و القيمة العادلة ، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة



## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

### انتقادات التكلفة التاريخية :

- تجاهل مبدأ التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للوحدة النقدية، فتصبح البيانات المالية مثبتة بوحدة نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية متعاقبة مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية؛
- المعلومات المقدمة تفتقد لخصيبي الملائمة و قابلية المقارنة؛
- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية يتم تجاهل أو انخفاض قيمة الأصول غير الملموسة مثل: الشهرة المحل .<sup>1</sup>

### ● التقييم الأولي للتثبيت المعنوي

- 1- يسجل الأصل المعنوي كأصل ملموس على أساس تكلفته ويتضمن تكلفة الإقتناء مضاف إليه مجموعة التكاليف الأخرى لجعل الأصل غير ملموس جاهز للاستخدام.<sup>2</sup>

تكلفة الشراء = سعر الشراء + التكاليف المباشرة الملحقة بالعملية

تكلفة الشراء = سعر الشراء صافي من كل التخفيضات

التكاليف المباشرة = تكاليف المستخدمين القائمين على بداية تشغيل الأصل + الأتعاب غير مباشرة + اختبارات سير الأصل

- 2- تكلفة الأصل المنتج داخل المؤسسة و يقيم بتكلفته المباشرة و تبدأ هذه التكلفة انطلاقا من اعترافه كأصل معنوي .

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

### ● التقييم اللاحق للتثبيت المعنوي

- بعد الاعتراف و التقييم المبدئي للتثبيتات المعنوية سمح المعيار (IAS38) و النظام المحاسبي المالي باستخدام نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم، بعد التسجيل الأولى فإن التثبيت المعنوي يجب أن يسجل بالتكلفة منقوص منها مجموعة الاهتلاكات و مجموعة الخسائر القيمة وهذا لتحديد القيمة المحاسبية في نهاية السنة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> حاج براهيم بخص، امكانية تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS16 الخاص بالأصول الثابتة على مجموعة من المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر محاسبة وجباية جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014، ص 12.

<sup>2</sup> مريم سبقاق، مرجع سابق ص 12.

<sup>3</sup> مريم سبقاق، مرجع سابق ذكره ص 14.

## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

القيمة المحاسبية الصافية (VNC) = التكلفة التاريخية - (مجموع الاهتلاكات المتراكمة + مجموعة خسائر انخفاض القيمة المتراكمة)

الفرع الثالث : نموذج القيمة العادلة . يتضمن هذا الفرع مجموعة المفاهيم و مزايا و الإنتقادات المتعلقة القيمة العادلة .

• مفهوم القيمة العادلة : يعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 39) القيمة العادلة بأنها القيمة التي يتم بموجبها

تبادل أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادلة.<sup>1</sup>

المبلغ الذي يمكن بيع أصل ما أو تحقيقه أو شرائه أو تحمله لتسوية إلتزام ما بين طرفين يرغبان في ذلك و لديهما

معلومات وافية عن الشيء محل تبادل ويمكن أن تسمى القيمة السوقية أو سعر السوق.<sup>2</sup>

وتنشأ القيمة العادلة من خلال مستويات :

المستوى الأول : القيمة العادلة هي التي يتم الحصول عليها مباشرة من السعر المدرج في السوق.

المستوى الثاني : القيمة العادلة هي تلك التي لم يتم الحصول عليها مباشرة الأسعار المدرجة ولكن يمكن إستخلاصها من

بيانات سوقية واضحة.

المستوى الثالث : القيمة العادلة هي تلك التي لا يمكن الحصول عليها و يتم تحديدها بإستخدام نموذج التقييم الداخلي.<sup>3</sup>

مزايا القيمة العادلة :

- يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملائمة ( أكثر موثوقية ) من أجل إتخاذ قرار سليم وهذا ما توفره القيمة العادلة ؛
- مرتبطة بالمحافظة على الرأس المال العيني الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء المؤسسة؛
- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة؛
- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الإقتصادي وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية؛
- اذا تم تقييم الأصول و الخصوم بالقيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الإقتصادي حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الإعتبار؛
- تعالج جانبا من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعات القدرة الشرائية للوحدة الإقتصادية.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> جميلة بن هجيرة، أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيات المعنوية، ماستر محاسبة وجباية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2013، ص 8.

<sup>2</sup> بالضياف بشير، المرجع سابق، ص 11.

<sup>3</sup> مريم سبقاق، مرجع سابق، ص 10.

<sup>4</sup> بالضياف بشير مرجع سابق ذكره، ص 12.

## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

### أهم العيوب للقيمة العادلة :

- إرتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها وهذا يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها؛
- تعتبر موثوقية قيمة البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطر الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات؛
- تفقد القيمة العادلة مصداقيتها في حالة بيع المؤسسة لموجوداتها في حالة إضطرارية؛
- قد تستغل الإدارة المنتج لصالحها للتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية الثغرات وفقا لرغبتها.<sup>1</sup>

### ● تقييم بالقيمة العادلة

- 1- فإذا اقتناء أصل معنوي مقابل مخزون أو أصول أخرى، فإن تكلفته هو القيمة السوقية العادلة للمقابل المقدم أو القيمة السوقية العادلة للأصل غير الملموس الذي حصلت عليه المؤسسة .
- 2- عند شراء عدد من الأصول غير الملموسة أو مزيج من الأصول الملموسة و غير الملموسة معا فإن يجب توزيع التكلفة على أساس القيمة السوقية (العادلة) .
- 3- في إطار الاندماج تقوم المؤسسة المشترية (الداجمة) بشراء صافي الأصول المؤسسة المشترية (المندمجة) و تعترف في سجلاتها بالأصول و الخصوم المشترية بالقيمة العادلة لها .<sup>2</sup>

### ● الشهرة (GOOD WILL)

- أي زيادة في تكلفة اقتناء أو التملك عن قيمة الأصل أو عن شيء الممتلك في القيمة العادلة في تاريخ التبادل تعامل كشهرة ( فارق الاقتناء) ويتم الاعتراف به كأصل بتاريخ الاقتناء .<sup>3</sup>
- تقاس الشهرة مبدئيا بتكلفتها كونها الزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء و يتم احتسابها وفق المعيار (IFRS3) كالتالي :

الشهرة (فارق الاقتناء) = تكلفة الشراء (القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الاندماج + قيمة الحصص غير مسيطرة) - القيمة العادلة لصافي الأصول المؤسسة المشترية

### ● نموذج إعادة التقييم

- يسجل في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا بمبلغه المعاد تقييمه أي بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوص من مجموعة الاهتلاكات و مجموع خسائر القيمة الملحقه .

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم - ( ومجموع الاهتلاكات المتراكمة + مجموع خسائر انخفاض القيمة المتراكمة )

<sup>1</sup> بالضياف بشير مرجع سابق، ص 12.

<sup>2</sup> مريم سبباق، مرجع سابق، ص 13.

<sup>3</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2008، ص 168.

## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

**مصاريف البحث و التطوير :** حسب (IAS38) يتم الاعتراف بنفقات البحث و التطوير كمصروف لا يحمل فور حدوثه حيث أنه ليس من الممكن إثبات وجود أصل سوف يولد منافع اقتصادية مستقبلية : مثل النفقات عن المعرفة البحثية أو العلمية أو البحث عن البدائل للمواد أو الأدوات أو المنتجات .<sup>1</sup>

• و للإعتراف للنفقات أو المصاريف البحث و تطوير كأصل غير ملموس فيجب على المؤسسة أو المنشأة أن تظهره أو يحقق لها منافع اقتصادية مستقبلية حيث يقيم هذا الأصل بالنفقات و المصاريف التي تكبدتها المؤسسة خلال مرحلة التطوير .

### • مخاطر هذه المصاريف

- عدم ضمان المؤسسة منافع اقتصادية مستقبلية؛
- صعوبة تقييم المصاريف خلال فترة البحث؛
- عدم تجانس المصاريف مع المنافع الاقتصادية؛
- عدم تجانس المصاريف مع أبحاث و بالتالي يعتبر الأصل غير متجانس مع قيمته و هذا ما ينعكس على مصداقية القوائم المالية.

**الفرع الرابع : التسجيل المحاسبي للتشبيات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية:** يتم التسجيل المحاسبي للتشبيات المعنوية وفق (SCF) كما يلي :

### 1- مصاريف التنمية القابلة للتشبيث /ح/ 203

ويُسجل في قيدين :

**القييد الأول :** يسجل على شكل أعباء حيث يجعل حسابات المصاريف (مجموعة السادسة) لدينا بدائية أحد الحسابات المالية أو حسابات الغير ويكون التسجيل كتالي :<sup>2</sup>

مدين	دائن	تاريخ	المبلغ	المبلغ
6XX	ح/حسابات المصاريف		XXXX	
	4XX	ح/ حسابات الديون	XXXX	
	أو			
	5XX	ح/ حسابات المالية		XXXX
		تسديد نفاقات التنمية		

<sup>1</sup> المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS38)، الأصول غير الملموسة ، ص 4.

<sup>2</sup> مقدم عدنان، مرجع سابق، ص 20.

## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

**القيد الثاني:** و إذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في النظام المحاسبي الدولي لاعتبارها تثبيتات معنوية، عندها يسجل القيد الثاني ويتم فيه تسجيل المصاريف إلى قيمة معنوية حيث يجل الحساب ح/203 مدين بدائنية الحساب 731 (إنتاج المثبت للأصول معنوية)

مدين	دائن	تاريخ	المبلغ	المبلغ
203	731	ح/مصاريف القابلة للتثبيت ح/ إنتاج المثبت للتثبيت المعنوي تحويل مصاريف التنمية إلى تثبيتات معنوية	XXXX	XXXX

### 2- برمجيات معنوية وما شابهها ح/ 204

ويتم تسجيل القيد حساب 204 (برمجيات معنوية وما شابهها) مدينة بدائنية أحد الحسابات المالية ويشكل القيد كالتالي: <sup>1</sup>

أولاً : إذا تم إنتاج البرامج داخل المؤسسة يسجل الحساب ح/6 مدينا بدائنية أحد الحسابات المالية ويكون القيد كالتالي :

مدين	دائن	تاريخ	المبلغ	المبلغ
6XX	4XX أو 5XX	ح/حسابات المصاريف ح/ حسابات الديون ح/ حسابات المالية تسديد نفاقات التنمية	XXXX	XXXX

**ثانياً :** نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة الانتاج بدائنية الحساب 732 الانتاج المثبت عن الأصول المعنوية ويكون القيد على الشكل التالي :

مدين	دائن	تاريخ	المبلغ	المبلغ
204	731	ح/ برمجيات معنوية وما شابهها ح/ إنتاج المثبت للتثبيت المعنوي تحويل مصاريف التنمية إلى تثبيتات معنوية	XXXX	XXXX

<sup>1</sup> سبقاق مريم، مرجع سابق، ص 17.

## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

**ثالثاً :** إذا تم اقتناء البرامج يسجل الحساب 204 مدينا بدائنية أحد الحسابات المالية ويكون القيد كالتالي :

المدين	دائن	تاريخ الإقتناء	المبلغ	المبلغ
204		ح/ برمجيات معوماتية وما شابهها	XXXX	
	4XX	ح/ حسابات الديون	XXXX	
	أو			
	5XX	ح/ حسابات المالية	XXXX	
		قيد إقتناء التثبيتات المعنوية		

### 3- الامتيازات و الرخص و العلامات التجارية ح/205

ولتسجيل هذه الأصول نجعل الحسابات ح/205 مدينا بدائنية أحد الحسابات المالية

ويكون القيد كالتالي :

المدين	دائن	تاريخ الإقتناء	المبلغ	المبلغ
205		ح/ الامتيازات و الرخص و العلامات التجارية	XXXX	
	4XX	ح/ حسابات الديون	XXXX	
	أو			
	5XX	ح/ حسابات المالية	XXXX	
		قيد إقتناء التثبيتات المعنوية		

### 4- فارق الاقتناء أو الشراء ح/207

أو كما يسمى الشهرة يسجل هذ الحساب عند عملية تجميع المؤسسات في اطار عملية الاقتناء أو الاندماج بفارق الاقتناء

ويكون القيد كالتالي :<sup>1</sup>

المدين	دائن	تاريخ	المبلغ	المبلغ
207		ح/ فارق الشراء	XXXX	
	104	ح/ فارق اعادة التقييم	XXXX	
		تسجيل حساب فارق التقييم		

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 18.

## 5- التثبيتات المعنوية الأخرى /ح/ 208

تسجل باقي التثبيتات المعنوية التي لم تذكر تسجيلها ضمن الحساب 208 و يكون القيد كالتالي:

مدين	دائن	تاريخ الإقتناء	المبلغ	المبلغ
208		ح/ التثبيتات المعنوية الأخرى	XXXX	
	4XX	ح/ حسابات الديون		XXXX
	أو			
	5XX	ح/ حسابات المالية		XXXX
		قيد إقتناء التثبيتات المعنوية		

## 6- اهتلاك التثبيتات المعنوية :

**1- مفهوم الاهتلاك :** يعرف الاهتلاك على أنه إنخفاض في قيمة الأصل غير مادي نتيجة إستخدامه أو التآكل أو قدمه ويعرف النظام المحاسبي المالي الاهتلاك على أنه : هو إستهلاك المنافع الإقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه.<sup>1</sup>

ويمكن توضيح الاهتلاك من خلال :

**2- مدة الاهتلاك :** يفترض أن لا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت 20 عام وفي حالة الحصول التثبيت على مدة أطول أو عدم حصوله بناتا فإنه يجب تقديم المعلومات في ملحق كشوف المالية.<sup>2</sup>

يجب تخصيص مبلغ قابل للإهتلاك الأصل المعنوي على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير عمره النافع وهناك إفتراض قابل للتنفيذ أن العمر النافع للأصل غير الملموس لا يتجاوز عشرين سنة من تاريخ توفر للأصل للإستعمال أما الإهتلاك يجب أن يبدأ عندما يصبح الأصل متوفر للإستعمال أو الإستهلاك عندما يتم إهتلاك المنافع الاقتصادية للأصل فيجب تخفيضه من المبلغ المسجل للأصل من أجل إظهار القيمة المتبقية للأصل ويتم الإعتراف بالإهتلاك سواء كانت هناك زيادة أو لم تكن زيادة على سبيل المثال في القيمة العادلة أو المبلغ القابل للإسترداد .

<sup>1</sup> فريال سليمان المرجع سابق، ص 12.

<sup>2</sup> مقد عدنان المرجع سابق، ص 22.

## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

**3- طريقة الإهلاك :** يجب أن تظهر طريقة الإهلاك المستخدمة في نمط إهلاك للمنافع الاقتصادية للمؤسسة ( خطي، وحدات الإنتاج، متناقص) وإذا لم يتم تحديد طريقة أو نمط الإهلاك بشكل موثق فإنه يجب استخدام طريقة قسط الثابت ويجب الاعتراف بمبلغ الإهلاك لكل فترة على أنه أعباء إلا في حالة دمجها في القيمة المحاسبية لأصل منتج من قبل المؤسسة نفسها.<sup>1</sup>

ويكون تسجيل القيد المحاسبي لقسط للإهلاك كالتالي :

مدين	دائن	تاريخ N/12/31	المبلغ
<b>681</b>		ح/ محصنات الإهلاك و المؤونات و خسارة القيمة عن الأصول	<b>XXXX</b>
	<b>280</b>	ح/ إهلاك التثبيتات المعنوية	<b>XXXX</b>
		إثبات قسط إهلاك	

**4- القيمة الباقية :** القيمة الباقية للتثبيت يجب أن تساوي الصفر وفي بعض الحالات تكون القيمة الباقية مبلغ أو قيمة تحدد بوجود سوق نشط.<sup>2</sup>

**7- خسارة قيمة للتثبيتات المعنوية :** تتعرض التثبيتات المعنوية و المادية إلى فقدان أو نقص في القيمة لها نتيجة ضرر ما :

- **تعريف خسارة القيمة :** عرف النظام المحاسبي المالي أن خسارة القيمة هي فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة تحصيلها وهو الفرق بين القيمة المحاسبية الصافية و القيمة القابلة للتحصيل حيث تكون القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة القابلة للتحصيل<sup>3</sup>

**القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الأصل - ( مجموع إهلاك + خسائر القيمة )**  
**حيث تكون القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة القابلة للتحصيل**

- تسجيل القيد المحاسبي لخسارة القيمة عن التثبيتات المعنوية

مدين	دائن	تاريخ N/12/31	المبلغ
<b>681</b>		ح/ محصنات الإهلاك و المؤونات و خسارة القيمة عن الأصول	<b>XXXX</b>
	<b>290</b>	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	<b>XXXX</b>
		إثبات تدهور القيمة	

<sup>1</sup> المادة 121-07 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، ص 9.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و مدونة الحسابات و قواعد سيرها العدد 19، 25 مارس 2009، ص 9.

<sup>3</sup> مقدم عدنان مرجع سابق، ص 22.



## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

### 8- حالة التنازل عن التثبيت :تقوم المؤسسة في بعض الحالات بالتنازل عن التثبيت في حالة إضطرارية أو لسبب من الأسباب

مثل عدم كفايتها الإنتاجية أو غير ذلك ويجب توفر المعلومات التالية من أجل التنازل عن التثبيتات :

- تكلفة الإقتناء أو المبلغ الأساسي أو مبلغ إنتاج الأصل؛
- مجموعة الاهتلاك المتراكم أو مجموع اهتلاكات الى غاية إستغناء عن الأصل؛
- خسارة القيمة إن وجدت؛
- القيمة المحاسبية الصافية .

ويتم تسجيل القيد كالتالي :

أولا : تسجيل القيد بناقص قيمة : عندما يكون جانب المدين أقل من جانب الدائن يظهر الحساب 652 .<sup>1</sup>

مدين	دائن	تاريخ التنازل	المبلغ	المبلغ
280		/ح/ مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسارة القيمة عن الأصول		XXXX
290		/ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		XXXX
462		/ح/ حسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن الأصول الثابتة		XXXX
652		/ح/ نواقص القيمة عن الأصول		XXXX
	20X	/ح/ التثبيتات المعنوية		XXXX
		التنازل عن التثبيتات المعنوية		

ثانيا : بفائض قيمة : عندما يكون جانب المدين أكبر من جانب الدائن يظهر الحساب 752 .

مدين	دائن	تاريخ التنازل	المبلغ	المبلغ
280		/ح/ مخصصات الاهتلاك و المؤونات و خسارة القيمة عن الأصول		XXXX
290		/ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		XXXX
462		/ح/ حسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن الأصول الثابتة		XXXX
	20X	/ح/ التثبيتات المعنوية		XXXX
	752	/ح/ نواقص القيمة عن الأصول		XXXX
		التنازل عن التثبيتات المعنوية		

<sup>1</sup> مقدم عدنان مرجع سابق، ص، 25

## المبحث الثاني : الدراسات السابقة

سوف نتطرق في هذا المبحث لأهم الدراسات السابقة التي أجريت حول الدراسة و تحليل هذه الدراسات .

**المطلب الأول : الدراسات السابقة :** سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى مجموعة من الدراسات العربية و الأجنبية حول إشكالية القياس المحاسبي لتثبيات.

### الفرع الأول الدراسات العربية :

#### 1- دراسة صالح محمد شرف الدين، بعنوان إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية 2013.

هدفت الدراسة إلى إشكالية القياس في قيمة التثبيات باستخدام نموذج التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية حيث توصلت هذه الدراسة إلى عدم مصداقية التقييم بنموذج التكلفة التاريخية وهذا ما يؤثر على مصداقية القوائم المالية كما أن التكلفة التاريخية لا تعبر عن القيمة الفعلية للأصول .

إن هذه الدراسة إنتقدت التكلفة التاريخية لكونها مضللة ولا تعبر عن مصداقية الأصول في القوائم المالية وغير كافية

و ركزت أيضا عن القيمة السوقية ( العادلة) لكونها معبرة عن قيمة الحقيقية للأصول .

- ولقد إعتدلة الدراسة على مبدأ المقارنة في القوائم المالية لسنة 2009-2010-2011 و لجمع المعلومات العلمية إعتدلت على أخذ عينة من البيئة المحاسبية الجزائرية .
- ومن أهم النتائج المتوصل إليه في الدراسة هي :
- التكلفة التاريخية ليست القيمة الفعلية لقياس الأصول؛
- إن التقلبات في سعر السوق تجهله المؤسسة بسبب التكلفة التاريخية؛
- التكلفة التاريخية مضللة للقوائم المالية.

#### 2- دراسة جميلة بن هجيرة، بعنوان أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيات العينية في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية 2013 .

هدفت الدراسة على التركيز على القياس التثبيات العينية باستخدام التكلفة التاريخية و القيمة العادلة حيث وضحت هذه

الدراسة كل من إيجابيات و سلبيات لكل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة .

لقد إعتبرت هذه الدراسة التقييم الأولي يتم عن طريق التكلفة التاريخية أم إعادة التقييم يتم وفق القيمة العادلة مع الأخذ

بعين الاعتبار النشاط السوقي لتحديد القيمة العادلة .

## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

إعتمدت الدراسة على إستخدام القوائم المالية (الميزانية) لمؤسسة اقتصادية و مقارنة القيمة التاريخية و القيمة العادلة المتحصل عليها و كذلك مجموعة من الجداول و الملاحق التي تندرج فيها مختلف القيم للتثبيات العينية و لجمع المعلومات ركزت هذه الدراسة على أصحاب الخبرة للمؤسسة الاقتصادية .

- كما توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :
  - ان التقييم بالتكلفة التاريخية لا تعبر الوضعية المالية للمؤسسة؛
  - القيمة العادلة أهم و أدق لأنها تأخذ نشاط السوق و ضرورة إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة بالقيمة العادلة؛
  - نموذج إعادة التقييم يتطلب بيئة بنشاط سوقي مميز من أجل إعطاء قيمة معبرة للأصل.
- 3- دراسة مقدم عدنان، بعنوان تقييم واقع تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم و الإدراج حالة الأصول المعنوية 2016.**

هدفت هذه الدراسة إلى قواعد تطبيق المحاسبة للتقييم و إدراج حالة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي ومدى فعالية هذه القواعد و أثارها على القوائم المالية و مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق هذه القواعد المحاسبية . كما تضمنت هذه الدراسة مفاهيم حول القياس و كل من إيجابيات و سلبيات كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة و الفروقات بين النظام المحاسبي المالي و المخطط الوطني و في تقييم و معالجة و إدراج الأصول المعنوية . ولقد اعتمدت الدراسة على أخذ عينة من فئات المجتمع ( طلبة ماجستير ، أساتذة ، محافظي الحسابات ... الخ) و إقتداء بأساليب و أدوات إحصائية و إعتقادا على معايير و متغيرات من أجل الوصول إلى مجموعة من الفرضيات . ومن أهم النتائج و الاستنتاجات المتوصل إليه في هذه الدراسة :

- صعوبة تطبيق واقع التقييم على الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- صعوبة المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية بشكل موضوعي و موثوق؛
- عدم وجود بيئة محاسبية تستوجب عمليات القياس المحاسبي.

### **4- دراسة بضيف بشير، بعنوان القياس المحاسبي للتثبيات وفق مقارنة القيمة العادلة 2017.**

هدفت هذه الدراسة الى الأهمية الكبيرة التي يكتسبها القياس المحاسبي في ضل القيمة العادلة و كذا معرفت مكانة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية و تأثير تطبيقها على قيمة التثبيات حيث تضمنت هذه الدراسة مفاهيم حول القياس و التثبيات و الطرق المستخدمة، كما وضحت أن القيمة العادلة هي الأنسب في قياس مختلف التثبيات و أن القيمة العادلة تساهم في تفعيل قيمة التثبيات من خلال إعطاء قيمة ملائمة ، كما إنتقدت القيمة العادلة لكونها حيادية و تعتمد على الرأي الشخصي من دون وثيقة إثبات للأصل في المعلومات المحاسبية .

## الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة)

لقد إرتكزت الدراسة على جمع مجموعة من المعلومات من طرف عينة من المجتمع ( اساتذة جامعيين، ومهنيين و محاسبين لدى المؤسسات إقتصادية ) و تحليلها وفق برامج إحصائية من أجل التوصل إلى مدى قابلية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية .

ومن أهم النتائج المتوصل إليها :

- القيمة العادلة هي القيمة الأنسب ولكن تعتمد على الحيادية مما يجعل من القيمة العادلة تفقد مصداقيتها وهذا يؤثر على القوائم المالية للمؤسسة؛

- صعوبة تطبيق القيمة العادلة و ذلك لفقدان البيئة المحاسبية الجزائرية عدة عوامل مثل : نشاط السوق .

الفرع الثاني الدراسات الأجنبية :

### 5 - دراسة Danbolt, J, and Rees, WA بعنوان

#### - Test Of Fair Value Accounting Under Extreme Conditions (2004).

لقد اعتبرت هذه الدراسة أن القيمة العادلة هي الأكثر ملائمة و ذلك بتطبيق نموذج القيمة العادلة على شركتين وهما الشركة العقارية و الشركة الاستثمارية و ذلك بإعتماد على متغيرين هما الأسعار و أسهم الشركات .

لقد أجريت هذه الدراسة في المملكة المتحدة كما قامت الدراسة بإجراء مقارنة بين المبادئ المحاسبية الصادرة من المملكة

المتحدة و المعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بمسألة القياس المحاسبي ، حيث توصلت الدراسة أن القيمة العادلة هي القيمة

الأكثر ملائمة في ظل سوق نشط .

### 6 - دراسة Paul Jajjairam بعنوان

#### - Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting (2013) .

لقد إعتمدت هذه الدراسة على مقارنة ما بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة و مدى تأثيرهما على البيانات المالية و

إبراز نقاط تفوق كل طريقة على الأخرى حيث تضمنت هذه الدراسة أن لكل من القيمة العادلة و التكلفة التاريخية لديهما مزايا و عيوب و من الصعب إختيار الطريقة المناسبة للقياس .

طريقة التكلفة التاريخية هي الأسهل و الأوضح إلا أن نظرة بعض المحاسبين المؤيدين للقيمة العادلة أن التكلفة التاريخية لها

عيوب خلال فترة التضخم و أن القيمة العادلة تنقل القيمة الحالية (الحقيقية) للأصول و الخصوم وفق الظروف السوقية مما

يجعلها القيمة الملائمة حيث توفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات حقيقية ، إلا أن نظرة المحاسبين المؤيدين للتكلفة التاريخية أن

القيمة العادلة لديها عيوب مثل : الذاتية و التعقيد .

ومع ذلك تبقى إستخدام القيمة العادلة متفوقة على التكلفة التاريخية.

7- دراسة **Laux and Leuz** بعنوان

**- The Crisis of Fair Value Accounting : Making Sense of the Recent Debate (2009).**

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة علاقة القيمة العادلة في الأزمة العالمية حيث توصلت هذه الدراسة أن القيمة العادلة ليست مسؤولة عن الأزمة المالية وأن القيمة العادلة مستمدة من النشاط السوقي .

القيمة العادلة أحيانا لا تعكس القيمة الحقيقية للأصول فيما يؤثر على القوائم المالية ويتعلق بديل القيمة العادلة التكلفة التاريخية إلا أنها تواجه عدة إنتقادات و مشاكل ولا تعكس القيمة الأساسية لعناصر القوائم المالية و لهذا من الأفضل إستخدام القيمة السوقية .

ركزت هذه الدراسة كذلك على معرفة علاقة القيمة العادلة بالأزمات المالية من خلال دراسة أجريت على الأسواق المالية الأمريكية و تبين أن القيمة العادلة ليست لها علاقة بالأزمة المالية العالمية و أن التكلفة التاريخية ليست حل لمشاكل القيمة العادلة .

**المطلب الثاني : تحليل الدراسات السابقة** يعتبر موضوع القياس المحاسبي من أهم المواضيع التي ركزت عليها مختلف المنظمات المحاسبية و المعايير المحاسبية الدولية إلا أنها لازالت إلى حد الآن تواجه صعوبات و إنتقادات في القياس وذلك في نموذج التكلفة التاريخية و القيمة العادلة .

**الفرع الأول : أوجه التشابه بين الدراسات :** ففي الدراسات السابقة التي أنجزت نجد أنها في الأغلب ركزت على موضوع القياس وفق نموذجين أساسيين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة حيث إتفقت هذه الدراسات أن نموذج التكلفة التاريخية هو النموذج الأسهل و الأكثر وضوح إلا أنه يفتقر هذا النموذج للموضوعية و ليس معبر عن القيمة الحقيقية لعناصر القوائم المالية في ضل تغير الأسعار، أما نموذج القيمة العادلة هو النموذج الأمثل و الأنسب وهو يأخذ جوانب البيئة الخارجية و التغيرات الحاصلة في الأسعار إلا أنه يواجه إنتقادات مثل الحيادية و التعقيد في استخدام القيمة العادلة و صعوبة تطبيقها .

كما إتفقت الدراسات أن استخدام نموذج القيمة العادلة يتوجب بيئة محاسبية فعالة و نشطة و ذلك من أجل إعطاء قيمة معبرة لعناصر القوائم المالية و كذا مستخدمين القوائم المالية .

**الفرع الثاني : أوجه إختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة :** تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في الحدود المكانية و الزمانية :

بحيث نجد أجريت الدراسة في سنة 2018 معتمدة على آراء الأكاديميين و المهنيين، أما بنسبة للحدود المكانية إختصت في واقع البيئة المحاسبية الجزائرية (تقريت، ورقلة، حاسي مسعود) على غرار الدراسات السابقة التي أجريت سابقا وفي مناطق مختلفة عن الدراسة الحالية .

### خلاصة الفصل :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية حول إشكالية القياس المحاسبي للأصول المعنوية (غير الملموسة) وكذلك معرفة كل من نماذج و طريقة القياس هذه الأصول و المعالجة المحاسبية لها ، لقد تبين أن النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية قد إهتمت بالثبتيات المعنوية بشكل كبير لأنها تعتبر المورد المالي للمؤسسة .

كما وضح هذا الفصل كل من طريقة التقييد المحاسبي وكيفية تقييم و دخول التثبيت المعنوي للمؤسسة سواء كان عن طريق الشراء أو إنتاج أو إندماج المؤسسات و كيفية تقييم هذا التثبيت و إهلاكه و تدهوره و تسجيله محاسبيا، و لقد أصبح التقييم يعتمد على نموذجين نموذج التكلفة التاريخية وهو مبدأ سابق و نموذج القيمة العادلة وهو النموذج الذي يسمح بإعطاء صورة حالية وآنية و معبرة عن قيمة الأصل للمؤسسة حيث يسهل هذا النموذج على إتخاذ القرارات من طرف الإدارة عند خروج الأصل من أصول المؤسسة سواء عن طريق التنازل أو الشطب من الخدمة .

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية حول القياس  
المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة الجزائرية  
المحاسبية

## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

تمهيد :

بعد ما قمنا بالدراسة الميدانية حول قياس الأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية سنحاول في هذا الفصل التطبيقي أن نسقط الجانب النظري من الدراسة على عينة تتمثل من أكاديميين و المهنيين في الميدان المحاسبي في الجزائر و هذا لمعرفة وجهة نظرهم حول القياس بنموذجي التكلفة التاريخية و القيمة العادلة و مدى مساهمة كل نموذج في تفعيل قيمة التثبيتات المعنوية .

و لتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم إستمارة ( أستبيان ) تتضمن ثلاث محاور حول القياس بالتكلفة التاريخية و القيمة العادلة و البيئة المحاسبية الجزائرية، أما عن هيكل هذا الفصل فقد تم تقسيمه إلى مايلي :

المبحث الأول : الطرق و الأدوات المستخدمة في الدراسة .

المبحث الثاني : نتائج و مناقشة .



