

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -  
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير  
قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة لإستكمال متطلبات  
شهادة الماستر الأكاديمي  
الميدان : العلوم الإقتصادية والتجارية و علوم التسيير  
التخصص: محاسبة وجباية معمقة  
من إعداد الطالبة : بوليفة نرجس  
بعنوان:

إشكالية القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية في البيئة  
المحاسبية الجزائرية  
- دراسة ميدانية لقطاع الإتصالات -  
( للفترة أفريل - ماي 2019 )

موسم واجيزت عبد باريح: 2019/06/18

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ د/ شربي محمد الأمين  
رئيسا.  
الأستاذ/ د/ صديقي فواد  
مشرفا.  
الأستاذ/ بضياف عبد الباقي  
مناقشا.  
(أستاذ محاضر -جامعة قاصدي مرباح ورقلة)  
(أستاذ محاضر أ -جامعة قاصدي مرباح ورقلة)  
(أستاذ محاضر -جامعة قاصدي مرباح ورقلة)

السنة الجامعية: 2018-2019



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



مذكرة لإستكمال متطلبات  
شهادة الماستر الأكاديمي  
الميدان : العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
التخصص: محاسبة و جباية معمقة  
من إعداد الطالبة : بوليفة نرجس  
بعنوان:

إشكالية القياس المحاسبي للتبittات المعنوية في البيئة  
المحاسبية الجزائرية  
- دراسة ميدانية لقطاع الإتصالات -  
( للفترة أفريل - ماي 2019 )

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/06 /18  
أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ د/ شربي محمد الأمين (أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)  
رئيسا.  
الأستاذ/ د/ صديقي فواد (أستاذ محاضر أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)  
مشرفا.  
الأستاذ/ د/ بضياف عبد الباقي (أستاذ محاضر - جامعة قاصدي مرباح ورقلة)  
مناقشا.

السنة الجامعية: 2018-2019

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

"وَقُلْ اَعْمَلُوا فِی سَبِیْلِ اللّٰهِ عَمَلِكُمْ وَرِسَالَاتِ اللّٰهِ  
وَالْمُؤْمِنُونَ وَاسْتُرِدُّوْنَ اِلَیْهِ عَالَمِ الْغَیْبِ  
وَالشَّهَادَةِ فِی نَبِئِكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ "

صدق الله العظيم .

سورة التوبة الاية 105

### ملخص :

تعالج هذه الدراسة إشكالية القياس المحاسبي للثببتات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية في المؤسسات الإقتصادية التي تنشط في مجال الإتصالات في البيئة الجزائرية معتمدين على دراسة ميدانية متمثلة في توزيع إستبيان موزع على مختصين في المحاسبة حيث تشمل عينة الدراسة كل من محاسبي مؤسسة إتصالات الجزائر و مؤسسة موبيليس وكذا مؤسسة بريد الجزائر ( للفترة أفريل – ماي 2019 ) .

توصلت هذه الدراسة إلى أن ممارسات النظام المحاسبي المالي تلقى تجاوبا كبيرا من قبل المهتمين بالمحاسبة وأن المهتمون بالمحاسبة يتميزون بمستوى عالي من المعرفة بآليات تطبيق النظام المحاسبي المالي ، و كذا يسهل تبني ممارسات محلية أقرب للمعايير الدولية عمليات تقييم الثببتات المعنوية ، و يصعب تحديد تأثير التشريعات الضريبية على عمليات قياس الثببتات المعنوية ، بالإضافة إلى أن القياس بالقيمة العادلة يعد أقل موثوقية في البيئة المحاسبية الجزائرية .

**الكلمات المفتاحية :** الثببتات المعنوية ، القياس المحاسبي ، القيمة العادلة ، النظام المحاسبي المالي.

### Abstract :

This study deals with the problem of accounting measurement of moral fixation in the Algerian environment in the the economic institutions that are active in the field of communication in the Algerian environment , based on field study represented in distributing a questionnaire distributed to accounting specialists , the study sample includes accounting of Algeria Telecom , Moblis , Algerian Post corporation .

The study has come up with a set of results , among which :

The practices of financial accounting system have received considerable response from those interested in accounting , Accounting professionals have a high level of knowledge of the mechanisms of applying the financial accounting system , It is difficult to determine the impact of tax legislation on the processes of moral fixations , Measurement at fair value is less reliable in Algerian environment

**Keywords :** Moral Fixations , Accounting Measurement , The Faire Value , The Financial Accounting System .

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
25	أوجه الاختلاف و التشابه بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	( 1 - 1 )
32	سلم ليكارت الثلاثي	( 1 - 2 )
32	معامل الثبات ألفا كرونباخ	( 2 - 2 )
33	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن	( 3 - 2 )
34	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل	( 4 - 2 )
35	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	( 5 - 2 )
36	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة	( 6 - 2 )
37	نتائج المحور الأول	( 7 - 2 )
39	نتائج المحور الثاني	( 8 - 2 )
41	نتائج المحور الثالث	( 9 - 2 )

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
33	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير السن	( 1 - 2 )
34	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير المؤهل	( 2 - 2 )
35	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير الوظيفة	( 3 - 2 )
36	التمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير الخبرة	( 4 - 2 )

## قائمة المختصرات والرموز

الإختصار/ الرمز	الدلالة باللغة الأم	الدلالة باللغة العربية
<b>IASC</b>	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
<b>AAA</b>	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكيين
<b>IAS</b>	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
<b>SCF</b>	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
<b>AICPA</b>	American Institut Of Certified Public Accounting	المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين
<b>IFRS</b>	International Financial Reporting Statement	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية



## قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
54	الملحق رقم 01 : إستمارية الاستبيان	01
57	الملحق 02 : قائمة محكمين الاستبيان	02
58	الملحق رقم 02 : نتائج SPSS	03



# مقدمة

## مقدمة :

تكتسي المعلومة المحاسبية أهمية كبيرة كونها المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة إضافة إلى أنها موجهة للعديد من الأطراف التي تتميز بأنها غير متجانسة وذات مصالح مختلفة ، الأمر الذي يقودنا إلى التساؤل حول أهمية تقديم قوائم مالية ذات مصداقية و شفافية ، حيث نخلص إلى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي أين يعد القياس المحاسبي ترجمة للمعلومة المحاسبية في شكل قيم يتفق عليها الجميع .  
تتعدد نماذج القياس المحاسبي التي من بينها التكلفة التاريخية و القيمة العادلة ، حيث تتوفر كل واحدة منها على مزايا ، فنجد التكلفة التاريخية التي تعد مبدأ من المبادئ المحاسبية الذي يعد خرقها إلى تعدي عن مقومات المحاسبة إضافة إلى كونها ذات موضوعية من جهة لكن ، غير أن الإنتقادات الموجهة إليها من جهة أخرى زعزت الثقة المطلقة فيها ليكون التوجه نحو التي تتميز بالملاءمة التي يفقدها أساس التكلفة التاريخية بالرغم من ذلك فان أساس القيمة العادلة كذلك وجهت لها عدة إنتقادات ، وكل هذه المزايا أو العيوب كان لها التأثير المباشر على عملية القياس المحاسبي .  
من خلال ماسبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

**ما هو واقع القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية لقطاع نشاط الاتصالات؟**  
ومن أجل معالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بجميع الجوانب المتعلقة بمحاور الموضوع قمنا بتحليل

هذه الأخيرة إلى الإشكاليات الفرعية التالية :

- ◀ كيف تؤثر الممارسات المحاسبية على مخرجات النظام المحاسبي المالي ؟
- ◀ ما هي العوائق التي تواجه قياس الثبتيات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟
- ◀ هل تتوفر في البيئة المحاسبية الجزائرية بدائل مناسبة للقياس المحاسبي للثبتيات المعنوية ؟

## فرضيات الدراسة :

- ◀ للممارسات المحاسبية تأثيرا كبيرا على دقة و جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي .
- ◀ تواجه عملية القياس المحاسبي عدة عوائق في البيئة المحاسبية الجزائرية .
- ◀ تتوفر بدائل مناسبة للقياس المحاسبي للثبتيات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية .

## مبررات اختيار الموضوع :

- ◀ الرغبة في زيادة المعرفة والتعمق أكثر فيما يخص القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية وبدائله .
- ◀ إرتباط الموضوع بالتخصص المدروس محاسبة و جباية معمقة.
- ◀ كون الدراسة من المواضيع المطروحة حاليا في الحقل المهني للمحاسبة والتي تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل .

**أهداف الدراسة :** تهدف الدراسة الى إختبار بدائل القياس المحاسبي لعناصر الثبتيات المعنوية من خلال تحديد تأثير الممارسات المحاسبية لقياس عناصر الثبتيات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وكذا تبيان أهم العوائق و المشاكل التي تعترض عمليات القياس المحاسبي لتلك العناصر في بيئة الاعمال الجزائرية.  
**أهمية الدراسة :** تعتبر عناصر الثبتيات المعنوية أحد أهم العناصر المدرجة في القوائم المالية لمؤسسات لقطاع الإتصالات ، حيث تتطلب عملية القياس المحاسبي درجة كبيرة من الدقة والوضوح بغية الوصول إلى معلومة مالية تتميز بجودة عالية تمكن مستخدمي القوائم المالية من إتخاذ القرار مالية مناسبة .

## حدود الدراسة :

**الحدود المكانية :** تمحورت هذه الدراسة على آراء عمال مؤسسة إتصالات الجزائر و مؤسسة موبيليس وكذا مؤسسة بريد الجزائر .

**الحدود الزمنية :** تعلقت الدراسة بالفترة الممتدة من أواخر شهر أفريل إلى غاية أواخر شهر ماي 2019 .

**منهج الدراسة :** بغية الوصول إلى أهداف البحث المرجوة وللإجابة على الإشكالية المطروحة سنعتمد على المنهج الوصفي التحليلي المناسب لذلك ، حيث قمنا بتوضيح مختلف المفاهيم الأساسية المرتبطة بالقياس المحاسبي و الثبتيات المعنوية .

و إعتد منهج دراسة الحالة في الجزء الخاص بالإشكال الناتج عن الفرضيات المطروحة حيث تم الإعتد على أداة الاستبيان لمعرفة آرائهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة وتم إختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية .

### صعوبات البحث :

◀ صعوبة الدراسة في البيئة الجزائرية .  
◀ الموقف السلبي الذي واجهناه من طرف بعض محاسبي المؤسسات وعدم الإخذ بالجدية حول أهمية الموضوع .

**هيكل البحث:** قصد الإلمام بدراسة الموضوع وتحليل إشكالية البحث المطروحة والإجابة على التساؤلات التي تضمنتها وأخذ الفرضيات بعين الإعتبار إرتأينا إلى تقسيم وهيكله البحث إلى فصلين بعد المقدمة الأول خاص بالإطار النظري للدراسة والثاني خاص بالجانب التطبيقي بالإضافة إلى خاتمة تناولت إستنتاجات وتوصيات الدراسة وذلك حسب ما يلي :

**الفصل الأول :** تناول هذا الفصل الدراسة النظرية والتطبيقية ففي الدراسة النظرية تم سرد المفاهيم الأساسية للقياس المحاسبي وتقييم التثبيبات المعنوية أما الدراسة التطبيقية فجاءت من خلال عرض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع في محاولة تحليلها ومقارنتها بالدراسة الحالية .  
**الفصل الثاني :** تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية .

# الفصل الأول

التأصيل النظري للتثبيتات المعنوية في  
الفكر المحاسبي

**تمهيد:**

يعتبر القياس المحاسبي أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة و ذلك لأهميته في السير نحو التوافق المحاسبي وترتكز عملية القياس المحاسبي على مجموعة من المفاهيم والأساليب التي تساعد في عملية القياس ، وسنحاول في هذا الفصل أن نتطرق إلى الإطار المفاهيمي العام للقياس المحاسبي و ذلك بالوقوف على أهم مقومات القياس المحاسبي بالإضافة إلى مفهوم التثبيتات المعنوية و أمثلة عنها وكذا سوف نتطرق إلى قياس التثبيتات المعنوية حسب المعايير المحاسبية الدولية .

وقسم الفصل الأول كالاتي :

- المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية
- المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول الموضوع

**المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية**

**المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي**

**الفرع الأول : مفاهيم أساسية حول القياس المحاسبي**

**أولا : مفهوم القياس المحاسبي**

قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة ، تعريفات لعملية القياس هي و إن اختلفت إلى حد ما في الشكل ، إلا أنها تتفق في المضمون وهي تعبر عن مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبية من الناحية العملية ولنخرج منها بعد ذلك بمفهوم مبسط لهذه العملية .

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (campell norman) الذي عرفها بالتالي: " يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم إكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة "1 .

لكن ( steven ) أضاف بعدا رياضيا لتعريف العملية حين عرفها بما يلي :

"يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي " .

وعرفه كولر ( kohler ) بقوله : " القياس عبارة عن تحديد نظام رقمي لنتائج خطة إستقصاء او نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية "2 .

**تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية ( IASC ) :** " القياس المحاسبي هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية و هذا يتطلب أساس معين للقياس ، و يتم إستخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية ، التكلفة الجارية ، القيمة القابلة للتحقق ، القيمة الحالية " .

**تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية ( AAA ) :** " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأحداث المنشأة الماضية و الجارية و المستقبلية و ذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية و بموجب قواعد محددة "3 .  
بتحليل التعريفات السابقة ، يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملية القياس المحاسبية يمكن بموجبه تعريفها على النحو التالي :

"عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي ، هي عملية مقابلة من خلالها نقارن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي ، لشيئ معين هو حدث إقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الإقتصادي ، بعنصر آخر محدد هو عدد حقيقي ، في مجال آخر هو نظام الإعداد الحقيقية ، وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد ، وبموجب قواعد إقتران معينة هي قواعد الإحتساب "4 .

**ثانيا : خطوات القياس المحاسبي**

**تحديد نوع المقياس المناسب ووحدة المناسبة لعملية القياس :** تتوقف اختيار نوع المقياس المناسب و كذلك وحدة لقياس المناسبة على أغراض عملية القياس وعلى نوع الخاصية محل القياس ، فإذا كانت أغراض عملية القياس محصورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس ، فالمقياس المناسب لهذا الغرض هو مقياس أسمي ، وإذا ما كانت أغراض عملية القياس محصورة في مقارنة بين قيمة حدثين أصليين فعلا فالمقياس المناسب هو مقياس ترتبي ، وإذا تجاوزت أغراض عملية القياس إلى تحديد المحتوى الكمي للحدث المالي فحينئذ يستخدم مقياس نسبي5 .

**تحديد الخاصية محل القياس :** وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الإقتصادي التاريخي الذي أثر على المركز المالي للمشروع كما قد يكون حدثا مستقبليا ذو آثار اقتصادية متوقعة لهذا المشروع ، والمشكلة الحقيقية التي تواجهها المحاسب والتي تعكس آثار على جميع مراحل عملية القياس هي عدم قدرة المحاسب في معظم الأحيان على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا.

**تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس :** والتي يتوقف أسلوبه في تنفيذ عملية القياس المحاسبية كمايلي :

\* الهدف من عملية القياس .

\* الأفق الزمني لعملية القياس .

في حالة كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبيا فقط لا يتعدى أسلوب القياس ما يعرف بأسلوب القياس المباشرة أو الأساسية ، أما إذا كان أسلوب القياس المشتق أو غير

1 وليد ناجي الحياي ، نظرية المحاسبة ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، الدنمارك ، 2007 ، ص 100 .

2 فضل كمال سالم ، مدى أهية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على إتخاذ القرارات المالية ، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين ، 2008 ، ص 93 .

3 رولا كاسر لايقة ، القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورها في ترشيد قرارات الإستثمار ، مذكرة ماجستير ، جامعة تشرين سوريا ، 2008 ، ص 95 .

4 مطر ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس و العرض و الإفصاح ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، الطبعة الأولى ، 2004 ، ص 115 .

5 محمد مطر ، مرجع سابق ، ص 121-123 .

مباشرة والذي بموجبه تحدد قيم القياسات في إطار ما يسمى بعملية الاحتماب المبنية على علاقات رياضية .

أما إذا كانت عملية القياس منصبة على حدث تاريخي يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث من الواقع مستند مثل الفاتورة ، سند صرف .

### ثالثا : أركان القياس المحاسبي

من المفاهيم السابقة لعملية القياس المحاسبية ، يختلف إطار هذه العملية ثم نتائجها ذلك تبعا لإختلاف أغراض القياس و الخواص محل القياس ثم تبعا لتغير القواعد المستخدمة فيه، والشخص القائم به، وبوجه عام هو يقوم على أربعة أركان رئيسية هي<sup>1</sup> :

**مقياس مناسب للخاصية محل القياس**: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس ، على الخاصية محل القياس بالنسبة لمشروع الاقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس ، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة ( وحدة النقد) أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي الخاصية محل القياس ، فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا .

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

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

**الشخص القائم بعملية القياس** : يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس ، لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية ، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار وأساليب عملية المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضا وسنتعرض لهذا الدور بالتفصيل في مكان لاحق عند بحث موضوع تحيز القياس المحاسبي .

### الفرع الثاني : أساليب القياس المحاسبي

في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب يتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس ويمكن بوجه عام حصر أنواع أساليب القياس المتبعة في عملية القياس المحاسبية في ثلاثة هي<sup>2</sup> :

أولا : أساليب القياس الأساسية أو المباشرة

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي ، مرجع سابق ، ص 101 / 102 .

<sup>2</sup> محمد مطر ، مرجع سابق ، ص 125-126 .



بالإعتماد على هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبينة أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس .

ويتبع أسلوب القياس المباشرة مثلا في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء ، أما إذا تم تثمين أجزاء هذه الآلة كل على حدا تمهيدا لتحديد التكلفة الإجمالية لها ، فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتقة أو غير المباشر .

#### ثانيا : أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الإقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لابد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة وذلك كما بينا سابقا بالنسبة للآلة .

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 ومخرجاتها ، تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها 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 المداخلات 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 أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين ، أو قياس النسبة بين قيمتهما ، فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد النسبة بين قيمتهما ، إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر ، إذ بعد تحديد قيمة كل منهما على إنفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر ، تحدد بعد ذلك و بأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية أو النسبة بين قيمتهما .

#### ثالثا : أساليب القياس التحكيمية

تعتبر هذه الأساليب قياس التحكيمية التي تشبه أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة و يطلق عليها البعض مصطلح قياسات مجازية ، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة ، فإن أساليب القياس التحكيمية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس ، وفي مجال وصفة لهذا النوع من القياسات يقول (Ijiri)<sup>1</sup> :  
تكون أساليب القياس التحكيمية في الظروف التالية :

- إذا لم توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصليه القياس، يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس .

- وترتيباً على ماسبق ، تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف . وتدرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس فمثلا 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 بالبدايل الأخرى . و إختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكيمية من قبل المحاسب إذ أن محاسبا معينا قد يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته التاريخية ، بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا الأصل بناء على تكلفة الإستبدالية ، في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصادفي قيمته الحالية .وتحت كل بديل من البدائل الثلاثة تختلف نتيجة القياس عنها تحت البديلين الآخرين .

#### الفرع الثالث : تحيز القياس المحاسبي

تعتبر ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لأية عملية قياس و أيا كان مجالها في العلوم البحتة أم في العلوم الاجتماعية على حد سواء .وتتمثل خاصية محل القياس في المجالات المحاسبية

<sup>1</sup> محمد مطر ، مرجع سابق ، ص 125-127 .

وهي القيمة المالية للحدث الاقتصادي ، ليس لها مفهوما محددًا لدى المحاسبين مما يجعلهم مختلفين في قياسها ، كما أن عملية القياس المحاسبية ، هي الأخرى محكومة بقواعد ومبادئ عامة ينقصها لتحديد ذلك ما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات والتقديرية الشخصية للمحاسب ، و بالإضافة إلى ذلك هناك عامل هام من عوامل تحيز القياس المحاسبي ، وهو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبية ( وحدة النقد ) لأن قيمة هذه الوحدة بخلاف وحدات القياس الأخرى تتسم بسمة التقلب و عدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية ليحعلها هي الأخرى عرضة للتقلب وعدم الثبات.

ونجد مصادر تحيز القياس المحاسبي تتمثل في<sup>1</sup> :

#### أولاً : تحيز القائم بعملية القياس

ويقصد به جميع أنواع تحيز القياس المحاسبي المرتبطة بأسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي ، مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل ، أن دور النظام المحاسبي في نشأت هذا التحيز سيكون حيادياً ، هذا على أساس افتراض أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس.

إذ أن تحيز القياس الناشئ في تحديد قسط الاستهلاك من قبل أفراد المجموعة يمكن رده إلى اختلاف في تقدير العمر الإنتاجي للأصل مثلاً إلى قاعدة القياس .

#### ثانياً : تحيز قواعد القياس المحاسبي

وهو المرتبطة بأسبابه بوجه عام بمجموعة المفاهيم و المبادئ و الفروض و الأعراف التي تحكم عملية القياس المحاسبي مثل :مبدأ التكلفة التاريخية، فرض ثبات وحدة النقد... الخ ، وما دما قد ربطنا مصدر هذا النوع من أنواع التحيز بنظام القياس المحاسبي نفسه، فإن دور المحاسب في نشأته، ومن ناحية نظرية سيكون على الأقل حيادياً.

ولعل من أوضح مظاهر هذا التحيز، تحيز القياس الذي تحتويه القوائم و التقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم أو الانكماش .

#### ثالثاً : التحيز المشترك:

وهو تحيز القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في القياس المحاسبي معاً، بمعنى أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي، مثلها مثل درجة موضوعية القائم بعملية القياس يكونان ناقصتين في هذه الأحوال.

يحدث ذلك مثلاً عندما يقوم المحاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة ، وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف أثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الإضافي الذي يسببه المحاسب بسوء استخدامه لهذه القاعدة.

ومن الصعب تمييز مصدر واحد ومحددة لتحيز القياس المحاسبي لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالباً ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب والنظام المحاسبي معاً .

### المطلب الثاني : مفاهيم عامة حول التثبيتات المعنوية

#### الفرع الأول : مفهوم التثبيتات المعنوية

قبل المرور إلى تعريف التثبيتات المعنوية ينبغي أولاً الإشارة إلى تعريف التثبيتات بصفة عامة **تعريف التثبيتات :** هي أصول معنوية أو مادية أو مالية تظل في حيازة المؤسسة لفترة تزيد عن سنة<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي ، مرجع سابق ، ص 137 إلى 141 .

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 ( IAS38 ) الأصل الغير ملموس بأنه: " أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له وجود مادي محتفظ به من أجل استخدامه في الإنتاج أو في تقديم البضائع و الخدمات أو للتأجير للغير أو من أجل أغراض إدارية " ، حسب المعيار فإن الأصل يعتبر موردا إذ توفرت فيه الشروط التالية<sup>2</sup> :

❖ قابلية التحديد .

❖ تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة .

❖ يتوقع أن تتدفق منه منافع إقتصادية مستقبلية للمنشأة .

حسب البند 121.2 من النظام المحاسبي المالي ( SCF ) عرف التثبيت المعنوي على أنه : " هو أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير مادي . مراقب و مستعمل في إطار أنشطته العادية . و المقصود منه مثلا المحلات التجارية المكتسبة ، و العلامات ، و برامج المعلوماتية و رخص الإستغلال الأخرى ، و الإعفاءات ، و مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للإستغلال التجاري"<sup>3</sup> .  
كما جاء في تعريف آخر: " يقصد بالأصول غير الملموسة الأصول التي لا يكون لها وجود مادي ملموس و لا يمكن أتأكد من منافعها المستقبلية المحتملة عند إستخدامها في العملية التشغيلية ، و من أمثلتها شهرة المحل ، و العلامة التجارية ، و حقوق النشر ، و براءة افختراع و غيرها"<sup>4</sup> .

الفرع الثاني : أمثلة عن التثبيتات المعنوية

1. الشهرة : هي بالمفهوم الإقتصادي منافع تتولد للمنشأة لما لها من سمعة طيبة وبالمفهوم المحاسبي هي القيمة الحالية للأرباح المستقبلية التي تزيد عن المعدل الطبيعي لأرباح المنشأة والتي تنتج عن سمعة طيبة ، إدارة جيدة وهكذا صفات للمنشأة إدارتها وسياساتها . لا يمكن شراء الشهرة أو تداولها إلا في حالة شراء وحدة إقتصادية بالكامل ناشطة إقتصاديا وبهدف الإستمرار في تفعيلها كوحدة منفردة عن الوحدة التي إشترت<sup>5</sup> .
2. براءة الإختراع : هي عبارة عن رخصة أو تصريح من جهه رسمية مخولة بغرض تصنيع منتج أو بيعه أو استخدامة وهذا الحق يصبح ملكا للمنشأة ولا يجوز إستخدامه من جهات اخرى تسجل براءة الإختراع بالقيمة التي دفعت للمخترع بالإضافة للمصاريف الضرورية الأخرى اللازمة، مصاريف تسجيل و إشهار وغيرها .
3. العمر الانتاجي يحدد على يد الجهات الرسمية ، كل سنة يجب تسجيل قسط إطفاء دون الحاجة لحساب مجمع إطفاء .
4. حق النشر و التأليف : هو ضمان من قبل الدولة للأدباء للفنانين للمؤلفين لمؤلفاتهم وإبداعاتهم و حقهم بالنشر والإنتاج دون أن يكون لغيرهم الحق بنشر إبداعاتهم او إستعمالها يجوز لدور النشر ومؤسسات مختصة شراء هذا الحق وتتكون تكلفة هذا الحق من سعر الشراء والنفقات الأخرى اللازمة .
5. العلامة التجارية : هي رمز أو حرف أو كلمة أو أية وسيلة أخرى تختارها المنتج لتشكل علامة تجارية له . تحدد قيمتها على اساس سعر الشراء بالإضافة للمصاريف اللازمة الأخرى ويجري إطفائها على العمر الإنتاجي والذي لا يزيد عادة عن أربعين عاما .
6. مصاريف التأسيس : في النفقات والمصاريف التي دفعت تحضيراً لإقامة المنشأة أي قبل ولادة المنشأة وتسجل كإيراد رأسمالي كأصل وتطفأ خلال فترة لا تتعدى خمس سنوات .

