جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة – الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، الطور الثاني
في ميدان : علوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية
فرع علوم التسيير : تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان :

إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والمحاسبين لولاية ورقلة

في الفترة " 2020 – 2019 "

من إعداد الطالبة: إيمان موهوبي

نوقشت وأجيزت علينا بتاريخ : ...../ ..../ 2020
أمام اللجنة مكونة من سادة :

أ) – .... (أستاذ ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
أ) – موساوي عمر ..... (أستاذ مساعد " أ " جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا
أ) – ..... (أستاذ مساعد " أ " جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الموسم الجامعي : 2020 / 2019

جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة – الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي ، الطور الثاني
في ميدان : علوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية
فرع علوم التسيير : تخصص محاسبة وجباية معمقة

بعنوان :

إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والمحاسبين لولاية ورقلة

في الفترة " 2020 – 2019 "

من إعداد الطالبة: إيمان موهوبي

نوقشت وأجيزت علينا بتاريخ : ...../ .../ 2020
أمام اللجنة مكونة من سادة :

أ) – ..... (أستاذ ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا
أ) – موساوي عمر ..... (أستاذ مساعد " أ " جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا
أ) – ..... (أستاذ مساعد " أ " جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الموسم الجامعي : 2020 / 2019

الإهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى أبي الذي

لم يبخل علي يوماً بشيء

وإلى أمي التي ذودتني بالحنان والمحبة

أقول لهم: أنتم وهبتموني الحياة والأمل

والنشأة على شغف الاطلاع والمعرفة

وإلى إخوتي وأسرتي جميعاً

ثم إلى كل من علمني حرفاً أصبح سنا برقه يضيء الطريق أمامي

إلي كل من أضاء بعلمه عقل غيره

أو هدى بالجواب الصحيح حيرة سائليه

فأظهر بسماحته تواضع العلماء

وبرحابته سماحة العارفين

الشكـــــــر

يسُّرنا أن نقدَّم بهذا العمـل المتواضع ثمَرة جهدنا

بعد سنوات من المثابرة والإجتهاد

وأن نقدم شكرنا لكل من ساعدنا في

إتمام عـــملنا

بتوفيق " اللّه عزَّ وجلّ " وإلى الأساتذة الكرام

.....

كما نقدم شكرنا إلى كل من ساهم معنا في إنجاز هذا العمل المتواضع

Imane . . .

الملخص:

تهدف هذه الدراسة لمعرفة إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية وكذا المؤسسات الاقتصادية الناشطة في هذا المجال, وهذا بهدف تحليل قواعد تقييمها من خلال عرض لمفاهيم القياس المحاسبي والأصول غير الملموسة.

حيث شرعت البيئة المحاسبية الجزائرية في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) والذي ينص على تبني بعض من قواعد القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة, إلا أن تطبيقها يتطلب توفر عدة عوامل ملائمة لتطبيقها.

اعتمدت الباحثة في دراستها الميدانية على توزيع إستبانة على عينة الدراسة من أفراد مهنيين ومحاسبين حيث تم معالجة وتحليل إجابات أفراد العينة باستعمال البرنامج الإحصائي (SPSS), والذي من خلاله اتضح لنا وجود تباين في طريقة القياس المحاسبي وثبات معظم المحاسبين في البيئة المحاسبية الجزائرية على قياس الأصول غير الملموسة بالتكلفة التاريخية كونها أكثر مصداقية من القيمة العادلة.

الكلمات المفتاحيّة: قياس محاسبي, أصول غير ملموسة, نظام محاسبي مالي, تكلفة تاريخية, قيمة عادلة.

Abstract:

This study aim to find out the problem of accounting measurement assets in the Algerian accounting environment, as well the economic institutions active in this field, with the aim of analyzing the rules for their evaluation by presenting the concepts of accounting measurement and intangible assets.

As the Algerian accounting environment began to apply the financial accounting system (SCF), which provides for the adoption for some of the accounting measurement rules in accordance with the fair value, but their application requites the availability of application.

In her field study, the researcher relied on distributing a questionnaire to the study sample of professional and accountant individuals, where the Reponses and analyzed using the statistical program (SPSS).

Key words: Accounting measurement, intangible assets, financial accounting system, Historical cost, Fair value

الإهداء	II/III
الشكر	IV
الملخص	V
قائمة محتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	IX
قائمة الملاحق	X
قائمة الاختصارات	XI
المقـــــدمـة	أ - ب
الفـصل الأول: القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية	
تمهيد	**02**
المبحث الأول: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل التحولات الاقتصادية	**03**
المبحث الثاني: القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة حسب المعيار IAS 38	**10**
المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول الموضوع	**25**
خلاصة الفصل	**31**
الفصل الثـاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	**33**
المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة	**34**
المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج	**42**
خلاصة الفصل	**54**
الخـــاتمة	**56**
المـــــــراجع	**58**
الملاحـــــــق	**61**
الفهـــــــــرس	**94**

رقم الجدول	عنوان الجداول	رقم الصفحة
رقم (01 ـ 01)	مجموع الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والمستبعدة والصالحة للتحليل الإحصائي	35
رقم (01 ـ 02)	سلم ليكارت الثلاثي	36
رقم (01 ـ 03)	الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي	37
رقم (01 ـ 04)	نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ	39
رقم (02 ـ 01)	توزيع الأفراد حسب الجنس	42
رقم (02 ـ 02)	توزيع الأقراد حسب المؤهل العلمي	43
رقم (02 ـ 03)	توزيع الأفراد حسب التخصص	44
رقم (02 ـ 04)	توزيع الأفراد حسب الوظيفة	45
رقم (03 ـ 01)	توزيع الأفراد حسب سنوات الخبرة	46
رقم (03 ـ 02)	توزيع الأفراد حسب القطاع	47
رقم (03 ـ 03)	نتائج آراء أفراد العينة حول القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية	48
رقم (03 ـ 04)	نتائج آراء أفراد العينة حول القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة	49
رقم (04 ـ 01)	نتائج آراء أفراد العينة حول معوقات تطبيق القيمة العادلة لتقييم الأول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية	50
رقم (04 ـ 02)	اختبار T- test للمحاور	51