### المبحث الأول الطريقة و الأدوات المتبعة في الدراسة :

لقد تمثلت الدراسة الميدانية في دراسة و تحليل واقع القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية و ذلك من خلال غرض مجموعة من الاستبيانات على عينة من المجتمع تمثلت في محاسبين و محافظي الحسابات و المهنيين في المؤسسات الاقتصادية و ذلك من أجل الوصول إلى تحليل صحت الفرضيات و إعطاء مجموعة من النتائج و الحلول .

**المطلب الأول : الطرق المستخدمة :** لقد قمنا بالدراسة الميدانية و إسقاط الدراسة النظرية على الواقع بغية الوصول إلى النتائج و الحلول للإشكالية المطروحة ، و لهذا سوف نتطرق لإجراء هذه الدراسة من خلال توزيع إستبيانات و ما تتضمنه من معلومات و مراحل إعدادها و محتواه و و مجتمع التي أجريت فيه الدراسة .

**الفرع الأول : مجتمع الدراسة :** بعد مناقشة الاستبيان لقد فرض علينا أن نأخذ عينة مختلفة من أجل دراسة البيئة المحاسبية الجزائرية و لذا قمنا بأخذ عينة من مجموعة من المحاسبين و محافظي الحسابات للمؤسسات و المكاتب المحاسبية من مختلف المناطق وهذا لجعل الدراسة شاملة حول البيئة المحاسبية حيث تكون العينة المدروسة متحصلة على شهادات علمية أو مهنية في إطار محاسبي ولقد تم توزيع الإستبيانات في المناطق الملخص في الجدول التالي :

جدول رقم (1-2) يوضح عدد توزيع عدد الاستبيانات

المنطقة	الإستبيانات الموزع	الإستبيانات المسترجعة	الإستبيانات القابلة للتحليل
تقرت	29	29	26
ورقلة	15	14	12
حاسي مسعود	11	9	8
المجموع	55	52	46

المصدر من إعداد الطالب : اعتمادا على توزيع و فرز الإستبيانات

### الفرع الثاني : مرحلة إعداد الإستبيان :

**أولا : مرحلة التصميم :** لقد تم الاعتماد على السبتيان كونه الأداة الرئيسية في جمع المعلومات من الواقع ، وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة الموجهة للمحاسبين و محافظي الحسابات وذلك من أجل إبداء آرايهم حول مشكلة الدراسة .

ولقد إعتدنا أن يكون الاستبيان واضح و دقيق من أجل تبسيط مفاهيم الدراسة ولقد تم إنجازها وفق ثلاثة مراحل :

**المرحلة الأولى :** وهي مرحلة التصميم وهي أول مرحلة حيث قمنا بجمع البيانات و المعلومات و ذلك من خلال إستطلاعنا على مجموعة من الدراسات السابقة و إعتداد على الجانب النظري ، ثم صياغة الأسئلة بشكل واضح و سهل و مبسط مع الأخذ بعين الاعتبار الفرضيات المطروحة في الدراسة كما أدرجنا بعض المفاهيم للتسهيل في فهم المصطلحات .

**المرحلة الثانية :** يتم فيها عرض الاستبيان على مجموعة المحاسبين و الأساتذة بغية التأكد من تلائم الاستبيان مع الدراسة و الوضوح .

**المرحلة الثالثة :** وهي المرحلة الأخيرة حيث يتم فيها تعديل الاستبيان و توزيعها على عينة الدراسة بشتى الوسائل و الطرق و تتمثل في :

- التسليم المباشر؛
- التوزيع عن طريق البريد الالكتروني؛
- التوزيع عن طريق أفراد وسطاء.

**ثانيا : محتوى الإستبيان :** لقد تضمن الاستبيان 3 صفحات و 22 سؤال موزع على الشكل التالي :

**الصفحة الأولى:** تحتوي الصفحة الأولى على تقديم الموضوع و طرح إشكالية الدراسة و التعريف بهدف الدراسة وكذا التشجيع على المشاركة في إعطاء آرائهم .

**الصفحة الثانية :** لقد تضمنت الصفحة الثانية على المعلومات العامة حول الأفراد بحيث يوجد 7 أسئلة على النحو التالي الاسم إختياري، الجنس، السن، الشهادة المتحصل عليها، نوع المهنة، الأقدمية و الخبرة، بريد الإلكتروني إختياري، رقم الهاتف إختياري . كما تضمنت مفهومين مفهوم التكلفة التاريخية و القيمة العادلة وذلك من أجل التوضيح و الفهم .

**الصفحة الثالثة :** تضمنت الصفحة الثالثة مجموعة من الأسئلة تنقسم إلى ثلاثة أجزاء :

**الجزء الأول** من الأسئلة يتعلق بالفرضية حول التكلفة التاريخية و يتكون من 5 أسئلة

**الجزء الثاني** يتعلق بالفرضية حول القيمة العادلة و يتكون من 5 أسئلة

**الجزء الثالث** يتعلق بالفرضية حول البيئة المحاسبية الجزائرية و يتكون من 5 أسئلة

حيث نلاحظ أن الصفحة الثالثة تتكون من 15 سؤال تتمحور حول الدراسة .

## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

**المطلب الثاني : الأدوات المستعملة في الدراسة :** سوف نحاول في هذا المطلب توضيح الأدوات الاحصائية المعتمد عليها في تحليل الدراسة و البرامج المستعملة من أجل إعطاء نتائج و إستنتاجات للدراسة .

### الفرع الأول الأدوات المستخدمة :

**مقياس ليكارت الثلاثي :** سنحاول تحليل الاجابات وفق مقياس ليكارت الثلاثي باستخدام رأي الأفراد على الأسئلة الواردة في الاستبيان مع تحديد الأوزان .

جدول رقم (2-2) : يوضح مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3

المصدر: من إعداد الطالب

يتم تحديد المدى بطرح أعلى قيمة من أقل قيمة ولتحديد طول الفئة نقسم المدى على أعلى قيمة مضاف إليه قيمة الدرجة حيث يوضح الجدول التالي المدى و طول الخلية و مجال المتوسط الحسابي و الأوزان :

جدول رقم (3-2) : يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي

المدى	طول الخلية	مجال متوسط الحسابي	الوزن
$2 = 3 - 1$	$1.66 = 1 + (3/2)$	من 1 إلى 1.66	قليل
$1 = 3 - 2$	$2.33 = 2 + (3/1)$	من 1.67 إلى 2.33	متوسط
$0 = 3 - 3$	$3 = 3 + (3/0)$	من 2.34 إلى 3	مرتفع

المصدر : من إعداد الطالب

### الفرع الثاني : الأدوات الاحصائية و البرامج المستخدمة :

أولاً : الأدوات المستخدمة : تم إستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية من أجل القيام بقراءة و دراسة أجوبة عينة الدراسة حول واقع إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية و من هذه الأدوات نجد :

#### 1- المتوسط الحسابي المرجح **Moyenne arithmétique pondérée** :

يعد المتوسط الحسابي المرجح من أهم الأدوات الاحصائية لدى مقياس النزعة المركزية فهو يساعد الباحث على تفسير و التحليل الجيد للظاهرة المدروسة .

#### 2- الانحراف المعياري **Ecar Type** :

كذلك الانحراف المعياري يعد من مقاييس التشتت التي تساعد الباحث على درجة إختلاف الدرجات عن المتوسط الحسابي

3- استخدام **(ANOVA)** : يساعد في دراسة العلاقات بين الخصائص الديموغرافية و فرضيات العينة الدراسة و التي في حدود 5%

#### 4- ضبط المقياس عن ألفا كرومباخ :

لإجراء اختبار ثبات أسئلة الاستبيان نستخدم أحد المعاملات الثبات و الصدق و هو معامل ألفا كرومباخ ، يستخدم ألفا كرومباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الإتساق الداخلي و النسبة الاحصائية المقبولة هي 60% .

ثانياً : البرامج المستخدمة : تم أستخدام برنامج **SPSS V20** و الذي يعد برنامج إحصائي و يستعمل في دراسات علوم الاقتصادية كما إعتدنا عليه في هذه الدراسة .

برنامج **Excel 2013** وهو أحد البرامج الالكترونية يستعمل في اعطاء المعلومات و البيانات و تحليلها .

**المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة و مناقشتها** : سيتم في هذا المبحث عرض نتائج الدراسة المتوصل إليها من خلال توزيع إستمارة الإستبيان على مجموعة من المهنيين و الأكاديميين و مناقشتها .

**المطلب الأول : عرض النتائج** : يتم في المطلب عرض الخصائص الديموغرافية و نتائج الإيجابيات العينة الدروسة

#### الفرع الأول : الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

أولاً : توزيع العينة حسب الجنس :

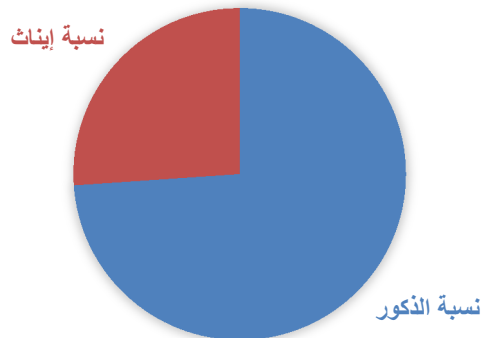
تبين لنا النتائج المتحصل عليها من خلال الجدول (2-4) و التمثيل البياني رقم (2-1) أغلب المهنيين و الأكاديميين هم من جنس ذكر بعد تكرار 34 وبنسبة مئوية بلغت 73.91% ، أما عدد مهنيين و أكاديميين من جنس إناث بلغ تكرار 12 بنسبة مئوية 26.09% .

## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الشكل رقم (2-1): التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الجنس

الجدول رقم (2-4) توزيع أفراد العينة حسب الجنس

دائرة نسبية تمثل جنس العينة المدروسة



الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	34	73.91%
إناث	12	26.09%
المجموع	46	100%

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS V 20

المصدر : من إعداد الطالب بناء على تفرغ في Excel 2013

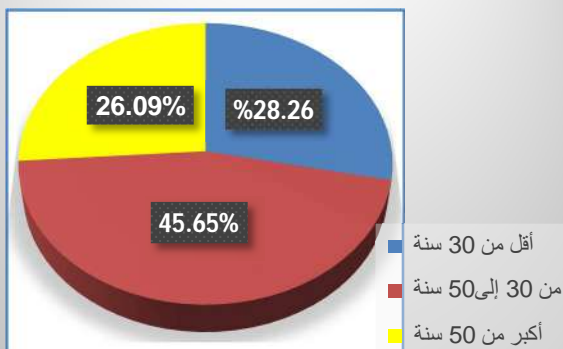
ثانيا : توزيع العينة حسب العمر :

أما فيما يخص بالفئة العمرية لأفراد الدراسة ، أظهرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (2-5) أن معظم أفراد العينة عمرهم يتراوح ما بين 30 إلى 50 سنة بتكرار 21 بنسبة مئوية بلغت 45.65% ، في حين بلغ تكرار العمري أقل من 30 سنة 13 بنسبة 28.26% أما أقل فئة هي أكثر من 50 سنة حيث بلغ التكرار 12 بنسبة 26.09% .