### المطلب الثالث : القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار جلطي للنشر ، الجزائر ، 2009 ، ص 34 .  
<sup>2</sup> حسين القاضي ، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية و معاييرها ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2008 ، ص 215 .  
<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19 ، المؤرخ في 28 ربيع الأول 1430 الموافق لـ 05 مارس 2009 ، ص 9 .  
<sup>4</sup> وليد ناجي الحياي ، المحاسبة المتوسطة ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، الدنمارك ، 2007 ، ص 269 .  
<sup>5</sup> وليد ناجي الحياي ، يوسف الأسدي ، نظرية المحاسبة ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، الدنمارك ، 2008 ، ص 24 .

**الفرع الأول : نماذج القياس المحاسبي**

**1. نموذج التكلفة التاريخية:** لقد عرف النظام المحاسبي المالي ( SCF ) التكلفة التاريخية على أنها: " مبلغ الخزينة أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ إقتنائها أو إنتاجها ، أو عبارة عن مبلغ المنتجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعة لإنقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط"<sup>1</sup> .  
كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين المكيين ( AICPA ) بقوله : " هي المبالغ المقاسة بالنقود ، للنقدية المنفقة ، أو الممتلكات الأخرى المحولة للغير ، أو أسهم رأس المال المصدرة ، أو الخدمات المنجزة ، أو الإلتزامات المقدمة في مقابل السلع و الخدمات التي تم أو سوف يتم إستلامها"<sup>2</sup> .

**2. نموذج القيمة العادلة :**

تعرف القمة العادلة حسب المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13 ( IFRS13 ) بأنها : " السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل إلتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف القياس الحالية"<sup>3</sup> .  
و عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها : " المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية و موافقة و عاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية"<sup>4</sup> .

**الفرع الثاني : قياس التبثبات المعنوية**

**أولا : التقييم الأولي للتبثبات المعنوية :**

**1. حالة الحصول على التبثبات المعنوية عن طريق الشراء :**

تشمل تكلفة الأصل غير الملموس الآتي<sup>5</sup> :

- سعر شرائه بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للرد بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات .
- التكلفة التي تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للإستخدام المقصود له ، مثل تكاليف إختيار عمل الأصل ، التكاليف المهنية ، تكاليف منافع الموظفين المرتبطة بالأصل حتى يكون صالح للاستخدام .

**تأجيل الدفع عند إقتناء الأصل :**

إذا تم إقتناء الأصل الغير ملموس وتجاوزت مدة الدفع مدد الائتمان العادية فإن تكلفته هي السعر النقدي المعادل للمبالغ التي يجب دفعها لسداد الإلتزام والفرق بين هذه القيمة ومجموع المبالغ الواجب دفعها تثبت على أنها تكلفة تمويل مؤجلة تطفأ على مدى فترة الإئتمان .

**2. حالة الحصول على أصل معنوي كجزء من عملية التجميع :**

يقاس للأصل الممتلك في عملية دمج لمنشآت الأعمال وفقا لقيمة العادلة في تاريخ الإمتلاك وفقا لـ ( IFRS 3 )<sup>6</sup> .

**3. حالة الحصول على أصل معنوي من خلال منحة حكومية :**

**4. وفقا لـ ( IAS 20 ) هناك طريقتان للإثبات<sup>7</sup> :**

- إثبات كلا من الأصل غير الملموس والمنحة الحكومية بالقيمة العادلة .
- إثبات الأصل غير الملموس بالقيمة الإسمية ويضاف إليه بعد ذلك أي نفقة لها علاقة بتجهيز الأصل للإستخدام المقصود به .

**5. حالة الحصول على أصل معنوي عن طريق المبادلة :**

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سابق ، ص 83 .

<sup>2</sup> فضل كمال سالم ، مرجع سابق ، ص 95 .

<sup>3</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، SOCPA ، 2017 ، ص 82 .

<sup>4</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، مرجع سابق ، ص 87 .

<sup>5</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق ، ص 19 .

<sup>6</sup> حسين القاضي ، مأمون حمدان ، مرجع سابق ، ص 21 .

<sup>7</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق، ص 20 .

قد يُقتنى واحد أو أكثر من الأصول غير الملموسة في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من أصول نقدية وغير نقدية. في هذه الحالة يقاس الأصل غير الملموس "بالقيمة العادلة" مالم تكن عملية المبادلة مفتقرة إلى الجوهر الإقتصادي، ومن الممكن معرفة القيمة العادلة للأصل غير الملموس، في حال لم يكن من الممكن قياس الأصل بقيمته العادلة بدرجة عالية من الثقة يتم قياسه بالقيمة الدفترية الأصل المتنازل عنه.

#### 6. حالة أصل معنوي مولد داخليا :

لتقويم ما إذا كان الأصل يستوفي ضوابط الثبات على أنه أصل غير ملموس يتم تصنيفه إلى:

- نفقات بحوث : وهذا كله مصروفات فترة .
  - نفقات تطوير : وهذا جزء منه مصروفات فترة وجزء منه .
- قد يكون مؤهل ليكون أصل غير ملموس إذا استوفى المعايير الست التالية<sup>1</sup> :
1. الجدوى الفنية من إستكمال الأصل غير الملموس بحيث يكون متاحا للاستخدام أو البيع.
  2. نية المنشأة من أن تستكمل الأصل غير الملموس وأن تستخدمه أو تبيعه .
  3. قدرة المنشأة على أن تستخدم الأصل غير الملموس أو أن تبيعه .
  4. الكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة .
  5. توفر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى لتستكمل التطوير ولتستخدم الأصل غير الملموس أو تبيعه .
  6. القدرة على قياس الأصل غير الملموس بطريقة يمكن الاعتماد عليها .
- فإذا استوفى الأصل غير الملموس المولد داخليا معايير الثبات فإن تكلفته تتكون من جميع التكاليف الضرورية لإنشاء وإنتاج وإعداد الأصل ليكون قابلا للتشغيل المقصودة من الأداة ومنها:
- \* تكاليف المواد الخام والخدمات المستخدمة .
  - \* تكاليف منافع الموظفين .
  - \* رسوم التسجيل والأتعاب .
  - \* إطفاء براءة الإختراع والتراخيص .

#### ثانيا : التقييم اللاحق للتثبيتات المعنوية :

بعد إثبات قيمة الأصل غير الملموس يتم اتباع إحدى النموذجين كسياسة للمنشأة إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقويم لمعالجة التغير الحاصل في قيمة الأصل بعد إمتلاكه<sup>2</sup> .

❖ **نموذج التكلفة:** وهو تكلفة الأصل عند القياس الأولي مطروحا منها أي مجمع إهتلاك وأي مجمع خسائر هبوط .

❖ **نموذج إعادة التقويم :** وهو قياس القيمة العادلة للأصل بتاريخ إعادة التقويم بموثوقية مطروحا منها مجمع الإهتلاك المتراكم ومجمع خسائر الهبوط .

عند إعادة التقويم للأصول غير الملموسة لابد أن يتم ذلك التقويم بشكل منتظم حتى لا يكون الفرق بين القيمة الدفترية للأصل غير الملموس والقيمة العادلة ذو أهمية نسبية ولا بد أن تعتمد القيمة العادلة من سوق نشط.

#### المطلب الرابع : المعالجة المحاسبية للتثبيتات المعنوية

#### 1. مصاريف تطوير مثبتة ( ح / 203 ) :

وتسجل في قيدين<sup>3</sup> :

<sup>1</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق، ص 21 .

<sup>2</sup> الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، مرجع سابق ، ص 18 .

<sup>3</sup> عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص 35 .

❖ القيد الأول : تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف ( مجموعة 6 ) مدينا وحساب بنك أو صندوق أو دائنون دائنا و يكون التسجيل المحاسبي كمايلي :

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

وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في (ن.م.م) لاعتبارها تثبيات معنوية عندها نسجل القيد الثاني .

❖ القيد الثاني : يجعل الحساب 203 ( مصاريف تطوير مثبتة ) مدينا بالأعباء المعنوية أصولا معنوية والحساب 731 إنتاج مثبت لأصول معنوية دائنا كمايلي<sup>1</sup> :

XXX		مصاريف التنمية القابلة للتثبيات	203
	XXX	إنتاج مثبت لأصول معنوية	731

2. برامج إعلام آلي ( ح / 204 ) : تسجيل تحويل المصاريف إلى قيم معنوية  
❖ الحالة الأولى : شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة : في هذه الحالة نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد الحسابات بنك أو موردو التثبيات ( ح/404 ) دائنا .

	XXX	برامج إعلام آلي	204
XXX		حسابات الديون	4
XXX		الحسابات المالية	5

❖ الحالة الثانية : حالة إنتاج البرامج من قبل المؤسسة ونسجل القيمة في قيدين كالتالي<sup>2</sup> :  
✓ القيد الأول : سجل مصاريف الإنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 وبصورة عادية مع جعل الحساب المناسب نقديات أو موردو التثبيات دائنا .  
✓ القيد الثاني : نجعل الحساب 204 مدينا بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل الحساب 731 دائنا .

	XXX	حسابات المصاريف	6
XXX		حسابات الديون	4
XXX		الحسابات المالية	5
		تسجيل مصاريف الإنتاج	
	XXX	برامج الإعلام الآلي	204
XXX		الإنتاج المثبت للتثبيات المعنوية	732

➕ إهلاك و تدهور التثبيات المعنوية : يعتمد في حساب و تسجيل الإهلاك أو عدم حسابه و تسجيله فيما يخص الأصول الثابتة غير 204 العادية على المدة المتوقعة من المهلة المتعددة التي تجني فيها المؤسسة إدخلات صافية للخزينة ناتجة عن استعمال الأصل المعني<sup>1</sup> .

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطية ، مرجع سابق ، ص 36 .

<sup>2</sup> المرجع السابق ، ص 37 .

إذا كانت مدة المنفعة محددة ( معروفة ) فإن الأصل قابل للإهلاك و يهتك ، أما إذا كانت المدة غير محددة ( غير معروفة ) هذا يعني عدم تقديم مدة معينة تجني خلالها المؤسسة مداخيل صافية للخزينة ، فإن الأصل المعني في هذه الحالة أصل غير قابل للإهلاك ولا يهتك .

## المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول الموضوع : المطلب الأول : بدائل القياس المحاسبي

محمد زايد ، 2014 ، " القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي "2:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة كيفية الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي مع إبراز أهم نقاط القوائم المالية ودورها في إتخاذ القرارات الاقتصادية والتعرف على الكشوف المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي و كذا المساهمة في توفير المادة العلمية الخاصة بالنظام المحاسبي المالي وكيفية تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، كما تهدف إلى التعرف على مابية القياس المحاسبي كونه وظيفة أساسية في المحاسبة و إيضاح كيفية تقييم عناصر القوائم الدالية وفق النظام المحاسبي المالي ، حيث كانت هذه الدراسة تحليلية نقدية .  
توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية أحدث تغييرا جذريا في حصيله القوائم المالية .
  - ظهور حسابات جديدة في النظام المحاسبي المالي متوافقة مع تطورات المؤسسات .
  - تحديد القيم المتعلقة بكل عنصر من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية .
  - طرق قياس القوائم المالية يعطي مصداقية أكبر وشفافية صدق في المعلومات .
- عائشة شراد ، 2015 ، " إنعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية "3 :
- تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على محاسبة القيمة العادلة و أسباب التحول إلى القيمة العادلة وإبراز أهم نقاط القياس المحاسبي للقيمة العادلة كونه الوظيفة الأساسية في المحاسبة ، والتعرف على نماذج القياس المحاسبي للقيمة العادلة و بيان أهم مزايا و عيوب كل نموذج . كما تهدف إلى تبيان أثر القيمة العادلة على جودة المعلومات المالية وعرض أهم آراء العينة حول أثر القياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية ، حيث كانت عينة الدراسة متكونة من مجموعة من الأكاديميين و المهنيين .  
توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :
- صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة و هذا رجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، و إلى نقص وعي و إهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية ، إضافة إلى ذلك عدم توفر أسواق مالية نشطة في الجزائر .
  - يؤدي إستخدام القيمة العادلة إلى جعل القوائم المالية أكثر ملائمة لإتخاذ القرار و كذلك معلمات ذات قيمة تنبؤية عالية .
  - تهدف عملية القياس بالقيمة العادلة إلى إظهار الحسابات بقيمة أقرب ما يمكن من الواقع .

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبة الدولية ، دار منيعة للطباعة ، الجزائر ، 2010 ، ص 138 .  
<sup>2</sup> محمد زيد ، القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماستر ، جامعة حمة لخضر ، الوادي ، 2014 .  
<sup>3</sup> عائشة شراد ، إنعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية ، مذكرة ماستر ، جامعة حمة لخضر ، الوادي ، 2015 .

- أن لنموذج القيمة العادلة أثر جيد على خصائص جودة المعلومات ، و لكن بشرط توفر الأسواق المالية الفعالة ، و توفر القوانين و التشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات إدارة المؤسسات المطبقة لمعايير القيمة العادلة .
- يتم تحديد القيمة العادلة للأصل في حالة سوق نشط بناءا على سعر العرض الحالي الموجود في السوق ، أما في حالة سوق غير نشطة فيتم الإستعانة بأسعار أصل آخر مماثل للأصل المنخفض قيمته .
- هناك إجماع من أغلبية مجتمع الدراسة على أن القيمة العادلة توفر المعلومات مالية ملائمة إلا أن البيئة المحاسبية الجزائية غير مهيأة لتطبيقها لوجود عدة مشاكل و تحديات .
- كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة لهما مزايا مما أدى إلى الإعتداع عليهما في القياس المحاسبي .