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
رقم (01 ـ 01)	أنواع الأصول غير الملموسة	19
رقم (01 ـ 02)	توزيع الأفراد حسب متغير الجنس	42
رقم (01 ـ 03)	توزيع الأفراد حسب متغير المؤهل العلمي	43
رقم (01 ـ 04)	توزيع الأفراد حسب متغير التخصص	44
رقم (02 ـ 01)	توزيع الأفراد حسب متغير الوظيفة	45
رقم (02 ـ 02)	توزيع الأفراد حسب متغير سنوات الخبرة	46
رقم (02 ـ 03)	توزيع الأفراد حسب متغير القطاع	47

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
رقم (01)	استمارة الإستبيان	61
رقم (02)	مخرجات spss الصدق والثبات	64
رقم (03)	مخرجات spss مواصفات عينة الدراسة	74
رقم (04)	مخرجات spss التحليل الوصفي لمحاور الإستبيان	78
رقم (05)	مخرجات spss فرضبات الدراسة T- Test	89

الاختصار/الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
SCF	Systeme de comptabilite financiere	النظام المحاسبي المالي
FASB	Financial accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة الأمريكية
IASC	International accounting standards committe	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
GAAP	Genarally accepted accounting principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما

المقـــــدمة

أ)– توطئة:

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

تعتبر القوائم المالية بالنسبة للمؤسسة كبطاقة تعريف ومن الضروري أن تتمتع بالمصداقية و الشفافية و الوضوح وأن تكون قيم الأصول التي تظهر في هذه القوائم تتميز بدرجة اليقين و الموضوعية, ولقد رفضت المعايير المحاسبية الدولية مجموعة من الأسس والطرق والمبادئ من أجل تقييم هذه الموجودات بطريقة صحيحة وهذا من أجل ظهورها بشكل ملائم في القوائم المالية.

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

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 الانتقادات الموجهة إليها من جهة أخرى زعزعت الثقة المطلقة فيها ليكون التوجه نحو التي تتميز بالملائمة التي يفتقدها أساس التكلفة التاريخية بالرغم من ذلك فان أساس القيمة العادلة كذلك وجهت لها عدة انتقادات، وكل هذه المزايا أو العيوب كان لها التأثير المباشر على عملية القياس المحاسبي.

ب) – طرح الإشكالية:

من خلال هذه الدراسة نسلط الضوء على القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة (التثبيتات المعنوية) و إشكالية قياسها بنموذج التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية, ومما سبق تتجلى لنا معالم إشكالية الدراسة والتي يمكن صياغتها في السؤال التالي:

ما مدى فعالية القياس المحاسبي للأصول غير ملموسة في ظل تحولات البيئة المحاسبية الجزائرية لمساعدة متخذي القرار المالي ؟

وبهدف الإحاطة ومعالجة الإشكالية قمنا بصياغة الأسئلة الفرعية التالية:

* هل اعتماد أساس التكلفة التاريخية يعتبر أكثر ملائمة لقياس التثبيتات المعنوية؟
* هل تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية؟
* هل تتوفر في البيئة المحاسبية الجزائرية بدائل مناسبة للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية ؟
* ما هي العوائق التي تواجه قياس التثبيتات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

ت)- فرضيات البحث:

من خلال الإشكالية الرئيسية ومن التساؤلات الفرعية للموضوع يمكن لنا التوصل للفرضيات التالية, نذكر أهمها:

* يعد اعتماد أساس التكلفة التاريخية أكثر ملائمة وأسهل طريقة لقياس التثبيتات المعنوية؛
* تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية؛
* تتوفر بدائل مناسبة للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
* تواجه عملية القياس المحاسبي عدة عوائق في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ث)- مبررات اختيار الموضوع :

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

ج)- أهداف الدراسة وأهميتها :

تهدف الدراسة إلى اختبار بدائل القياس المحاسبي لعناصر التثبيتات المعنوية من خلال تحديد تأثير الممارسات المحاسبية لقياس عناصر التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وكذا تبيان أهم العوائق و المشاكل التي تعترض عمليات القياس المحاسبي لتلك العناصر في بيئة الأعمال الجزائرية.

تعتبر عناصر التثبيتات المعنوية احد أهم العناصر المدرجة في القوائم المالية للمؤسسات القطاع الاتصالات، 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 مالية مناسبة.

ح)– حدود الدراسة :

- **الحدود المكانيّة:** : نحاول في هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين والمحاسبين في الجزائر وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في دولة الجزائر عامة ، وبالتحديد في ولاية ورقلة.
- **حدود الزمنية:** تعلقت الدراسة بالفترة الممتدة ما بين شهر مارس – ابريل 2020, وذلك بدءا من إعداد وتحضير الاستبيان, مرورا بتوزيعه, ومن ثم جمع الاستمارات ومعالجتها.

خ)– منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة:

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 التثبيتات المعنوية في الفصل الأول, واعتمدنا على أسلوب المنهج التفسيري لعينة مجتمع البحث هذا فيما يخص الفصل الثاني.

* **نوعية ومصادر البيانات:**

على مستوى الجانب النظري تم الاعتماد على البحوث الجامعية والمقالات والقوانين, أما على مستوى الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على البيانات التي تم جمعها عن طريق أسلوب المسح باستخدام العينات, والذي يعتمد على الاستبيان الموجه لعينة من المهنيين والمحاسبين لولاية ورقلة.

* **الأساليب المستخدمة لتحليل البيانات:**

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

د)– صعوبات الدراسة:

تمثلت صعوبات الدراسة والتي جلها واجهتنا في الدراسة الميدانية فيما يلي:

* تعليق الدراسة وكذا العمل والمؤسسات في فترة مارس بسبب تفشي فيروس كورونا (COVID-19), مما أدى إلى تأجيل الدراسة؛
* التأخير والتأجيل في المواعيد من طرف بعض المستجوبين في إرجاع الاستبانه؛
* كون الدراسة تناولت موضوع نظري ما جعل المهنيين الذين لا يملكون مستوى جامعي يواجهون صعوبة في فهم المصطلحات؛
* صعوبة الحصول على المعلومات من طرف المؤسسات نتيجة تزامن دراستنا مع فترة إعداد الميزانيات الختامية لنهاية السنة.