الشكل رقم (2-2) يمثل توزيع أفراد العينة حسب العمر

الجدول رقم (2-5) يمثل توزيع أفراد حسب العمر

توزيع الأفراد حسب متغير السن



العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	13	28.26%
من 30 إلى 50 سنة	21	45.65%
أكثر من 50 سنة	12	26.09%
المجموع	46	100%

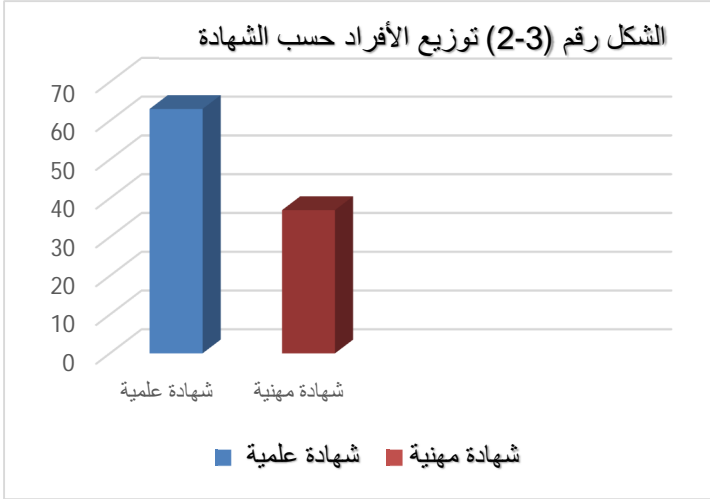
المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات Excel 2013

## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

ثالثا : توزيع العينة حسب الشهادة :

نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-6) و الشكل البياني رقم (2-3) الخاص بتوزيع الأفراد حسب الشهادة المتحصل عليها أن أغلبية أفراد العينة حاملة لشهادة علمية في بتكرار 29 بنسبة 63.05% في حين بلغت عدد تكرارات حاملي شهادة مهنية 17 بنسبة مئوية تقدر ب 36.95% .



المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات Excel 2013

جدول رقم(2-6) يوضح توزيع أفراد حسب الشهادة

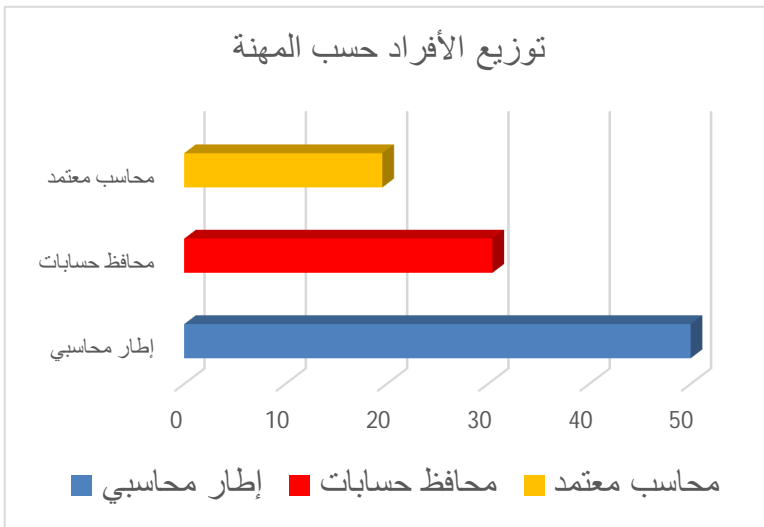
نوع الشهادة	التكرار	النسبة المئوية
علمية	29	63.05%
مهنية	17	36.95%
المجموع	46	100%

المصدر من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

رابعا : توزيع افراد العينة حسب المهنة :

من خلال الجدول رقم(2-7) و الشكل البياني رقم (2-4) الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة يتضح لنا أن أغلب العينة المدروسة تعمل في إطار محاسبي أو محاسب مالي بمعدل تكرار 23 بنسبة مئوية تقدر ب 50% ، أما محافظي الحسابات بمعدل تكرار 14 بنسبة 30.42% حيث بلغ عدد تكرار محاسب معتمد 9 وهي أقل تكرار بنسبة 19.57% .

الشكل رقم (2-4) يوضح توزيع الأفراد العينة حسب المهنة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات Excel 2013

الجدول رقم (2-7) يوضح توزيع الأفراد العينة حسب المهنة

نوع المهنة	التكرار	النسبة
محاسب أو إطار محاسبي	23	50%
محافظ حسابات	14	30.42%
محاسب معتمد	9	19.57%
المجموع	46	100%

المصدر : من إعداد الطالب أعتمادا على مخرجات SPSS

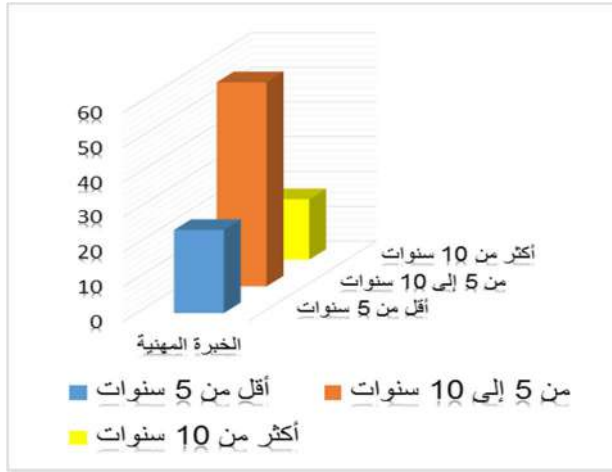
## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

خامسا : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية :

يمثل الجدول رقم و الشكل البياني رقم (2-8) الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية حيث نجد أكبر تكرار في الخبرة من 5 إلى 10 سنوات بتكرار 27 بنسبة 58.69% أما عدد تكرار أقل من 5 سنوات نجد 11 بنسبة 23.91% أما أقل تكرار هو 8 وهي الفئة التي تمتلك خبرة أكثر من 10 سنوات بنسبة 17.40% .

الجدول رقم(2-8) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الشكل رقم (2-5) يوضح توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	11	23.91%
من 5 إلى 10 سنوات	27	58.69%
أكثر من 10 سنوات	8	17.40%
المجموع	46	100%

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات Excel 2013

الفرع الثاني : صدق و ثبات المقياس ألفا كرومباخ : من أجل أن تكون هذه الدراسة المتمثلة أساسا في الاستبيان هادفة و ذات بعد علمي صحيح و صادق يتم إستعمال معامل الصدق و الثبات (ألفا كرومباخ) عن طريق برنامج spss v 20 الذي أظهرت نتائجه صدق و قوة الإتساق الداخلي للدراسة بنسبة 77.2% حيث الجدول التالي يوضح نسبة ألفا كرومباخ

جدول رقم (2-9) يوضح معامل ألفا كرومباخ

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.772	15

الفيا كرومباخ	عدد الأسئلة
0.772	15

مصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الفرع الثالث : إيجابيات عينة الدراسة : يبين الجدول التالي إيجابيات عينة الدراسة حول القياس بالتكلفة التاريخية و مدى ملائمة هذا النموذج بالبيئة المحاسبية الجزائرية حيث إعتمدنا على متوسط الحسابي و الإنحراف المعياري و أوزان ليكارت الثلاثي :

جدول رقم (2-10) يوضح نتائج أفراد العينة حول القياس الأصول المعنوية بالتكلفة التاريخية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن
01	تمثل التكلفة التاريخية أسهل وسيلة لقياس الأصول	2.54	0.657	مرتفع
02	تتميز التكلفة التاريخية بالدقة و الثبات مما يجعلها أكثر موثوقية من القيمة العادلة	2.20	0.719	متوسط
03	تتأثر التكلفة التاريخية و تفقد موثوقية القياس إد ما حدثت حالة تضخم	2.41	0.717	مرتفع
04	تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية كونها تعبر عن أحداث فعلية	2.39	0.745	مرتفع
05	لا تتلائم التكلفة التاريخية مع الأحداث التاريخية	2.67	0.560	مرتفع
06	المجموع	2.44	0.679	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب إعتقادا على مخرجات spss v 20

نلاحظ من خلال الجدول رقم(2-10) أن المتوسط الحسابي يتراوح بين ( 2.20 و 2.93 ) حيث أن أعلى متوسط حسابي يقدر ب (2.93) بإنحراف معياري يقدر ب( 0.745) وهذا يمثل العبارة رقم (04) وهو درجة موافق على سلم ليكارت و أن الانحراف المعياري أقل من الواحد و هذا ما يفسر عدم تشتت العبارة، و أقل متوسط حسابي يقدر ب (2.20) بإنحراف معياري يقدر ب (0.719) و أن مجموع المتوسط الحسابي يقدر ب (2.44) بإنحراف معياري يقدر ب (0.679) وهذا دليل على وجود توافق آراء العينة على القياس بنموذج التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية، و من خلال النتائج المتحصلة عليها من المحور الأول أن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية كأداة قياس للتشبيات المعنوية هي أسهل وسيلة و تتميز بالدقة و الوضوح في القياس المحاسبي .

جدول رقم(2-11) يوضح نتائج أفراد العينة حول قياس الأصول المعنوية بالقيمة العادلة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن
01	تتميز المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة بالمصداقية	2.50	0.691	مرتفع
02	إعادة التقييم بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة	2.49	0.753	مرتفع
03	يتأثر القياس بالقيمة العادلة بنوعية القدرات و خبرات المحاسبين	2.28	0.72	متوسط
04	ينماشى القياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة مع الأحداث الاقتصادية	2.30	0.785	متوسط
05	يساعد القياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة على إتخاذ القرارات	2.21	0.871	متوسط
06	المجموع	2.35	0.764	مرتفع

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss v 20



## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

نلاحظ من خلال الجدول رقم(2-11) أن المتوسط الحسابي يتراوح بين ( 2.21 و 2.50) حيث أن أعلى متوسط حسابي يقدر ب (2.50) بإخلاف معياري يقدر ب(0.691) وهذا يمثل العبارة رقم (01)وهو درجة موافق على سلم ليكارت و أن الانحراف المعياري أقل من الواحد و هذا ما يفسر عدم تشتت العبارة ، و أقل متوسط حسابي يقدر ب (2.21) بإخلاف معياري يقدر ب (0.871) و أن مجموع المتوسط الحسابي يقدر ب (2.35) بإخلاف معياري يقدر ب (0.764) وهذا دليل على وجود توافق آراء العينة على القياس بنموذج القيمة العادلة ومن خلال هذه النتائج المتحصل عليها من المحور الثاني أن تطبيق القيمة العادلة كأدات قياس للتثبيات المعنوية تعطي معلومات صادقة و ملائمة للقياس المحاسبي كما يفتقر بعض الخبراء المحاسبين إلى الكفاءة العلمية للقياس بالقيمة العادلة.