سي محمد لخضر ، 2017 ، " أسس و قواعد التقييم المحاسبي " 1 :

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح الأسباب الكامنة وراء تعدد بدائل التقييم المحاسبي و تحديد أسباب إستمرار طريقة التكلفة التاريخية كطريقة مرجعية في التقييم المحاسبي وكذا مناقشة دور طرق القياس المعدلة للتكلفة التاريخية و تحليل مقومات طريقة القيمة العادلة ،تمت دراسة الحالة للمديرية الفرعية لتوزيع الكهرباء و الغاز بالوادي .  
توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- أنه لا يمكن تحديد أهداف المحاسبة المالية من فراغ ، و إنما يجب إستنباطها من حاجات المستفيدين من المعلومة المنتجة بواسطة المحاسبة المالية . و بدون الربط بين أهداف المحاسبة المالية و حاجات المستفيدين من المعلومات فمن المحتمل أن تؤدي المعايير المحددة إلى إنتاج معلومات غير ملائمة لإحتياجات المستفيدين . و تبين في النهاية أنه لكي تكون أهداف المحاسبة المالية ناجحة كأساس لبناء معايير التقييم و القياس تكون قابلة للتطبيق ، يجب أن تكون تلك الأهداف منسجمة مع محيطها العام و أن تتوفر في التقارير المالية الخصائص النوعية التي تضمن لها أن تكون مفيدة لإتخاذ القرارات .
- تتعدد الدراسات و التحليل التي أجريت على مدار مختلف مراحل تطور المحاسبة حول موضوع طرق التقييم التي تستخدم في تحديد قيمة بنود القوائم المالية التي يفترض بها أن تعكس حقيقة ما للوحدة الإقتصادية من أصول و ما عليها من إلتزامات ، و ما هو مقدار الربح المحقق في ظل الظروف السائدة . و أنه من غير السهل إيجاد طريقة تقييم محاسبية واحدة تجمع بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .
- تزايد المخاوف من الممارسات المحاسبية التي تعتمد على التقديرات في تخصيص ( توزيع ) التكاليف على مختلف الدورات المالية .

## المطلب الثاني: القياس المحاسبي للعناصر المادية و المعنوية

سفيان زقون ، 2015 ، " إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) " 2 :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على القياس المحاسبي و الأصول الثابتة و كذا معرفة بديل القياس المحاسبي الملائم للوقع الاقتصادي الجزائري و عرض لأهم آراء العينة حول التكلفة التاريخية و القيمة العادلة ، حيث كان الدراسة الميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة .

1 سي محمد لخضر ، أسس و قواعد التقييم المحاسبي ، مذكرة دكتوراه ، جامعة حمة لخضر ، الوادي ، 2017 .

2 سفيان زقون ، إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مبراح ، ورقلة ، 2015 .



توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر ، كانت مهمة للتطور المحاسبي وذلك بتبني المعايير المحاسبية الدولية
- تم الاعتماد على التكلفة التاريخية على مدى فترة زمنية طويلة ولهذا بما تتمتع بها من موثوقية عالية
- كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة يعتمد عليهما في عملية القياس المحاسبي وذلك لهما مزايا عديدة
- ضرورة إعادة التقييم وفق القيمة العادلة ، لأن ذلك يعبر عن الوضعية المالية الحقيقية .
- صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة وهذا رجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية . الجزائرية ، لأن المجتمع الجزائري لا يهتم بالمعايير المحاسبية الدولية ، وهذا يرجع لنقص التكوين والتعليم في المحاسبة بالإضافة إلى عدم توفر أسواق مالية نشطة في الجزائر .
- هناك إجماع قام من أغلبية المستجوبين على أن القيمة العادلة توفر لنا تقارير مالية ذات معلومات مهمة وملائمة للمستخدمين .

نسيل يوسف ، 2015 ، " أثر تطبيق القيمة العادلة في قياس عناصر الثبتيات " 1 :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم و أهداف القيمة العادلة و آليات تطبيقها استنادا إلى المعايير الدولية ، بيان الخصائص التي يمكن أن تضيفها القيمة العادلة على المعلومات المحاسبية و مدى تأثيرها في عناصر الثبتيات خاصة ، حيث كان الدراسة لعينة من المهتمين بالمحاسبة .

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- يعزز استخدام نموذج القيمة العادلة من جودة المعلومات المحاسبية و ذلك من خلال الشفافية و الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية .
- يوجد العديد من الصعوبات و العوائق لتطبيق القيمة العادلة في قياس عناصر الثبتيات في المؤسسات الاقتصادية .
- تكمن أهمية وفعالية تطبيق القيمة العادلة بالنسبة لعناصر الثبتيات في المؤسسة في القياس الملائم و الواقعي لها و كذا الإفصاح عنها بالقوائم المالية .

قويدري بوحفص ، 2015 ، " تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية " 2 :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على القياس المحاسبي وأهم بدائله وتبيان مزايا وعيوب كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة و كذا معرفة بديل القياس المحاسبي الملائم للواقع الاقتصادي الجزائري و عرض لأهم آراء العينة حول التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ، حيث كان الدراسة لعينة من المهتمين بالمحاسبة في ولايتي ورقلة و الوادي .

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر كانت مهمة للتطور المحاسبي وذلك بتبني المعايير المحاسبية الدولية .
- صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة وهذا راجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، وكذلك نقص وعي واهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية ، بالإضافة إلى عدم توفر أسواق مالية نشطة في الجزائر .
- أغلبية مجتمع الدراسة مع استخدام التكلفة التاريخية .
- تم الاعتماد على التكلفة التاريخية على مدى فترة زمنية طويلة وهذا لموثوقيتها العالية .

<sup>1</sup> نسيل يوسف ، أثر تطبيق القيمة العادلة في قياس عناصر الثبتيات ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2015 .

<sup>2</sup> قويدري بوحفص ، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014 .

- هناك إجماع من أغلبية مجتمع الدراسة على أن القيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة إلا أن البيئة المحاسبية الجزائرية غير مهية لتطبيقها لوجود عدة مشاكل وتحديات .

### المطلب الثالث : القياس المحاسبي للعناصر المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي

الهادي قريرة ، 2017 ، " المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة و الغير ملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد " 1 :

تهدف الدراسة إلى تحديد الكيفية المتبعة في النظام المحاسبي الجديد في المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة و غير الملموسة في المؤسسة، ومحاولة إثراء الموضوع بمعلومات تفيد القارئ من خلال إبراز أهمية المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي ، حيث كانت دراسة الحالة بمؤسسة سونلغاز مديرية التوزيع بالوادي .  
توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- 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 و غير الملموسة ( التثببات العينية والمعنوية ) من أهم عناصر الأصول (الموجودات ) المؤسسة كونها تساهم في تحقيق استمرار نشاط المؤسسة وتوليد تدفقات نقدية.
- تطبيق النظام المحاسبي المالي يخدم المستثمرين بإعطائهم نظرة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.
- يمكن من خلال النظام المحاسبي المالي مراجعة الإهتلاكات 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.

سبفاق مريم ، 2017 ، " إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية " 2 :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على قواعد تقييم الأصول غير الملموسة ( التثببات المعنوية ) و المعالجة المحاسبية لها وكذا التعرف على واقع القياس المحاسبي لها في البيئة المحاسبية الجزائرية حيث كانت عينة الدراسة متكونة من مجموعة من المحاسبين و محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري و بالتحديد ورقلة ، حاسي مسعود ، تقرت .

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- يعد اعتماد أساس التكلفة التاريخية أكثر ملائمة و أسهل طريقة لقياس التثببات المعنوية و هذا يظهر من خلال النتائج التالية :

– من الإنتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية إن الإعتقاد عليها كأساس لقياس المحاسبي من شأنه إسقاط الكثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية ، لأن إشتراط حدوث عملية التبادل

<sup>1</sup> الهادي قريرة ، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة و الغير ملموسة في ظل تبني النظام المحاسبي المالي الجديد ، مذكرة ماستر ، جامعة حمة لخضر ، الوادي ، 2015 .

<sup>2</sup> مريم سبفاق ، إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2017 .

- من طرف آخر قيل الإعتراف بأي تغيير في عناصر الميزانية سوف يستبعد كثيرا من القيم من السجلات المحاسبية ، و من أمثلة ذلك شهرة المحل .
- نتائج الدراسات التطبيقية المتحصل عليها تبين أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن التكلفة التاريخية أسهل وسيلة للقياس المحاسبي و إعتماها على الدقة و الثبات جعلها أكثر موثوقية للقياس ، فإن المحاسبين يتمسكون بالتكلفة التاريخية كأداة للقياس المحاسبي للثبتيات المعنوية خصوصا في التسجيل في ظل النظام المحاسبي المالي .
  - تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية من و هذا يظهر من خلال النتائج التالية :

- نصت القوانين الجزائرية على تطبيق القيمة العادلة من خلال الإصلاحات الإقتصادية التي مست قانون المحاسبة بعد تبنيتها للنظام المحاسبي المالي لما تحققه من مزايا لمجرات البيانات . كإعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة يعطي صورة صادقة للمؤسسة و توفر معلومة مالية ملائمة .

- نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها تبين أن أفراد عينة الدراسة أبدوا إتفاقهم على العبارات التي تتمحور حول أن المعلومة المقدمة وفق القيمة العادلة تساعد على التمثيل الصادق لها كما أن القياس المحاسبي وفقها يساعد على إتخاذ القرار .
- لا تتوفر في البيئة المحاسبية الجزائرية مقومات تطبيق القيمة العادلة من و هذا يظهر من خلال النتائج التالية :

- من الإنتقادات الموجهة للقيمة العادلة عدم إتساقها مع العديد من الأسس و المبادئ المحاسبية ، كما يشترط لتطبيق القيمة العادلة كأساس محاسبي توفر سوق نشط .

- نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها تبين أن أفراد عينة الدراسة إتفقوا على أن البيئة المحاسبية الجزائرية تواجه عدة صعوبات لتطبيقها مما أوجد إشكال في إعتماها كأساس لقياس الثبتيات المعنوية و هذا لعدم توفر سوق كفاء .

**كروش خديجة ، 2018 ، " إشكالية القياس المحاسبي للثبتيات العينية و المعنوية وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية 1" :**

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة المشاكل المتعلقة بالقياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية وهذا نظرا أنها تمهد إلى التخلي عنها ، ويرجع هذا إلى عدم موثوقية القياس المحاسبي بعد تطبيقها وكذا التعرف على مفهوم القيمة العادلة، والمبررات التي أدت إلى التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة دراسة مدى إمكانية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، والصعوبات التي تواجه تطبيقها ، حيث تمت دراسة الحالة لمؤسسة مطاحن الواحات بتقوت . توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- القيمة العادلة هي مفهوم جديد على مؤسسة مطاحن الواحات ولا يتم إعتماها نظرا لعدم جاهزية الأسواق المالية .
- يجب إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة الإقتصادية وفق القيمة العادلة، لأن هذا يعبر عن الوضعية المالية والحقيقية للمؤسسة محل الدراسة .
- التقييم في المؤسسة مطاحن الواحات يكون على أساس التكلفة التاريخية منذ لحظة دخول الثبتيات للمؤسسة .

<sup>1</sup> كروش خديجة ، إشكالية القياس المحاسبي للثبتيات العينية و المعنوية وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2018 .

- إعتقاد الإهتلاك الخطي للتثبيتات سواء كانت المادية أو المعنوية لأن الإدارة الجبائية لا تعترف بالإهتلاك أو خسائر القيمة .

### المطلب الرابع : أوجه التشابه و الإختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

#### الجدول رقم ( 01-01 ) أوجه الاختلاف و التشابه بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

الإسم ، السنة ، العنوان	أوجه التشابه	أوجه الإختلاف
عائشة شراد ، 2015 ، "إنعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية"	دراسة القياس المحاسبي.	القياس المحاسبي عن طريق القيمة العادلة . دراسة جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية . دراسة ميدانية عن طريق الإستبيان . عينة الدراسة متكونة من مجموعة من الأكاديميين و المهنيين بورقلة .
سي محمد لخضر ، 2017 ، "أسس و قواعد التقييم المحاسبي"	دراسة القياس المحاسبي للأصول .	دراسة جميع الأصول دون تفصيل . دراسة تأثير طرق قياس عناصر الأصول على القوائم المالية الميزانية و الدخل . دراسة تحليلية نقدية لنماذج القياس المحاسبي.
محمد زايد ، 2014 ، "القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي"	دراسة القياس المحاسبي.	قياس عناصر القوائم المالية . دراسة حالة سونلغاز بالوادي .
سفيان زقون ، 2015 ، "إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي (scf)"	دراسة القياس المحاسبي للأصول الثابتة .	دراسة جميع الأصول دون تحديد أو تفصيل . دراسة ميدانية عن طريق الإستبيان . عينة الدراسة متكونة من مجموعة من الأكاديميين و المهنيين بورقلة .
نسيل يوسف ، 2015 ، "أثر تطبيق القيمة العادلة في قياس عناصر التثبيتات"	دراسة القياس المحاسبي.	دراسة جميع الأصول دون تحديد أو تفصيل . القياس عن طريق القيمة العادلة . دراسة ميدانية عن طريق الإستبيان . عينة الدراسة متكونة من مجموعة من الأكاديميين و المهنيين بورقلة .
قويدري بوحفص ، 2015 ، "تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية"	دراسة القياس المحاسبي.	عرض و تقييم بدائل القياس . دراسة ميدانية عن طريق الإستبيان . عينة الدراسة متكونة من مجموعة من الأكاديميين و المهنيين في ولايتي ورقلة و الوادي .
الهادي قريرة ، 2017 ، "المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة و الغير ملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد"	دراسة الموجودات الغير الملموسة . المعالجة المحاسبية للموجودات الغير ملموسة .	المعالجة المحاسبية الموجودات الملموسة و الغير الملموسة . دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بالوادي .