ذ)– هيكل الدراسة:

قصد الإلمام بدراسة الموضوع وتحليل إشكالية البحث المطروحة والإجابة على التساؤلات التي تضمنتها وأخذ الفرضيات بعين الاعتبار ارتأينا إلى تقسيم وهيكلة البحث إلى فصلين بعد المقدمة الأول خاص بالإطار النظري للدراسة والثاني خاص بالجانب التطبيقي بالإضافة إلى خاتمة تناولت استنتاجات وتوصيات الدراسة وذلك حسب ما يلي :

الفصل الأول: تناول هذا الفصل الدراسة النظرية والتطبيقية ففي الدراسة النظرية تم سرد المفاهيم الأساسية للقياس المحاسبي وتقييم (التثبيتات المعنوية) أما الدراسة التطبيقية فجاءت من خلال عرض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع في محاولة تحليلها ومقارنتها بالدراسة الحالية.

الفصل الثاني: تناول هذا الفصل الدراسة الميدانية للاستبيان الموجه لعينة من المهنيين والمحاسبين وإسقاط الجانب النظري على أرض الواقع لمعرفة ما هي إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة (التثبيتات المعنوية) في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفصل الأول:

القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

تمـــهيد:

تعد الأصول غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية مورداً أساسيا في زيادة إنتاجها وتوفي مدة طويلة لحياة المؤسسة, حيث أصبحت تحظى باهتمام كبير في الوقت الحاضر من حيث مفهومها, عناصرها, وتحديد قيمتها, إذ تسجل عند دخولها ميزانية المؤسسة كأصل ضمن تكاليف المؤسسة شيئا فشيئا كلما تم استهلاكها كما تختلف طرق الحصول عليها إما عن طريق: الشراء, الإنتاج, أو الانجاز ... الخ.

تقوم المؤسسة بعدة إجراءات من اجل تقييم هذه الأصول وتسجيلها ضمن القوائم المالية بصورة واضحة ومعبرة لضمان مصداقية وشفافية القوائم المالية.

وللإحاطة والإلمام بالدراسة قمنا بتقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث وهي:

* **المبحث الأول**: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل التحولات الاقتصادية
* **المبحث الثاني**: القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة حسب المعيار IAS 38
* **المبحث الثالث**: الدراسات السابقة حول الموضوع

المبحث الأول : واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل التحولات الاقتصادية

للانخراط في الاقتصاد العالمي بصفة تدريجية نجد أ ن الجزائر حاولت خلال عدة سنوات عقد عدة اتفاقيات منها: اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وتحاول الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة بالرغم من الانكفاء على المستوى العالمي للمنظمة نفسها بسبب أحداث ما بعد الأزمة العالمية 2008, ومنها أزمة الديون السيادية والانهيارات في البنوك العالمية وحالات الإفلاس والحرب التجارية وظاهرة الشعوبية.

وبالتالي فإن الجزائر اعتمدت منذ سنوات على سياسات إصلاحية وخصوصا في مجال المحاسبة, نتج عنه ظهور النظام المحاسبي المالي في 2007, ولكنه متأخر مقارنة مع البيئة الدولية التي أصبحت أكثر توحش من مبدأ الحرية والدفع نحو تطوير التجارة ونموها إلى الحمائية وفرض الرسوم الجمركية, وقد انعكس هذا الأمر على طبيعة البيانات المالية المصدرة من طرف الشركات قبل 2008 و بعدها.

المطلب الأول : البيئة المحاسبية في الجزائر في ظل تطبيق IAS/IFRS

سنتطرّق في هذا المطلب إلى تعريف البيئة لغوياً بالإضافة إلى مفهوم البيئة المحاسبية, وكذلك البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق IAS/IFRS.

الفرع الأول: مفهوم البيئة المحاسبية

قبل المرور إلى تعريف البيئة المحاسبية ينبغي أولا الإشارة إلى تعريف البيئة بصفة عامة.

1. تعريف البيئة [1]

البيئة في اللغة مشتقة من الفعل (بوّأ) أو (تبوّأ) أي نزل أو أقام, والتبوّء: بعني التمكن و الاستقرار والبيئة بمعناها اللغوي الواسع يعني الموضع الذي يرجع إليه الإنسان, أما في اللغة الانجليزية فيعني اصطلاح البيئة (**Environnement**) مجموع الظروف الاجتماعية والثقافية التي تأثر على الفرد أو الجماعة, كالعرف والقوانين, واللغة والدين, والمنظمات.

[1] ويكيبيديا الموسوعة الحرة, تاريخ الاطلاع 03 فيفري 2020, متاح على الرابط: البيئة http://ar.wikipedia.org/wiki/

البيئة هي كل ما يحيط بالمؤسسة وهي تتأثر بكافة المتغيرات الاقتصادية و القانونية و السياسية و الاجتماعية و التكنولوجية .[1]

2. تعريف البيئة المحاسبية

تعتبر المحاسبة كأي علم من العلوم الاجتماعية التي تمس النشاط الإنساني, محصلة للبيئة التي تعمل فيها والبيئة المحاسبية تتكون من الظروف الاجتماعية و الاقتصادية و القانونية و المالية و السياسية وكذلك القيود والمؤثرات التي تختلف من لآخر والتي تؤثر على متخذ القرار, فالبيئة المحاسبية نؤثر بصفة مباشرة على أهداف المحاسبة, كما تؤثر على عملية الاشتقاق المنطقي للمبادئ والقواعد, و ليست كل مظاهر المجتمع ملائمة للبيئة المحاسبية , حيث يتضح أن بعضها غير ملائم, وبعضها ملائم بطريقة غير مباشرة فقط.