### الجدول رقم (2-12) يوضح نتائج أفراد العينة حول واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن
01	عدم توفر سوق كفاء في البيئة المحاسبية الجزائرية كان سبب في عدم التوجه نحو القيمة العادلة	2.57	0.688	مرتفع
02	صعوبة القياس أصول المعنوية بالقيمة العادلة جعل من البيئة المحاسبية الجزائرية تتجنب نموذج القياس بالقيمة العادلة	2.61	0.714	مرتفع
03	حاجة البيئة المحاسبية الجزائرية إلى عدة تغييرات و إنفتاح على البيئة العالمية لأجل توفير سوق كفاء يساعد في قياس دقيق للأصول المعنوية بالقيمة العادلة	2.18	0.750	متوسط
04	قلة خبرة المهنيين و الخبراء لتطبيق القيمة العادلة جعل من البيئة المحاسبية ضعيفة في نموذج التقييم بالقيمة العادلة	2.30	0.686	متوسط
05	النظام المحاسبي المالي شجع على تطبيق القيمة العادلة و التسجيل المحاسبي للأصول المعنوية وفق معايير تتلائم مع البيئة المحاسبية	2.43	0.687	مرتفع
06	المجموع	2.41	0.705	مرتفع

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss v 20

نلاحظ من خلال الجدول رقم(2-12) أن المتوسط الحسابي يتراوح بين ( 2.18 و 2.57) حيث أن أعلى متوسط حسابي يقدر ب (2.57) بإخلاف معياري يقدر ب(0.688) وهذا يمثل العبارة رقم (01) و أقل متوسط حسابي يقدر ب (2.18) بإخلاف معياري يقدر ب (0.750) و أن مجموع المتوسط الحسابي يقدر ب (2.41) بإخلاف معياري يقدر ب (0.705) وهذا دليل على وجود توافق آراء العينة على أن البيئة المحاسبية الجزائرية تجد صعوبة في تطبيق القيمة العادلة .

و من خلال النتائج المتحصل عليها من المحور الثالث وهي تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية لقياس التثبيات المعنوية هي عدم وجود بيئة محاسبية جزائرية فعالة لتطبيق القيمة العادلة و صعوبة قياس التثبيات المعنوية بالقيمة العادلة كما أخذت البيئة الجزائرية التسجيل المحاسبي للأصول المعنوية وفق النظام المالي الجديد رغم إفتقار البيئة المحاسبية الجزائرية إلى سوق نشط يعمل على تحقيق نموذج القيمة العادلة .

## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الفرع الرابع : نتائج إختبار (ANOVA) : وهذا من أجل معرفة الفروقات بين الفرضيات الدراسة وتغير الخبرة .

- نتائج إختبار (ANOVA) للفرضية الأولى تبعا لمتغير الخبرة " تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موضوعية و ملائمة لقياس الأصول المعنوية "

الجدول رقم (2-13) : يوضح نتائج (ANOVA) للفرضية الأولى تبعا لمتغير الخبرة

ANOVA à 1 facteur

الفرضية الأولى

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.019	2	.010	.021	.979
Intra-groupes	19.394	43	.451		
Total	19.413	45			

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS V20

- نتائج إختبار (ANOVA) للفرضية الثانية تبعا لمتغير الخبرة " التكلفة التاريخية تجهل التغيرات الحاصلة في الأسعار مما يجعلها لاتعبر عن القيمة الفعلية للأصول المعنوية"

الجدول رقم (2-14) : يوضح نتائج (ANOVA) للفرضية الثانية تبعا لمتغير الخبرة

ANOVA à 1 facteur

الفرضية الثانية

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1.732	2	.866	3.008	.060
Intra-groupes	12.377	43	.288		
Total	14.109	45			

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS V20

## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

- نتائج إختبار (ANOVA) للفرضية الثالثة تبعا لمتغير الخبرة " يعتبر التقييم بالقيمة العادلة النموذج الأنسب لأنه يأخذ التغيرات الحاصلة في الأسعار "

الجدول رقم (2-15) : يوضح نتائج (ANOVA) للفرضية الثالثة تبعا لمتغير الخبرة

### ANOVA à 1 facteur

الفرضية الثالثة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	2.891	2	1.445	2.501	.094
Intra-groupes	24.848	43	.578		
Total	27.739	45			

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS V20

- نتائج إختبار (ANOVA) للفرضية الرابعة تبعا لمتغير الخبرة " " ضعف إقتصاد الجزائري لا يجعل من البيئة الجزائرية تحتوي على مقومات تطبيق القيمة العادلة"

الجدول رقم (2-16) : يوضح نتائج (ANOVA) للفرضية الرابعة تبعا لمتغير الخبرة

### ANOVA à 1 facteur

الفرضية الرابعة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	2.063	2	1.031	2.122	.132
Intra-groupes	20.894	43	.486		
Total	22.957	45			

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS V20

## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

**المطلب الثاني : مناقشة النتائج :** سيتم في هذا المطلب مناقشة النتائج (ANOVA) و نتائج عينة الدراسة المتحصل عليها من برنامج SPSS V 20 .

**الفرع الأول :** مناقشة : يتم في هذا الفرع كل من مناقشة فرضيات الدراسة وفق متغير الخبرة لدى العينة المدروسة ويتم تقسيم الفرضية إلى فرضيتين

- الفرضية الأولى : تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موضوعية و ملائمة لقياس الأصول المعنوية " و التي نقسمها إلى فرضيتين كما يلي "  
H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موضوعية و ملائمة لقياس الأصول المعنوية.

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موضوعية و ملائمة لقياس الأصول المعنوية.

أظهرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (2-13) إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة على أن تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موضوعية و ملائمة لقياس الأصول المعنوية ، عند المستوى الدلالة (0.05) و ذلك لأن قيمة الدلالة الإحصائية Sig بلغت (0.979) و هي أكبر من (0.05) و عليه نقول لا يوجد فروقات في إجابات العينة المدروسة في الفرضية الأولى على أن التكلفة التاريخية أكثر موضوعية و ملائمة لقياس الأصول المعنوية .

- الفرضية الثانية : التكلفة التاريخية تجهل التغيرات الحاصلة في الأسعار مما يجعلها لاتعبر عن القيمة الفعلية للأصول المعنوية" و نقسمها إلى فرضيتين كما يلي :

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول أن التكلفة التاريخية تجهل التغيرات الحاصلة في الأسعار مما يجعلها لاتعبر عن القيمة الفعلية للأصول المعنوية"

H1: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول أن التكلفة التاريخية تجهل التغيرات الحاصلة في الأسعار مما يجعلها لاتعبر عن القيمة الفعلية للأصول المعنوية"

أظهرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (2-14) إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة على أن التكلفة التاريخية تجهل التغيرات الحاصلة في الأسعار مما يجعلها لاتعبر عن القيمة الفعلية للأصول المعنوية" عند مستوى الدلالة (0.05) و ذلك أن القيمة الاحصائية Sig بلغت (0.06) و هي أكبر من (0.05) و عليه نقول لا يوجد فروقات في إجابات العينة المدروسة حول الفرضية الثانية على أن التكلفة التاريخية تجهل التغيرات الحاصلة في الأسعار مما يجعلها لاتعبر عن القيمة الفعلية للأصول المعنوية .

- الفرضية الثالثة : يعتبر التقييم بالقيمة العادلة النموذج الأنسب لأنه يأخذ التغيرات الحاصلة في الأسعار . و نقسمها إلى فرضيتين كتالي :

H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعاً لمتغير الخبرة حول أن يعتبر التقييم بالقيمة العادلة النموذج الأنسب لأنه يأخذ التغيرات الحاصلة في الأسعار .

## الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة حول أن يعتبر التقييم بالقيمة العادلة النموذج الأنسب لأنه يأخذ التغيرات الحاصلة في الأسعار .

أظهرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (2-15) إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة على أن يعتبر التقييم بالقيمة العادلة النموذج الأنسب لأنه يأخذ التغيرات الحاصلة في الأسعار عند مستوى الدلالة (0.05) و بلغت قيمة الاحصائية ل Sig (0.094) و هي أكبر من (0.05) و عليه نقول أنه لا توجد فروقات في إجابات العينة المدروسة حول الفرضية الثالثة أن التقييم بالقيمة العادلة النموذج الأنسب لأنه يأخذ التغيرات الحاصلة في الأسعار .

- الفرضية الرابعة : ضعف الإقتصاد الجزائري لا يجعل من البيئة المحاسبية الجزائرية تحتوي على مقومات تطبيق القيمة العادلة. و نقسم الفرضية إلى فرضيتين كتالي :

H0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة حول أن ضعف إقتصاد الجزائري لا يجعل من البيئة الجزائرية تحتوي على مقومات تطبيق القيمة العادلة .

H1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة حول أن ضعف إقتصاد الجزائري لا يجعل من البيئة الجزائرية تحتوي على مقومات تطبيق القيمة العادلة .

أظهرت النتائج المتحصل عليها في الجدول رقم (2-16) إلى عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية تبعا لمتغير الخبرة على أن ضعف إقتصاد الجزائري لا يجعل من البيئة الجزائرية تحتوي على مقومات تطبيق القيمة العادلة عند مستوى دلالة إحصائية (0.05) و بلغت قيمة الاحصائية ل Sig (0.123) و هي أكبر من (0.05) و عليه نقول أنه لا توجد فروقات في إجابات العينة المدروسة حول الفرضية الرابعة على أن ضعف إقتصاد الجزائري لا يجعل من البيئة الجزائرية تحتوي على مقومات تطبيق القيمة العادلة .

**الفرع الثاني : الإستنتاجات :** من خلال القيام بالدراسة الميدانية في مختلف المكاتب المحاسبية و مختلف مكاتب المحاسبية

للمؤسسات الاقتصادية و المتمثلة في طرح إستمارة على مجموعة من الأكاديميين و مهنيين من أجل معرفة واقع القياس المحاسبي حول الأصول المعنوية في ضل النظام المحاسبي المالي و جدنا عدت إختلافات في القياس المحاسبي حول أصول غير الملموسة و الإعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية كونها واضحة لعملية القياس على إختلاف نموذج القيمة العادلة فالقيمة العادلة غير معمول بها في البيئة المحاسبية الجزائرية وهذا راجع إلى :

- ضعف البيئة المحاسبية الجزائرية،
- إعتدال المحاسبين على مبدأ التكلفة التاريخية كونها واضحة،
- قلة خبرة المحاسبين بتقييم بالقيمة العادلة جعل منهم يعتمدون على التكلفة التاريخية .

