جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

مسار علوم مالية ومحاسبية، التخصص محاسبة و تدقيق

بعنوان :

إشكالية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية

دارسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر

من إعداد الطالب: منير غداري

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :2018/05/23

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/بعيليش نورالدين، أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة (رئيسا)

د/ صديقي فؤاد، أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة (مشرفا ومقررا)

د/بدوي إلياس، أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة (مناقشا)

السنة الجامعية : 2017 _2018

جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

في ميدان : علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

مسار علوم مالية ومحاسبية ، التخصص دراسات محاسبية و وتدقيق

بعنوان :

إشكالية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية

دارسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائرية

من إعداد الطالب :منير غداري

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ :

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/ جامعة ورقلة (رئيسا)

د/ صديقي فؤاد ، أستاذ محاضر "أ"، جامعة ورقلة

د/جامعة ورقلة (مناقشا)

السنة الجامعية : 2017 _2018

الإهـــــــــــداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين

أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما عز وجل.."واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"

إلى من تاهت الكلمات والحروف في وصفها، ويعجز القلم عن كتابة أي شيء عنها، وفي صلاتها

كم أكثرت من الدعوات، والتي كانت سندا في حياتي وغمرتني بعطفها وهي التي مشت في عروق دمي و قلبي ينبض بها

أمي الغالية أدام الله عليها صحتها ورعاها.

إلى الذي أتشرف بحمل اسمه، إلى الذي أقتدي بخطوات رسمه عينا سهرت ويدا تعبت، زرعت وحق لك الحصاد

أبي العزيز والحنون الذي وقف معي في العسر واليسر حفظه الله .

إلى من عشت براءة طفولتي معهم فلم أتصور الدنيا بعيد عنهم

إخواني وفقهم الله

منير غداري

الشكر

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وبعد:

"ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلي والدية وأن أعمل صالحا ترضاه"..... الحمد والشكر لله أن وفقني لإتمام هذا العمل المتواضع..... أحمده وأستعين به. أتوجه بجزيل الشكر وخالص الثناء ، ومواقف التقدير والعرفان إلى كل من كان له الفضل في إنجاز هذا العمل ..... مساعدة وإشرافا وتوجيها،

أخص منهم بالذكر:

الأستاذ المشرف صديقي فؤاد الذي لم يبخل علينا بالمعلومات والنصائح والتوجيهات؛ إلى الأساتذة جميع الأساتذة الذين لم يبخلو علينا بالنصح، وإلى كل وموظفي الجامعة؛ إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي؛ كما أقدم جزيل الشكر لكل من كانت له يد البدار من قريب أو من بعيد في المساعدة على إنجاز هذا العمل فشكرا جزيلا

منير غداري

الملخص

يتمثل الهدف الأساسي لوظيفة المحاسبة في تقديم قوائم مالية تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة والإجابة على احتياجات مستخدمي المعلومة المالية، وذلك من خلال استخدام أداة قياس مناسبة تسمح بوصف المعاملات الاقتصادية للمؤسسة في شكل قوائم مالية و تناولت هذه الدراسة إشكالية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية في المؤسسات الاقتصادية التي تنشط في مجال الاتصالات في البيئة الجزائرية معتمدين على دراسة ميدانية متمثلة في توزيع استمارة الاستبيان موزعة على مهنيين في مجال المحاسبة، حيث تشمل عينة الدراسة كل من محاسبي شركة اتصالات و الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات

خلصت نتائج الدراسة إلى أن القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تتميز بالجودة العالية، وكذلك وجد مستوى مهم من الوعي من قبل المهنيين و أكاديميين حول عملية قياس الاستثمارات المعنوية لما لها من أهمية في اتخاذ القرار، بالإضافة إلى أن طرق القياس المحاسبي المستخدمة في البيئة المحاسبية الجزائرية لا تسمح بتقديم معلومات مالية تعكس بصدق القيمة الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية و هذا نتيجة وجود عوائق تعود إلى طبيعة بيئة الأعمال الجزائرية.

الكلمات المفتاحية : القياس المحاسبي، القوائم المالية، النظام المحاسبي المالي، الاستثمارات المعنوية .

Abstract :

The main objectives of accounting are to present financial statements that accurately reflect the financial status of the institution, and to respond to the needs of users of financial information through the use of an appropriate measurement tool to describe the economic transactions of the institution in the form of financial statements. This study dealt with the problem of accounting measurement of moral investments in the economic institutions that are active in the field of communications in Algeria based on a field study represented in the distribution of a questionnaire among specialists in the field of accounting. The sample of the study includes telecom companies, expert accountants and account governors. The study has come up with a set of results, among which:

- The financial statements prepared according to the financial accounting system are of a high quality.

- Professionals and academics are aware of the process of measuring moral investments due to its importance in decision making.

- The accounting measurement methods used in the Algerian accounting environment do not allow the provision of financial information that honestly reflects the true value of the economic institution due to the existence of obstacles associated with the nature of the Algerian business environment.

Keywords: accounting measurement, financial statements, financial accounting system, moral investments.

فهرس المحتويات

المحتوى الأدبيات النظرية لإشكالية القياس المحاسبي للإستثمارات المعنوية	الصفحة
الإهداء	/
الشكر	/
الملخص	VI
فهرس المحتويات	VI
فهرس الجداول	VI
فهرس الأشكال	VI
فهرس الملاحق	IX
المقدمة	أ
الفصل الأول : الأدبيات النظرية	
تمهيد	15
المبحث الأول: الأدبيات النظرية لإشكالية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية	16
المبحث الثاني : الدراسات السابقة	33
خلاصة الفصل	42
الفصل الثاني :الدراسة الميدانية	
تمهيد	44
المبحث الأول :الطريقة والأدوات المستخدمة	45
المبحث الثاني : تحليل بيانات العينة	48
خلاصة الفصل	59
خاتمة	61
قائمة المراجع	64
الملاحق	67

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
الجدول رقم (01-01)	أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	38
الجدول رقم (02-01)	عينة الدراسة	45
الجدول رقم (02-02)	درجات مقياس ليكارت الثلاثي	45
الجدول رقم (02-03)	معايير تحديد الاتجاه	47
الجدول رقم (02-04)	معامل آلف كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	47
الجدول رقم (02-05)	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي	48
الجدول رقم (02-06)	توزيع العينة حسب التخصص	49
الجدول رقم (02-07)	توزيع العينة حسب الخبرة	50
الجدول رقم (02-08)	توزيع العينة حسب الوظيفة	50
الجدول رقم (02-09)	النتائج المتعلقة بالمحور الأول	52
الجدول رقم (02-10)	النتائج المتعلقة بالمحور الثاني	53
الجدول رقم (02-11)	النتائج المتعلقة بالمحور الثالث	54

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
الشكل رقم (01-01)	أنواع الاستثمارات المعنوية	18
الشكل رقم (02-01)	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي	48
الشكل رقم (02-02)	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب التخصص	49
الشكل رقم (02-03)	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة	50
الشكل رقم (02-04)	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة	51

فهرس الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم 01	استمارة الاستبيان	67
الملحق رقم 02	جداول spss	70

المقدمة

طرح الإشكالية

يتمثل الهدف الأساسي لوظيفة المحاسبة في تقديم قوائم مالية تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة والإجابة على احتياجات مستخدمي المعلومة المالية ، وذلك من خلال استخدام أداة قياس مناسبة تسمح بوصف المعاملات الاقتصادية للمؤسسة في شكل قوائم مالية ، وان اختيار سياسات القياس المحاسبي من بين الخيرات المحاسبة المتاحة التي جاء بها القانون التنظيمي للمحاسبة، وتتمثل بدائل القياس في التكلفة التاريخية التي تتميز بخاصية الموثوقية إلا أنها شهدت انتقادات أساسية أهمها عدم قدرتها على قياس القيمة الاقتصادية للمؤسسة مما يؤدي إلى تظليل مستخدمي المعلومات المالية، مما اوجب ضرورة وجود بديل و المتمثل في القيمة العادلة من أجل تحقيق خاصية الملائمة في للمعلومة المحاسبية لتكون ذات جودة و المصداقية في القوائم المالية.

وتحظى إشكالية قياس عناصر التثبيتات المعنوية باهتمام الفكر المحاسبي الأكاديمي و المهني على حد سواء، حيث يشير مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة إلى دراسة دور تقييم الأصول في إعداد القوائم المالية و قد وضحت هذه التقارير أن مجلس معايير المحاسبة الدولية ينوي التحول تدريجيا من نظام تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة العادلة عند تقييم عناصر التثبيتات المعنوية في الوحدات الاقتصادية الثابتة .

سمح النظام المحاسبي المالي في الجزائر بإمكانية تقييم التثبيتات المعنوية في المؤسسة الاقتصادية بعد الإدراج الأولي في الحسابات بتكلفتها التاريخية بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) في تاريخ إعادة التقييم.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية هي:

ما مدى فعالية ممارسات القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية حسب متطلبات النظام المحاسبي المالي في الجزائر – دراسة حالة اتصالات الجزائر في البيئة المحاسبي الجزائرية ؟

لمعالجة الإشكالية الأساسية لابد من طرح التساؤلات التالية :

- ما دور الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي في تقديم قوائم مالية ذات جودة؟
- ما مدى تأثير عملية قياس الاستثمارات المعنوية على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي؟
- فيما تتمثل معوقات عملية القياس المحاسبي لاستثمارات معنوية في البيئة الأعمال الجزائرية؟

فرضيات البحث :

- تلعب الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي دور مهم في تقديم قوائم مالية ذات جودة؛
- يوجد تاثير كبير لعملية قياس الاستثمارات المعنوية على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي؛
- تواجه عملية القياس المحاسبي لاستثمارات معنوية عوائق أساسية في البيئة الأعمال الجزائرية.

أهداف الدراسة : تهدف هذه الدراسة إلى العديد من الأهداف من بينها

- تحديد دور الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي في تقديم قوائم مالية ذات جودة؛
- قياس تأثير عملية قياس الاستثمارات المعنوية على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي؛

- تبيان معوقات عملية القياس المحاسبي لاستثمارات معنوية في البيئة الأعمال الجزائرية.

أهمية الموضوع:

باعتبار أن الاستثمارات المعنوية احد أهم العناصر المدرجة في القوائم المالية ، حيث تتطلب عملية القياس المحاسبي درجة كبيرة من الدقة والوضوح، بغية الوصول إلى معلومة مالية تتميز بجودة عالية تمكن مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرار.

مبررات اختيار الموضوع:

- الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر من أجل مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي؛
- رغبة الطالب في معرفة إشكالية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية؛
- يعتبر الموضوع ضمن تخصص الطالب.

حدود الدراسة:

الحدود المكانية: قمنا بدراسة ميدانية لمحاسبي ومدرين المالي لشركة الاتصالات الجزائر و الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وأساتذة من الجامعة.

الحدود الزمنية: تعلقت الدراسة بالفترة الممتدة من شهر أول مارس إلى غاية أول شهر أفريل 2018.

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

قد اعتمدنا في دراستنا هذه على المنهج الوصفي عند طرح المفاهيم المتعلقة بالموضوع للفصل الأول والثاني لدراسة و اعتمدنا على أسلوب دراسة حالة والمنهج التفسيري لعينة مجتمع البحث هذا في ما يخص الفصل الثاني.

نوعية ومصادر البيانات:

على مستوى الجانب النظري تم الاعتماد على البحوث الجامعية والمقالات والقوانين، أما على المستوى التطبيقي فقد تم الاعتماد على البيانات التي تم جمعها عن طريق أسلوب المسح باستخدام العينات، والذي يعتمد على الاستبيان الموجهة إلى عينة من المحاسبين و محافظي حسابات وخبراء محاسبين للولاية ورقلة.

الأساليب المستخدمة لتحليل البيانات:

من أجل تفريغ الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة استعنا بالبرنامج الإحصائيspss من اجل تحليل ومعالجة معطيات الاستبيان.

صعوبات البحث:

صعوبة الحصول على المعلومات من طرف المؤسسات نتيجة تزامن دراستنا مع فترة أعمال نهاية السنة

هيكل البحث:

انطلاقا من طبيعة الموضوع وأهدافه تم تقسيم الدراسة إلى فصلين

الفصل الأول: تناول مفاهيم حول إشكالية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية في البيئة الجزائرية

الفصل الثاني: محاولة إسقاط الجانب النظري على ارض الواقع لمعرفة ما هي إشكالية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية في البيئة الجزائرية.

الفصل الأول

مفاهيم حول

القياس المحاسبي

للاستثمارات المعنوية

تمهيد:

يعتبر القياس المحاسبي أهم عنصر في العملية المحاسبية، حيث حضي هذا الموضوع باهتمام الفكر المحاسبي الأكاديمي والمهني على حدا سواء، بغيت تقديم معلومات محاسبية تتميز بالخصائص النوعية المتمثلة في (الملاءمة و الموثوقية والقابلية للمقارنة وقابلية للفهم). إلا إن الإشكالية في عملية القياس المحاسبي هي البحث عن طريقة قياس مناسبة تتماشى مع تغييرات الظروف الاقتصادية من تضخم وظواهر اقتصادية أخرى.

ومن بين أدواة القياس المحاسبي نجد التكلفة التاريخية التي تمثل النموذج الكلاسيكي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على إثبات جميع الموارد والحقوق والالتزامات والمصاريف بالتكلفة المحددة لحظة وقوع تبادل بين المؤسسة ومتعاملين معها ويكون هذا بوثائق ثبوتية.

وتعتبر التكلفة التاريخية قابلة لتحديد موضوعية وخالية من التحيز، لأنها تبنى على أحداث وقعة فعلا ليست مجرد افتراض، ولكن رغم هذا نجد إنا هذا نموذج وجهة له العديد من الانتقادات وجاء ما يسمى نموذج القيمة العادلة لتصحيح الخلل في مخرجات تطبيق التكلفة التاريخية، في ظل ظروف التضخم وبرغم من ذالك وجهة انتقادات كذالك إلى هذا النموذج منها أن مفهوم القيمة العادلة مرتبط بالذاتية في تقييمها وهذا يؤثر على مصداقية القوائم المالية .

المبحث الأول: الأدبيات النظرية للقياس المحاسبي

المطلب الأول: الاستثمارات المعنوية

الفرع الأول: تعريف الاستثمارات المعنوية وأسس الاعتراف بها

تعتبر الاستثمارات المعنوية من الأصول التي تسييرها المؤسسة، تكونت نتيجة أحداث ماضية وهي موجهة لخدمة أهداف المؤسسة بصفة مستمرة ولديها العديد من التعريف ولكن قبل ذالك نعرف الاستثمار.

تعريف الاستثمار: هو الإنفاق على الأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية معينة

أولا_ تعريف الاستثمارات المعنوية:

التعريف الأول: هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي ، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية والمقصود منه مثلا: المحلات التجارية المكتسبة والعلامات أو البرامج المعلوماتية أرخص الاستغلال [1]

التعريف الثاني: هو أصل ذو طبيعة غير نقدية قابل للتحديد، وليس له وجود مادي ويحتفظ به للاستخدام في الإنتاج أو لتوفير السلع أو الخدمات أو للتأجير أو للأغراض الإدارية، ويعد أصلا عندما:

أ – تتحكم فيه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة؛

ب – يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة. [2]

التعريف الثالث: هو أصل قابل لتحديد وتعيين وغير نقدي وغير ملموس يحتفظ به لاستخدامه في العملية الإنتاجية وتزويد البضائع والخدمات أو لتأجيره لآخرين للأغراض إدارية كبراءة الاختراع، رخص الاستغلال وغيرها. [3]

التعريف الرابع: و تتمثل في المحل التجاري والعلامات التجارية وبراءة الاختراع بالإضافة إلى برامج تكوين وتدريب العاملين والرفع من مستوى كفاءتهم، بالإضافة إلى الاستثمار في البحوث العلمية التي تساعد على تنمية المؤسسة و تحسين مركزها في السوق.[4]

---

[1] قرار وزاري الصادر بتاريخ 25 مارس 2009 ، **المتضمن للنصوص القانونية والتنظيمية** المؤرخ في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009 ، الصادر في الجريدة الرسمية، العدد 19 ، ص8

[2] كتوش عاشور ،المحاسبة العامة (**أصول ومبادئ واليات سير الحسابات)وفق النظام المحاسبي المالي** ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الساحة المركزية بن عكنون الجزائر ،2011 ، ص 93.

[3] ناصر رحال وعوادي مصطفى ،**المعالجة المحاسبية لأصول الثابتة حسب النظام محاسبي المالي** ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ،يومي 17و18 جانفي 2010 المركز الجامعي الوادي ،ص03 .

[4] حجار مبروكة ،**اثر السياسة الضريبة على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة** .(حالة مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف) ، مذكرة ماجستير جامعة محمد بوضياف لمسيلة 2006 ، ص 35.

التعريف الخامس: هي الأصول التي ليس لها كيان ملموس أو حسي، ولكن لها قيمة ممثلة في وجوها مثل شهرة المحل وحق الاختراع وحق التأليف والعلامة التجارية.[1]

من خلال التعريفات السابقة: نستخلص أن الاستثمار المعنوي هو أصل غير ملموس يساهم بشكل كبير في نشاط المؤسسة.