<p>القياس المحاسبي للتثبيات العينية والمعنوية . القياس المحاسبي وفق نموذج القيمة العادلة . دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات بنقرت .</p>	<p>القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية .</p>	<p>كروش خديجة ، 2018 ، "إشكالية القياس المحاسبي للتثبيات العينية والمعنوية وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية"</p>
<p>دراسة ميدانية عن طريق الإستبيان . عينة الدراسة متكونة من مجموعة من الأكاديميين و المهنيين بورقلة .</p>	<p>دراسة القياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة . المعالجة المحاسبية للأصول الغير ملموسة .</p>	<p>سبقاق مريم ، 2017 ، "إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية"</p>

### خلاصة الفصل :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية و التطبيقية الخاصة بدراسة إشكالية القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية و إستنتجنا أن عملية القياس المحاسبي هي أساس و جوهر العمليات المحاسبية حيث تسعى إلى توفير معلومات ذات مصداقية و هذا من خلال إختيار أساس القياس المناسب و طريقة القياس المناسبة ، كما إتضح أن النظام المحاسبي المالي إهتم بالتثبيات من لحظة دخولها إلى المؤسسة عن طريق الشراء أو المبادلة أو أي طريقة أخرى حيث أصبح تقييم التثبيات يعتمد على نموذجين نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة .

## الفصل الثاني

### الدراسة الميدانية للقياس المحاسبي للتثبيات المعنوية

#### تمهيد :

بعد التطرق إلى الأدبيات النظرية لإشكالية 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 البيئة الجزائرية ، ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل سوف نقوم بإسقاط المفاهيم النظرية في الجانب التطبيقي للرد على تساؤلاتنا بإستخدام الإستبيانات ، و عرض نتائج إستخدام بعض الأساليب الإحصائية التي أفرزتها الإستبيانات من خلال إستقصاء آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة المعتمدة .

من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل ما يلي :

- المبحث الأول : الطرق والأدوات المستخدمة .
- المبحث الثاني : النتائج والمناقشة .

## المبحث الأول : الطرق و الأدوات المستخدمة في الدراسة

### المطلب الأول : الطرق المستخدمة في الدراسة

يتناول هذا المطلب المنهجية المتبعة في إعداد الدراسة والتعريف بمجتمع الدراسة وعينتها وكذا نوعها بالإضافة إلى أسلوب ومصادر جمع البيانات والمعلومات .

#### الفرع الأول : منهج الدراسة

نظرا لطبيعة هذه الدراسة والأهداف المبتغى تحقيقها من خلال الموضوع الذي نتناول فيه إشكالية القياس المحاسبي للثببتات المعنوية من وجهة نظر عمال قطاع الإتصالات و عمال بريد الجزائر، تم إعتد على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري ، حيث تم الإطلاع على الدراسات المختلفة في مجال القياس المحاسبي ، وتطبيق المنهج التحليلي في جانبه التطبيقي المتعلق بتحليل الإستبيان الذي تم إعداده لهذا الغرض وتحليله بواسطة إستخدام برنامج إحصائي للعلوم الإجتماعية Spss .

**المصادر الأولية:** تم التوصل إليها من خلال البحث الميداني الذي قمنا به حيعث تم توزيع الإستبيان على عينة الدراسة بههدف تجميع المعلومات اللازمة لموضوع بحثنا ثم تفرغها ومعالجتها عن طريق البرنامج الإحصائي .

**المصادر الثانوية:** من أجل معالجة الإطار النظري توجهنا إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في المقالات العلمية والمجلات ودراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع وكذا الكتب والمراجع العربية والأجنبية ومواقع الإنترنت.

#### الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة

**أولا : مجتمع الدراسة**

يعرف مجتمع الدراسة على أنه جميع الأفراد أو الأشياء الذين يكونون موضوع البحث فالمجتمع المستهدف في هذه الدراسة يضم محاسبي مؤسسة إتصالات الجزائر بورقلة ، محاسبي إتصالات الجزائر بتقرت ، محاسبي شركة موبيليس بورقلة ، محاسبي شركة موبيليس بتقرت ، محاسبي مؤسسة بريد الجزائر بورقلة و تقرت .

**ثانيا : عينة الدراسة**

تتكون عينة الدراسة من 30 إستمارة إستبيان شملت الفئات المعنية (محاسبي مؤسسة إتصالات الجزائر بورقلة ، محاسبي إتصالات الجزائر بتقرت ، محاسبي شركة موبيليس بورقلة ، محاسبي شركة موبيليس بتقرت ، محاسبي مؤسسة بريد الجزائر بورقلة و تقرت ) .

**المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة**

**الفرع الأول : إعداد و هيكلة الإستبيان**

تعتبر إستمارة الإستبيان الأداة الرئيسية التي يتم الإعتماد عليها عند القيام بجمع البيانات والمعلومات من الواقع حول موضوع الدراسة ، لذا قامنا بإعداد أداة الدراسة لمعرفة دور إشكاليات القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية ليكون الإستبيان دقيق ومنظم في شكله العلمي من حيث البساطة ، الوضوح والمضمون ، وقد تم إعداد الإستبيان عبر المراحل التالي :

- تجميع المعلومات من الدراسات والبحوث الجامعية السابقة .
- إعداد الاستبيان الأولي بالتشاور مع المشرف .
- عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة .
- إخراج الإستبيان في شكله النهائي .
- توزيع الإستبيان على أفراد العينة .

**نشر إستمارة الإستبيان :** إعتمدنا على عدة طرق عند توزيع إستمارات الإستبيان يمكن توضيحها فيمايلي :

**المقابلة الشخصية :** وهذا من خلال التسليم المباشر للإستمارة الى المستجوب و محاولة شرح الهدف من توزيعها .

**التسليم الغير مباشر :** وهذا من خلال إيداع إستمارة الإستبيان في العديد من المؤسسات محل الدراسة .

**هيكل الإستبيان :** تضمنت إستمارة الإستبيان 21 سؤالاً توزعت على ثلاثة محاور رئيسية ، و لقد تم صياغة الأسئلة وفقاً للأنواع المتعارف عليها ويمكن عرض المحاور الرئيسية للإستمارة فيما يلي :

تم إعداد الإستبيان حول " إشكالية القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية " و لقد قسم الإستبيان إلى جزئين رئيسيين 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 :** يضم سبعة أسئلة حول القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية .

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

تم إستخدام مقياس ليكارت الثلاثي لقياس إستجابات المبحوثين لفقرات الإستبيان حسب جدول الآتي :

**الجدول رقم (2 - 1) سلم ليكارت الثلاثي**



الإستجابة	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	1	2	3

المصدر : من إعداد الطالبة

### الفرع الثاني : الأدوات الإحصائية المستعملة

بغرض الحصول على نتائج لدراستنا قمنا بمعالجة بيانات الدراسة بعإجراء مجموعة من الإختبارات الإحصائية نذكر منها :

- أساليب الإحصاء الوصفي للتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية .
- إختبار ألفا كرونباخ لمعرفة الثبات بين فقرات الإستبيان .
- حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من محاور الاستبيان .

### الفرع الثالث : ثبات الإستبانة

يرمي ثبات الأداة إلى التحقق من إمكانية الحصول على نفس البيانات في حالة توزيعها على نفس العينة وفي نفس الظروف ، معامل الثبات ألفا يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح ، فإذا لم يكن هنالك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل ستكون مساوية للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح ، وكلما إقتربت قيمة المعامل من الواحد كلما كان الثبات مرتفعاً وكلما إقترب من الصفر كان الثبات منخفضاً .

و الجدول الموالي يبين معامل الثبات ألفا كرونباخ لهذه الدراسة .

#### الجدول ( 2 - 2 ) معامل الثبات ألفا كرونباخ

ألفا كرونباخ	عدد الفقرات
0,859	21

المصدر من مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا كرونباخ ذو مستوى ممتاز من الثقة و الثبات حيث فاقت النسبة 0,60 و هي النسبة المرجعية التي إنطلاقاً منها يعبر عن الأصدق و الثبات حيث بلغت نسبة فس هذه الدراسة 0,859 و هذا يعني أنه في حالة ما إذا تم توزيع هذه الإستبانة من جديد على نفس العينة و في نفس الظروف فإن 85% منهم سيعيدون نفس لإجابة .

### المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة الميدانية و مناقشتها

#### المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة

سنحاول في هذا المطلب أن نقوم بدراسة التحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية : السن ، المؤهل العلمي ، الوظيفة ، الخبرة .

#### الفرع الأول : الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

أولاً : توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

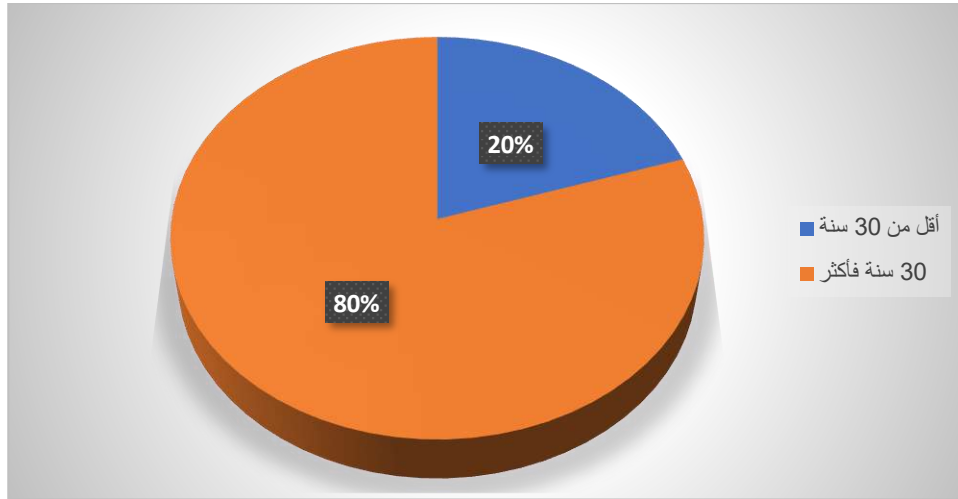
#### الجدول رقم ( 2 - 3 ) توزيع أفراد العينة حسب متغير السن

النسبة %	التكرار	السن
----------	---------	------

20,0	6	أقل من 30 سنة
80,0	24	30 سنة فأكثر
100,0	30	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

الشكل رقم ( 2 - 1 ) التمثيل البياني حسب متغير السن



المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول ( 2 - 3 ) و الشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير السن أن أغلبية أفراد عينة الدراسة كانت من (30 سنة فأكثر) بنسبة (80%) و الباقي بنسبة (20%) للأفراد (الأقل من 30 سنة) .

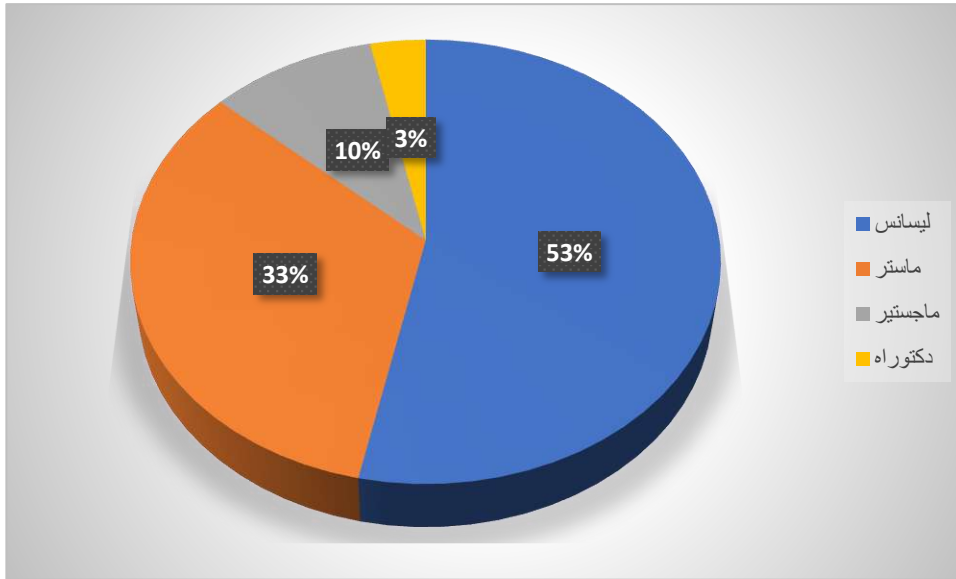
ثانيا : توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

الجدول رقم ( 2 - 4 ) توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
53,3	16	ليسانس
33,3	10	ماستر
10,0	3	ماجستير
3,3	1	دكتوراه
100,0	30	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

الشكل رقم ( 2 - 2 ) التمثيل البياني حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (2 - 4) و الشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي أن ما نسبته (53%) كانت لحملة شهادة ليسانس و هي الفئة الأكثر تكرارا في أفراد العينة ثم يليها حملة شهادة الماستر بنسبة (33%) ثم تليها حملت شهادة الماجستير والدكتوراه بنسب (10%) و(3%) على التوالي .