و تختلف ملائمة العوامل البيئية باختلاف المنطقة الجغرافية وعلى سبيل المثال فان السياسة الاقتصادية الحكومية تعتبر أكثر أهمية في بعض البلاد وغيرها, وهذه العوامل البيئية هي سبب التنوع المحاسبي ووجود اختلافات بين الأنظمة المحاسبية في العالم.[2]

الفرع الثاني: البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

تعمل الجزائر على الانخراط في الاقتصاد العالمي عن طريق التحول التدريجي إلى اقتصاد السوق , فقد انضمت إلى الشراكة المتوسطية مع الاتحاد الأوروبي وتسعى للانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة ومن جهة ثانية تعتمد الجزائر على معايير محاسبة وطنية مما يجعلها تنطلق من دائرة المتطلبات المحاسبية المحلية الضيقة إلى رحاب الساحة الدولية, وقد انعكس هذا الأمر على نوعية البيانات المالية التي تصدرها الشركات الجزائرية بما فيها البنوك وشركات التامين والتي تعتبر بيانات متخلفة مقارنة مع البيانات التي تصدرها الدول المتقدمة.

[1] إيمان بلولة, **المؤثرات البيئية على الإبداع التكنولوجي** , رسالة ماجستير, جامعة سعد دحلب, البليدة, 2006, ص 88.

[2] مصطفى عوادي, **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية** , أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه, تخصص محاسبة, جامعة العربي بن مهيدي, أم البواقي, 2014, ص: 147.

أولا: مهنة المحاسبة والتنظيمات المهنية [1]

الهيئة المركزية التنفيذية العليا المشرفة على تجسيد النظام المحاسبي المالي في واقع الأعمال, قامت بمجهودات لمرافقة الأطراف المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي, وذلك عبر أجهزتها المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة من جهة, واللجنة المعينة من طرف السيد وزير المالية المكلفة بمتابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي ميدانيا من الجهة الأخرى.

1. المجلس الوطني للمحاسبة :

بغض النظر عن الغموض الذي يكتنف عمل هذه الهيئة الوطنية المكلفة بعملية الإصلاح المحاسبي بالجزائر والظروف التي توصلت فيها إلى إرساء هذا النظام المحاسبي المالي الجديد, والخيارات الإستراتيجية التي تبنتها من خلال أعمال التوحيد المحاسبي الدولي, تبقى الجهود التي بذلتها هذه الهيئة لضمان انتقال ناجح وسليم تكاد تكون عديمة التأثير في الواقع, نتيجة للقطيعة القائمة بينها وبين أصحاب المهنة, وكذلك علاقتها مع المؤسسات الاقتصادية المعني الأول بتطبيق هذا النظام.

2. لجنة متابعة تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد :

نظراً للدور المحتشم الذي لعبه المجلس الوطني للمحاسبة لمواكبة التطبيق الميداني للنظام المحاسبي المالي,انشأ السيد وزير المالية في الثلاثي الأول من سنة 2009 لجنة متابعة لتطبيق النظام المحاسبي المالي, يرأسها السيد وزير المالية ويتكون أعضاؤها من: المدير العام للمحاسبة والميزانية لدى وزارة المالية, المدير المكلف بالتنظيم المحاسبي لدى المديرية العامة للمحاسبة والميزانية ... الخ.

3. المصف الوطني للخبراء المحاسبين محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين :

أهم ما يميز مهنة المحاسبة في الجزائر هو ضعفها وعدم تأثيرها بصورة جدية في بيئة المحاسبة وفي عملية إعداد المعايير, وهذا ناتج من جهة عن الصراع الدائم بين أصحاب المهنة في الجزائر منذ تنظيمها, ومن جهة ثانية راجع لسوء العلاقة مع الإدارة وخاصة المجلس الوطني للمحاسبة.

[1] مقال , **وزارة المالية تسترجع الوصاية على تنظيم مهنة المحاسبة** , صوت الأحرار يوم 07 مارس 2010, عل الموقع الالكتروني: www.djazairess.com/alahrar16023 تم الاطلاع عليه يوم: 28 فيفري 2020.

4. السوق المالي الجزائري (البورصة) :

في إطار الإصلاحات الاقتصادية سنة 1988 جاءت فكرة إنشاء بورصة الجزائر تحت اسم " شركة القيم المنقولة " (SVM) ", ليتم في فترات لاحقة استبدال هذه التسمية باسم " بورصة القيم المنقولة " (BMV) " قبل أن بصل رأسمالها إلى 9,32 مليون دج سنة 1992, [1] حيث كان الافتتاح الرسمي والفعلي لها يوم 17 ديسمبر 1997 بمقر الغرفة الوطنية للتجارة بالجزائر العاصمة .

ثانيا : الكيانات الاقتصادية

قامت الجزائر منذ انتهاجها اقتصاد السوق بالعديد من الإصلاحات الاقتصادية, والتي أخذت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الحصة الأكبر منها أملاً في تطوير وترقية ذاتها, ولكن منذ بداية القرن الواحد والعشرين ومع ضغط المتغيرات الدولية على الاقتصاد الجزائري وضعف أنظمة التسيير في المؤسسات قامت الجزائر باتخاذ العديد من الإصلاحات من أجل النهوض بمؤسساتها والوصول إلى المستوى المطلوب الذي يضمن لها القدرة على المنافسة سواء مستوى الأسواق الوطنية أو الأسواق العالمية.

ثالثا : التعليم المحاسبي والتكوين المحاسبي

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيؤدي إلى إحداث تغييرات في القواعد والمبادئ المحاسبية الخاصة بتسجيل وتقييم عناصر القوائم المالية, وهذا يؤثر على المحاسبين في المؤسسات وعلى ممارسي مهنة المحاسبة وكذلك على التكوين والتعليم المحاسبيين على مستوى المدارس والكليات والجامعات, بحيث يصبح من الضروري تكييف ممارسة وتعليم المحاسبة مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي حتى يسهل تطبيقه, حيث أصبح التعليم المحاسبي من أكبر المواضيع التي سقط الاهتمام عليها في مرحلة التحضير للانتقال نحو النظام المحاسبي المالي الجديد **(SCF)**.