ثانيا: أسس الاعتراف بالاستثمارات المعنوية

يحدد المعيار IAS- 38 معايير أساسية للاعتراف بالأصل غير الملموس، وهي:

أ – أن يكون قابلا للتحديد

ب – أن يكون خاضعا لرقابة المنشأة وسيطرتها

د –أن يكون بالإمكان قياس تكلفته بموثوقية[2]

الفرع الثاني: أنواع وخصائص وتصنيفات الاستثمارات المعنوية

أولا: أنواع الاستثمارات المعنوية

تتنوع وتتعقد الموجودات غير الملموسة، ويحكم تقسيمها النظام الاقتصادي والقوانين السائدة وكذا طبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة وتنقسم إلى:

1)المستندات والوثائق الفنية: إن بعض الموجودات يتم الحصول عليها بحكم وثائق وعقود ونظم قانونية ومن أمثلة ذلك :

أ– العلامات التجارية: وتعرف على أنها الإشارة التي يتخذها الصانع أو التاجر أو مقدم الخدمة لتمييز منتجاته أو بضائعه أو خدماته عن منتجات أو بضائع وخدمات الآخرين.

ب_ الاسم التجاري: هو الاسم أو التسمية التي تعرف بها المؤسسة، وطبقا لهذا الأمر لا يمكن استغلال أي علامة خاصة بمنتجات أو خدمات على التراب الوطني دون طلب تسجيلها على مستوى المركز الوطني الجزائري لحقوق الملكية الصناعية.

وكذالك براءة الاختراع وحق الملكية الأدبية و الامتيازات والترخيص وعقود الانتفاع طويلة الأجل.

2) **المصروفات الإرادية المؤجلة:** وتحتوي على المبالغ التي تنفق للحصول على خدمات تستفيد منها المؤسسة لأكثر من سنة مالية والتي تكون عادة كبيرة نسبيا، ولا يمكن تحميلها للسنة الأولى لبدء النشاط وهي: (مصروفات التأسيس، ومصروفات الأبحاث وتجارب الإنتاج وهذه المصروفات الإرادية ليست تثبيتات معنوية حسب النظام المحاسبي المال .)

[1] ياسمين جلالي ، **المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية** ،مذكرة ماجستير في العلوم التجارية جامعة فرحات عباس ،سطيف 2010 ،ص 81.

[2] المرجع السابق.

3)**الشهرة (فارق الاقتناء)**: هي سمعة المؤسسة نتيجة لقدرتها على تحقيق معدل عائد أكبر من المعتاد ويزيد عن معدل الأرباح العادية التي يمكن لمؤسسة أخرى أن تحصل عليها في نفس الظروف، وتتحقق هذه السمعة لعدة عوامل نذكر منها: الموقع و جودة المنتج والإمكانات المتاحة[1]

الشكل رقم (01-01) : أنواع الاستثمارات المعنوية

المصدر:من إعداد الطالب بالإعتماد على الدراسات أعلاه

ثانيا: خصائص الاستثمارات المعنوية

تتصف الأصول غير الملموسة بصفة عامة بافتقاد الوجود المادي والدرجة العالية من عدم التأكد التي تحيط بمنافعها المستقبلية. لكن الخاصية الأساسية التي تميز الأصول غير الملموسة عن غيرها من الأصول هي الدرجة العالية من عدم التأكد التي

[1] صلاح زين الدين ، **العلامات التجارية وطنيا ودوليا** ، دار الثقافة لنشر وتوزيع ،الطبعة الأول عمان الأردن 2006 ، ص 40

تصاحب المنافع الاقتصادية المتوقعة منها، حيث تتراوح القيم الممكنة لهذه المنافع في معظم الحالات من الصفر إلى مقادير كبيرة جدا، مع العلم أن كلا من الأصول الملموسة وغير الملموسة تستمد قيمتها الاقتصادية من توقعات القدرة الكسبية المستقبلية. إلا أنه من غير الممكن في معظم الحالات أن نحدد بصورة منفصلة ذلك الجزء من الإيرادات الذي نتج عن الأصول غير الملموسة ونميزه عن الجزء الآخر الذي نتج من الأصول والخدمات الأخرى.

إن السبب في ارتفاع درجة عدم التأكد هذه يرجع إلى ما يلي:

- أن هذه الأصول تستمد قيمتها من المزايا التنافسية التي يمكن أن تحققه الوحدة اقتصادية معينة دون غيرها وهذا يعني أنه قد تكون لهذه الأصول قيمة بالنسبة للوحدة الاقتصادية فقط دون غيرها كما وأن هذه القيمة تتقلب تبعا للتقلبات في الميزة التنافسية التي تحققها والتي تنعكس على المنافع المتوقعة
- صعوبة تحديد العمر الافتراضي للأصل غير الملموس، وقد يرجع ذلك إلى عدم وجود عمر مادي للأصل من ناحية ولصعوبة التنبؤ بالفترة التي يمكن أن يحقق فيها منافع للوحدة الاقتصادية من ناحية أخرى، وعموما فإن الأصول غير الملموسة لها عمر إنتاجي يزيد عن السنة، لذلك فهي تصنف ضمن الأصول طويلة الأجل (الأصول الثابتة).
- من أجل هذه الأسباب يعد تحديد مقدار وتوقيت المنافع المستقبلية للأصول غير الملموسة أمرا بالغ الصعوبة ولا شك أن حالة عدم التأكد العالية التي تنطوي عليها المنافع المستقبلية المتوقع الحصول عليها من هذه الأصول تؤدي إلى ظهور العديد من مشاكل القياس والتقييم، حيث أن قيمة الأصل تتحدد على ضوء المنافع المتوقعة منه مما يجعل هذا النوع من الأصول يثير العديد من المشاكل المحاسبية.[1]

ثالثا: تصنيف الأصول غير الملموسة

لاشك أن تصنيف الأصول غير الملموسة إلى مجموعات ذات سمات مشتركة يمكن أن يساعد على فهم هذه الأصول، وعلى اختيار المعالجة المحاسبية الملائمة لكل منها. ويمكن تصنيف الأصول غير الملموسة وفقا للأسس التالية:

1) حسب إمكانية تحديدها أو القابلية للتحديد:

أ – أصول يمكن تحديدها بصورة منفردة: ويقصد بها تلك الأصول التي يمكن تمييزها بصورة منفردة وبمعزل عن أي أصول أخرى مثل حقوق الاختراع وحقوق الامتياز وحقوق النشر والعلامات التجارية وأنشطة البحث والتطوير.

ب – أصول لا يمكن تحديدها بصورة منفردة: ويقصد بها تلك الأصول التي ترتبط بوجود الوحدة الاقتصادية ويصعب تحديد تكلفة الحصول عليها بصورة منفردة، ومثال ذلك شهرة المحل التي تعتبر محصلة العديد من العوامل المتداخلة.

2) حسب إمكانية فصل الأصل عن المنشأة:

أ – أصول يمكن فصلها عن المنشأة: ويقصد بها تلك الأصول التي يمكن بيعها وتحويل ملكيتها بصفة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية مثل حقوق التأليف والنشر وبراءات الاختراع والعلامات التجارية.

[1] ياسمين جلالي .مرجع سابق ص 63-64.

ب – أصول لا يمكن فصلها عن المنشأة: و يقصد بها تلك الأصول التي لا يمكن ببيعها أو تحويل ملكيتها دون بيع الوحدة الاقتصادية ذاتها مثل شهرة المحل.

3) حسب العمر الإنتاجي المتوقع للأصل:

أ – أصول ذات عمر إنتاجي محدد: ويقصد بها تلك الأصول التي يتحدد عمرها الإنتاجي بنصوص قانونية أو عن طريق عقد ملزم بين الوحدة الاقتصادية والغير مثل حقوق الامتياز وحقوق استخدام العلامات التجارية، أي أن فترة الانتفاع من الأصل تحدد بواسطة قانون أو عقد.

ب – أصول يرتبط عمرها الإنتاجي بعوامل إنسانية أو اقتصادية: كما في حالة حقوق النشر والتأليف والتي ترتبط بعمر الشخص نفسه وورثته وكذا براءات الاختراع.

ج – أصول ليس لها عمر محدد: مثل شهرة المحل فهي تستمر باستمرار المؤسسة غالبا.

4) حسب طريقة اقتناء الأصل:

أ – أصول يتم الحصول عليها من الغير: ويقصد بها تلك الأصول التي يتم شراؤها بصفة منفردة أو ضمن مجموعة من الأصول أو نتيجة الاندماج مع وحدات اقتصادية أخرى مثل الشهرة

ب – أصول يتم الحصول عليها ذاتيا: ويقصد بها الأصول التي يتم تكوينها وتطويرها داخليا بواسطة الوحدة الاقتصادية مثل: براءات الاختراع والتي يتم التوصل إليها من خلال نشاط البحث والتطوير بمعامل الوحدة الاقتصادية.[1]

الفرع الثالث: تقييم الاستثمارات المعنوية

1) التقييم الأولي للتثبيتات المعنوية:

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

1– حالة الحصول على التثبيتات المعنوية عن طريق الشراء

تكلفة الحصول على التثبيت المعنوي(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 + ا لأتعاب غير المباشرة +اختبارات سير الأصول "

إذا كان الدفع لأجل" Cout a actualiser si paiment différé " تحدث التكلفة وتستثنى ولا تدخل في التكلفة التكاليف الآتية:

– تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار.

[1] نفس المرجع السابق ، ص64 .

- تكاليف تحويل نشاط ما.

- المصاريف الإدارية والمصاريف العامة .

- خسائر العمليات عند البداية.[1]

2 _ حالة إنتاج الأصل داخلي

من الصعب تقدير فيما إذ 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 المعنويةالا اذا كانت تستطيع المؤسسة إثبات:

- نفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛

- تنوي المؤسسة وتمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛

- يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

أما مصاريف البحث أو المصاريف الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي تشكل أعباء تسجل عند حدوثها، ولا يمكن تسجيلها ضمن التثبيتات، و منه تحدد تكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجه المباشرة، وتبدأ باحتساب هذه التكلفة انطلاقا من اعترافها بصفة الأصل المعنوي، وتستثنى 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.[2]

حالة الحصول على أصل معنوي عن طريق التبادل:

يسجل الأصل المعنوي محل التبادل على أساس قيمته العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصداقية للأصلين المعطي والحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة والأصل الداخل إلى المؤسسة) يسجل الأصل الداخل الحاصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلى عنه. [3]

حالة الحصول على أصل معنوي نتيجة تجميع:

يقيم الأصل المعنوي الذي تم الحصول عليه في إطار تجميع شركات بالقيمة العادلة بتاريخ الحصول عليه، إذا كانت مدة منفعة الأصل معروفة فهذا دليل على قدرة المؤسسة على تحديد قيمة الأصل.[4]

---

[1] محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبية الدولية** ، متيجة للطباعة، الجزائر،2010 ،ص136.

[2] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية ،AIS/IFRS 2009–2010**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر، 2010 ، ص68-69.

[3] محمد بوتين ، نفس المرجع سابق ،ص 137

[4] نفس المرجع السابق ص138

حالة الحصول على أصل معنوي من خلال منحة حكومية:

بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل غير مادي بدون تكلفة أو مقابل رمزي من خلال منحة حكومية، وقد يحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص أصل غير مادي لمؤسسة ما مثل:حقوق النزول في المطار أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون، تراخيص أو حصص استيراد، وبموجب معيار المحاسبة الدولي العشرون (20) الذي يتناول محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية، فقد تختار المؤسسة الاعتراف بكل من الأصل غير المادي والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا، وإذا اختارت المؤسسة عدم الاعتراف بالأصل مبدئيا بمقدار القيمة العادلة، فإن المؤسسة تعترف بالأصل مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي، بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح ا المعيار المحاسبي الدولي العشرون بالإضافة إلى أي إنفاق يؤدي مباشرة لإعداد الأصل لاستعماله المقصود.[1]

2) التقييم اللاحق للتثبيتات المعنوية:

حسب النظام المحاسبي المالي، يقترح معالجتين ممكنتين عند التقييم اللاحق على التسجيل الأولي

-1- نموذج التكلفة:

بعد التسجيل الأولي، فإن التثبيتات المعنوية يجب أن تسجل بالتكلفة ناقص الاستهلاك المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة.

-2- نموذج القيمة المعاد تقييمها:

في إطار المعالجة المسموح بها كل تثبيت معنوي وبعد تسجيله الأولي كأصل يسجل بمبلغه المعاد تقييمه أي قيمته العادلة عند تاريخ إعادة التقييم ناقص الاهتلاك المتراكمة السابقة؛

القيمة العادلة: هي القيمة السوقية للأصل وتحدد هذه القيمة من طرف خبراء مختصين ومؤهلين في هذا المجال أما الأصل الذي لا يمكن تحديد له قيمة سوقية فالقيمة العادلة هي القيمة البديلة الصافية.

إعادة التقييم يجب أن تتم بشكل منتظم حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات بشكل فعال عن تلك المحددة باستعمال القيمة العادلة عند تاريخ الغلق أو الإقفال. حيث أن إعادة تقييم الأصول المعنوية تتم إذا كان هناك سوق خاص بالقيم المعنوية أو هناك تقييم لنفس العناصر المتجانسة.[2]

[1] اوقاسي حكيمة وسعد سميرة ، **تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري البويرة)** ، مذكرة تخرج ماستر ، جامعة العقيد اكلي محند اولحاج ،البويرة 2015، ص 38 .

[2] هوام جمعة ، المرجع سابق ،ص 69-70.

المطلب الثاني: ماهية القياس المحاسبي

إن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة الخصائص لموضوع القياس بأساليب القياس، فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات هي المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذالك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس.

وفيما يلي بعض التعاريف لعملية القياس المحاسبي

التعريف الأول: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية القياس المحاسبي "قرن الأعداد بأحداث الوحدة الماضية والحالية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو حالية واستنادا إلى قواعد محددة "[1]

التعريف الثاني: عرفته لجنة معايير المحاسبة الدولية في عرضها للإعداد القوائم المالية القياس بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة الحالية.[2]

التعريف الثالث: "عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة يتم من خلالها مقارنة خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي بشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو الشروع الاقتصادي، بعنصر أخر محدد هو عدد حقيقي في مجال أخر هو نظام الأعداد الحقيقة وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الاحتساب ."[3]

ثانيا: أساليب وخطوات عملية القياس

أ – أساليب عملية القياس المحاسبي:

يمكن حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبي إلى ثلاثة أنواع هي:

1_أساليب قياس أساسية أو مباشرة: باستخدام هذا الأسلوب من أساليب القياس تحدد نتيجة عملية القياس والمبنية أصلا (Calculation process) المحاسبية مباشرة دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء، أما إذا تم تثمين أجزاء هذه الآلة كل على حدة تمهيداً لتحديد التكلفة الإجمالية لها، فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر، لأنه في الحالة الأخيرة لابد للوصول إلى تكلفة الآلة كوحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معاً للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة.

---

[1] رولا كاسر لايقة ، **مذكرة ماجستير بعنوان القياس و الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد القرارات الاستثمارية** ، قسم الحاسبة كلية الاقتصاد، جامعة. تشرين، الجمهورية العربية السورية، سنة 2007 ، ص42

[2] فضل كمال سالم ، **مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية** (دراسة تطبيقية لشركات المساهمة لقطاع غزة)،مذكرة ماجيستر ،كلية التجارة بالجامعة الإسلامية بغزة ،2008،ص93.

[3] محمد مطر و موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية** ، دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الثانية، عمان، الأردن،2008 ،ص 131.

كما تعتبر عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجلات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، إذ بدون الحاجة إلى استخدام الأرقام يمكن استخدام الخاصية المتخذة أساسا للتبويب كمقياس بموجبه يبوب الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية، كأن يبوب أصلا في فئة الأصول الثابتة، أو مصروفاً في فئة المصروفات المتغيرة وهكذا.

2 _ أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة: عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة.

وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجتها تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة.

وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة مدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبوقة بعملية قياس مباشرة، مثال على ذلك إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين أو قياس النسبة بين قيمتهما فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتيهما إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، إذ بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتيهما.

3 _أساليب القياس التحكمية: تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، فان أساليب القياس التحكمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

و تندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فمثلاً في قياس قيمة أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى واختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكمية من قبل المحاسب، إذ أن محاسبا معينا قد يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته التاريخية، بينما محاسب أخر يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته الاستبدالية، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصافي قيمته الحالية وتحت كل بديل من البدائل الثلاث تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين.[1]

ب_ خطوات عملية القياس

تتمثل خطوات القياس المحاسبي في أربعة خطوات هي:

-1) تجميع البيانات التي تصور الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع وتعبر هذه العمليات عن أشياء مختلفة، مثل الإيرادات، النفقات، والأصول، والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه؛

[1]. هشام شلغام ، **تقييم بدائل القياس في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي مذكرة ماجيستر** ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2015 ، ص 08-09.

-2) تسجيل العمليات السابقة طبقاً لنظام القيد المزدوج، بناءً على دليل موضوعي قابل للتحقيق؛

-3) بمجرد تجميع وتسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت، يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة؛

-4) تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة في مجموعات من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة تقدم للأشخاص المعنيين با لمؤسسة او مهتمين بأحوالها المالية وتهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأمور او الأحداث المالية التي وقعت والتي أمكن تبويبها. [1]

المطلب الثالث: النظام المحاسبي المالي وعوائق القياس

الفرع الأول: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي والمالي إطارا تصوريا للمحاسبة بحيث استمد هذا الإطار من المعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRSحيث يتشكل هذا الإطار من التعريف بالنظام و مجال تطبيقه.