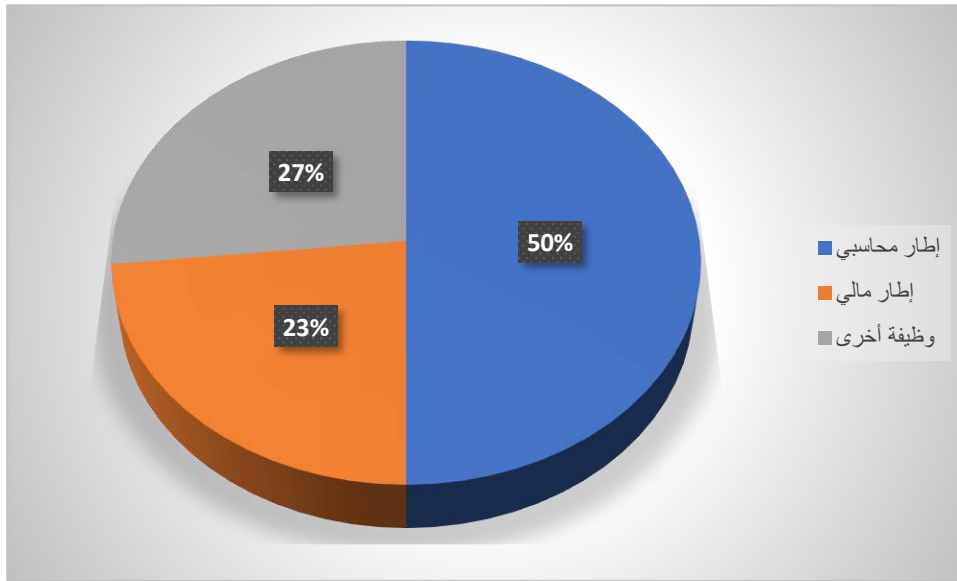
ثالثا : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الجدول رقم (2 - 5) توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة %
إطار محاسبي	15	50,0
إطار مالي	7	23,3
وظيفة أخرى	8	26,7
المجموع	30	100,0

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

الشكل رقم (2 - 3) التمثيل البياني حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول ( 2 - 5 ) والشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة أن معظم أفراد العينة يمارسون وظيفة محاسبية حيث بلغت النسبة (50%) وتليها نسبة (27%) الذين يمارسون وظيفة مالية وتليها نسبة (23%) من الذين يمارسون وظيفة أخرى ( تسيير المخزون، الإمداد، ..).

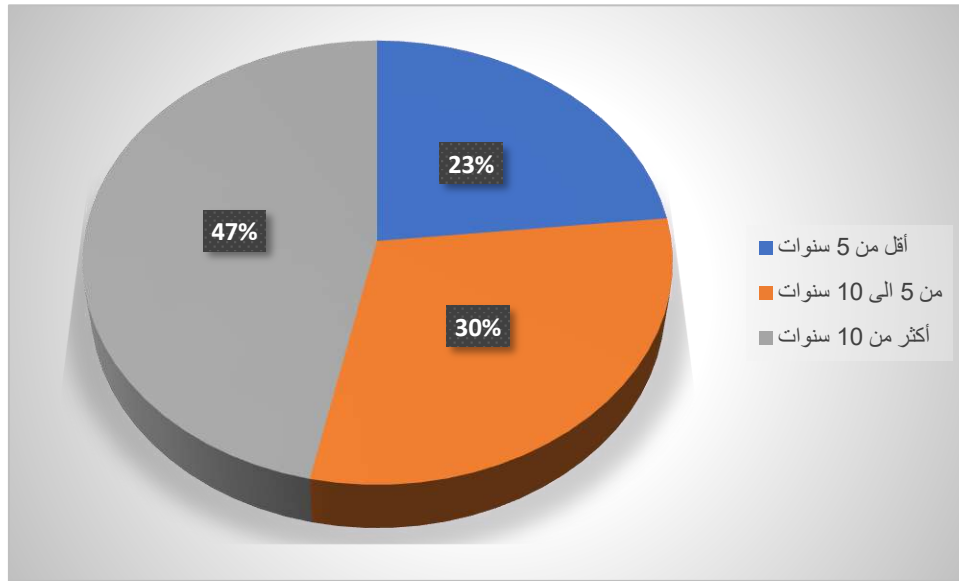
رابعا : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

الجدول رقم ( 2 - 6 ) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة

النسبة %	التكرار	الخبرة
23,3	7	أقل من 5 سنوات
30,0	9	من 5 الى 10 سنوات
46,7	14	أكثر من 10 سنوات
100,0	30	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

الشكل رقم ( 2 - 4 ) التمثيل البياني حسب متغير الخبرة



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول ( 2 - 6 ) و الشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة أن مانسبته (47%) من أفراد العينة ذوي خبرة ( أكثر من 10 سنوات ) ، وتليها نسبة (30%) أصحاب خبرة ( من 5 إلى 10 سنوات ) و تليها نسبة (23%) لأصحاب الخبرة ( أقل من 5 سنوات ) .

الفرع الثاني : عرض نتائج محاور الإستبيان  
أولا : عرض نتائج المحور الأول

الجدول رقم ( 2 - 7 ) نتائج المحور الأول

المحور الأول : الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

الرقم	الفقرة	المقياس	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه
1	يتجاوب المهتمين بالحقل المحاسبي مع ممارسات النظام المحاسبي المالي .	التكرار	24	4	2	1,27	0,583	موافق
		النسبة	80,0	13,3	6,7			
2	تتوفر معرفة كافية لدى المهتمين بالحقل المحاسبي والمتعلقة باليات تطبيق النظام المحاسبي المالي .	التكرار	18	10	2	1,47	0,629	موافق
		النسبة	60,0	33,3	6,7			
3	تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي و المتعلقة بالقياس بالوضوح وسهولة التطبيق .	التكرار	17	10	3	1,53	0,681	موافق
		النسبة	56,7	33,3	10,0			

4	عند الإدراج المحاسبي الأولي تتعزز خاصية قابلية المعلومات للمقارنة من خلال احترام ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة .	التكرار	16	10	4	1,60	0,724	موافق
		النسبة	53,3	33,3	13,3			
5	تتمتع القوائم المالية المعدة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي بالشفافية والمصدقية عند التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة .	التكرار	16	7	7	1,70	0,837	موافق
		النسبة	53,3	23,3	23,3			
6	تسمح القوائم المالية المعدة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي لمستخدميها بالتقييم الدقيق حول طبيعة الأحداث الاقتصادية المنجزة في المؤسسة.	التكرار	13	11	6	1,77	0,774	محايد
		النسبة	43,3	36,7	20,0			
7	يبرز بعض التعارض عند عملية المعالجة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي.	التكرار	14	11	5	1,70	0,750	محايد
		النسبة	46,7	36,7	16,7			
الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي					1,58	0,711	موافق	

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم ( 2 - 7 ) نلاحظ مايلي :

1. يتجاوب المهتمين بالحقل المحاسبي مع ممارسات النظام المحاسبي المالي : أبدى أغلب أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,27 و الانحراف المعياري 0,583 .
2. تتوفر معرفة كافية لدى المهتمين بالحقل المحاسبي والمتعلقة بآليات تطبيق النظام المحاسبي المالي : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,47 و الانحراف المعياري 0,629 .
3. تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي و المتعلقة بالقياس بالوضوح وسهولة التطبيق : أبدى أغلب أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,53 و الانحراف المعياري 0,681 .
4. عند الإدراج المحاسبي الأولي تتعزز خاصية قابلية المعلومات للمقارنة من خلال احترام ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة : أبدى أفراد العينة موافقتهم حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,60 و الانحراف المعياري 0,724 .
5. تتمتع القوائم المالية المعدة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي بالشفافية والمصدقية عند التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة : كانت أغلب آراء أفراد العينة موافق حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,70 و الانحراف المعياري 0,837 .
6. تسمح القوائم المالية المعدة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي لمستخدميها بالتقييم الدقيق حول طبيعة الأحداث الاقتصادية المنجزة في المؤسسة : وافق أغلب أفراد العينة على حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,77 و الانحراف المعياري 0,774 .
7. يبرز بعض التعارض عند عملية المعالجة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,70 و الانحراف المعياري 0,750 .

ثانيا : عرض نتائج المحور الثاني

الجدول رقم ( 2 - 8 ) نتائج المحور الثاني

المحور الثاني : القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية في البيئة الجزائرية

الرقم	الفقرة	المقياس	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الإحتراف المعياري	الإتجاه
1	تتوفر معرفة كافية بمفاهيم عمليات قياس الثبتيات المعنوية عند المهتمين بالحقل المحاسبي في الجزائر.	التكرار	14	10	6	1,73	0,785	محايد
		النسبة	46,7	33,3	20,0			
2	يجسد إستخدام القياس المحاسبي وفق أساس القيمة العادلة مبدأ التحسين المستمر في آليات تقييم الأحداث الإقتصادية للمؤسسات .	التكرار	17	6	7	1,67	0,844	محايد
		النسبة	56,7	20,0	23,3			
3	يساعد تبني معايير محاسبية أقرب إلى الممارسات الدولية في تسهيل اجراءات تأطير عملية تقييم الثبتيات المعنوية في الجزائر.	التكرار	20	6	4	1,47	0,730	موافق
		النسبة	66,7	20,0	13,3			
4	تساهم قوانين حماية الحقوق الملكية الفكرية وكذا براءات الاختراع في إضفاء المصدقية عند قياس عناصر الثبتيات المعنوية.	التكرار	19	6	5	1,53	0,776	موافق
		النسبة	63,3	20,0	16,7			
5	تلعب التشريعات الضريبية في الجزائر دور رئيسي في التأثير على عمليات قياس الثبتيات المعنوية.	التكرار	10	15	5	1,83	0,699	محايد
		النسبة	33,3	50,0	16,7			
6	يعزز إستخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية.	التكرار	10	11	9	1,97	0,809	محايد
		النسبة	33,3	36,7	30,0			
7	يؤدي تطبيق معايير القيمة العادلة في قياس الثبتيات المعنوية إلى الثبات في إستخدام طرق المحاسبية مما يعزز خاصية المقارنة في المعلومة .	التكرار	15	9	6	1,70	0,794	محايد
		النسبة	50,0	30,0	20,0			
	القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية في البيئة الجزائرية							

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم ( 2 - 8 ) نلاحظ مايلي :

1. تتوفر معرفة كافية بمفاهيم عمليات قياس الثبتيات المعنوية عند المهتمين بالحقل المحاسبي في الجزائر: أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,73 و الإنحراف المعياري 0,785 .
2. يجسد إستخدام القياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة مبدأ التحسين المستمر في آليات تقييم الأحداث الإقتصادية للمؤسسات : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,67 و الإنحراف المعياري 0,844 .
3. يساعد تبني معايير محاسبية أقرب إلى الممارسات الدولية في تسهيل اجراءات تأطير عملية تقييم الثبتيات المعنوية في الجزائر : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,47 و الإنحراف المعياري 0,730 .
4. تساهم قوانين حماية الحقوق الملكية الفكرية وكذا براءات الاختراع في إضفاء المصداقية عند قياس عناصر الثبتيات المعنوية : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,53 و الإنحراف المعياري 0,776 .
5. تلعب التشريعات الضريبية في الجزائر دور رئيسي في تأثير على عمليات قياس الثبتيات المعنوية : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,83 و الإنحراف المعياري 0,699 .
6. يعزز إستخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,97 و الإنحراف المعياري 0,809 .
7. يؤدي تطبيق معايير القيمة العادلة في قياس الثبتيات المعنوية إلى الثبات في إستخدام طرق المحاسبية مما يعزز خاصية المقارنة في المعلومة : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,70 و الإنحراف المعياري 0,794 .