[1] لصنوفي حفيظة, **واقع وآفاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر** دراسة حالة مؤسسة إنتاج أغذية الأنعام بمستغانم + استبيان , أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه, تخصص التدقيق والنظام المحاسبي المالي, جامعة عبد الحميد ابن باديس, مستغانم, 2017, ص 117.

المطلب الثاني : عناصر البيئة المحاسبية وأثرها على المعلومة المحاسبية

سنتطرق في هذا المطلب إلى توضيح أهم عناصر البيئة الجزائرية التي لها تأثير على المعلومة المحاسبية.

الفرع الأول: عناصر البيئة المحاسبية

تتكون البيئة المحاسبية من أهم العناصر التالية : [1]

1. **البيئة الاقتصادية** : تتمثل في السياسات الحكومية للموازنة العمومية ونفقات الدولة, تنظيم الأسواق المالية حجم السوق, إلى جانب أسعار العملة ونسب الفوائد وشروط التمويل والاستثمار وإجراءات الاستيراد والتصدير.
2. **البيئة السياسية والقانونية**: تنطوي البيئة السياسية والقانونية على الاستقرار السياسي والتشريعي.
3. **البيئة العلمية والتكنولوجية**: تتكون هذه البيئة من البنية الأساسية للعلوم والتكنولوجيا ومستوى التقدم العلمي والتكنولوجي السائد في المجتمع , الذي أدى إلى خلق الأسواق أمام الشركات المتعددة الجنسيات .
4. **البيئة الاجتماعية و التعليمية**: تتكون من مواقف ورغبات والمستوى التعليمي والذكائي للمجتمع , حيث أصبحت الدول تهتم بشكل أكبر على رفع نسبة المتعلمين والحاصلين على شهادات عليا.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية

1. **العامل الاقتصادي**: [2]تم اختيار 03 عوامل تؤثر على الجانب الاقتصادي للبيئة وهي:

أ- **السّوق المالية**: إنّ تأثير الأسواق المالية يتضح في تحديد نوعية وكمية المعلومات المحاسبية المنشورة بالتقارير المالية للشركات, والتي تشير إلى علاقة متبادلة بين الأسواق المالية ونطاق الإفصاح في تقارير الشركات, كون أنّ المحاسبة هي وسيلة التواصل بين معدي البيانات المالية و مستخدميها.

ب- **مصادر التمويل**: ساهمت التكنولوجيا في تسهيل حركة رؤوس الأموال وتوفير المعلومات اللازمة لعمليات اتخاذ القرار وتقييم ....., وهذا ما خلق ضغط كبير وقع على عاتق واضعي القواعد والمعايير المحاسبية تتمثل في الإفصاح عن المعلومات في التقارير المالية.

---

[1] عوينات فريد, **دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية** , مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير, تخصص محاسبة ونظم معلومات, المركز الجامعي بالوادي, 2011, ص 51 – 52.

[2] ليلى ناجي مجيد الفتلاوي, بيئة المحاسبة ومؤشرات تكييفها لتكنولوجيا المعلومات,**مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**, بغداد, العدد الخاص بمؤتمر الكلية, 2013, ص 287.

ج- **التضخّم**: هو الزيادة التي تحدث في أسعار السلع والخدمات التي يقابلها انخفاض في القوة الشرائية العامة للنقود, وتظهر مشاكله بالمحاسبة في كون أغلب الدول تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقوم على عمليات إثبات الشركة بسعر العملية ولا يجرى عليها أي تعديل لاحق, مما يفقد القوائم المالية مصداقيتها.

2. **العامل السياسي والقانوني**: وتتمثل في:

أ- **استقرار سياسة البلد**: إن العلاقة بين المحاسبة والسياسة تظهر في كون المحاسبة علم اجتماعي وأن كل وظيفة اجتماعية لابد أن تكون ذات طبيعة سياسية, فيرى بعض الباحثون أن المحاسبة وقواعدها ومعاييرها هي ناتج سياسي, فهي تعمل على تحقيق رغبات مستخدميها بمختلف فصائلهم.

ب- **التشريعات والنظام القانوني**: وفي هذا المجال هناك اتجاهان:

- **مدخل القانون المدني**: حيث يشمل مجموعة من التشريعات والإجراءات المحاسبية التي تنظم مهنة المحاسبة, وممارساتها ومتطلباتها مثل: (القانون التجاري, أو قانون الشركات ...).
- **مدخل القانون العام**: حيث لا يميل القانون بتغطية جميع القضايا الخاصة بالمحاسبة بتشريع واحد وإنما يترك الدور الكبير لإصدار التعليمات المحاسبية بواسطة هيئاتها.

3. **العوامل الاجتماعية و التعليمية**: إن الخلفيات الاجتماعية و التعليمية و الدينية لكل من مستعملي ومعدي المعلومات المحاسبية تؤثر بشكل كبير على درجة تطور المستوى المحاسبي للبلد .

4. **العامل التكنولوجي**: أصبحت العلاقة بين تكنولوجيا المعلومات والمحاسبة أكثر أهمية لقدرة التكنولوجيا على التأثير على قدرات وإمكانيات نظم المعلومات المحاسبية في إنتاج وتوصيل المعلومة المحاسبية.[1]

[1] ليلى ناجي مجيد الفتلاوي, مرجع سبق ذكره, ص 290 – 292.

المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف القوائم المالية وكذلك معرفة من هم مستخدمو القوائم المالية.

الفرع الأول: تعريف التقارير و القوائم المالية

أ- **التقارير المالية:**[1] تعتبر التقارير المالية المنشورة المادة الأساسية للتحليل المالي, وهي الإطار العام الأوسع الذي يضم القوائم المالية والمعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية.

ب- **القوائم المالية:** تعتبر من أهم أنواع التقارير المحاسبية وذات فائدة كبيرة لإدارة المؤسسة, لأنها توضح مدى نجاحها أو فشلها في استغلال الموارد الاقتصادية كما تظهر القوائم المالية المركز المالي للمؤسسة في وقت إعدادها.