التعريف بالنظام المحاسبي المالي: عرف 07_11 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007 للنظام المحاسبي المالي في مادة 03 منه والذي سمها في هذا النص بالمحاسبة المالية " المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها و تقييمها و تسجيلها و عرض الكشوف تعكس صورة عن الوضعية المالية و ممتلكات الكيان بنجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية ". [2]

مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي: يقصد بمجال التطبيق، تحديد الكيانات الملزمة قانونا بمسك محاسبة مالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، والتي حددها القانون 07_11 تطبيق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها. يستثنى من تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

حيث تلتزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية:

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

- التعاونيات؛

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

[1] فضل كمال سالم ، مرجع سابق ، ص 94.

[2] القانون رقم 07-11 المادة 03 **المتضمن النظام المحاسبي المالي** ،الجريدة الرسمية رقم 74 الصادر في 25-11-2007 الجزائر ،ص03 .

تحدد الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطاتها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة. تحديد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.[1]

الفرع الثاني: عوائق القياس المحاسبي

1: التحيز في القياس المحاسبي

أ_ مصادر التحيز القياس المحاسبي

أولا: تحيز قواعد القياس

إذا افتَرضنا الحيادية التامة للشخص القائم بالقياس (المحاسب) فيكون مصدر التحيز مقتصر على تطبيق نظام القياس المحاسبي نفسه وفي هذه الحالة سينتج التحيز عن تطبيق القواعد المحاسبية، ويظهر جليا تحيز نظام القياس المحاسبي في القوائم المالية في أوقات التضخم الحاد بسبب:

- فرض ثبات وحدة قياس الذي يشتق منه مبدأ التكلفة التاريخية ، إذ يتم تجاهل تغيرات الأسعار في القياس المحاسبي؛
- كما أن فرض الدورية الذي يشتق منه مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات هو الأساس لإعداد قائمة الدخل، وفي هذا المجال نرى أن استخدام الفروض والمبادئ المشتقة منها في زمن التضخم الحاد ينتج عن القوائم المالية نتائج للأعمال من ربح وخسارة، تمت للحقيقة بصلة بسبب مقابلة إيرادات حقيقية بمصاريف تاريخية يضاف إلى ذلك المصاريف الاحتمالية التي تعتمد على التقديرات مثل مخصص الاندثار والديون المشكوك فيها وكل يؤدي إلى تضخم الأرباح وهذا أيضا مضلل لكفاءة الإدارة، لأن ذلك يغطي عجز الإدارة ويعطي صورة مضللة كونه يوزع أرباحا صورية وهو في الحقيقة توزيع لرأس المال وليس من أرباح حقيقية، وهنا يجب أن نشدد على مسألة في غاية الأهمية هي مدى موثوقية البيانات المحاسبية المنشورة المعتمدة على الكلفة التاريخية، وكذلك مدى منطقية الفروض المعتمدة مثل فرض ثبات وحدة النقد، وفرض الدورية ومبدأ القابلة المشتق منه، وفي ضوء ذلك يمكن أن نفهم مدى الضرر الذي يصيبه مستخدمي القوائم المالية الذين يبنون عليها قراراتهم التمويلية والاستثمارية والائتمانية.

ثانيا: تحيز القائم بالقياس المحاسبي

إذا افتَرضنا أن نظام القياس المحاسبي يتمتع بدرجة كاملة من الحيادية والموضوعية وأن نسبة التحيز في القياس هو القائم بعملية القياس (المحاسب) كونه يستخدم نظام القياس بشكل خاطئ أو مبالغ فيه نتيجة ضعف الخبرة أو الخطأ في للتطبيق كاختيار طريقة استهلاك الموجودات غير المتداولة أو المبالغ في تقدير عمرها الإنتاجي أو تقدير قيمة الأنقاض (الخردة) لها.

ثالثا: التحيز المشترك في القياس المحاسبي

و هنا يشتَرك في هذا النوع من التحيز عدم موضوعية نظام القياس المحاسبي الذي يعتمد أسلوب الكلفة التاريخية، وابتعاد المحاسب الذي يقوم بالقياس عن الحيادية والموضوعية الكاملة. وهذا يتَرك آثارا سلبية على نتائج النشاط والمركز المالي للوحدة

[1] عيساوي سعيدة ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين دراسة حالة CAAT غرداية** ، مذكرة ماستر،2011-2012 ،ص03 .

الاقتصادية، فإذا توسع المحاسب في تطبيق سياسة الحيطة والحذر على عناصر القوائم المالية تكون النتيجة تدني قيم الأصول وانخفاض صافي الربح والاعتِّراف بالخسائر المحتملة وعدم الاعتِّراف بالأرباح المحتملة.

ولابد أنشير إلى مسألة مهمة هي أن الجانب السلوكي المحاسبي يلعب دورا مهما في هذا المجال كونه متفائل او متشائم وهذه المسألة نسبية حيث يتفاوت البشر في مقدار الحيطة والحذر فمنهم من يبالغ كثيًرا ومنهم من يكون تحفظه قليلا وهناك الوسط بين الاثنين يضاف إلى ذلك قيود أو محددات القياس المحاسبي التي ولدت مع نظام القياس المعتمد على الكلفة التاريخية .

رابعا: التحيز القائم بعملية القياس باستخدام أداة القياس بطريقة غير صحيحة

كثير من عمليات القياس تحتاج إلى استخدام وسائل وقد تستخدم هذه الوسائل بشكل غير دقيق مثل استخدام الأرقام القياسية للأسعار.

- بيئة العمل قد يكون لذاك تأثير على نتيجة عملية القياس عندما يحصل ضغط من قبل الإدارة على المحاسب.
- عدم وضوح خواص العنصر المراد قياسه: مثل صعوبة تحديد أو تعريف وسيلة القياس لقيمة الأصل غير متداول: الكلفة التاريخية، القيمة الحالية، الكلفة الاستبدالية، سعر البيع، القيمة العادلة[1]

ب_ أشكال تحيز القياس المحاسبي

أولا: تحيز الموضوعية

يقصد بالموضوعية هي النتائج التي يمكن لأي محاسب الوصول إليها نتيجة عملية القياس المحاسبي ويرتبط هذا التحيز بدقة مخرجات عملية القياس المحاسبي الذي يكون متحيزا كلما وجد فرق أو اختلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث، وينشأ نتيجة نقص موضوعية القائم بالتقييم، نقص موضوعية نظام التقييم أوكليهما، ويمكن تجنبه بتمتع العناصر السابقة بالموضوعية الكاملة، وهذا صعب التحقيق لوجود حالات تتطلب التقدير وبعض المبادئ التي لا يمكن التخلي عنها حتى ولو كانت غير موضوعية.[2]

ثانيا: تحيز الملائمة

وتعتبر هذه الخاصية أن تكون المعلومات المحاسبية المعروضة ملائمة للغرض الذي أعدت من أجله، وتكون هذه ملائمة المعلومات على صلة الذي سيتم اتخاذه، من حيث تأثيرها فيه من خلال تقييم المستخدمين للأحداث الماضية والحالية والمستقبلية ويتم أحيانا المقايضة بين صفة الملائمة وصفة الموثوقية، إذ يمكن أن يكون المعلومات موثوقية وغير ملائمة.[3]

---

[1] محمد زايد ، **القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة المدرية الفرعية سونلغاز الوادي)** ، مذكرة ماستر ،جامعة الوادي 2014، ص 45-46-47.

[2] محمد مطر وآخرون ، مرجع سبق ذكره،ص 155.

[3] محمد زايد ، مرجع سابق ،ص 48 .

ثالث: تحيز الموثوقية

يعد تحيز الموثوقية على القياس المحاسبي ,بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشا في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة ,وفي مجالها التاريخي والمستقبلي ,وينشا هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو معول عليها للتنبؤ المستقبلي .[1]

ثانيا: بدائل القياس المحاسبي

أولا: التكلفة التاريخية

_ تعريف التكلفة التاريخية

- عرفها(Kieso and al2005) "سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حدوثه أو حيازته وهي أداة لقياس معظم الأصول والالتزامات" [2]
- كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "هي المبالغ المقاسة بالنقود ,لنقدية المنفقة، أو الممتلكات الأخرى المحولة للغير أو اسه مراس المال المصدرة، أو الخدمات المنجزة، أو الالتزامات المقدمة في مقابل السلع والخدمات التي تم أو سوف يتم استلامها "[3]

_ مزايا تطبيق التكلفة التاريخية:

- يهدف نموذج التكلفة التاريخية إلى قياس سيولة أصول المؤسسة، من اجل معرفة مدى قدرة هذه الأصول على مواجهة التزامات المؤسسة.
- المحاسبة ضمن نموذج التكلفة التاريخية لترجمة رأس المال النقدي للمؤسسة ولا تهتم أبدا برأس المال الاقتصادي
- تؤثر التكلفة التاريخية على تقييم واختيار أسس القرار، حيث يحتاج المدراء إلى معلومات عن نوعية القرارات التي تم اتخاذها في الماضي.
- حسب منهج التكلفة التاريخية، تعتبر معاملات المؤسسة مع عملائها الخارجيين المصدر الوحيد الملائم لتقييم أداء المؤسسة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية، الذين يهتمون بمعرفة مدى نمو المؤسسة.[4]

_عيوب تطبيق التكلفة التاريخية:

إن حقيقة التكلفة التاريخية والتي تمثل الواقع الفعلي للحدث لحظة وقوع التبادل لا تترك مجال لتشكيك في صحتها، وإنما يظهر التشكيك في سلامة هذا المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث إذا تصبح القيمة شيء من الماضي، والذي يمكن أن ينحرف قليلا أو كثيرا عن القيم الحقيقة، من هنا بدأت الانتقادات لهذا المبدأ وتعددت معها الطرق والسياسات البديلة، ففي ظل تغيرات الأسعار وانتشار ظاهرت التضخم واستفحالها في معظم الاقتصاديات، تصبح التكلفة التاريخية لا تعبر عن الواقع الاقتصادي

---

[1] محمد مطر وآخرون ، مرجع سبق ذكره،ص 157.

[2] بوكساني رشيد، أوكيل نسيمة ، **العرابي حمرة، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة** ، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17-18 جانفي 2010 بالمركز الجامعي الوادي، ص6 .

[3] فضال كمال ،سالم مرجع سابق،ص 95.

[4] فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من أثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية** ، مذكرة شهادة ماجيستر، غير منشورة ، جامعة سعد دحلب بالبليدة ، الجزائر،2009 ، ص08 .

كما أنا ارتباطها بالماضي يجعلها غير ملائمة لاتخاذ القرارات إعداد التنبؤات المستقبلية، ولا تتفق مع مفهوم التقييم المحاسبي الذي يرتكز على تقييم الأحداث الاقتصادية على بنود القوائم المالية ومن أهم البدائل المقترحة للتخلي عن التكلفة نجد التكلفة التاريخية المعدلة التي تعتمد على الأرقام القياسية للأسعار كأداة لتوحيد وحدة النقد المستخدمة في التقييم أحداث اقتصادية تمت في نقاط زمنية مختلفة.[1]

_ اثر التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية والملائمة:

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، حيث أن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، إذ تعد الموثوقية الخاصية الأساسية الثانية بعد خاصية الملائمة، ولقد عرفها البيان رقم/2/لعام 1980 علي النحو التالي:" هي خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وإنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله" وتتكون من ثلاثة خصائص:

– **الصدق في التعبير**: مقابلة أو مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها وتغليب الجوهر على الشكل، كما يجب أن تعبر الأرقام المحاسبية عما حدث فعلا.

– **القابلية للتحقق**: تكون المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق منها عندما تتوفر نتائج التحقق منها عن طريق طرف مستقل باستخدام نفس طرق القياس.

– **الحياد**: ينبغي أن يتوفر في القوائم المالية ذات الأغراض العامة الحياد من جانب القيام بإعدادها بالنسبة لمختلف الاستخدامات التي تستخدم فيها، وذلك حتى تستطيع مقابلة الاحتياجات لجميع الجهات التي تستخدم القوائم المالية وإلا فقدت تلك القوائم أهميتها في التعبير.

منهج التكلفة التاريخية يتسم بالمعلومات المتولدة عنه بخليط غير متجانس من مكونات خاصية الموثوقية فهي من ناحية قابلة لتحقيق بدرجة عالية من التأكد لأنها مؤيدة بثبوتيات ومستندات تتم معالجتها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، ولكن من ناحية ثانية غالبا لا يحقق هذا المنهج خاصية الأمانة في التمثيل، ومن ناحية ثالثة فإن هذا المنهج يحقق جزءا من خاصية الحياد، بمعنى خلوه من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس، وهذا لا يعني خلوه من التحيز في عملية القياس نفسها فهو يظهر تحيزا لجانب الإدارة اتجاه المساهمين والمستثمرين هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد أن القياس وفق التكلفة التاريخية يفتقد إلى التوقيت الزمني المناسب أي أن البيانات المقدمة وفق التكلفة التاريخية تأتي متأخرة وهذا لا يخدم مصالح المستثمرين من حيث القدرة على التقييم والتنبؤ بالمستقبل مما يجعل خاصيتي القيمة التنبؤية و الاسترجاعية محدودة.

وعليه يمكن القول أن أرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام. التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة لأن تلك الأرقام أقل ارتباطا – أو تمثيلا– للواقع الفعلي.[2]

[1] يوسف رفيق عبد العزيز قتال ،**إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي** ،الآفاق لدراسات الاقتصادية ، العدد الثالث ، ص 72.

[2] هشام شلغام ، **تقييم بدائل القياس محاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة ماجيستر ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2015 ، ص12.

ثانيا: القيمة العادلة

ا_ تعريف القيمة العادلة

تعرف القيمة العادلة على أنها ذالك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع او شراء لأصل، خلال عملية تبادل حقيقة بين أطراف مطلعة بعيد عن ظروف التصفية، وفي المقابل فالقيمة العادلة للمطلوبات (الخصوم)تعرف بأنها تلك القيمة التي تستحق أو مبلغ الذي يتم سداده خلال عملية تبادل حقيقية بين أطراف راغبة، ويتم تقدير القيمة العادلة لأي بند من خلال الأسعار المعروضة أو المطلوبة، وفي حالة عدم توفرها يتم تحديد القيمة العادلة بشكل تقديري.

يمكن القول أنا القيمة العادلة تتطلب ما يلي:

- رغبة الأطراف المشتركة في تحديد القيمة بإجراء قياس بعيدا عن الإكراه، الاستغلال التحيز؛
- معرفة الأطراف المشتركة بالقيمة بان تحديدها تم بناءا على معلومات كاملة، موثوقة، صادقة وبعيد عن التظليل؛
- أن تكون هناك عملية تبادلية في سوق نشطة.[1]

مزايا تطبيق القيمة العادلة:

- القيمة العادلة هي مقياس للواقع الاقتصادي وتعبير واضح لمفهوم الدخل الشامل، حيث توفر مقياسا عالي الدقة لهذا المفهوم؛
- تعالج جانبا من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعاة القدرة الشرائية لوحدة النقد؛
- إن اعتماد القيمة العادلة في قياس جميع الأدوات المالية من طرف الشركات سيحقق منظمة بشكل أفضل وبالتالي يجنب المودعين والمستثمرين بعض الخسائر ودفع الضريبة التي كانت على عاتقهم في فترات الانكماش الاقتصادي؛
- يهدف القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى عكس القيم السوقية لأصول وخصوم المؤسسة وقت إعداد القوائم المالية بمعزل عن وجهة نظر أداة المؤسسة.[2]

عيوب تطبيق القيمة العادلة:

على الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق القيمة العادلة إلا أنها لم تخلو من الانتقادات التي نوجزها فيما يلي

- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار
- اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة (في أغلب الأحيان نهاية السنة المالية) فالواقع يبين تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر، فالقوائم المالية في نهاية السنة المالية قد تتغير بشكل مهم بعد أسبوع واحد من إصدارها، وهذا قد يؤدي إلى إتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة؛
- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية (**Subjectivity**) في تقييمها، وهذا يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها.

[1] يوسف رفيق عبد العزيز قتال ،مرجع سابق ،ص 75 .

[2] قويدري بوحفص، **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية** ، مذكرة ماستر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2014 ،ص 13.

- يتطلب الوقوف على الظروف المحيطة بالقيمة العادلة بذل مجهود اكبر وتكبد مصاريف إضافية، مما يؤدي إلى زيادة التكلفة إعداد القوائم المالية على منفعتها.[1]

اثر القيمة العادلة على خاصية الملائمة الموثوقية :

الملائمة الموثوقية هي الصفات الأساسية للمعلومات المحاسبية التي تكون مفيدة لاتخاذ القرار،كما جاء في بيان مجلس معايير المحاسبة المالية وأن أفضل الصفات أو الخصائص التي تميز المعلومات من أكثرها فائدة إلى اقلها فائدة لمتخذ القرار هي في المقام الأول الملائمة و الموثوقية حيث عرفت الملائمة بـ" قدرة المعلومات في تغيير القرارات المتخذة من قبل المستخدمين بصفتهم أصحاب رأس المال"، والهدف من هذه الخاصية هو اختيار طرق القياس والإفصاح التي تساعد الأفراد الذين يعتمدون على القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومكوناتها هي القيمة التنبؤية، والقيمة الاسترجاعية، والتوقيت المناسب حتى تكون معلومة المحاسبية ملائمة و يمكن أخذ قياس القيمة العادلة على أنه موثوق ويمكن الاعتماد عليه فقط في حال عدم وجود فروق مهمة لدى التحقق من تقديرات القيمة العادلة، وهذا قد لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة.