ثالثا : عرض نتائج المحور الثالث

الجدول رقم ( 2 - 9 ) نتائج المحور الثالث

المحور الثالث : عوائق قياس الثبتيات المعنوية في البيئة الجزائرية

الرقم	الفقرة	المقياس	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الإتجاه
1	تواجه عمليات تطبيق بدائل القياس المحاسبي بخلاف التكلفة التاريخية عوائق وصعوبات في سياق بيئة الأعمال الجزائرية .	التكرار	15	11	4	1,63	0,718	موافق
		النسبة	50,0	36,7	13,3			
2	تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للإجهادات والتقديرات الشخصية في عملية القياس مما يقلل من خاصية الموضوعية.	التكرار	17	10	3	1,53	0,681	موافق
		النسبة	56,7	33,3	10,0			
3	تتميز التكلفة التاريخية بالسهولة عند الادراج الاولي للثبتيات المعنوية في القوائم المالية .	التكرار	13	8	9	1,87	0,860	محايد
		النسبة	43,3	26,7	30,0			



4	خلال فترات التضخم الجامح تفقد عمليات تقييم الثبتيات المعنوية وفق التكلفة التاريخية الصورة الصادقة في التعبير.	التكرار	13	12	5	1,73	0,740	محايد
		النسبة	43,3	40,0	16,7			
5	يعتبر القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية ، نظرا لغياب المبررات الموضوعية عند تقييم الأحداث الاقتصادية .	التكرار	10	12	8	1,93	0,785	محايد
		النسبة	33,3	40,0	26,7			
6	يساعد استخدام طرق القياس المحاسبي المناسبة في توجه قرارات المستثمرين والدائنين .	التكرار	18	5	7	1,63	0,850	موافق
		النسبة	60,0	16,7	23,3			
7	هناك بدائل القياس أخرى يمكن الإعتماد عليها بخلاف التكلفة التاريخية والتي يمكن أن تسد النقص الحاصل في القياس المحاسبي.	التكرار	13	11	6	1,77	0,774	محايد
		النسبة	43,3	36,7	20,0			
عوائق قياس الثبتيات المعنوية في البيئة الجزائرية								

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على مخرجات SPSS

من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم ( 2 - 9 ) نلاحظ مايلي :

1. تواجه عمليات تطبيق بدائل القياس المحاسبي بخلاف التكلفة التاريخية عوائق وصعوبات في سياق بيئة الأعمال الجزائرية : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,63 و الانحراف المعياري 0,718 .
2. تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للإجهادات والتقديرية الشخصية في عملية القياس مما يقلل من خاصية الموضوعية : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,53 و الانحراف المعياري 0,681 .
3. تتميز التكلفة التاريخية بسهولة عند الإدراج الاولي لعناصر المعنوية في القوائم المالية : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,87 و الانحراف المعياري 0,860 .
4. خلال فترات التضخم الجامح تفقد عمليات تقييم الثبتيات المعنوية وفق التكلفة التاريخية الصورة الصادقة في التعبير: وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,73 و الانحراف المعياري 0,740 .
5. يعتبر القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية ، نظرا لغياب المبررات الموضوعية عند تقييم الأحداث الاقتصادية : أبدى أفراد العينة موافقتهم حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,93 و الانحراف المعياري 0,785 .
6. يساعد استخدام طرق القياس المحاسبي المناسبة في توجه قرارات المستثمرين والدائنين : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,63 و الانحراف المعياري 0,850 .
7. هناك بدائل القياس أخرى يمكن الإعتماد عليها بخلاف التكلفة التاريخية والتي يمكن أن تسد النقص الحاصل في القياس المحاسبي : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,77 و الانحراف المعياري 0,774 .

### المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة

الفرع الأول : مناقشة نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

أولا : مناقشة متغير السن

تمتاز عينة الدراسة بالنضج و الوعي اللازمان للإجابة على فقرات الإستبيان .

ثانيا : مناقشة متغير المؤهل العلمي

إحتوت العينة على حملت شهادتي الدكتوراه و الماجستير مما يجعل العينة كفاة و مؤهلة لفهم و إستيعاب الإستبيان .

ثالثا : مناقشة متغير الوظيفة

نرى أن نصف العينة عبارة عن إطارات في المحاسبو و النصف الآخر تضمن إطارات في المالية و إطارات أخرى كمسير المخزون ، عون الإمدادات ..... و هذا يشير إلى أن أفراد العينة مناسبة للإجابة على هذا الإستبيان .

رابعا : مناقشة متغير الخبرة

معظم أفراد العينة يتمتعون بخبرة تزيد عن 10 سنوات مما يجعل الإجابات أكثر دقة وأكثر مصداقية و واقعية مما يؤثر إيجابيا على نتائج الدراسة .

الفرع الثاني : مناقشة نتائج محاور الإستبيان

أولا : مناقشة نتائج المحور الأول

**الفقرة 1 :** بناءا على النتائج تلقى ممارسات النظام المحاسبي تجاوب بين المهتمين إذ يعبر عن تطوير المعارف و كذا عقد نقاشات في مجال الممارسات المحاسبية .

**الفقرة 2 :** إعتبر أفراد العينة أن المعرفة المتوفرة لدى المهتمين حول مفاهيم المحاسبة كافية أو أقل كفاية بالنسبة للمجيبين بمحايد .

**الفقرة 3 :** تقر أغلبية العينة بوضوح الممارسات المحاسبية و بينما يرى البعض عدم السهولة في التطبيق.

**الفقرة 4 :** ترى أن ثبات الطرق المحاسبية يجعل المعلومات قابلة للمقارنة فيما يرى البعض الآخر أنها ليست كذلك بالنسبة للمجيبين بمحايد .

**الفقرة 5 :** إعتبر غالبية أفراد العينة في هذه الفقرة أن المخرجات المعدة وفق النظام المحاسبي تتسم بالمصداقية و الشفافية هذا راجع لكونهم يقومون بإعداد القوائم المالية .

**الفقرة 6 :** الموقف غير محسوم من خلال التقارب بين الموافق و المحايد حيث أن عملية إستخدام القوائم المالية تدخل ضمن إحتياجات المستخدمين لذى كانت الإجابة غير محسومة بإعتبار أفراد العينة من معدي القوائم المالية و ليس من المستخدمين .

**الفقرة 7 :** عدم الإعراف بالتعارض الواقع على أن عملية المعالجة وفق النظام المحاسبي المالي تواجه عدة مشاكل و هذا يدل على وجود نقائص تعتري النظام .

ثانيا : مناقشة نتائج المحور الثاني

**الفقرة 1 :** بناءا على النتائج إعتبر جل أفراد العينة أنهم على دراية بالثبوتات المعنوية و عمليات قياسها هذا ما يدل على أن المهتمين بالمحاسبة يمتلكون درجة عالية و جيدة من الوعي .

**الفقرة 2 :** تم التأكيد من طرف معظم أفراد العينة على أهمية تجسيد مبدأ التحسين المستمر للممارسات و التي تتوفر في أساس القيمة العادلة .

**الفقرة 3 :** تقر أغلبية العينة بتفوق المعايير الدولية مما يجعل تبني ممارسات محلية أقرب من تلك الدولية تساعد في مجال تقييم الثببتات المعنوية مما يساهم في إجراءات التأطير .

**الفقرة 4 :** بإعتبار أن الثببتات المعنوية أكثر إرتباطا بقوانين الحماية الفكرية تؤكد أغلبية العينة على أهمية تلك القوانين في إطفاء مصداقية عند تقييم الثببتات المعنوية .

**الفقرة 5 :** ترى العينة أن العمليات الضريبية يتم إنجازها على مستوى المؤسسة الأم و ليس على مستوى فروعها هذا ما إنعكس على توجه أغلب العينة للمحايد .

**الفقرة 6 :** نرى بأن خاصية الملائمة عند إستخدام التكلفة التاريخية محل تباين في الآراء حيث تتقارق كل الآراء .

**الفقرة 7 :** إعتبرت غالبية العينة أن خاصية المقارنة في المعلومات لا تتحقق عند تطبيق القيمة العادلة العادلة عند قياس الثببتات المعنوية .

### ثالثا : مناقشة نتائج المحور الثالث

**الفقرة 1 :** بناء على النتائج تقر أغلبية العينة بأنه تود صعوبات في إستخدام بدائل القياس المحاسبي و هذا يدل على أن البيئة الجزائرية غير مهيئة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي .

**الفقرة 2 :** أغلب عينة الدراسة توافق على غياب الموضوعية في القياس بالقيمة العادلة كونها تعتمد على الرأي الشخصي و إجتهد المحاسب .

**الفقرة 3 :** ترى أغلبية العينة أن التكلفة التاريخية تسهل إدراج الثببتات المعنوية و هذا راجع لملائمتها في القياس و وجود وثائق ثبوتية لها .

**الفقرة 4 :** عدم الإعتراف بالتعارض الواقع في أن التكلفة التاريخية تفقد مصداقيتها عند التعرض لحالة تضخم حيث تباينت الآراء و هذا راجع لعدم مواجهة عينة الدراسات لظاهرة تضخم في البيئة الجزائرية .

**الفقرة 5 :** هنالك موفق غير محسوم في أن توفر المبررات الموضوعية عند تقييم الأحداث قد يقلل من موثوقية إستخدام القيمة العادلة .

**الفقرة 6 :** تم التأكيد من قبل معظم العينة على أن قرارات الدائنين و المستثمرين يتحكم فيها تطبيق طرق مناسبة في القياس المحاسبي .

**الفقرة 7 :** هنالك موفق غير محسوم بين موافق و محايد في وجود بدائل قياس بخلاف التكلفة التاريخية يمكن الإعتداد عليها و هذا راجع لعدم توفر المعرفة الكافية لعينة الدراسة ببدايل القياس المحاسبي .

## خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل تمكنا من الإجابة على إشكالية الموضوع المتمثلة في ما هو واقع القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية حيث قمنا بالإجابة عليها من خلال الإستبيان موزع على عينة الدراسة المكونة من محاسبين مؤسسة إتصالات الجزائر ومحاسبي موبيليس ومحاسبي بريد الجزائر وتناولنا 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 وإختبار الفرضيات ولقد توصلنا إلى إثبات فرضيات التي إعتدنا عليها .

وقد أبرزت الدراسة الميدانية جملة من النتائج يمكن حصرها فيما يلي :

- ❖ تلقى ممارسات النظام المحاسبي المالي تجاوبا كبيرا من قبل المهتمين بالمحاسبة .
- ❖ يتميز المهتمون بالمحاسبة بمستوى عالي من المعرفة بآليات تطبيق النظام المحاسبي المالي .
- ❖ يسهل تبني ممارسات محلية أقرب للمعايير الدولية عمليات تقييم الثبتيات المعنوية .
- ❖ يصعب تحديد تأثير التشريعات الضريبية على عمليات قياس الثبتيات المعنوية .
- ❖ يعد القياس بالقيمة العادلة أقل موثوقية في البيئة المحاسبية الجزائرية .

# الخاتمة

### توطئة :

من خلال هذه الدراسة حاولنا إلقاء الضوء على إشكالية القياس المحاسبي للثببتات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية ، من خلال معالجة الاشكالية المتمثلة في " ماهو واقع القياس المحاسبي للثببتات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية لقطاع نشاط الاتصالات ؟ حيث شملت الدراسة في الفصل الأول على الدراسة النظرية والتطبيقية من خلال عرض المفاهيم الأساسية للقياس المحاسبي وتقييم الثببتات المعنوية و كذا عرض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع في محاولة تحليلها ومقارنتها بالدراسة الحالية ، أما الفصل الثاني فتطرقنا إلى الدراسة الميدانية و عرض نتائجها و مناقشتها من خلال إختبار الفرضيات التالية :

- ◀ للممارسات المحاسبية تأثيرا كبيرا على دقة و جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي .
- ◀ تتوفر بدائل مناسبة للقياس المحاسبي للثببتات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية .
- ◀ تواجه عملية القياس المحاسبي عدة عوائق في البيئة المحاسبية الجزائرية .

### نتائج الدراسة :

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- تلقى ممارسات النظام المحاسبي المالي تجاوبا كبيرا من قبل المهتمين بالمحاسبة .
- يتميز المهتمون بالمحاسبة بمستوى عالي من المعرفة بآليات تطبيق النظام المحاسبي المالي .
- يسهل تبني ممارسات محلية أقرب للمعايير الدولية عمليات تقييم الثببتات المعنوية .
- يعزز استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي مبدأ التحسين المستمر في آليات تقييم الثببتات المعنوية .
- يصعب تحديد تأثير التشريعات الضريبية على عمليات قياس الثببتات المعنوية .
- تساهم قوانين حماية الحقوق الفكرية و براءات الإختراع في إضفاء مصداقية في عمليات القياس .
- تساعد طرق القياس المحاسبي الصحيحة في إتخاذ قرارات الدائنين و المستثمرين .
- يعد القياس بالقيمة العادلة أقل موثوقية في البيئة المحاسبية الجزائرية .


### التوصيات :

- ✓ توفير بيئة سليمة و ملائمة تضمن تطبيق النظام المحاسبي بشكل سليم و هذا عن طريق تفعيل و تنشيط الأسواق المالية الجزائرية .
- ✓ توسيع دائرة التكوين لتشمل كافة المعنيين بتطبيق النظام المحاسبي .

✓ إعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي و دوره المهم في إعداد قوائم مالية ذات جودة و شفافية .

### آفاق الدراسة :

إن موضوع القياس المحاسبي للنتيئات المعنوية لما لها من أهمية بالغة في الوسط الإقتصادي حيث أن ما هو واضح أن النظام المحاسبي المالي لا يوفر البيئة الملائم لعملية القياس المحاسبي للنتيئات 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 وإيجاد الحلول لمواكبة التطور الإقتصادي و الإطلال على مستقبل أوسع .