الفرع الثاني: الجهات التي تستخدم البيانات المحاسبية

- **ملاك المؤسسات:** حيث يهمهم معرفة الوضع المالي لمؤسستهم وما ستحققه من ربح أو خسارة.
- **مجلس الإدارة:** تعمل المحاسبة على تزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات والبيانات المالية التي تساعدها على اتخاذ القرارات السليمة والرشيدة.
- **العاملون في المؤسسة:** بناءاً على مصالحهم ورغباتهم الخاصة عادةً ما يقارنون مجهوداتهم مع العائد الذي يحصلون عليه للاطمئنان على مناصبهم في العمل وحصولهم على العلاوات والمكافئات.
- **الدائنون والموردون:** إن المعلومات والبيانات المحاسبية التي تقدمها المحاسبة تساعد هؤلاء في الحكم على الوضع المالي للمؤسسة, وبالتالي قدرتها على تسديد التزاماتها في المواعيد المحددة.
- **الجهات الحكومية:** وعلى سبيل المثال لا الحصر مصلحة الضرائب التي تهتم بمعرفة أرباح المؤسسة بدقة لتحديد الضريبة المستحقة عليها وتحصيلها.
- **المستثمرون أو المضاربون:** الذين يرغبون في استثمار أموالهم يقومون باختيار المشروع الأفضل بعد دراسة الوضع المالي للمؤسسة ومقارنتها بمؤسسات أخرى.
- **المحللون الماليون:** حيث يستفيدون من البيانات والمعلومات المالية لتقديم النصح والإرشاد للمستثمرين.

[1] عوينات فريد, مرجع سبق ذكره, ص 56.

المبحث الثاني : القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة حسب المعيار IAS 38

يعتبر القياس عنصراً أساسيا من عناصر البحث العلمي, فبدونه لا يمكن اختبار صحة الفرضيات والنتائج كما يعتبر القياس أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة, ونتيجة لذلك تكتسب المعلومات المحاسبية أهمية خاصة في المجتمع المالي.

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف القياس المحاسبي , وكذلك معرفة أهم قواعد القياس المحاسبية.

الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي

قدّم الباحثون في مجالات القياس المختلفة تعريفات متعددة لعملية القياس تتفق في المضمون, وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل, لذا نعرض أربعة منها تعبر عن مدى تطور مفهوم عملية القياس المحاسبية من الناحية العملية كالتالي:

- **تعريف (Campell)**: " وهو أول تعريف علمي و يمثل القياس عموماً, في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناءاً على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة, أو بطريقة غير مباشرة ".[1]
- **تعريف (Steven)**: " الذي أضاف بعداً رياضيا إلى تعريف عملية القياس حيث عرفها بما يلي (يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي).[2]
- **تعريف مجلس معايير المحاسبة الأمريكية: (FASB)** " هي عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم الاعتراف به والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة ".[3]

---

[1] مطر محمّد, موسى السويطي, **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية** , دار وائل للنشر, الأردن, ط2, 2008, ص 130.

[2] إبراهيم خليل حيدر السعدي, مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول ,**مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**, بغداد, العدد21, 2009, ص 10.

[3] موزارين عبد المجيد, بربري محمّد الأمين, القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي, الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية, الجزائر, العدد19, جانفي 2018, ص 59.

- **تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية: (AAA)** " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية, وذلك بناءاً لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة ".[1]

وبعد استعراض مفهوم القياس المحاسبي ونظراً لأهميته في هذه الدراسة, يمكن استنتاج تعريف ملخص للقياس المحاسبي بأنه " عملية مقابلة يتم من خلالها قرن الأعداد بالأحداث والمعاملات الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة وذلك وفق أدوات وطرق قياس محددة, قصد توفير معلومات دقيقة تفيد مستخدميها في اتخاذ القرارات الاقتصادية ".

الفرع الثاني: أساليب ومداخل القياس المحاسبي

أولا: أساليب القياس المحاسبي

في تنفيذ عملية القياس المحاسبية يمكن إتباع عدة أساليب بتوقف اختيار أي منها على أغراض عملية القياس ويمكن بوجه عام حصر أنواع الأساليب المتبعة في عملية القياس المحاسبية وفي ثلاث أساليب وهي:

1. أساليب القياس الأساسية أو المباشرة:

باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبنية أصلاً على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس.[2] ويتّبع هذا الأسلوب مثلاً في قياس تكلفة آلة ما وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء. [3]

2. أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة :

ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها التي تعتمد على عملية التحليل التي لا يمكن انجازها بدون عملية الاحتساب, أما في مجالات

---

[1] قويدري بوحفص, **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية** دراسة ميدانية لعينة من الممتهنين لولايتي ورقلة والوادي , مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2014, ص 03.

[2] سعيدي سياف حنان, **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية** دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حامة بوزيان , مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة ماجستير, تخصص إدارة المالية, جامعة قسنطينة2, 2014, ص 65.

[3] موزارين عبد المجيد, بربري محمّد الأمين, مرجع سبق ذكره, ص 58.

القياس عامة والقياس خاصة تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة مدخلات أساليب القياس المشتقة أو غير مشتقة أو غير مباشرة. [1]

3. أساليب القياس التحكيمية :

وهذا الأسلوب يشبه في إجراءاته أسلوب القياس المشتق إلا أن أسلوب القياس التحكيمي يفتقر إلى قواعد الموضوعية, مما يجعله عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات الشخصية, [2] وحسب (IJIRI) تستخدم أساليب القياس التحكيمي في الظروف التالية:

- إذا لم توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات وتنفيذ عملية القياس؛
- عدم توفر المعايير الموضوعية للحكم على الخلافات التي تظهر حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بها.

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس, فلقياس قيمة أصل معين توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة, بحيث يؤدي كل منهما إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى. [3]

ثانيا: مداخل القياس المحاسبي

- **مدخل التكلفة التاريخية**

1. **مفهوم التكلفة التاريخية:** وهي المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل أو ما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه.[4]

---

[1] عريف نورة, **إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية**", مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر, تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2011, ص 57.

[2] جميلة بن هجيرة , **أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية** دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير , مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر, تخصص محاسبة وجباية معمقة, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2013, ص 22.