ومن ثم فإن افتراض قيم عادلة في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطرا وسيؤثر على ملائمة و موثوقية وقابلية مقارنة وفهم التقارير المالية وهذا ما سيطرح تساؤلات عن مدى ملائمة موثوقية التقارير المالية التي ستصدر في ظل هذا الأساس، ومع ذلك فان مدخل القيمة العادلة يحقق قدر اً أكبر من الملائمة وقدر أقل من الموثوقية، خاصة في غياب سوق نشطة [2]

الفرع الثالث: واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

أولا: واقع نماذج القياس المحاسبي في النظام المحاسبي المالي SCF

من اجل إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية، وبغيت التماشي مع اقتصاد السوق، جاءت المنظومة المحاسبية بالنظام المحاسبي المالي المتضمن ضمن القانون 07_11 الصادر في 25_11_2007، والذي دخل حيز التنفيذ في من 01 يناير 2010، وجاء بعده المرسوم التنفيذي رقم 08_ 156 المؤرخ في 26 مايو 2008، ليعزز القانون السابق حيث تضمن هذا المرسوم تطبيق أحكام القانون(07_11)، بالإضافة إلى إصدار القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 25_03_2009 العدد رقم 19 للجريدة الرسمية. ولقد جاء النظام بكيفية القياس والتقييم لكل من عناصر القوائم المالية سوء عند الحيازة او تقييم في نهاية الفترة، وقد تبنى هذا النظام الرؤية الاقتصادية بدلا من الرؤية القانونية. ويعتب هذا مبدأ من مبادئ النظام المحاسبي المالي وجاءت الجريدة الرسمية لسنة 2007 العدد 74 في الفصل الثاني (الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية)في المادة (06) أن احد أهم المبادئ التي يتم الاعتماد عليها في إعداد الكشوف المالية هو مبدأ التكلفة التاريخية.[3]

وكذالك جاءت الجريد الرسمية لسنة 2008 العدد 27 في مادتها (16) لتأكد على ضرورة القياس بتكلفة التاريخية "تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والأعباء وتعرض في الكشوفات المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ

[1] رشيد بوكساني ، نسيمة أوكيل ، حمزة العرابي ، مرجع سبق ذكره ، ص 10 .

[2] هشام شلغام ،مرجع سابق ،ص19.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد15، 74ذو القعدة 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 م .ص 4 .

معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات السعر او تطور القدرة الشرائية للعملة " في حين عمدت حسب نفس الفقرة إلى أن بعض الأصول والخصوم مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيّم بقيمتها الحقيقية(القيمة العادلة) "، غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية"[1] بمعنى هناك بعض الشروط والطرق الخاصة في التقييم و التي تستند إلى حالات خاصة كالأصول البيولوجية والأدوات المالية في عملية القياس والتقييم.

يمكن القول أن المشرع لنظام المحاسبي المالي الجزائري اعتمد على كل من النموذجين (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة)، في عملية القياس المحاسبي لكن وفق ما يتمشى مع الطبيعة البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية, هذا لان هناك اختلاف كبير في البيئة المعدة لهذه النماذج والبيئات المطبقة له نتيجة اختلاف ظروف اقتصادية والتشريعية وحتى سياسية بين الدول.

ثانيا: صعوبات تطبيق نماذج القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية

تواجه بدائل القياس المحاسبي العديد من مشاكل والعوائق عند تطبيقها في البيئة المحاسبية والمالية الجزائرية نذكر منها:

- يسبب التضخم مشكلات عديدة في العناصر الواردة بالقوائم المالية المعبر عنها بالتكلفة التاريخية، الأمر الذي، يجعل هذه القوائم غير معبرة بصدق عن حقيقتها الاقتصادية ومضللة.
- اعتماد القواعد الجباية على مبدأ التكلفة التاريخية، وكان من المفترض من الناحية العلمية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا انه لحد ألان هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبة بشكل كبير، وعليه هي لا تعترف بطريقة 25 حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.
- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة حيث آن تطور المحاسبي كان نتيجة عولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم وسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكن وهو مالا يتحقق في بورصة الجزائر.
- غياب نظام معلومات الاقتصاد الوطني حيث أن تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يفضل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة ,إلا أن الواقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشور حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عن عدم توفرها أحيانا[2].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد27 ، 22جمادى الأول 1429 هـ الموافق 28 ماي سنة 2008 م .ص12 .

[2] يوسفي رفيق عبد العزيز قتال ،مرجع سابق ،ص80-81.

المبحث الثاني: قراءة في الدراسات السابقة

المطلب الأول: قراءة الدراسات السابقة باللغة العربية

البحث الأول: دراسة (سفيان زرقون)، 2015، إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي جامعة قاصدي مرباح ورقلة .

تهدف هذه الدراسة إلي تعريف ما مدى مساهمة نماذج القياس المحاسبي في تقييم الأصول الثابتة بإعطاء معلومات موثوقة و ملائمة ومن أهم أهدافها التعرف على الأصول الثابتة وأيضا التعرف على القياس المحاسبي وعرض لأهم أراء العينة حول التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وكذالك معرفة بدائل القياس المحاسبي الملائم للوقع الاقتصادي الجزائري

و توصلت الدراسة إلى ابرز النتائج:

- نستنج أن مجتمع الدراسة يرفض موثوقية الأصول الثابتة المستندة للتكلفة التاريخية وبالتالي فهم لا يؤيدون التكلفة التاريخية بشكل كبير؛
- أن مجتمع الدراسة تؤيد ملائمة الأصول الثابتة المستندة للقيمة العادلة وبالتالي فهم يؤيدون القيمة العادلة لأنها ترعي التغيرات في الأسعار وتأخذ أسعارها من سوق مالي نشط؛
- أن مجتمع الدراسة تقبل مواجهة القيمة العادلة للتحديات والصعوبات في البيئة الجزائرية وذلك لوجود أسباب منها عدم توفر البيئة اقتصادية جزائرية مهيأة من أجل تطبيقها وكذلك لعدم وجود سوق مالي نشط.

البحث الثاني: دراسة (حكيمة اوقاسي)، 2015، تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي , جامعة العقيد أكلي محند أولحاج البويرة

تتمحور هذه الدراسة حول بند مهم من بنود القوائم المالية وهي (التثبيتات) كيفية تسجيلها وتقييمها وفق النظام المحاسبي المالي بالإضافة إلى استخراج فعالية هذا النظام فيما يخص تسجيل وتقييم التثبيتات في المؤسسة.

ولذا جاءت أهداف هذا البحث لإلقاء الضوء على كيفية قيام المؤسسات بالتسجيل والتقييم المحاسبي للأصول الثابتة فتجلت هذه الأهداف في معرفة مدى قدرة الإدارة المالية في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) في تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسجيل وتقييم التثبيتات و كذالك اكتشاف الكيفية التي يتم ا التسجيل والتقييم المحاسبي للتثبيتات في ظل SCF.

ولقد استخلصنا من هذا البحث نتائج كالأتي:

- إن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه، ومبادئه ترتكز على الجانب المالي و الاقتصادي بدل الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين بالدرجة الأولى.
- تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بالحيطة والحذر، وتحرص على رصد انخفاض قيمة التثبيتات في جعل المعلومة المالية صادقة وتتميز بالواقعية وتطبيقها يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وقابلية المقارنة.

❖ يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي فعال في تسجيل وتقييم التثبيتات، لما جاء به من تعديلات سواء على المستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة التي من شأنها تصحيح الكثير من الأخطاء والنقائص التي اعترضت مهنة المحاسبة على المستوى الوطني.

البحث الثالث: دراسة (الهادي قريدة)، 2015، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهم عنصرمن عناصر الميزانية في المؤسسة ألا وهي الموجودات الملموسة وغير الملموسة (التثبيتات العينية والمعنوية) منها، بدراسة كيفية تقييمها ومعالجتها المحاسبية.

❖ وكما تهدف الدارسة إلى تحديد الكيفية المتبعة في النظام المحاسبي الجديد في المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في المؤسسة، ومحاولة إثراء الموضوع بمعلومات تفيد القارئ من خلال إبراز أهمية المحاسبة والمعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي

وكانت نتائج الدراسة كما يلي:

- أن النظام المحاسبي المالي جاء بحلول محاسبية لجميع المشاكل المحاسبية المعاصرة، للوصول إلى قوائم وتقارير مالية تقدم وضعية المؤسسة الحقيقية وتلبية جميع احتياجات مستخدمي المعلومة المالية؛
- تعتبر الموجودات الملموسة وغير الملموسة) التثبيتات العينية والمعنوية (من أهم عناصر الأصول) الموجودات(المؤسسة كونها تساهم في تحقيق استمرار نشاط المؤسسة وتوليد تدفقات نقدية؛
- تطبيق النظام المحاسبي المالي يخدم المستثمرون بإعطائهم نظرة صادقة و واضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة؛
- يمكن من خلال النظام المحاسبي المالي مراجعة الاهتلاكات دوريا فيما يخص المدة وطرق الإهتلاك، وهذا يحتاج إلى أشخاص مؤهلين ذي خبرة، وهو ما تفتقر إليه المؤسسة الجزائرية في ظل النظام الجديد؛
- يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تقييم الموجودات المؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيمة العادلة؛ التي تعد بديلا قويا للتكلفة التاريخية والجزائر ليست معنية بالقيمة العادلة كونها لا تتوفر على سوق نشطة لتقييم أصولها؛
- بعد إعداد النظام المحاسبي المالي تكون الجزائر قد امتلكت نظاما محاسبيا متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية ومواكبا لتطورات على المستوى الدولي.

البحث الرابع: دراسة (هشام شلغام)، 2015، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة

تكمن مشكلة الدراسة في الجدول حول استخدام التكلفة التاريخية و صعوبة تطبيق طريقة القيمة العادلة في الواقع، وما مدى استيعاب البيئة الجزائرية لمفهوم عناصر بدائل القياس المحاسبي والأسس والقواعد الجديدة في التقييم، وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية، وعليه من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى ملاءمة بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية، القيمة العادلة) للبيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؟

و يتمثل الهدف من هذه الدراسة في ما يلي:

تسليط الضوء على مفهوم وأهمية التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ومحددات ومزايا تطبيقها، وكذالك إبراز أهمية قواعد القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية وبالقيمة العادلة وكما وضحت أثر تطبيق نموذج التكلفة التاريخية والقيمة العادلة على الخصائص النوعي للمعلومات المحاسبية، وإلقاء الضوء على أهم قواعد القياس عن القيمة العادلة أو أي معلومة تفيد في تقدير القيمة العادلة وفقً لمعايير المحاسبة الدولية، والوقوف على طبيعة مفهوم عناصر بدائل القياس المحاسبي وفيما إذا كان هناك غموض حول هذه المفاهيم,والوقوف على مقومات ومعوقات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ومن أهم نتائج هذا البحث:

– يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن استخدام التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية في القياس المحاسبي ولا يعزز من خاصة الموثوقية؛

– يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن مدخل القيمة العادلة يحقق قدر اً اكبر من الملاءمة وقدرا اقل من الموثوقية؛

– يرى أفراد المجتمع أن البيئة الجزائرية لا توفر المقومات الاقتصادية التي تسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي؛

– يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن البيئة الجزائرية توفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي؛

– يرى أفراد المجتمع أن هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب عند استخدام بدائل القياس المحاسبي في عملية القياس؛

البحث الخامس: دراسة (بالعالم مسلم)، 2015، المعالجة المحاسبية للأصول الجارية و الغير جارية بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة

و تأتي إشكالية هذا البحث إلى أي مدى يوجد إمكانية لدى المؤسسات الاقتصادية لتطبيق معطيات النظام المحاسبي المالي؟ وما مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية من جانب الأصول الجارية والأصول الغير جارية؟

ولقد هدفت هذه الدراسة إلى إعطاء فكرة عن النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية,والمقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجزائري و المعايير المحاسبية الدولية,وكما توضيح كذالك كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول الجارية و الغير جارية في النظام المحاسبي المالي.

ولقد استخلصنا من الدراسة العديد من نتائج ومن أهمها:

- الهدف من المعايير المحاسبية الدولية تقليل الاختلافات المحاسبية بين الدول؛
- عدم توفر الجزائر على بيئة محاسبية ملائمة تساعدها على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بصفة تامة و من أهم الأمثلة عدم وجود الأسواق النشطة؛
- النظام المحاسبي لا يتطابق بصورة كاملة مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- عالج النظام المحاسبي المالي بعض النقائص التي كانت موجودة في المخطط الوطني المحاسبي؛
- غياب التكوين المستمر للإطارات في المؤسسات الجزائرية فيما يتعلق بالمفاهيم المحاسبية الجديدة؛
- استعمال المحاسبة البسيطة في المؤسسة الجزائرية.

البحث السادس: دراسة (رواص صالح)، 2014، الاعتراف و القياس للأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة .

عالجت هذه الدراسة موضوع الاعتراف و قياس الأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي، الذي له أهمية بالغة في المحاسبة، بحيث يهدف البحث إلى عرض قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي والجديد الذي أتى به النظام ثم قمنا بعرض قياس الأصول الغير جارية وفق نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.

_ أهداف الدراسة:

توضيح مقومات القياس المحاسبي (المفهوم، الطرق) و التطرق إلى المشاكل التي تواجهها عملية القياس وإبراز تقديم مميزات تطبيق القيمة العادلة و أسباب فقدان الثقة في التكلفة التاريخية وإيضاح كيفية قياس الأصول الغير جارية في المؤسسة.

خلصت الدراسة إلى أن القياس وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة بالقيمة العادلة غير مستعمل لأن الجزائر لم تهيئ البيئة التي تلائم متطلبات النظام، نظرا لعدم وجود سوق نشط يتوفر على مواد متجانسة وأطراف تبادل لها دراية وراغبة في التبادل ،بعيدا على ظروف التصفية،ويتحقق هذا من الوعي لدى الأفراد واكتساب الخبرات لدى الأجانب، وذلك اعتمدنا على قياسها بنموذج التكلفة التاريخية المعتمد لدى المؤسسة.

البحث السابع: دراسة (وهيبة لبوز)،2011، قياس الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

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

خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

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

البحث الثامن: دراسة(نورة عريف)، 2011، إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.

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 سوى باستخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة.

توصلت الدراسة إلى أن 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، وتوصلت الدراسة أن التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كلاهما من نماذج القياس المحاسبي وكل منهما تمتاز بخصائص وتعاني نقائص من شانها التأثير على عملية القياس المحاسبي.

البحث التاسع: دراسة (جلالي ياسمينة)، 2010، المحاسبة عن التكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبة الدولية، جامعة فرحات عباس سطيف.

تتمحور هذه الدراسة حول " ما هي أوجه التشابه والاختلاف بين المعالجة المحاسبية لمصاريف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية؟ وما هي الانتقادات الموجهة لكل منها "؟

ولقد هدفت هذا البحث بقسميه النظري والتطبيقي إلى تسليط الضوء على أنشطة البحث والتطوير وإبراز أهميتها على مستوى الاقتصاد الكلي والجزئي، وتشجيع الدولة والمؤسسات الاقتصادية في مختلف القطاعات على الاهتمام أكثر بالبحث والتطوير كأفضل أسلوب للنمو والاستمرار، وتوصيف وتشخيص الوضع الحالي لأنشطة البحوث والتطوير في قطاع الصناعة الدولية الجزائرية وعرض مختلف البدائل المحاسبية التي اقترحتها الهيئات الدولية للمحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير والأسس المنطقية التي تستندعلى هذه البدائل ومناقشة إيجابيات وسلبيات كل بديل من أجل مساعدة المحاسبين على اختيار البديل المحاسبي الأفضل.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذا البحث التغيرات والتطورات والتحولات البيئية المتتالية التي شهدها العالم عبر التاريخ كان لها أثر واضح على تطور المحاسبة سواء من حيث مفهومها أو أهدافها أو إجراءاتها فالمحاسبة التي نراها اليوم ما هي إلا نتاج لتراكم سلسلة من الخبرات والمعارف والأحداث التي مرت بها البشرية.

و كذلك من النتائج الموصل إليها انه يمكن القول بأن الاستثمارات في الأصول الملموسة بصفة عامة والاستثمارات في البحث والتطوير بصفة خاصة أصبحت حتمية مفروضة على كل كيان اقتصادي يهدف إلى النمو والتوسع والبقاء.

ومن النتائج أيضا إن السياسة المحاسبية التي وضعة لمعالجة أصول الغير ملموسة عموما وتكليف البحث والتطوير خصوصا سواء على المستوى الوطني أو الدولي تتقارب في نقطة معينة وتتباعد في نقاط أخرى.