### خلاصة الفصل الثاني :

يعتبر هذا الفصل محاولة لتجسيد اهم ماتم الإشارة إليه في الفصل الأول في الجانب النظري و هي معرفة واقع القياس الأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية و هذا بالوقوف على نماذج القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية و ذلك بتقييم القيمة العادلة و التكلفة التاريخية و مدى مساهمة كل نموذج في إعطاء معلومات مالية ملائمة و كذلك معرفة ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية علا غرار القيمة العادلة و من خلال نتائج العينة المدروسة و تحليلها تم إستنتاج مايلي :

- الإتفاق أغلبية المستوجبين أن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية هو أسهل نموذج لقياس الأصول غير الملموسة،
- الإتفاق على أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتوفر على تطبيق نموذج القيمة العادلة،
- أن القيمة العادلة هي النموذج الأنسب في قياس الأصول و إعطاء معلومات مالية مناسبة،
- صعوبة التعامل مع الأصول الغير ملموسة .

الخاتمة

الخاتمة :

من خلال الإطار النظري والتطبيقي للدراسة و لمعالجتنا لموضوع إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة الجزائرية المحاسبية حولنا دراسة مدى واقع القياس المحاسبي للأصول المعنوية و وفق مبدأ التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية و التي كان الهدف منها محاولة الوصول إلى معرفة النموذج الأنسب لقياس الأصول، حيث وضع الإطار النظري كل من مزايا و عيوب كلا نموذجين أما الإطار الميداني إعتد على آراء بعض الأكاديميين و مهنيين حول نماذج القياس المحاسبي، بينت الدراسة أن إعتدال البيئة الجزائرية على مبدأ التكلفة التاريخية كان الأنسب في عملية القياس المحاسبي، كما أن القياس وفق القيمة العادلة يعتبر البديل الأنسب و الملائم للبيئة الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين و مهنيين حيث قامت الجزائر ببعض للإصلاحات المحاسبية من أجل مواكبة التطور الاقتصادي حيث تبنت محاسبة القيمة العادلة إلى أن أمكانية تطبيقها في بيئة لا تتميز بسوق نشط يجعلها تفقد مصداقيتها في التقييم المحاسبي .

1- نتائج إختبار الفرضيات :

- من خلال ما تم عرضه سابقا و قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم إختبار صحة الفرضيات و توصلنا إلى النتائج التالية :
- الفرضية الأولى : تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موضوعية و ملائمة لقياس الأصول المعنوية :  
من خلال تحليل نتائج الدراسة و مناقشتنا توصلنا إلى أن المجتمع المحاسبي المتضمن المهنيين و الأكاديميين يرون أن القياس بالتكلفة التاريخية أكثر ملائمة و موضوعية إلا أنها تواجه الانتقادات عديدة، كما أوضحت الدراسة الميدانية أن التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لكونها تعتمد على الدقة و الثبات و من بين الإنتقادات أن التكلفة التاريخية تسقط بعض الأصول من القوائم المالية مثل شهرة المحل .
  - الفرضية الثانية : التكلفة التاريخية تجهل التغيرات الحاصلة في الأسعار مما يجعلها لا تعبر عن القيمة الفعلية للأصول المعنوية: من خلال تحليل النتائج حول قياس التكلفة التاريخية توصلنا على أن التكلفة التاريخية تعتبر أكثر موضوعية لبعض المهنيين و الأكاديميين و لكنها تفتقد موضوعيتها عندا التقلبات التي تحصل في أسعار الصرف و بتالي فإن القياس المحاسبي في هذه الحالة ينفي صفة الموضوعية .
  - الفرضية الثالثة : يعتبر التقييم بالقيمة العادلة النموذج الأنسب لأنه يأخذ التغيرات الحاصلة في الأسعار : ثبتت الدراسة الميدانية على أن التقييم بالقيمة العادلة يعطي معلومات مالية صادقة كما تساهم القيمة العادلة في تفعيل قيمة التثبيتات المعنوية من خلال إعطائها قيم ملائمة و واقعية تعكس واقع القياس المحاسبي و هي عكس القياس بالتكلفة التاريخية إلى أن تطبيقها تحتاج إلى عدة عوامل .
  - الفرضية الرابعة : ضعف إقتصاد الجزائري لا يجعل من البيئة الجزائرية تحتوي على مقومات تطبيق القيمة العادلة : من خلال إجراء الدراسة الميدانية على واقع البيئة المحاسبية الجزائرية توصلنا إلى أن البيئة الجزائرية لا تتوفر فيها جميع متطلبات القياس المحاسبي



بالقيمة العادلة و ذلك راجع إلى عدم توفر السوق النشطة وعدم جاهزية وفعالية الأسواق، وكذلك عدم وجود خبراء محاسبين مطلعين على مصطلح القيمة العادلة و نقص الكفاءة العلمية في القياس بالقيمة العادلة .

## 2- الإستنتاجات :

- القياس بالتكلفة التاريخية تسقط من قيمة الأصول المعنوية؛
- صعوبة تقييم التثبيتات المعنوية بالقيمة العادلة وهذا راجع لنقص الخبرة للمحاسبين؛
- عملية القياس بالتكلفة التاريخية لا تعبر بصدق عن القيم الفعلية للتثبيتات المعنوية؛
- تطبيق القيمة العادلة يتطلب توفر الأسواق فعالة لإعطاء قيم حقيقية للأصول المعنوية؛
- تميز مخرجات القيمة العادلة بخاصية الملائمة من مخرجات بدائل أخرى للقياس المحاسبي؛
- عدم دراية ووعي أفراد المجتمع الجزائري لمفهوم القيمة العادلة؛
- يؤدي التقييم في ظل القيمة العادلة إلى تحقيق الحيادية والموضوعية في المعلومات المحاسبية؛
- ضعف الاسواق في البيئة الجزائرية يجعل من القيمة العادلة غير فعالة مما يتجه المحاسبين إلى تطبيق التكلفة التاريخية؛
- تبنى البيئة المحاسبية الجزائرية لبعض المعايير المحاسبية من أجل مواكبة التطور الاقتصادي .

## 3- التوصيات :

- تجنب القياس بالتكلفة التاريخية لأنها تسقط من قيمة التثبيتات المعنوية؛
- ضرورة السعي وراء إيجاد أسواق نشطة تساعد في القياس وفق القيمة العادلة؛
- ضرورة النظام المحاسبي الجزائري تطبيق القيمة العادلة لأنها توفر معلومات مالية ملائمة؛
- محاولة إيجاد حلول لل صعوبات والمشاكل تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- ضرورة رفع مستوى إدراك و وعي أفراد المجتمع المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة من خلال تكوينهم وتدريبهم من طرف المؤسسات والجمعيات المهنية.

## 4- أفاق الدراسة :

من خلال الدراسة التي قمنا بها و هي إشكالية القياس المحاسبي للأصول المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية و التي تضمنت القياس بنموذج التكلفة التاريخية و نموذج القيمة العادلة و واقع التسجيل المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية ، إلى أن القياس بالتكلفة التاريخية تضلل في قيمة الأصول المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة على غرار القيمة العادلة فهي النموذج الأنسب للقياس كونها تعبر عن القيمة الفعلية للأصول .

و لهذا نقترح إجراء دراسات مكملة لهذه الدراسة و متمثلة في :

- إجراء دراسات تطبيقية تهتم بإيجاد البديل الأنسب للقياس في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- إجراء دورات تكوينية المهدف منها التعريف بالمفهوم القياس وفق القيمة العادلة .



المراجع

## الكتب :

- 1- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2008.
- 2- رتشارد شرويد و آخرون، نظرية المحاسبة، (ترجمة خالد على أحمد كاجيجي)، دار المريخ، رياض 2006.
- 3- وليد ناجي الحيايلى، نظرية المحاسبة، الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك 2007.
- 4- النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، الجزائر طبعة 2008.

## الرسائل و الأطروحات :

- 5- مقدم عدنان، تقييم واقع تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج حالة الأصول المعنوية ، مذكرة ماجستير محاسبة مالية، جامعة قاصدي مرباح 2016.
- 6- جميلة بن هجيرة ، أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات المعنوية ماستر محاسبة و جباية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقة 2013
- 7- مريم سباق، إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماستر غير منشورة جامعة قاصدي مرباح ورقة 2017.
- 8- صالحى محمد شرف الدين، إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية ماستر أكاديمي محاسبة و جباية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقة 2013.
- 9- بالضياف بشير، القياس المحاسبي للتثبيتات وفق مقارنة القيمة العادلة ، مذكرة ماستر أكاديمي دراسات محاسبية و جباية معمقة جامعة قاصدي مرباح ورقة 2017 .
- 10- فريال سليمانى إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية ، ماستر أكاديمي محاسبة و جباية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح ورقة 2014.
- 11- رولا كاسر لايقة، القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصاريف ودورها في ترشيد القرارات الإستثمارية ، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة شرين سوريا، 2008.
- 12- كويرة صابرينة، دراسة العلاقات بين ملائمة و الموثوقية باستخدام مدخلي التكلفة التاريخية و القيمة العادلة، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقة 2012.
- 13- حاج براهيم بحفص، امكانية تطبيق متطلبات القياس وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS16 الخاص بالأصول الثابتة على مجموعة من المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماستر محاسبة و جباية جامعة قاصدي مرباح ورقة، 2014.
- 14- المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 38) الأصول غير الملموسة.

الملتقيات و المجالات :

15- ناصر طه عليوي ، هيثم هاشم الحقائق، أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية و دورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لإتحاد القرارات، **The Magazine of Economic & Administratio** السنة الخامسة و الثلاثون العدد92، 2012.

16- الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و مدونة الحسابات و قواعد سيرها العدد 19، 25 مارس 2009.