[3] زين عبد المالك, **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي** دراسة حالة مجمع صيدال – وحدة الحراش , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير, تخصص محاسبة, جامعة أمحمد بوقرة, ابومرداس, 2015, ص 51.

[4] سبقاق مريم ,**إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية** دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين في ولاية ورقلة , مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر, تخصص محاسبة وجباية معمقة, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2017, ص 08.

كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بقوله: " هي المبالغ المقاسة بالنقود, للنقدية المنفقة أو الممتلكات الأخرى المحولة للغير, أسهم رأس المال المصدرة أو الخدمات المنجزة, أو الالتزامات المقدمة في مقابل السلع والخدمات التي تم أو سيتم استلامها. [1]

2. مزايا مدخل التكلفة التاريخية

- يهدف نموذج التكلفة التاريخية إلى قياس سيولة أصول المؤسسة, من أجل معرفة مدى قدرة هذه الأصول على مواجهة التزاماتها؛
- أن المحاسبة ضمن نموذج التكلفة التاريخية لترجمة رأس المال النقدي للمؤسسة ولا تهتم أبداً برأس المال الاقتصادي؛ [2]
- يتميز نموذج التكلفة التاريخية بالموضوعية والقابلية للمقارنة والقياس في ظل حالة من الثبات والاستقرار الاقتصادي؛
- يوفر نموذج التكلفة التاريخية الوقت والجهد والتكلفة عند مقارنة المؤسسة لقوائمها المالية مع نفسها أو مع مؤسسات أخرى؛[3]

3. الانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية

- غياب المصداقية في التعبير عن التكاليف الحقيقية السائدة في السوق؛
- تخلق صعوبة في عملية تأمين المقارنة بين المعلومات المحاسبية؛[4]
- تجاهل معلومات هامة عن التغيرات في القوة الشرائية للوحدة النقدية في مستويات الأسعار؛
- تجاهل معلومات عن أسعار السوق لأصول المشروع. [5]

---

[1] خالد جمال الجعرات, مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية2015, جامعة عمان, الأردن, 2014, ص 15.

[2] منير غداري, **إشكالية القياس المحاسبي للاستثمارات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية** دراسة حالة اتصالات الجزائر , مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة الماستر, تخصص محاسبة وتدقيق, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2018, ص 28.

[3] جبر إبراهيم الداعور, محمد نواف عابد, إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين دراسة ميدانية, **مجلة جامعة الأزهر سلسلة العلوم الإنسانية** العدد 1 -A,2008, ص 166.

[4] موزارين عبد المجيد, بربري محمد الأمين, مرجع سبق ذكره, ص 59.

[5] هشام شلغام, **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام الحاسبي المالي** دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين , مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير, تخصص محاسبة مالية, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2015,ص 14.

- **مدخل القيمة العادلة**

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

وحسب معايير المحاسبة الدولية: " هي المبلغ الذي يتم الاتفاق عليه لاستبدال موجودات (بيع) أو تسوية (دفع) مطلوبات بين طرفين على اطلاع ورغبة وليسو ذوي مصلحة. [2]

و من ناحية أخرى ينظر إلى القيمة العادلة على أنها أكثر ملائمة في ضوء الظروف الاقتصادية السائدة وقت تقديم المعلومات. ولأنه لا يمكن الاستغناء عن أي من خاصيتي الملائمة والموثوقية, لذلك فإنه في بعض الفترات والظروف يتم تفضيل نموذج التكلفة التاريخية.[3]

2. **مزايا مدخل القيمة العادلة**

- يؤدي الأخذ بالقيمة العادلة إلى زيادة الرفع المالي في أوقات الرخاء, وخذا يؤدي إلى زيادة فعالية الأسواق (Laux and leoz.2009)؛
- أنه لا علاقة للقيمة العادلة بالظروف الاستثنائية فهي أساس قياس يعتمد على ما هو متواجد في السوق؛ [4]
- تعالج جانباً من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعاة القدرة الشرائية لوحدة النقد مما يعكس المفهوم الاقتصادي للبيانات المحاسبية المعروضة في المركز المالي (الميزانية)؛
- توفر قاعدة ملائمة للمستثمرين والمساهمين لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية, بإضافة أسس جيدة للتنبؤ بالنتائج المستقبلية والتدفقات النقدية. [5]

---

[1] هواري معراج وحديد آدم, إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية , **الملتقى الوطني حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة** , البليدة, 13-14 ديسمبر, 2011, ص 09.

[2] اسماعيل سبتي, **أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة- دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول** , أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه, تخصص بنوك مالية ومحاسبية, جامعة محمد بوضياف, المسيلة, 2016, ص 100.

[3] عامر محمد سلمان, نماذج القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة – بالتطبيق على شركة الألبسة الجاهزة المساهمة المختلفة , **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**, بغداد, العدد-69, ص 337.

[4] خالد الجعارات, محمود الطبري, مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية لعالمية, **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**,بغداد, العدد 34, 2013, ص 242.

[5] تامر بسام جابر الأغا, " **أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية** دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين , مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماجستير, تخصص محاسبة وتمويل, الجامعة الإسلامية غزة, 2013, ص 41.

3. الانتقادات الموجهة لمبدأ القيمة العادلة

- صعوبة تحديد القيمة العادلة لأصول الثابتة المادية مثل السوق العقاري في الجزائر الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمتها السوقية؛
- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة وهو مالا يتحقق في حالة بورصة الجزائر, الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد و عميق على النظام المالي الجزائري؛[1]
- القيمة العادلة تتميز بزيادة التكاليف للحصول على المعلومات وسبباً في زيادة التكلفة عن المنفعة؛
- قد يتسبب استخدام معيار القيمة العادلة مجالاً أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال, وتغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات ومصالح الإدارة عند إعداد البيانات المالية. [2]

المطلب الثاني : ماهية الأصول غير الملموسة (التثبيتات المعنوية)

سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف الأصول بصفة عامة, ثم تعريف الأصول غير الملموسة, وكذلك موقعها في الميزانية.