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

سنحاول إبراز أوجه التشابه والاختلاف من خلال هذا المطلب

الجدول رقم (01-01) أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالة

اسم الباحث	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
سفيان زرقون	نستنتج أن مجتمع الدراسة يرفض موثوقية الأصول الثابتة المستندة للتكلفة التاريخية وبالتالي فهم لا يؤيدون التكلفة التاريخية بشكل كبير أن مجتمع الدراسة تؤيد ملائمة الأصول الثابتة المستندة للقيمة العادلة وبالتالي فهم يؤيدون القيمة العادلة لأنها ترعي التغيرات في الأسعار وتأخذ أسعارها من سوق مالي نشط. أن مجتمع الدراسة تقبل مواجهة القيمة العادلة للتحديات والصعوبات في البيئة الجزائرية وذلك لوجود أسباب منها عدم توفر البيئة اقتصادية جزائرية مهيأة من أجل تطبيقها وكذلك لعدم وجود سوق مالي نشط.	تطرقت الدراسة إلي تعريف ما مدى مساهمة نماذج القياس المحاسبي في تقييم الأصول الثابتة بإعطاء معلومات موثوقة و ملائمة ومن أهم أهدافها التعرف على الأصول الثابتة وأيضا التعرف على القياس المحاسبي وعرض أهم أراء العينة حول التكلفة التاريخية والقيمة العادلة وكذالك معرفة بدائل القياس المحاسبي الملائم للوقع الاقتصادي الجزائري
حكيمة اوقاسي	تطرقت الدراسة إلى إن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه، ومبادئه ترتكز على الجانب المالي و الاقتصادي بدل الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين بالدرجة الأولى. تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بالحيطة والحذر، وتحرص على رصد انخفاض قيمة التثبيتات في جعل المعلومة المالية صادقة وتتميز بالواقعية وتطبيقها يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وقابلية المقارنة. يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي فعال في تسجيل وتقييم التثبيتات، لما جاء به من تعديلات سواء على المستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة التي	تطرقت الدراسة لإلقاء الضوء على كيفية قيام المؤسسات بالتسجيل والتقييم المحاسبي للأصول الثابتة فتجلت هذه الأهداف في معرفة مدى قدرة الإدارة المالية في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري (OPGI) في تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسجيل وتقييم التثبيتات و كذالك اكتشاف الكيفية التي يتم التسجيل والتقييم المحاسبي للتثبيتات في ظل SCF.

	من شأنها تصحيح الكثير من الأخطاء والنقائص التي اعترضت مهنة المحاسبة على المستوى الوطني.	
الهادي فريدة	أن النظام المحاسبي المالي جاء بحلول محاسبية لجميع المشاكل المحاسبية المعاصرة، للوصول إلى قوائم وتقارير مالية تقدم وضعية المؤسسة الحقيقية وتلبية جميع احتياجات مستخدمي المعلومة المالية. تعتبر الموجودات الملموسة وغير الملموسة) التثبيتات العينية والمعنوية (من أهم عناصر الأصول الموجودات) المؤسسة كونها تساهم في تحقيق استمرار نشاط المؤسسة وتوليد تدفقات نقدية تطبيق النظام المحاسبي المالي يخدم المستثمرون بإعطائهم نظرة صادقة و واضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.	تطرقت الدارسة إلى تحديد الكيفية المتبعة في النظام المحاسبي الجديد في المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في المؤسسة، ومحاولة إثراء الموضوع بمعلومات تفيد القارئ من خلال إبراز أهمية المحاسبة والمعايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي
هشام شلغام	يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن استخدام التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية في القياس المحاسبي ولا يعزز من خاصة الموثوقية يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن مدخل القيمة العادلة يحقق قدراً اكبر من الملاءمة وقدراً اقل من الموثوقية يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن البيئة الجزائرية توفر المقومات الثقافية والقانونية لاستخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي.	تطرقت الدراسة حول استخدام التكلفة التاريخية و صعوبة تطبيق طريقة القيمة العادلة في الواقع، وما مدى استيعاب البيئة الجزائرية لمفهوم عناصر بدائل القياس المحاسبي والأسس والقواعد الجديدة في التقييم، وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية،
بالعالم مسلم	الهدف من المعايير المحاسبية الدولية تقليل الاختلافات المحاسبية بين الدول. عدم توفر الجزائر على بيئة محاسبية ملائمة تساعدها على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بصفة تامة و من أهم الأمثلة عدم وجود الأسواق النشطة. النظام المحاسبي لا يتطابق بصورة كاملة مع المعايير المحاسبية الدولية. عالج النظام المحاسبي المالي بعض النقائص التي كانت موجودة في المخطط الوطني المحاسبي.	تطرقت هذه الدراسة إلى إعطاء فكرة عن النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية، والمقارنة بين النظام المحاسبي المالي الجزائري و المعايير المحاسبية الدولية، و كما توضيح كذالك كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول الجارية و الغير جارية في النظام المحاسبي المالي.

رواص صالح	خلصت الدراسة إلى أن القياس وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة بالقيمة العادلة غير مستعمل لأن الجزائر لم تهيئ البيئة التي تلائم متطلبات النظام، نظرا لعدم وجود سوق نشط يتوفر على مواد متجانسة وأطراف تبادل لها دراية وراغبة في التبادل ،بعيدا على ظروف التصفية،ويتحقق هذا من الوعي لدى الأفراد واكتساب الخبرات لدى الأجانب، وذلك اعتمدنا على قياسها بنموذج التكلفة التاريخية المعتمد لدى المؤسسة.	تطرقت الدارسة إلى الاعتراف و قياس الأصول الغير جارية وفق النظام المحاسبي المالي، الذي له أهمية بالغة في المحاسبة، بحيث يهدف البحث إلى عرض قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي والجديد الذي أتى به النظام ثم قمنا بعرض قياس الأصول الغير جارية وفق نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.
وهيبة لبوز	ركزت هذه الدراسة على النظام المحاسبي الجزائري طرح عدة بدائل للقياس المحاسبي. وان قواعد القياس المحدثة على النظام المحاسبي المالي الرامية لإزالة أثار التضخ ، إي ليست كلها ذات موثوقية وموضوعية، فقياس الأصول بواسطة خبير يفتقد لخاصيتي الموضوعية الموثوقية، كما عالج النظام المحاسبي المالي النقص الذي كان يعتري الميزانية المحاسبية والمغالطات التي كانت تظهر بسبب التقييم بالتكلفة التاريخية فجاء بإعادة التقييم وفق القيمة العادلة.	تطرقت الدراسة إلى معالجة مشكلة قواعد قياس آليات سير ومعالجة حسابات الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، هدفت إلى كيفية قياس ومعالجة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، وطرح المشاكل التي يعاني منها وحلولها . وأيضا هدفت إلى إيضاح كيفية قياس ومعالجة الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، وهدفت هذه الدراسة إلى تبيان التطور التاريخي للقياس المحاسبي والمبادئ التي يعمل بها.
نورة عريف	توصلت الدراسة إلى أن 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، وتوصلت الدراسة أن التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كلاهما من نماذج القياس المحاسبي وكل منهما تمتاز بخصائص وتعاني نقائص من شانها التأثير على عملية القياس المحاسبي.	تطرقت 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 سوى باستخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة.
جلالي ياسمينة	ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذا البحث تطرقت الدراسة إلى التغيرات والتطورات والتحولات البيئية المتتالية التي شهدها العالم عبر التاريخ كان لها أثر واضح على تطور المحاسبة سواء من حيث	تطرقت الدراسة إلى تسليط الضوء على أنشطة البحث والتطوير وإبراز أهميتها على مستوى الاقتصاد الكلي والجزئي، وتشجيع الدولة والمؤسسات الاقتصادية في مختلف القطاعات

	مفهومها أو أهدافها أو إجراءاتها فالمحاسبة التي نراها اليوم ما هي إلا نتاج لتراكم سلسلة من الخبرات والمعارف والأحداث التي مرت بها البشرية.	على الاهتمام أكثر بالبحث والتطوير كأفضل أسلوب للنمو والاستمرار، وتوصيف وتشخيص الوضع الحالي لأنشطة البحوث والتطوير في قطاع الصناعة الدولية الجزائرية وعرض مختلف البدائل المحاسبية التي اقترحتها الهيئات الدولية للمحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير والأسس المنطقية التي تستند على هده البدائل ومناقشة إيجابيات وسلبيات كل بديل من أجل مساعدة المحاسبين على اختيار البديل المحاسبي الأفضل.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق يمكن القول أن القياس المحاسبي يهدف دائما إلى البحث عن أداة قياس انسب، تمكن من استخراج معلومات محاسبية ذات جودة عالية، من اجل تمكين مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قرارات صائبة.

إلا أن إيجاد الأداة الأنسب أمر صعب، في ظل وجود العديد من المتغيرات التي تؤثر على أدواة القياس إذا تتميز التكلفة التاريخية بالواقعية ويصعب التلاعب بها إلا أن القيمة العادلة كذلك تتميز بالملائمة .

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التطرق إلى الأدبيات النظرية لإشكاليات القياس المحاسبي في الفصل الأول والتعرض إلى واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وعرض جملة من الدراسات السابقة يأتي هذا الفصل لتحليل ومناقشة الجوانب التطبيقية للدراسة وعرضها من أجل التعرف على مدى صعوبات وتحديات القياس المحاسبي في للبيئة الجزائرية، ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل سوف نقوم ب إسقاط المفاهيم النظرية في الجانب التطبيقي للرد على تساؤلاتنا باستخدام الاستبيانات، و عرض نتائج استخدام بعض الأساليب الإحصائية التي أفرزتها الاستبيانات من خلال استقصاء أراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة المعتمدة وسيتم مناقشة ذلك من خلال مبحثين. وسيكون المبحث الأول مقدمة وجيزة للإطار العام للدراسة الطريقة والأدوات المستخدمة في القيام بهذه الدراسة من أجل الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها، أما فيما يخص المبحث الثاني فقد تم التعرض إلى نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسير النتائج والبيانات المتحصل عليها وذلك باستخدام جملة من طرق التحليل.

من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل ما يلي :

- **المبحث الأول** : الطريقة والأدوات المستخدمة.
  - المطلب الأول: الطريقة المستخدمة .
  - المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة.
- **المبحث الثاني**: النتائج والمناقشة.
  - المطلب الأول: النتائج .
  - المطلب الثاني: مناقشة .

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

نستعرض في طيات هذا المبحث الطريقة والأدوات المستخدمة في انجاز الدراسة وذلك من خلال تقسيم المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول نتناول فيه الطريقة المستخدمة والمطلب الثاني الأدوات المستخدمة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة و الأدوات المستخدمة

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض منهج الدراسة المستخدم، ومجتمع الدراسة وعينتها، وأدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات، والمعالجات الإحصائية المستخدمة

الفرع الأول: منهاج الدراسة

بالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة والأهداف المتوخى تحقيقها من خلال الموضوع الذي نتناول فيه إشكاليات قياس الاستثمارات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية، فإن الباحث قد اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري، إذ اطلع على الدراسات في مختلفة مجال القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية لذلك اعتمدنا على المنهاج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها من خلال استبيان تم إعداده لهذا الغرض وتحليله باستخدام برنامج إحصائي للعلوم الاجتماعية Spss . و برنامج Excel.

المصادر الثانوية: من اجل معالجة الإطار النظري اتجهنا إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة بالموضوع وكذالك المقالات والمجلات ودراسات السابقة ومواقع الانترانت

المصادر الأولية: ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأ الباحث إلى جمع البيانات الأولية من خلال استبيانات صممت خصيصا اً لهذا الغرض، و وزعت على عينة ألموجها لها خصيصا .

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولا: مجتمع الدراسة

مجتمع الدراسة يعرف بأنه جميع مفردات الظاهرة التي يدرسها الباحث، وبذلك فان مجتمع الدراسة هو جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع البحث. وبناء عليه فالمجتمع المستهدف يشمل (محاسبي شركة الاتصالات و الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ومدرين المالية لشركة اتصالات الجزائر والمحاسبين المعتمدين وأساتذة من الجامعة).

ثانيا : عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من 37 استمارة شملت الفئات المعنية (محاسبي شركة الاتصالات و الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ومدرين المالية لشركة اتصالات الجزائر والمحاسبين المعتمدين وأساتذة من الجامعة) وحددت شهادة ليسانس كحد أدنى لقبول مستوى المستجوبين والجدول الموالي يوضح عينة الدراسة

الجدول رقم (02-01) يمثل عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	37	%100
عدد الاستمارات المقبولة	32	86.49%
عدد الاستمارات المفقودة	5	13.51%

المصدر من إعداد الطالب بناء على استمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (02_ 01) وبعد قيام بعملية فرز الاستبيانات وتنظيمها تم الاعتماد على 32 استمارة لدراسة من مجموع الاستمارات الموزعة البالغة 37 استمارة وذالك بعد إلغاء 5 استمارات.

الفرع الثالث: إعداد وهيكل الاستبيان

أولا: إعداد الاستبيان

تتمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها عند القيام بجمع البيانات والمعلومات من الواقع حول موضوع الدراسة، لذا قام الباحث بإعداد أداة الدراسة لمعرفة دور إشكاليات القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية ولكي تكون الاستبانة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة، الوضوح والمضمون، ولقد راعينا عند صياغة أسئلة الاستبيان ما يلي:

- استعمال لغة سليمةّ؛
- صياغة أسئلة بسيطة وغير قابلة للتأويل؛
- تقسيم الاستبيان إلى عدة محاور كل محور يخدم إشكالية جزئية معينة.

ثانيا: مرحلة التحكيم

تم عرض الاستبيان في صورته الأولية على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين من أجل الاسترشاد بآرائهم حول الأسئلة و الفقرات التي تضمنها استبيان الدراسة، و قد تم الأخذ بآراء المحكمين حيث تم حذف بعض فقرات الدراسة التي لا ترتبط بموضوع الدراسة كما تم تعديل فقرات أخرى و إعادة تصنيف بعض الفقرات في المجالات التي تضمنها استبيان الدراسة حتى تم التوصل إلى الصورة النهائية للاستبيان.

ثالثا: هيكل الاستبيان

تم إعداد استبانة حول "إشكاليات القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية و لقد قسم الاستبيان إلى جزأين رئيسين كما يلي:

الجزء الأول: حول المعلومات المؤهل العلمي والخبرة و التخصص الأكاديمي و الوظيفة لعينة الدراسة.

الجزء الثاني: يضم ثلاث محاور.

المحور الأول: يضم سبعة أسئلة حول الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي.

المحور الثاني: ويضم سبعة أسئلة حول الاستثمارات المعنوية.

المحور الثالث: ويضم سبعة أسئلة حول عوائق القياس الاستثمارات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب جدول رقم

الجدول التالي رقم (02–02) درجات مقياس ليكارت الثلاثي

الاستجابة	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

المصدر من إعداد الطالب بناء على استمارات الاستبيان

يتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح و الانحراف المعياري و تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي كما يلي:

الجدول رقم (02-03) معايير تحديد الاتجاه

المتوسط الحسابي	الرأي
من 1 إلى 1.66	غير موافق
من1.67 إلى 2.33	محايد
من 2.34 إلى 3	موافق

المصدر :من مخرجات spss

رابعا: ثبات الاستبانة

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغيير بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

استخدم الباحث طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة، وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول

الجدول رقم (02-04) معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المجال	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ	*الصدق
ثبات الاستبانة	21	0.614	0.784

المصدر :من مخرجات spss

***الصدق= الجذر التربيعي الموجب لألفا كرونباخ**

نلاحظ أن معامل الف كرونباخ جيد 0.614 و هذا يدل على أن المقياس صالح للقياس كما نلاحظ أن معامل الصدق قوي 0.784 وهذا يدل على أن المقياس ثابت.

المبحث الثاني: تحليل بيانات العينة (المعالجة الإحصائية لعينة الدراسة)

سنتناول في المطلب الأول الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية والوظيفية، و بعد ذلك سوف نتطرق إلى تحليل بيانات المحاور، وذلك من خلال المطلب الثاني.

المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية والوظيفية

يتضمن هذا المطلب تحليلا وصفي لخصائص العينة المدروسة والتي اشتملت على(المؤهل العلمي، التخصص، الخبرة والوظيفة)، لذا تم إجراء المعالجات الإحصائية للبيانات المتجمعة من استبانه الدراسة، وذلك باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للدراسات الاجتماعي (spss)

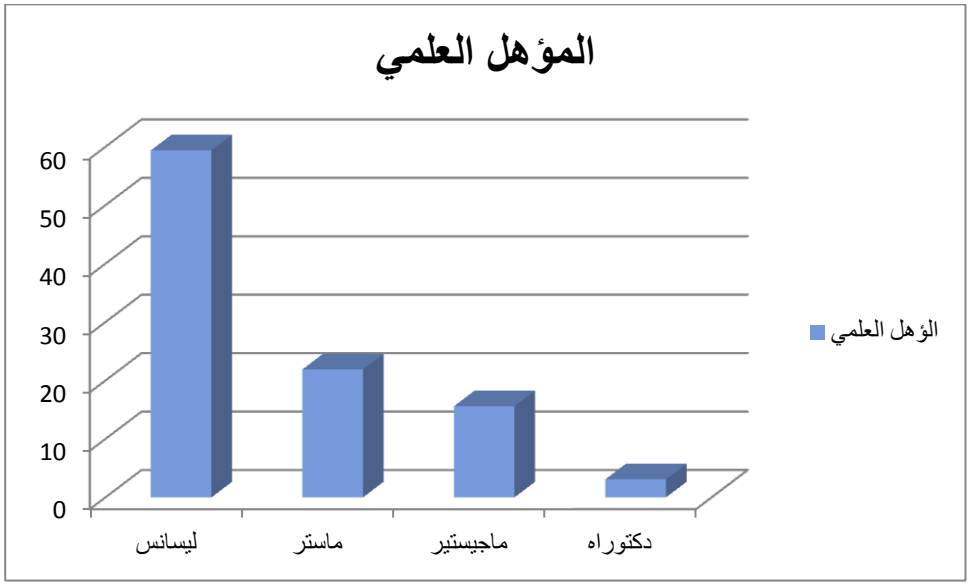
أولا: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

الجدول رقم (02-05) المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية%
ليسانس	19	59.4
ماستر	7	21.9
ماجيستير	5	15.6
دكتوراه	1	3.1
المجموع	32	100.0

المصدر :من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

الشكل التالي (02-01) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بمخرجات spss

يتضح لنا من الجدول رقم02-05 والشكل02_01 أن ما نسبة 59.4 من حملة شهادة ليسانس وهم الذين يشكلون الأغلبية، بينما مناسبة 21.9 من حملة شهادة ماستر وما نسبة 15.6 من حملة شهادة الماجستير ومناسبة 3.1 من حملة شهادة الدكتوراه.

تعطي هذه النسبة مدلول إيجابي حول المستجوبين بالأشخاص المؤهلين علمياً حيث كان أغلب المستجوبين من حملة شهادتي الماجستير والدكتوراه مما يساعد على فهم فقرات الاستبيان والإجابة عليه بطريقة جدية وعلمية والحصول على نتائج موضوعية وحقيقية.

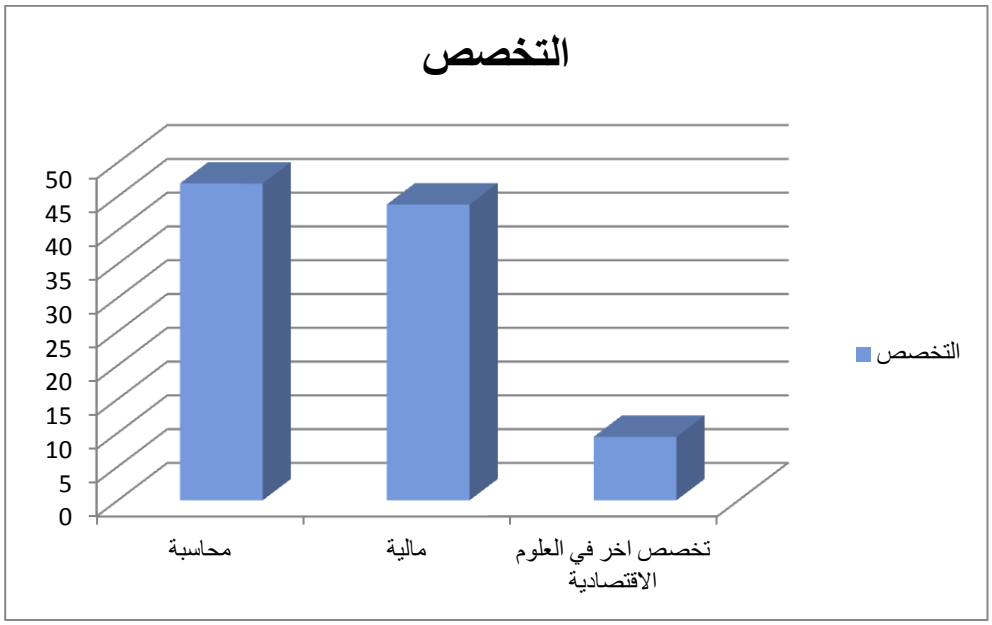
ثانيا: توزيع أفراد العينة حسب التخصص

الجدول رقم (02-06) التخصص

التخصص	التكرار	النسبة%
محاسبة	15	46.9
مالية	14	43.8
تخصص اخر في العلوم الاقتصادية	3	9.4
المجموع	32	100

المصدر :من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss

الشكل رقم (02-02) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بمخرجات spss

يتضح لنا من الجدول رقم 02-06 والشكل 02_02 أن ما نسبته 46.9% من عينة الدراسة تخصصهم محاسبة ومناسبته 43.8% تخصصهم مالية بينما مثلت النسبة الباقية 9.4 تخصصات أخرى في العلوم الاقتصادية.

تشير هذه النسب إلى أن أغلب أفراد عينة الدراسة من ذوي الاختصاص، خاصة وأن نسبة 46.9% منهم كان تخصصهم محاسبة، مما يساعد في فهم أسئلة الدراسة والإجابة عليها بمهنية وجودة عالية لإعطاء نتائج واقعية.

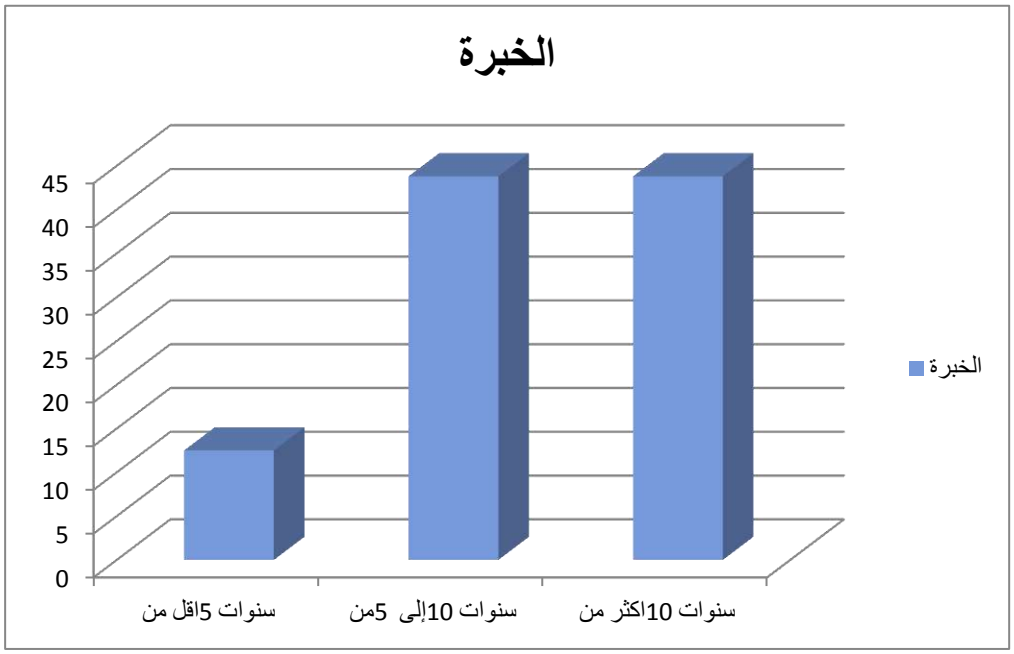
ثالثا: توزيع أفراد العينة حسب الخبرة

الجدول رقم (02-07) يوضح توزيع مفردات العينة حسب الخبرة

الخبرة	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من5 سنوات	4	12.5
من 5 الى 10 سنوات	14	43.8
اكثر من 10سنوات	14	43.8
المجموع	32	100

المصدر :من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامجspss

الشكل رقم (02-03) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بمخرجات spss

نلاحظ من الجدول رقم 02-07 والشكل رقم {02-03} أن ما نسبه 12.5% من ذوي الخبرة الأقل من خمس سنوات و43.8% من ذوي الخبرة مابين 5 و 10 سنوات وكذالك ما نسبة 43.8% كانت خبرتهم أكثر من 10 سنوات

تشير هذه النسب إلى أن أغلب أفراد العينة يدلكون الخبرة الجيدة واللازمة، مما يضفي على الدراسة نوع امن الدقة الواقعية مما ينعكس إيجاباً على إجابات العينة ويزيد من مصداقيتها.

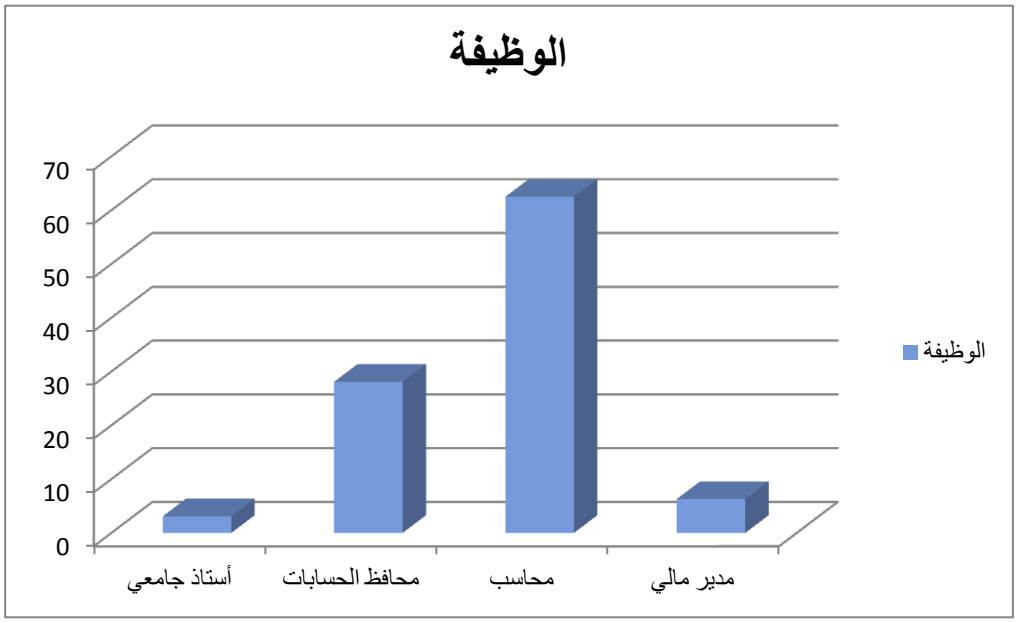
رابعا :توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الجدول رقم (02-08) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية %
أستاذ جامعي	1	3.1
محافظ الحسابات	9	28.1
محاسب	20	62.5
مدير مالي	2	6.3
المجموع	32	100

من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج spss.

الشكل رقم (02-04) التمثيل البياني لأفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بمخرجات spss

يتضح لنا من خلال الجدول رقم{ 02-08 }والشكل رقم 02-04 أن ما نسبه 3.1% من أفراد العينة من أساتذة جامعيين وما نسبته 28.1% محافظي الحسابات و62.5% محاسبين وتمثلت النسبة الباقية 6.3% مدرين ماليين.

تشير هذه النسب إلى أن معظم أفراد العينة مناسبين للإجابة على هذا الاستبيان، خاصة وأن نسبة62.5% منهم كانت وظيفتهم محاسبة وهذا ما يمكنهم من الاطلاع على الأمور أكثر من غيرهم في مجال المحاسبة وهذا مؤشر جيد على دقة وجودة الإجابات المقدمة حول الدراسة.

المطلب الثاني: تحليل بيانات المحاور

الفرع الأول: عرض نتائج المحاور

أولا: عرض نتائج المحور الأول

سوف نقوم في هدا الفرع بعرض النتائج المتعلقة بالمحور الأول الذي يتعلق بالفرضية الأولى التي كانت على الشكل التالي:
تلعب الممارسات المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي دوراكبير في تقديم معلومات ذات جودة عالية

الجدول رقم (02– 09) النتائج المتعلقة بالمحور الأول

المحور الأول: الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي		المقياس	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
01	تلقي الممارسات النظام المحاسبي المالي تجاوبا في أوساط الفئات المهتمة بالمحاسبة	التكرار	24	4	4	2.63	0.707	**موافق**
		النسبة	75.0	12.5	12.5			
02	تعطي القوائم المالية المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي لمستخدميه القدرة التقييم بدقة للوضع المالي في المؤسسة	التكرار	23	4	5	2.56	0.759	**موافق**
		النسبة	71.9	12.5	15.6			
03	تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي المتعلقة بالقياس بالوضوح والسهولة عند التطبيق	التكرار	21	3	8	2.41	0.875	**موافق**
		النسبة	65.6	9.4	25			
04	هل المخرجات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تتمتع بشفافية والمصداقية	التكرار	19	7	6	2.41	0.798	**موافق**
		النسبة	59.4	21.9	18.8			
05	وفق النظام المحاسبي المالي تصادفنا مشاكل أثناء عملية المعالجة	التكرار	18	8	7	2.28	0.851	**محايد**
		النسبة	53.1	21.9	25.0			
06	وفق النظام المحاسبي المالي تصادفنا مشاكل أثناء عملية المعالجة	التكرار	18	8	7	2.38	0.793	**موافق**
		النسبة	56.3	25.0	18.8			
07	لدي الفئات المهتمة بالمحاسبة في الجزائر معرفة كافية باليات العمل بالنظام المحاسبي المالي الحالي	التكرار	14	10	8	2.19	0.821	**محايد**
		النسبة	43.8	31.3	25.0			
للممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي دور مهم في تقديم معلومة ذات جودة عالية						2.40	0.800	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بمخرجات spss

من الجدول رقم{ 02-09 }المتعلق بالمحور الأول والذي تطرقنا فيه إلى الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي دورا كبيرا في تقديم معلومات ذات جودة عالية.

نلاحظ من خلال في الفقرة الثانية أن المتوسط الحسابي بلغ مانسبته 2.63 و هذا ما يدل على أن نسبة كبيرة من أفراد العينة قد وافقوا على هذه الفقرة، وفي الفقرة الخامسة كان المتوسط الحسابي فيها هو 2.56 وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة كان إتجاههم نحوى موافق، وأما في الفقرة الأولى أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.41 وهذا ما يدل على أن نسبة الموافقة على هذه الفقرة عالية جدا، أما في الفقرة الرابعة فكان المتوسط الحسابي فيها قد بلغ 2.41 أي أن نسبة كبيرة من أفراد العينة قد وافقوا على هذه الفقرة مع وجود بعض المتحفظين على الإجابة عالي، وأما في الفقرة السابعة نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.38 وهذا ما يدل على أن نسبة الموافقة على هذه الفقرة، السادسة نلاحظ كذلك أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.28 وهذا ما يدل على أن هناك تحفظ في عالية جدا وهنالك نسبة منهم ممن لم يوافقوا والبعض الأخر ممن تحفظوا على الإجابة ما يدل على أن اغلب أفراد هذه العينة محايدين وفي أما في الفقرة الثالثة فقد بلغ المتوسط الحسابي فيها 2.19 وهذا يدل على أن أفراد العينة قد كانوا محايدين الفقرة.

ثانيا : عرض نتائج المحور الثاني

الجدول رقم (02_10) نتائج المحور الثاني

المحور الثاني : الاستثـــــــمارات المعنوية		المقياس	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري (مهنيين وأكاديميين) بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم عمليات قياس الاستثمارات المعنوية.	التكرار	15	8	9	2.78	0.895	**موافق**
		النسبة	46.9	25.0	28.1			
2	يصعب تحديد القيمة العادلة للاستثمارات المعنوية في ظل المنافسة شبه التامة	التكرار	20	6	6	2.78	0.028	**موافق**
		النسبة	62.5	18.8	18.8			
3	يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في قياس الاستثمارات المعنوية محاسبيا	التكرار	20	6	6	2.44	0.801	**موافق**
		النسبة	62.5	18.8	18.8			
4	تلعب قوانين حماية حقوق الملكية الفكرية دورا مهم في القياس الاستثمارات المعنوية	التكرار	14	11	7	2.22	0.792	**محايد**
		النسبة	43.8	34.4	21.9			
5	لتشريعات الضريبة الجزائرية دورا كبيرا في تأثيرها على قياس الاستثمارات المعنوية	التكرار	14	7	11	2.22	0.780	**موافق**
		النسبة	43.8	21.9	34.4			
6	توفر البيانات المالية للاستثمارات المعنوية المبنية على أساس القيمة العادلة للمستثمرين القدرة على توجيه اتخاذ القرار.	التكرار	12	10	10	2.06	0.840	**محايد**
		النسبة	37.5	31.3	31.3			

7	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيد عن التدخل الحكومي مما يسهل عمليات قياس الاستثمار المعنوية بكل موضوعية	التكرار	5	7	20	1.53	0.761	غير موافق
		النسبة	15.6	21.9	62.5			
لعملية قياس الاستثـــــــمارات المعنوية أهمية بالغة في اتخاذ القرار						2.36	0.757	محايد

المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بمخرجات spss

من الجدول رقم{ 02-10 }المتعلق بالمحور الثاني والذي تطرقنا فيه إلى لعملية قياس الاستثمارات المعنوية أهمية بالغة كونها تساعد في اتخاذ القرار.