قائمة المصادر  
والمراجع



### الكتب:

1. حسين القاضي ، مأمون حمدان ، المحاسبة الدولية و معاييرها ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2008 .
2. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جلطي للنشر، الجزائر، 2009.
3. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية، دار متيجة للطباعة ، الجزائر ، 2010.
4. محمد مطر ، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس و العرض و الإفصاح ، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، الطبعة الأولى ، 2004 .
5. وليد ناجي الحياي ، نظرية المحاسبة ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، الدنمارك ، 2007 .
6. وليد ناجي الحياي ، المحاسبة المتوسطة ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، الدنمارك، 2007 .
7. وليد ناجي الحياي ، يوسف الأسدي ، نظرية المحاسبة ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، الدنمارك ، 2008 .

### الرسائل و الأطروحات :

8. رولا كاسر لايقة ، القياس و الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف و دورها في ترشيد قرارات الإستثمار ، مذكرة ماجستير ، جامعة تشرين سوريا ، 2008 .
9. فضل كمال سالم ، مدى أهية القياس و الإفصاح المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية و أثره على إتخاذ القرارات المالية ، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة فلسطين ، 2008 .
10. محمد زيد ، القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماستر ، جامعة حماة لخضر ، الوادي ، 2014 .
11. قويدري بوحفص ، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2014 .
12. نسيل سوسف ، أثر تطبيق القيمة العادلة في قياس عناصر التثبيات ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2015 .
13. سفيان زرقون ، إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2015 .
14. الهادي قريرة ، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة و الغير ملموسة في ظل تبني النظام المحاسبي المالي الجديد ، مذكرة ماستر ، جامعة حماة لخضر ، الوادي ، 2015 .
15. عائشة شراد ، إنعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية ، مذكرة ماستر ، جامعة حماة لخضر ، الوادي ، 2015 .
16. سي محمد لخضر ، أسس و قواعد التقييم المحاسبي ، مذكرة دكتوراه ، جامعة حماة لخضر ، الوادي ، 2017 .

## قائمة المصادر والمراجع

---

17. مرسم سبفاق ، إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2017 .
18. كروش خديجة ، إشكالية القياس المحاسبي للتثبيات العينية و المعنوية وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2018 .

### الجرائد و المجلات :

19. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 19 ، المؤرخ في 28 ربيع الأول 1430 الموافق لـ 05 مارس 2009 .
20. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، SOCPA ، 2017 .

# قائمة الملاحق



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الميدان : العلوم اقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الشعبة : علوم المالية و المحاسبة

التخصص : محاسبة و جباية معمقة



السلام عليكم و رحمة الله تعالى و بركاته

تحية طيبة و بعد:

في إطار التحضير لنيل شهادة ماستر تخصص محاسبة و جباية معمقة للسنة الجامعية (2018/ 2019) أقوم بإعداد مذكرة التخرج بعنوان : إشكالية القياس المحاسبي للنتيبيات المعنوية .

و نظرا لما تتمتعون به من خبرة علمية و عملية في مجال مهنة المحاسبة أرجو منكم التفضل بمنحي جزءا من وقتكم بالإطلاع على هذه الإستمبانه 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 مناسباً.

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 تقبلوا مني فائق الإحترام و التقدير.

الطالبة بوليفة نرجس

البيانات الشخصية و المهنية

1. السن :

أقل من 30 سنة  30 سنة فأكثر

2. المؤهل العلمي :

ليسانس  ماستر  ماجستير  دكتوراه

3. الوظيفة :

إطار محاسبي  إطار مالي  وظيفة أخرى

4. عدد سنوات الخبرة :

أقل من 5 سنوات  من 5 و 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

ملاحظة : يرجى الإجابة بعلامة ( X ) في الخانة المناسبة .

المحور الأول : الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	يتجاوب المهتمين بالحقل المحاسبي مع ممارسات النظام المحاسبي المالي .			
2	تتوفر معرفة كافية لدى المهتمين بالحقل المحاسبي والمتعلقة بآليات تطبيق النظام المحاسبي المالي .			
3	تتميز ممارسات النظام المحاسبي المالي و المتعلقة بالقياس بالوضوح وسهولة التطبيق .			
4	عند الإدراج المحاسبي الأولي تتعزز خاصية قابلية المعلومات للمقارنة من خلال احترام ثبات الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة .			
5	تتمتع القوائم المالية المعدة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي بالشفافية والمصادقية عند التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة .			
6	تسمح القوائم المالية المعدة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي لمستخدميها بالتقييم الدقيق حول طبيعة الأحداث الإقتصادية المنجزة في المؤسسة .			

7	يبرز بعض التعارض عند عملية المعالجة وفق ممارسات النظام المحاسبي المالي.
<b>المحور الثاني : القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية في البيئة الجزائرية</b>	
1	تتوفر معرفة كافية بمفاهيم عمليات قياس التثبيات المعنوية عند المهتمين بالحقل المحاسبي في الجزائر.
2	يجسد إستخدام القياس المحاسبي وفق أساس القيمة العادلة مبدأ التحسين المستمر في آليات تقييم الأحداث الإقتصادية للمؤسسات .
3	يساعد تبني معايير محاسبية أقرب إلى الممارسات الدولية في تسهيل اجراءات تأطير عملية تقييم التثبيات المعنوية في الجزائر.
4	تساهم قوانين حماية الحقوق الملكية الفكرية وكذا براءات الاختراع في إضفاء المصداقية عند قياس عناصر التثبيات المعنوية.
5	تلعب التشريعات الضريبية في الجزائر دور رئيسي في تأثير على عمليات قياس التثبيات المعنوية .
6	يعزز إستخدام التكلفة التاريخية خاصية الملائمة في القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية.
7	يؤدي تطبيق معايير القيمة العادلة في قياس التثبيات المعنوية إلى الثبات في إستخدام طرق المحاسبية مما يعزز خاصية المقارنة في المعلومة .
<b>المحور الثالث : عوائق قياس التثبيات المعنوية في البيئة الجزائرية</b>	
1	تواجه عمليات تطبيق بدائل القياس المحاسبي بخلاف التكلفة التاريخية عوائق وصعوبات في سياق بيئة الأعمال الجزائرية .
2	تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للإجتهدات والتقديرات الشخصية في عملية القياس مما يقلل من خاصية الموضوعية.
3	تتميز التكلفة التاريخية بسهولة عند الادراج الاولي للتثبيات المعنوية في القوائم المالية .
4	خلال فترات التضخم الجامح تفقد عمليات تقييم التثبيات المعنوية وفق التكلفة التاريخية الصورة الصادقة في التعبير.
5	يعتبر القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية ، نظرا لغياب المبررات الموضوعية عند تقييم الأحداث الإقتصادية .
6	يساعد إستخدام طرق القياس المحاسبي المناسبة في توجه قرارات المستثمرين والدائنين .
7	هناك بدائل القياس أخرى يمكن الإعتماد عليها بخلاف التكلفة التاريخية والتي يمكن أن تسد النقص الحاصل في القياس المحاسبي .

الملحق 02 : قائمة محكمين الإستبيان

الجهة العاملة	إسم ولقب الأستاذ
أستاذ بجامعة ورقلة	بضياف أحمد
أستاذ بجامعة ورقلة	عوينات فريد
أستاذ بجامعة ورقلة	مقدم خالد

**Statistics**

		السن	المؤهل	الوظيفة	الخبرة	Q1	Q2	Q3
N	Valid	30	30	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		1,80	1,63	1,77	2,23	1,27	1,47	1,53
Std. Deviation		,407	,809	,858	,817	,583	,629	,681

**Statistics**

		Q4	Q5	Q6	Q7	B1	B2	B3
N	Valid	30	30	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		1,60	1,70	1,77	1,70	1,73	1,67	1,47
Std. Deviation		,724	,837	,774	,750	,785	,844	,730

**Statistics**

		B4	B5	B6	B7	C1	C2	C3
N	Valid	30	30	30	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0	0	0	0
Mean		1,53	1,83	1,97	1,70	1,63	1,53	1,87
Std. Deviation		,776	,699	,809	,794	,718	,681	,860

**Statistics**

		C4	C5	C6	C7
N	Valid	30	30	30	30
	Missing	0	0	0	0
Mean		1,73	1,93	1,63	1,77
Std. Deviation		,740	,785	,850	,774



### Frequency Table

#### السن

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	6	20,0	20,0	20,0
	سنة فأكثر 30	24	80,0	80,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

#### المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	16	53,3	53,3	53,3
	ماستر	10	33,3	33,3	86,7
	ماجستير	3	10,0	10,0	96,7
	دكتوراه	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

#### الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	إطار محاسبي	15	50,0	50,0	50,0
	إطار مالي	7	23,3	23,3	73,3
	وظيفة أخرى	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

#### الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	7	23,3	23,3	23,3
	من 5 الى 10 سنوات	9	30,0	30,0	53,3
	أكثر من 10 سنوات	14	46,7	46,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**Q1**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	24	80,0	80,0	80,0
	محايد	4	13,3	13,3	93,3
	غير موافق	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**Q2**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	18	60,0	60,0	60,0
	محايد	10	33,3	33,3	93,3
	غير موافق	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**Q3**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	17	56,7	56,7	56,7
	محايد	10	33,3	33,3	90,0
	غير موافق	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**Q4**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	16	53,3	53,3	53,3
	محايد	10	33,3	33,3	86,7
	غير موافق	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**Q5**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	16	53,3	53,3	53,3
	محايد	7	23,3	23,3	76,7
	غير موافق	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**Q6**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	13	43,3	43,3	43,3
	محايد	11	36,7	36,7	80,0
	غير موافق	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**Q7**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	14	46,7	46,7	46,7
	محايد	11	36,7	36,7	83,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**B1**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	14	46,7	46,7	46,7
	محايد	10	33,3	33,3	80,0
	غير موافق	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**B2**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	17	56,7	56,7	56,7
	محايد	6	20,0	20,0	76,7
	غير موافق	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**B3**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	20	66,7	66,7	66,7
	محايد	6	20,0	20,0	86,7
	غير موافق	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**B4**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	19	63,3	63,3	63,3
	محايد	6	20,0	20,0	83,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**B5**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	10	33,3	33,3	33,3
	محايد	15	50,0	50,0	83,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**B6**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	10	33,3	33,3	33,3
	محايد	11	36,7	36,7	70,0
	غير موافق	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**B7**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	15	50,0	50,0	50,0
	محايد	9	30,0	30,0	80,0
	غير موافق	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**C1**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	15	50,0	50,0	50,0
	محايد	11	36,7	36,7	86,7
	غير موافق	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**C2**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	17	56,7	56,7	56,7
	محايد	10	33,3	33,3	90,0
	غير موافق	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**C3**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	13	43,3	43,3	43,3
	محايد	8	26,7	26,7	70,0
	غير موافق	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**C4**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	13	43,3	43,3	43,3
	محايد	12	40,0	40,0	83,3
	غير موافق	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**C5**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	10	33,3	33,3	33,3
	محايد	12	40,0	40,0	73,3
	غير موافق	8	26,7	26,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**C6**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	18	60,0	60,0	60,0
	محايد	5	16,7	16,7	76,7
	غير موافق	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**C7**

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	13	43,3	43,3	43,3
	محايد	11	36,7	36,7	80,0
	غير موافق	6	20,0	20,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	30	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's	
Alpha	N of Items
,859	21

COMPUTE Q=MEAN(Q1 TO Q7).



# فهرس المحتويات



الصفحة	قائمة المحتويات
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال البيانية
X	قائمة الاختصارات الرموز
XI	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
<b>الفصل الأول : التأصيل النظري للتثبيات المعنوية في الفكر المحاسبي</b>	
05	تمهيد :
06	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي للتثبيات المعنوية
06	المطلب الأول : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي
06	الفرع الأول : مفاهيم أساسية حول القياس المحاسبي
09	الفرع الثاني : أساليب القياس المحاسبي
10	الفرع الثالث : تحيز القياس المحاسبي
12	المطلب الثاني : مفاهيم عامة حول التثبيات المعنوية
12	الفرع الأول : مفهوم التثبيات المعنوية
12	الفرع الثاني : أمثلة عن التثبيات المعنوية
13	المطلب الثالث : القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية
13	الفرع الأول : نماذج القياس المحاسبي
14	الفرع الثاني : قياس التثبيات المعنوية
16	المطلب الرابع : المعالجة المحاسبية للتثبيات المعنوية
18	المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول الموضوع
18	المطلب الأول : بدائل القياس المحاسبي
20	المطلب الثاني : القياس المحاسبي للعناصر المادية و المعنوية
22	المطلب الثالث : القياس المحاسبي للعناصر المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي
25	المطلب الرابع : أوجه التشابه و الإختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية
27	خلاصة الفصل
<b>الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للقياس المحاسبي للتثبيات المعنوية</b>	
29	تمهيد
30	المبحث الأول : الطرق والأدوات المستخدمة
30	المطلب الأول : الطرق المستخدمة في الدراسة
30	الفرع الأول : منهج الدراسة
30	الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة
31	المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة
31	الفرع الأول : إعداد و هيكلة الإستبيان

## الفهرس

32	الفرع الثاني : الأدوات الإحصائية المستعملة
32	الفرع الثالث : ثبات الإستبانة
33	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة ومناقشتها
33	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة
33	الفرع الأول : الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
37	الفرع الثاني : عرض نتائج محاور الإستبيان
43	المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة
43	الفرع الأول : مناقشة نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
43	الفرع الثاني : مناقشة نتائج محاور الإستبيان
46	خلاصة
48	الخاتمة
51	المراجع
54	الملاحق
67	الفهرس