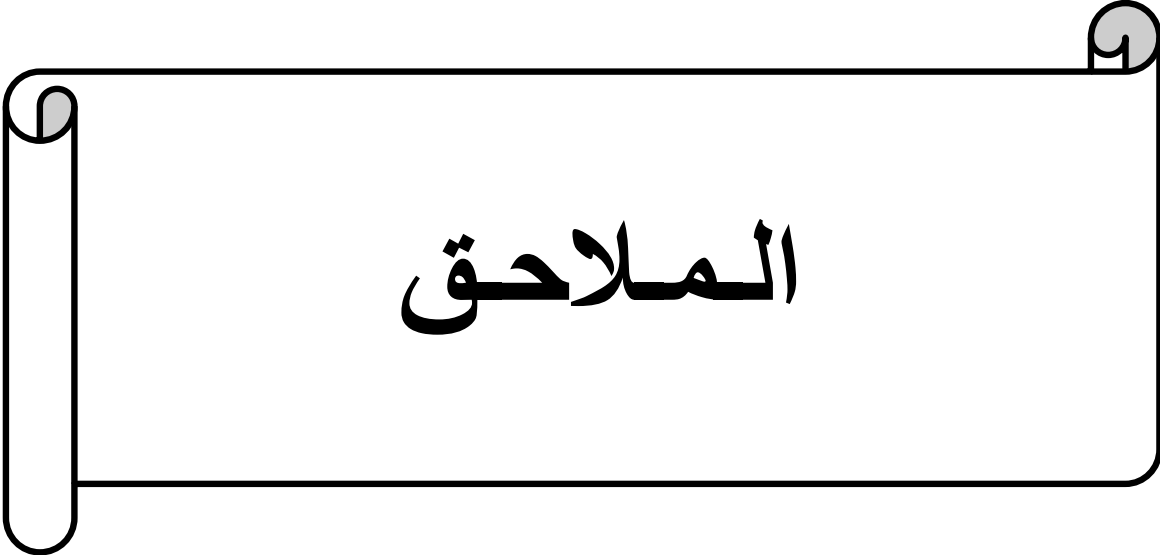
المراجع باللغة الأجنبية :

17 - Danbolt, J, and Rees, WA " Test Of Fair Value Accounting Under Extreme Conditions.

18 - Paul Jajairam Article entitled (2013) Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting Review of Business InFormation Systems – First Quarter Volume 17 , Number I Bronx Community College, City University of New York ,USA 2013.

19- 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).

20 - MANUEL DE COMPTABIL FINANCIER , conforme .à, la loi 07-11 du 25 .nov 2007 portant système comptable financière .ENAG/EDITIONS,ALGER.2014



الملاحق

الملحق (1)



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة-

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : العلوم التجارية

فرع : محاسبة ومالية

تخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

استمارة استبيان في إطار تحضير لإعداد مذكرة الماستر

للطالب : وليد تينعمري

(بعنوان : إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية  
"دراسة لعينة من المحاسبين و محافظي الحسابات )

في إطار تحضير مذكرة ماستر المرفقة بعنوان (إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير  
الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية ) يشرفني مساعدتكم بتعبئة هذا الاستبيان و نرجو منكم  
إعطاء بعض الإهتمام من أجل مصداقية إجاباتكم ، علما أن المعلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار  
البحث العلمي.

ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة

ملاحظة : ضع العلامة (X) واحدة أمام الخانة المناسبة لكل سؤال

وتقبلوا مني بفائق التقدير و الإحترام

المعلومات العامة

1- الاسم ( اختياري) .....

2- الجنس

3- السن أقل من 30  من 31 إلى 50  أكبر من 50

4- الشهادة المتحصلة 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 إلى 10  - أكثر من 10

7- البريد الإلكتروني (إختياري)..... / رقم الهاتف ..... (إختياري)

تم تحكيم الاستبيان من طرف : أستاذ : قوجيل محمد / أستاذ : صديقي فواد / أستاذ : كسكسي مسعود

المحور الأول : قياس الأصول المعنوية بالتكلفة التاريخية

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	تمثل التكلفة التاريخية أسهل وسيلة لقياس الأصول			
02	تتميز التكلفة التاريخية بالدقة و الثبات مما يجعلها أكثر موثوقية من القيمة العادلة			
03	تتأثر التكلفة التاريخية و تفقد موثوقية القياس إذا ما حدثت حالة تضخم			
04	تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية كونها تعبر عن أحداث فعلية			
05	لا تتلائم التكلفة التاريخية مع الأحداث التاريخية			

المحور الثاني : قياس الأصول وفق مبدأ القيمة العادلة

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	تتميز المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة بالمصداقية			
02	إعادة التقييم بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة			
03	يتأثر القياس بالقيمة العادلة بنوعية القدرات و خبرات المحاسبين			
04	يتماشى القياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة مع الأحداث الاقتصادية			
05	يساعد القياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة على إتخاذ القرارات			

المحور الثالث : واقع تطبيق القيمة العادلة للأصول المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	البيان	موافق	غير موافق	محايد
01	عدم توفر سوق كفاء في البيئة المحاسبية الجزائرية كان سبب في عدم التوجه نحو القيمة العادلة			
02	صعوبة القياس أصول المعنوية بالقيمة العادلة جعل من البيئة المحاسبية الجزائرية تتجنب نموذج القياس بالقيمة العادلة			
03	حاجة البيئة المحاسبية الجزائرية إلى عدة تغيرات و إنفتاح على البيئة العالمية لأجل توفير سوق كفاء يساعد في قياس دقيق للأصول المعنوية بالقيمة العادلة			
04	قلة خبرة المهنيين و الخبراء لتطبيق القيمة العادلة جعل من البيئة المحاسبية ضعيفة في نموذج التقييم بالقيمة العادلة			
05	النظام المحاسبي المالي شجع على تطبيق القيمة العادلة و التسجيل المحاسبي للأصول المعنوية وفق معايير تتلائم مع البيئة المحاسبية			



**الملحق (2)****Statistiques de fiabilité**

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.772	15

**Statistiques d'item**

	Moyenne	Ecart-type	N
وسيلة أسهل التاريخية التكلفة تمثل الأصول لقياس الثبات و بالدقة التاريخية التكلفة تتميز القيمة من موثوقية أكثر يجعلها مما العادلة	2.54	.657	46
موثوقية تفقد و التاريخية التكلفة تتأثر تضخم حالة حدثت ما إد القياس موثوقية أكثر التاريخية التكلفة تعتبر فعلية أحداث عن تعبر كونها الأحداث مع التاريخية التكلفة تتلائم لا التاريخية	2.20	.719	46
	2.41	.717	46
	2.39	.745	46
	2.67	.560	46

**Statistiques d'item**

	Moyenne	Ecart-type	N
القيمة تقدمها التي المعلومات تتميز بالمصدقية العادلة توفر العادلة بالقيمة التقييم إعادة ملائمة مالية معلومات بنوعية العادلة بالقيمة القياس يتأثر المحاسبين خبرات و القدرات مبدأ وفق المحاسبي القياس يتماشى الاقتصادية الأحداث مع العادلة القيمة القيمة مبدأ وفق المحاسبي القياس يساعد القرارات إتخاذ على العادلة	2.50	.691	46
	2.49	.753	46
	2.28	.722	46
	2.30	.785	46
	2.21	.871	46

Statistiques d'item

	Moyenne	Ecart-type	N
البيئة في كفاء سوق توفر عدم عدم في سبب كان الجزائرية المحاسبية العادلة القيمة نحوى التوجه	2.57	.688	46
بالقيمة المعنوية أصول القياس صعوبة المحاسبية البيئة من جعل العادلة بالقيمة القياس نموذج تتجنب الجزائرية العادلة	2.61	.714	46
إلى الجزائرية المحاسبية البيئة حاجة العالمية البيئة على إنفتاح و تغيرات عدة قياس في يساعد كفاء سوق توفير لأجل العادلة بالقيمة المعنوية للأصول دقيق لتطبيق الخبراء و المهنيين خبرة قلة	2.18	.750	46
المحاسبية البيئة من جعل العادلة القيمة العادلة بالقيمة التقييم نموذج في ضعيفة على شجع المالي المحاسبي النظام التسجيل و العادلة القيمة تطبيق معايير وفق المعنوية للأصول المحاسبي المحاسبية البيئة مع تتلائم	2.30	.686	46
	2.43	.688	46

ANOVA à 1 facteur

الفرضية الأولى

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.019	2	.010	.021	.979
Intra-groupes	19.394	43	.451		
Total	19.413	45			

ANOVA à 1 facteur

الفرضية الثانية

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1.732	2	.866	3.008	.060
Intra-groupes	12.377	43	.288		
Total	14.109	45			

## ANOVA à 1 facteur

الفرضية الثالثة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	2.891	2	1.445	2.501	.094
Intra-groupes	24.848	43	.578		
Total	27.739	45			

## ANOVA à 1 facteur

الفرضية الرابعة

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	2.063	2	1.031	2.122	.132
Intra-groupes	20.894	43	.486		
Total	22.957	45			



الفهرس

## الفهرس

الصفحة	الفهرس
I	الإهداء
II	الشكر
III	الملخص
V	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات و الرموز
أ	المقدمة
	<b>الفصل الأول : : الإطار النظري للأصول غير الملموسة (المعنوية)</b>
2	تمهيد
3	المبحث الأول : الإطار النظري للقياس للأصول المعنوية
3	المطلب الأول : ماهية الأصول غير الملموسة (المعنوية)
3	الفرع الأول : تعريف الأصول المعنوية
5	الفرع الثاني : نظرة المعايير المحاسبية الدولية للأصول المعنوية
6	المطلب الثاني : القياس المحاسبي للأصول المعنوية
6	الفرع الأول : مفاهيم حول القياس المحاسبي
8	الفرع الثاني : نموذج التكلفة التاريخية
10	الفرع الثالث : نموذج القيمة العادلة
12	الفرع الرابع : التسجيل المحاسبي للتبittات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي في البيئة الجزائرية
18	المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة
18	المطاب الأول : الدراسات السابقة
18	الفرع الأول : دراسات باللغة العربية
20	الفرع الثاني : دراسات باللغة الأجنبية
21	المطلب الثاني : تحليل الدراسات السابقة
21	الفرع الأول : أوجه التشابه بين الدراسات
21	الفرع الثاني : أوجه الاختلاف
22	الخلاصة
	<b>الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للأصول غير الملموسة</b>
24	تمهيد

## الفهرس

25	المبحث الأول الطريقة و الأدوات المتبعة في الدراسة
25	المطلب الأول : الطرق المستخدمة
25	الفرع الأول : مجتمع الدراسة
26	الفرع الثاني : مرحلة إعداد الإستهبان
27	المطلب الثاني : الأدوات المستعملة في الدراسة
27	الفرع الأول الأدوات المستخدمة
28	الفرع الثاني : الأدوات الاحصائية و البرامج المستخدمة
28	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة و مناقشتها
28	المطلب الأول : عرض النتائج
28	الفرع الأول : الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
31	الفرع الثاني : صدق و ثبات المقياس ألفا كرومباخ
32	الفرع الثالث : إجابات عينة الدراسة
34	الفرع الرابع : نتائج إختبار (ANOVA)
36	المطلب الثاني : مناقشة النتائج
36	الفرع الأول : مناقشة
37	الفرع الثاني : الإستنتاجات
38	الخلاصة
39	الخاتمة
42	المراجع
45	الملاحق
52	الفهرس