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي للفقرة الأولى كان 2.78 وهذا ما يدل على أن نسبة الموافقة على هذه الفقرة عالية جدا، وبلغ في الفقرة السابعة المتوسط الحسابي لها 2.78 وهذا ما يدل على أن نسبة موافقين على هذه الفقرة عالية جدا، وأما الراي في الفقرة السادسة نلاحظ كذلك أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.76 وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة موافقين، أما في الفقرة الثالثة فقد بلغ المتوسط الحسابي فيها 2.44 وهذا يدل على أن النسبة الكبيرة من أفراد العينة قد وافقوا، وفي الفقرة الخامسة كان المتوسط الحسابي فيها هو 2.22 وهذا يدل على أن أغلبية العينة محايدين، أما في الفقرة الرابعة فكان المتوسط الحسابي فيها قد بلغ 2.06 أي أن نسبة كبيرة من أفراد العينة كانوا محايدين في الإجابة، أما في الفقرة الثانية فكان المتوسط الحسابي فيها هو 1.53 وهذا ما يدل على أن نسبة كبيرة من أفراد العينة لم يوافقوا.

ثالثا :عرض نتائج المحور الثالث

الجدول رقم (02-11) النتائج المتعلقة بالمحور الثالث

المحور الثالث: عوائق قياس الاستثمارات المعنوية في البيئة الجزائرية		المقياس	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	تساعد طرق القياس المحاسبي الصحيحة في تخاذ القرارات المستثمرين والدائنين	التكرار	24	7	1	2.72	0.523	موافق
		النسبة	75.0	21.9	3.1			
2	تعد التكلفة التاريخية من أكثر أدوات القياس استعمالا وهذا راجع لسهولة تقييد عناصر القوائم المالية وافق هذه الأدوات من قبل المهنيين	التكرار	24	5	3	2.66	0.653	موافق
		النسبة	75.0	15.6	9.4			
3	يواجه تطبيق القياس المحاسبي بخلاف التكلفة التاريخية عوائق وصعوبات تعلق بالبيئة المحاسبية الجزائرية	التكرار	21	7	4	2.53	0.718	موافق
		النسبة	65.6	21.9	12.5			
4	طرق القياس المحاسبية المستخدمة في البيئة الجزائرية لانعكس القيمة الحقيقية للتعبير بصدق عن الواقع المالي في المؤسسات.	التكرار	18	8	6	2.38	0.793	موافق
		النسبة	56.3	25.0	18.8			
5	. تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرات	التكرار	14	10	8	2.19	0.821	محايد

	الشخصية في عملية القياس مما يقلل من دقتها.	النسبة	43.8	31.3	25.0			
6	القياس وفق القيمة العادلة اقل موثوقية لانه لا يستند على مبررات موضوعية او مستندات التنبؤية للأحداث الاقتصادية	التكرار	10	12	10	2.00	0.803	**محايد**
		النسبة	31.3	37.5	31.3			
7	هناك بدائل القياس أخرى يمكن الاعتماد عليها بخلاف التكلفة التاريخية يمكنها أن تسد النقص الحاصل في القياس المحاسبي	التكرار	10	11	11	1.97	0.822	**محايد**
		النسبة	31.3	34.4	34.4			
تواجه عملية القياس المحاسبي لاستثمارات معنوية عوائق في البيئة المحاسبية الجزائرية						2.35	1.532	**موافق**

المصدر: من إعداد الطالب بالاستعانة بمخرجات spss

من الجدول رقم 02-11 المتعلق بالمحور الثالث والذي تطرقنا فيه إلى الفرضية الثالثة و التي كانت حول عملية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية و عوائقها في البيئة المحاسبية الجزائرية.

- نلاحظ في الفقرة الأولى أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.72 و هذا ما يدل على أن نسبة الموافقة على هذه الفقرة عالية جدا، أما في الفقرة الرابعة فكان المتوسط الحسابي فيها قد بلغ 2.66 أي أن نسبة كبيرة من أفراد العينة قد وافقوا على هذه الفقرة، أما في الفقرة الثانية فكان المتوسط الحسابي فيها هو 2.53 و هذا ما يدل على أن نسبة كبيرة من أفراد العينة قد وافقوا على هذه الفقرة، و في الفقرة الخامسة كان المتوسط الحسابي فيها هو 2.38 و هذا يدل على أن أغلبية العينة وافقوا وأما في الفقرة السابعة نلاحظ أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.19 وهذا يدل على أنهم محايدين وفي الفقرة السادسة نلاحظ كذلك أن المتوسط الحسابي لهذه الفقرة كان 2.00 و هذا ما يدل على أن نسبة محايدة على هذه الفقرة هي الأكثر، أما في الفقرة الثالثة فقد بلغ المتوسط الحسابي فيها 1.97 وهذا يدل على أن النسبة الكبيرة من أفراد العينة قد محايدين مع وجود بعض المتحفظين على الإجابة.

الفرع الثاني: مناقشة نتائج الدارسة

أولا: تحليل النتائج المتعلقة بالمحور الأول

أولا: من خلال نتائج التحليل الإحصائي نجد أن أفراد العينة موافقين وهذا ما يدل على ان النظام المحاسبي المالي يتميز في ممارساته المتعلقة بالقياس بالوضوح والسهولة عند التطبيق.

ثانيا: من خلال النتائج المتحصل عليها نجد أن النسبة الكبيرة من أفراد العينة موافقين على أن ممارسات النظام المحاسبي المالي تلقى تجاوبا في أوساط الفئات المهتمة بالمحاسبة

ثالثا: لاحظنا من خلال هذه الفقرة أن رأى أفراد العينة كان محايد، لدي الفئات المهتمة بالمحاسبة في الجزائر معرفة كافية باليات العمل بالنظام المحاسبي المالي الحالي، بمعنى أن هناك مهتمين بمحاسبة لديهم معرفة كافية وهناك من ليس لديهم .

رابعا: في هده الفقرة من المحور الأول كانت هنالك موافقة من نسبة كبيرة من أفراد العينة على أن مخرجات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تتمتع بشفافية والمصداقية .أي تميز القوائم المالية بمعلومات ذات جودة عالية.

خامسا: في هذه الفقرة كانت أكثر الإجابات بالموافق على إن القوائم المالية المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي تعطي لمستخدميه القدرة على التقييم بدقة للوضع المالي في المؤسسة، أي هناك نزاهة في إعداد القوائم المالية.

سادسا: كان رأى أفراد العينة حول هذه الفقرة محايد هذه الفقرة أن المعلومات المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ذات جودة عالية.بمعنى أن هناك عجز في النظام أو في مستعمليه.

سابعا: النسبة كبيرة من أفراد عينة هذا المجتمع وافقوا على أن خلال عملية المعالجة وفق النظام المحاسبي المالي تصادف مشاكل في المعالجة، هذا يدل على وجود نقائص في النظام المحاسبي المالي

ثانيا: مناقشة النتائج المتعلقة بالمحور الثاني

أولا: من خلال النتائج المتحصل عليها نجد أن النسبة الكبيرة من أفراد العينة كانوا موافقين حول فكرة أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري (مهنيين وأكاديميين) يتمتعون بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم عمليات قياس الاستثمارات المعنوية، بمعنى مهنيين و اكادميين لديهم خبرة مهنية بالإضافة إلى الشهادات علمية.

ثانيا: في هذه الفقرة من المحور الثاني كانت هنالك عدم موافقة بنسبة كبيرة من أفراد العينة على أن السوق الجزائرية تمتاز بالمنافسة الكاملة بعيد عن التدخل الحكومي مما يسهل عمليات قياس الاستثمار المعنوية بكل موضوعية.

ثالثا: تمت الموافقة على هذه الفقرة من قبل أغلبية أفراد عينة الدراسة على أن يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في قياس الاستثمارات المعنوية محاسبيا, أي أن تكلفة التاريخية هي الأنسب في عملية القياس المحاسبي .

رابعا: النسبة كبيرة من أفراد عينة هذا المجتمع كان رأيهم محايد على أن توفر البيانات المالية للاستثمارات المعنوية المبنية على أساس القيمة العادلة للمستثمرين القدرة على توجيه اتخاذ القرار,هذا يدل على وجود عيوب للقياس بقيمة العادلة.

خامسا: ولقد كان اغلب مستجوبين هذه العينة محايدين على أن قوانين حماية حقوق الملكية الفكرية تلعب دورا مهم في قياس الاستثمارات المعنوية.

سادسا: وفي هذه الفقرة كذالك كان أغلبية أفراد العينة موافقين على أن لتشريعات الضريبة الجزائرية دورا كبيرا في تأثيرها على قياس الاستثمارات المعنوية، هذا يدل على أن في حالة القياس بتكلفة التاريخية يكون معدل الضريبة مختلف عن معدل الضريبة في حالة القياس بالقيمة العادلة.

سابعا: تم الحصول على الموافقة من قبل عينة الدراسة على أنه يصعب تحديد القيمة العادلة للاستثمارات المعنوية في ظل المنافسة شبه التامة.

ثالثا: مناقشة النتائج المتعلقة بالمحور الثالث

أولا: من خلال تحليل الإحصائي نجد رأي أفراد العينة في الفقرة أغلبهم موافقين فيما يخص مساعد طرق القياس المحاسبي الصحيحة في اتخاذ القرارات المستثمرين والدائنين بمعنى يتحقق في حالة عدم تحيز أداة القياس أو القائم بعملية القياس المحاسبي.

ثانيا: كان اتجاه اغلب أفراد العينة نحو الموافقة على أنه يواجه تطبيق القياس المحاسبي بخلاف التكلفة التاريخية عوائق وصعوبات تعلق بالبيئة المحاسبية الجزائرية، هذا الرأي يشير إلى مخالفة أو نقص الخبرة للقائم بعملية القياس.

ثالثا: في هذه الفقر كان رأي أفراد العينة لمحايد حول العبارة أن هناك بدائل القياس أخرى يمكن الاعتماد عليها بخلاف التكلفة التاريخية يمكنها أن تسد النقص الحاصل في القياس المحاسبي، يمكن القول أن أفراد العينة ليست لهم معرفة تامة حول بدائل القياس المحاسبي.

رابعا: في هذه الفقرة كانت الإجابات اغلبها بالموافق على أن تعد التكلفة التاريخية من أكثر أدوات القياس استعمالا وهذا راجع لسهولة تقييد عناصر القوائم المالية وافق هذه الأدوات من قبل المهنيين هذا يدل على أنها أكثر ملائمة نتيجة وجود وثائق ثبوتية.

خامسا: تم الحصول على الموافقة من قبل عينة الدراسة على أن طرق القياس المحاسبية المستخدمة في البيئة الجزائرية لانعكس القيمة الحقيقية للتعبير بصدق عن الواقع المالي في المؤسسات.هذا يدل على وجود عوائق تعود إلى طبيعة البيئة المحاسبي الجزائرية

سادسا: كان اغلب توجه أفراد العينة نحوى المحايدين على أن القياس وفق القيمة العادلة اقل موثوقية لأنه لا يستند على مبررات موضوعية أو مستندات التنبؤية للأحداث الاقتصادية هذا يعني أن المستجوبين ليسو على دريا تامة لعملية القياس وفق القيمة العادلة نتيجة عدم تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية .

سابعا: في هذه الفقرة تحصلنا على اغلب الإجابات بالمحايد على أن القياس وفق القيمة العادلة تخضع للاجتهادات والتقديرات الشخصية في عملية القياس مما يقلل من دقتها. كذالك يمكن القول عدم فهم المستجوبين للقياس بقيمة العادلة نتيجة عدم ممارستها

الفرع الثالث: نتائج اختبار الفرضيات على أساس المتوسط الحسابي العام

أولا: الفرضية الأولى "تلعب الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي دور مهم في تقديم قوائم مالية ذات جودة ".

من خلال الجدول رقم (02-11) الذي تطرقنا فيه للفرضية الأولى والتي هي "تلعب الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي دور مهم في تقديم قوائم مالية ذات جودة " نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام قد بلغ 2.40 والانحراف ألعياري 0.800 وهذا مايدل على تمركز الإجابات حول المتوسط الحسابي ما يعني أن نسبة كبيرة من أفراد العينة موافقين على هذه الفرضية ومنه نستنتج صحة الفرضية مما يدل على أن فعلا للممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي دورا مهم في تقديم معلومات ذات جودة

ثانيا: الفرضية الثانية "يوجد تأثير كبير لعملية قياس الاستثمارات المعنوية على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي"

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (02-10) المتعلق بالفرضية الثانية والتي هي "يوجد تأثير كبير لعملية قياس الاستثمارات المعنوية على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي"نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام لهذا المحور هو 2.36 والانحراف المعياري هو 0.757 وهذا يدل تمركز الإجابات حول المتوسط الحسابي، ما يعني أن نسبة كبيرة من أفراد العينة هم موافقين على هذه الفرضية وهذا ما يثبت صحتها إي أن للاستثمارات المعنوية لها أثر على مخرجات النظام المحاسبي المالي.

ثالثا: الفرضية الثالثة "تواجه عملية القياس المحاسبي لاستثمارات معنوية عوائق اساسية في البيئة الاعمال الجزائرية"

من خلال الجدول رقم (02-11) الذي تطرقنا فيه إلى الفرضية الثالثة و التى هي " تواجه عملية القياس المحاسبي لاستثمارات معنوية عوائق أساسية في البيئة الأعمال الجزائرية" نلاحظ أن المتوسط الحسابي العام لهذه المحور قد بلغ 2.35 فيما كان الانحراف المعياري 0.730 وهذا ما يبين أن أغلب أفراد العينة كان اتجاههم نحوى الموافق ومنه نتأكد من صحة الفرضية على أن بيئة الأعمال الجزائرية تواجه العديد من العوائق من ناحية قياس الإستثمارات المعنوية.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تمكنا من الإجابة على إشكالية الموضوع المتمثلة في ما هي إشكالية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث قمنا بالإجابة عليها من خلال استمارة استبيان موزعة على عينة من محاسبين مؤسسة اتصالات الجزائر ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين، تناولنا هذا الفصل من خلال مبحثين، المبحث الأول تعرضنا فيه إلى الطريقة و الإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، و المبحث الثاني تطرقنا فيه إلى عرض نتائج الدراسة واختبار الفرضيات، ولقد توصلنا إلى إثبات فرضيات التي اعتمدنا عليها.

- تعطي القوائم المالية المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي لمستخدميه القدرة على التقييم بدقة للوضع المالي في المؤسسة؛
- تلقي الممارسات النظام المحاسبي المالي تجاوبا في أوساط الفئات المهتمة بالمحاسبة ؛
- تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي المتعلقة بالقياس بالوضوح والسهولة عند التطبيق؛
- يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في قياس الاستثمارات المعنوية محاسبيا؛
- يصعب تحديد القيمة العادلة للاستثمارات المعنوية في ظل المنافسة شبه التامة؛
- تساعد طرق القياس المحاسبي الصحيحة في اتخاذ القرارات المستثمرين والدائنين.

تعد التكلفة التاريخية من أكثر أدوات القياس استعمالا وهذا راجع لسهولة تقييد عناصر القوائم المالية وافق هذه الأدوات من قبل المهنيين

الخاتمة

خاتمة

تطرقنا من خلال هذه الدراسة إلى إشكاليات القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية في البيئة المحاسبة الجزائرية، حيث تم تجزئة الدراسة إلى فصلين، الأول يتناول فيه الجانب النظري للموضوع والدراسات التي شملت نفس الموضوع في حدود إمكانيات الوصول إليها، أما الثاني فيتناول الجزء التطبيقي حيث يشمل دراسة لعينة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

تهدف هذه الدراسة إلى معالجة الإشكالية الأساسية للبحث وهي " **ما هي إشكالية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية في مؤسسات التي تنشط في قطاع الاتصالات بالبيئة الأعمال الجزائرية** " وذلك من خلال اختبار صحة الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى**: تلعب الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي دور مهم في تقديم معلومات ذات جودة عالية والتي أثبتنا صحتها من خلالها الدراسة الميدانية التي قمنا بها حيث استنتجنا أن للممارسات المحاسبية لها دور جد مهم في تقديم المعلومات ذات مصدقيه وجودة عالية التي تقديم معلومة تساعد في اتخاذ القرار.
- **الفرضية الثانية**: تلعب عملية قياس الاستثمارات المعنوية تأثير كبير على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي نلاحظ أن هذه الفرضية مثبتة من خلال آرء عينة الدراسة أن لعملية قياس الاستثمارات المعنوية أهمية بالغة كونها تأثر على مخرجات النظام نظام المعلومات المحاسبي و القوائم المالية بحد ذاتها.
- **الفرضية الثالثة**: "تواجه عملية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية عوائق في البيئة المحاسبية الجزائرية " والتي ثبتت صحتها من خلال إجابات العينة المدروسة التطبيقية أي أن لعملية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية عوائق في البيئة المحاسبية الجزائرية.

نتائج الدراسة :

خلصت نتائج الدراسة إلى ما يلي:

- تعطي القوائم المالية المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي لمستخدميه القدرة على التقييم بدقة للوضعية لمالية في المؤسسة
- تلقي ممارسات النظام المحاسبي المالي تجاوبا في أوساط الفئات المهتمة بالمحاسبة؛
- تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي المتعلقة بالقياس بالوضوح والسهولة عند التطبيق؛
- يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في قياس الاستثمارات المعنوية محاسبيا؛
- يصعب تحديد القيمة العادلة للاستثمارات المعنوية في ظل المنافسة شبه التامة؛
- تساعد طرق القياس المحاسبي الصحيحة في اتخاذ القرارات بنسب للمستثمرين والدائنين؛
- تعد التكلفة التاريخية من أكثر أدوات القياس استعمالا وهذا راجع لسهولة تقييد عناصر القوائم المالية وافق هذه الأدوات من قبل المهنيين.

التوصيات:

1. توضيح النقاط الغير مفهومة في النظام المحاسبي ليكون لدى الفئات المهتمة بالمحاسبة في الجزائر معرفة كافية باليات العمل .
2. من الضروري تكييف كل من التشريعات الضريبة مع النظام المحاسبي وهذا من اجل تحسين عملية التقييم.
3. توفير بيئة محاسبية مهيأة من اجل عملية قياس الاستثمارات المعنوية وذلك لما لها أهمية كبيرة.
4. البحث عن اداة اخرى لقياس القيمة يجمع بين مزايا القيمة العادلة والقيمة التاريخية.

آفاق الدراسة:

إن موضوع القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية لما لها من أهمية بالغة في الوسط الاقتصادي، حيث أن ما هو واضح أن النظام المحاسبي المالي لا يوفر البيئة الملائم لعملية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية والتي منها قياس بالقيمة العادلة، و المشكل الذي يبق يطرح نفسه ما هي العوائق التي تقف عائق في طريق القياس في و طريق السوق النشطة وخلق الحلول في أقرب الآجال لمواكبة التطور الاقتصادي و الإطلال على مستقبل أوسع.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

الكتب :

1. بوتين محمد ، **المحاسبية المالية و معايير المحاسبة الدولية** ، منتجة للطباعة ، الجزائر ، 2010 .
2. زين الدين صلاح ، **العلامات التجارية وطنيا ودوليا** ، دار الثقافة لنشر وتوزيع ,الطبعة الأول عمان الأردن 2006.
3. كتوش عاشور ، **المحاسبية العامة (أصول و مبادئ و آليات سير الحسابات) وفق النظام المحاسبي المالي** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية بن عكنون الجزائر .
4. محمد مطر و موسى السيوطي ، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية** ، دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الثانية ، عمان، الأردن ، 2008 .
5. هوام جمعة ، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير الدولية** ، ais/ifrs 2009- 2010 ، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون ، الجزائر، 2010 .

البحوث الجامعية :

6. اوقاسي حكيمة وسعد سميرة ، **تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي (دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري البويرة)** ، مذكرة تخرج ماستر ، جامعة العقيد اكلي محند اولحاج ، البويرة 2015 .
7. لايقة رولاكاسر ، **القياس و الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية للمصارف ودورهما في ترشيد القرارات الاستثمارية**، مذكرة ماجستير ، قسم المحاسبة كلية الاقتصاد ، جامعة ، تشرين، الجمهورية العربية السورية ، سنة 2007 .
8. جلالي ياسمين , **المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية** ، مذكرة ماجستير ، العلوم التجارية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف 2010 .
9. حجار مبروكة , **اثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة .(حالة مؤسسة بن حمادي لصناعة أكياس التغليف)** ، مذكرة ماجستير ، جامعة محمد بوضياف لمسيلة ، 2006 .
10. زعرات فريد ، **معالجة القوائم المالية من أثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية** ، مذكرة ماجيستر ، غير منشورة ، جامعة سعد دحلب بالبليدة ، الجزائر ، 2009 .
11. شلغام هشام , **تقييم بدائل القياس في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي** ، مذكرة ماجيستر ,جامعة قاصدي مرباح ورقلة ,2015.
12. عيساوي سعيدة ، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على شركات التأمين دراسة حالة CAAT غرداية**، مذكرة ماستر ، 2011_2012 .
13. فضل كمال سالم , **مدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على اتخاذ القرارات المالية (دراسة تطبيقية لشركات المساهمة لقطاع غزة)** ، مذكرة ماجيستر ،كلية التجارة جامعة الإسلامية بغزة ، 2008 .

14.قويدري بوحفص ، **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية** ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2014 .

المقالات المنشورة :

15.قتال عبد العزيز ورفيق يوسف ، **إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي** ، الآفاق لدراسات الاقتصادية ، العدد الثالث .

واقع التظاهرات العلمية (المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسة) :

16.بوكساني رشيد ، أوكيل نسيمة ، العرابي حمزة ، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة**، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، يومي 17_18 جانفي 2010 بالمركز الجامعي الوادي .

17. رحال ناصر وعوادي مصطفى ، **المعالجة المحاسبية لأصول الثابتة حسب النظام محاسبي المالي** ، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، يومي 17و18 جانفي 2010 المركز الجامعي الوادي .

القرارات ,القوانين والمرسيم :

19 . **الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد27 , 22 جمادى الأول 1429 هـ الموافق 28 ماي سنة 2008 .

20.**الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية** ، العدد15, 74 ذو القعدة 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 م .

الملاحق

الملحق رقم : 01 استمارة الاستبيان

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح – ورقلـة-

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم

استمارة الاستبيان

السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته

تحية طيبة و بعد:

في إطار التحضير لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة و تدقيق للسنة الجامعية: 2018/2017 أقوم بإعداد مذكرة التخرج بعنوان: إشكالية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية (دراسة حالة) .

و نظرا لما تتمتعون به من خبرة علمية و عملية في مجال مهنة المحاسبة أرجو منكم التفضل بمنحي جزءا من وقتكم بالاطلاع على هذه الاستبانة و الإجابة على أسئلتها بكل موضوعية و دقة و التي سيكون لها تأثير كبير في نجاح هذه الدراسة و الوصول إلى نتائج صحيحة، من أجل خدمة البحث العلمي بالشكل الأمثل، و هذا بإبداء رأيكم في كل عبارة حسبما ترونه مناسبا.

أحيطكم علما بأن جميع البيانات المقدمة من قبلكم ستحظى بالسرية التامة و العناية العلمية الفائقة و لن تستخدم إلا لأغراض هذا البحث فقط.

و في الختام أشكركم لاهتمامكم و تعاونكم معي و أدعو الله العلي القدير أن يجعل أعمالكم في ميزان حسناتكم

و تقبلـــــوا منـــــي فائـــــق الإحتـــــرام و التقديـــــر. **الطالب: غداري منير**

✓ **ملاحظة** : يرجـى الإجابـة بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة.

الجزء الأول : معلومات شخصية

1. **المؤهل العلمي**: ليسانس [ ] ماستر [ ] ماجستير [ ] دكتوراه [ ]
2. **التخصص الأكاديمي**: محاسبة [ ] مالية [ ] تخصص أخر في العلوم الاقتصادية [ ]
3. **الخبرة**: أقل من 5 سنوات [ ] من 5 إلى 10 سنوات [ ] أكثر من 10 سنوات [ ]
4. **الوظيفة**: أستاذ جامعي [ ] محافظ حسابات [ ] محاسب [ ] مدير مالي[ ]

الرقم	الســــــــــــــــــــــــــــــــــؤال	موافق	محايد	غير موافق
	المحور الأول: الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي			
01	تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي المتعلقة بالقياس بالوضوح والسهولة عند التطبيق			
02	تلقي الممارسات النظام المحاسبي المالي تجاوبا في أوساط الفئات المهتمة بالمحاسبة			
03	لدي الفئات المهتمة بالمحاسبة في الجزائر معرفة كافية باليات العمل بالنظام المحاسبي المالي الحالي			
04	هل المخرجات المعدة وفق النظام المحاسبي المالي تتمتع بشفافية والمصداقية			
05	تعطي القوائم المالية المقدمة وفق النظام المحاسبي المالي لمستخدميه القدرة التقييم بدقة للوضع المالي في المؤسسة			
06	المعلومات المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي ذات جودة عالية			
07	وفق النظام المحاسبي المالي تصادفنا مشاكل أثناء عملية المعالجة			
	المحور الثاني: الاستثـــــــمارات المعنوية			
01	يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري (مهنيين وأكاديميين) بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم عمليات قياس الاستثمارات المعنوية.			
02	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيد عن التدخل الحكومي مما يسهل عمليات قياس الاستثمار المعنوية بكل موضوعية			
03	يعزز استخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في قياس الاستثمارات المعنوية محاسبيا			
04	توفر البيانات المالية للاستثمارات المعنوية المبنية على أساس القيمة العادلة للمستثمرين القدرة على توجيه اتخاذ القرار.			
05	تلعب قوانين حماية حقوق الملكية الفكرية دورا مهم في قياس الاستثمارات المعنوية			
06	لتشريعات الضريبة الجزائرية دورا كبيرا في تأثيرها على قياس الاستثمارات المعنوية			

07	يصعب تحديد القيمة العادلة للاستثمارات المعنوية في ظل المنافسة شبه التامة			
المحور الثالث: عوائق قياس الاستثمارات المعنوية في البيئة الجزائرية				
01	تساعد طرق القياس المحاسبي الصحيحة في تحاذ القرارات المستثمرين والدائنين			
02	يواجه تطيق القياس المحاسبي بخلاف التكلفة التاريخية عوائق وصعوبات تعلق بالبيئة المحاسبية الجزائرية			
03	هناك بدائل القياس أخرى يمكن الاعتماد عليها بخلاف التكلفة التاريخية يمكنها أن تسد النقص الحاصل في القياس المحاسبي			
04	تعد التكلفة التاريخية من أكثر أدوات القياس استعمالا وهذا راجع لسهولة تقييد عناصر القوائم المالية وافق هذه الأدوات من قبل المهنيين			
05	طرق القياس المحاسبية المستخدمة في البيئة الجزائرية لانعكس القيمة الحقيقية للتعبير بصدق عن الواقع المالي في المؤسسات.			
06	القياس وفق القيمة العادلة اقل موثوقية لأنه لا يستند على مبررات موضوعية او مستندات التنبؤية للأحداث الاقتصادية			
07	تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرات الشخصية في عملية القياس مما يقلل من دقتها.			

الملحق رقم: 02 قائمة أساتذة محكمين الاستبيان

اسم ولقب الاستاذ	الدرجة العلمية	جهة العاملة
خمقاني بدر الزمان	أستاذ محاضر " أ "	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
مقدم خالد	أستاذ محاضر " أ "	جامعة قاصدي مرباح ورقلة
سلامي منيرة	أستاذة محاضرة " أ "	جامعة قاصدي مرباح ورقلة

الملحق رقم : 03 جداول spss

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	19	59.4	59.4	59.4
	ماستر	7	21.9	21.9	81.3
	ماجيستير	5	15.6	15.6	96.9
	الدكتوراه	1	3.1	3.1	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 04 جداول spss

التخصص

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	15	46.9	46.9	46.9
	مالية	14	43.8	43.8	90.6
	الاقتصادية العلوم فى اخر تخصص	3	9.4	9.4	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 05 جداول spss

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات5 من اقل	4	12.5	12.5	12.5
	سنوات10 الى 5 من	14	43.8	43.8	56.3
	سنوات10 من اكثر	12	37.5	37.5	93.8
	4	2	6.3	6.3	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 06 جداول spss

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	جامعي استاذ	1	3.1	3.1	3.1
	حسابات محافظ	9	28.1	28.1	31.3
	محاسب	20	62.5	62.5	93.8
	مالي مدير	2	6.3	6.3	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 07 جداول spss

Statistics

		س1	س2	س3	س4	س5	س6	س7
N	Valid	32	32	32	32	32	32	32
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.41	2.63	2.19	2.41	2.56	2.28	2.38
Std. Deviation		.875	.707	.821	.798	.759	.851	.793

الملحق رقم : 08 جداول spss

س1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	8	25.0	25.0	25.0
	محايد	3	9.4	9.4	34.4
	موافق	21	65.6	65.6	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 09 جداول spss

س2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	4	12.5	12.5	12.5
	محايد	4	12.5	12.5	25.0
	موافق	24	75.0	75.0	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 10 جداول spss

س3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	8	25.0	25.0	25.0
	محايد	10	31.3	31.3	56.3
	موافق	14	43.8	43.8	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 11 جداول spss

س4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	6	18.8	18.8	18.8
	محايد	7	21.9	21.9	40.6
	موافق	19	59.4	59.4	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 12 جداول spss

5س

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	5	15.6	15.6	15.6
	محايد	4	12.5	12.5	28.1
	موافق	23	71.9	71.9	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 13 جداول spss

6س

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	8	25.0	25.0	25.0
	محايد	7	21.9	21.9	46.9
	موافق	17	53.1	53.1	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 14 جداول spss

7س

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	6	18.8	18.8	18.8
	محايد	8	25.0	25.0	43.8
	موافق	18	56.3	56.3	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 15 جداول spss

Statistics

		ع1	ع2	ع3	ع4	ع5	ع6	ع7
N	Valid	32	32	32	32	32	32	32
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.19	1.53	2.44	2.06	2.22	2.09	2.78
Std. Deviation		.859	.761	.801	.840	.792	.893	2.028

الملحق رقم : 16 جداول spss

ع1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	9	28.1	28.1	28.1
	محايد	8	25.0	25.0	53.1
	موافق	15	46.9	46.9	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 17 جداول spss

ع2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	20	62.5	62.5	62.5
	محايد	7	21.9	21.9	84.4
	موافق	5	15.6	15.6	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 18 جداول spss

ع3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	6	18.8	18.8	18.8
	محايد	6	18.8	18.8	37.5
	موافق	20	62.5	62.5	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 19 جداول spss

ع4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	10	31.3	31.3	31.3
	محايد	10	31.3	31.3	62.5
	موافق	12	37.5	37.5	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 20 جداول spss

ع5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	7	21.9	21.9	21.9
	محايد	11	34.4	34.4	56.3
	موافق	14	43.8	43.8	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 21 جداول spss

ع6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	11	34.4	34.4	34.4
	محايد	7	21.9	21.9	56.3
	موافق	14	43.8	43.8	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 22 جداول spss

ع7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	6	18.8	18.8	18.8
	محايد	5	15.6	15.6	34.4
	موافق	20	62.5	62.5	96.9
	13	1	3.1	3.1	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 23 جداول spss

Statistics

		ص1	ص2	ص3	ص4	ص5	ص6	ص7
N	Valid	32	32	32	32	32	32	32
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		2.72	2.53	1.97	2.66	2.38	2.00	2.19
Std. Deviation		.523	.718	.822	.653	.793	.803	.821

الملحق رقم : 24 جداول spss

ص1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	1	3.1	3.1	3.1
	محايد	7	21.9	21.9	25.0
	موافق	24	75.0	75.0	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 25 جداول spss

ص2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	4	12.5	12.5	12.5
	محايد	7	21.9	21.9	34.4
	موافق	21	65.6	65.6	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 26 جداول spss

ص3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	11	34.4	34.4	34.4
	محايد	11	34.4	34.4	68.8
	موافق	10	31.3	31.3	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 27 جداول spss

ص4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	3	9.4	9.4	9.4
	محايد	5	15.6	15.6	25.0
	موافق	24	75.0	75.0	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 28 جداول spss

ص5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	6	18.8	18.8	18.8
	محايد	8	25.0	25.0	43.8
	موافق	18	56.3	56.3	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 29 جداول spss

ص6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	10	31.3	31.3	31.3
	محايد	12	37.5	37.5	68.8
	موافق	10	31.3	31.3	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 30 جداول spss

ص7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق غير	8	25.0	25.0	25.0
	محايد	10	31.3	31.3	56.3
	موافق	14	43.8	43.8	100.0
	Total	32	100.0	100.0	

الملحق رقم : 31 جداول spss

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.614	21

فهرس المحتويات

الصفحة	العـــــــــــــــــــــــــــــنوان
/	الإهداء
/	الشكر
V	الملخص
VI	فهرس المحتويات
VII	فهرس الجداول
VIII	فهرس الأشكال
IX	فهرس الملاحق
أ	المقدمة
	الفصل الأول: ***إشكالية القياسي المحاسبي للاستثمارات المعنوية***
15	تمهيد
16	المبحث الأول : الأدبيات النظرية
16	المطلب الأول : الاستثمارات المعنوية
16	الفرع الأول: تعريف الاستثمارات المعنوية و أساس الاعتراف بها
17	الفرع الثاني: أنواع و خصائص التصنيف الاستثمارات المعنوية
20	الفرع الثالث : تقييم الاستثمارات المعنوية
23	المطلب الثاني: ماهية القياس المحاسبي
25	المطلب الثالث : النظام المحاسبي المالي و عوائقه
25	الفرع الأول : الإطار التصورية لنظام المحاسبي
26	الفرع الثاني : عوائق القياس المحاسبي
31	الفرع الثالث : واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية
33	المبحث الثاني : قراءات في الدراسات السابقة
33	المطلب الأول: قراءات الدراسات السابقة باللغة العربية
38	المطلب الثاني: أوجه التشابه و الاختلاف الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة
42	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد	44
المبحث الأول : الطرق و الأدوات المستخدمة في الدراسة	45
المطلب الأول: الطريقة المستخدمة و الأدوات المستخدمة	45
الفرع الأول: منهاج الدراسة	45
الفرع الثاني: مجتمع و عينة الدراسة	45
الفرع الثالث: إعداد و هيكل الاستبيان	46
المبحث الثاني: تحليل بيانات العينة	48
المطلب الأول : الوصف الإحصائي للعينة الدراسة وفق المعلومات الشخصية و الوظيفية	48
المطلب الثاني: تحليل بيانات المحور	52
الفرع الأول: عرض نتائج المحور	52
الفرع الثاني : مناقشة نتائج الدراسة	55
الفرع الثالث : نتائج اختبار الفرضيات على أساس المتوسط الحسابي العام	57
خلاصة الفصل	59
الخاتمة	61
قائمة المراجع	64
قائمة الملاحق	67
الفهرس	75