الفرع الأول : تعريف عام للأصول (التثبيتات) وأنواعها

أولا: تعريف الأصول [3]

إن ما يدعو إلى التركيز على الأصول في هذه الدراسة هو أهميتها بالنسبة للمنشأة الاقتصادية فهي تمثل الجانب الرئيسي في قائمة المركز المالي , وهب محرك نشاط المؤسسة والوسيلة التي تستخدمها لتحقيق هدفها في الربح.

وقد عرفت لجنة المصطلحات المحاسبية التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الأصول:[4] " على أنها كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للدورة القادمة بعد إقفال الحسابات طبعا للقواعد أو المبادئ المتعارف عليها, وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المدين المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص دورة قادمة ".

---

[1] محمد زرقون, فارس بن يدير, واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية_دراسة ميدانية لفئتين: فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في بورصة الجزائر وفئة الأكاديميين المهنيون المحاسبون, المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية الجزائر, العدد – 04/جوان, 2016, ص 07.

[2] جهاد دقناتي, **إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات المادية في البيئة المحاسبية الجزائرية** دراسة ميدانية لعينة من الممتهنين والأكاديميين لولاية ورقلة , مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر, تخصص محاسبة وجباية معمقة, جامعة قاصدي مرباح,ورقلة, 2018, س 20.

[3] وليد ناجي الحيالي, **نظرية المحاسبة** , منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة, الدنمرك, 2007, ص 234.

[4] رضوان حلوة حنان, **تطور الفكر المحاسبي** , دار الثقافة للنشر والتوزيع, الأردن, عمان, 2009, ص 281.

أماّ هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) فقد عرفت الأصول: " على أنها منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تحصل عليها أو تراجعها وجدة معينة, نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية ".

وعرّفت هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في إطارها التصوري الأصول: " على أنها موارد مراقبة من طرف المنشأة نتيجة لأحداث سابقة وتنتظر المنشأة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها.

ثانيا : أنواع الأصول (التثبيتات)

تصنف الأصول (التثبيتات) وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى: تثبيتات عينية وتثبيتات معنوية وأخرى مالية, ويمكن توضيح كل نوع على حداً كما يلي: [1]

1. التثبيتات العينية (العناصر المادية غير الجارية) :

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) يعرفها: " بأنها هي المعدات والمصانع التي يتم الاحتفاظ بها وتستخدم في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات, أو لتأجيرها للغير, أو تستخدم لأغراض إدارية أكثر من دورة واحدة ".

ومن خلال هذا التعريف البسيط يمكن أن نقوم بتحديد الخصائص الأساسية للتثبيتات العينية والمتمثلة فيما يلي:

- للتثبيت العيني كيان ملموس وهذا يسمح بتمييزه عن العناصر المعنوية التي ليس لها أي كيان ملموس؛
- تحوزه المؤسسة لاستخدامه في إنتاج السلع , تقديم الخدمات , تحقيق أنشطتها الإدارية أو بغرض الإيجار؛
- يستعمل لأكثر من دورة وهذا ما يميزه عن باقي العناصر المادية التي تستهلك خلال دورة واحدة.

2. التثبيتات المعنوية :

وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 38) يعرفها: " بأنها أصل غير نقدي قابل للتحديد وليس له جوهر مادي ويتوقع أنه تدفق منافع اقتصادية مستقبلية ", وحسب المعيار فإن الأصل يعتبر مورد إذا توفرت فيه الشروط التالية:

1 ـ أن يكون قابلاً للتحديد؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, **العدد 19 الصادر في 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009** , ص ص 08-09.

2 ـ أن يكون المؤسسة مسيطرة على الأصل؛

3 ـ تحقيق المنفعة الاقتصادية المستقبلية.

حسب النظام المحاسبي المالي فإنه عرف التثبيت العيني: " أنه أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية. والمقصود منه مثلاً: المحلات التجارية المكتسبة, والعلامات, وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى, والإعفاءات, ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري " .[1]

الفرع الثاني: تعريف الأصول غير الملموسة وأنواعها

أولا : تعريف الأصول غير الملموسة (المعنوية)

لقد تعددت المفاهيم حول الأصول غير ملموسة ونذكر منها التالي:

- **تعريف لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)**: بتقديم تعريف للأصل المعنوي من خلال المعيار رقم 38 تحت عنوان " الأصول المعنوية " بأنه: أصل غير مادي, قابل للتحديد وليس له وجود مادي. [2]
- **تعريف (PATON)** : فهي أصول رأسمالية ليس لها كيان مادي, وأن غياب الكيان المادي لا يكفي لتمييز الأصول غير الملموسة, والتي يرى أنها أصول ترتبط بشكل كبير بالمؤسسة ككل, تحمل معها حقاً احتكاريا, وتكمن قيمتها في الحقوق الخاصة والامتيازات التي تتضمنها, والأصول غير الملموسة أصول غير جارية تتضمن منافع اقتصادية مستقبلية. [3]
- **حسب البند 121 ـ 2 من النظام المحاسبي المالي (SCF)**: يعرف التثبيت المعنوي على أنه أصل قابل للتحديد, غير نقدي وغير مادي, مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي.[4]
- الأصل الثابت غير المادي (غير الملموس) يخضع لتقلب كبير في قيمته لأن منافعه تقوم على ميزة التنافسية.[5]

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية, مرجع سبق ذكره, العدد 19, ص 08.

[2] تينعمري وليد, **القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية** دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين , مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر, تخصص محاسبة وجباية معمقة, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2018, ص 03.

[3] كيموش بلال, **البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة** دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية, الفرنسية, الإنجليزية , رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه, تخصص علوم اقتصادية, جامعة سطيف 1, 2016, ص 23.

[4] MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE, conforme a la loi 07_11 du 25 nov. 2007 portant système comptable financière, ENAG/EDITOIN, ALGER 2014, P: 51.

[5] كيسو, ويجانت, **المحاسبة المتوسطة** , الطبعة العربية الثانية, دار المريخ للنشر, الرياض, المملكة العربية السعودية, ص 545.

مما سبق يمكن القول, أن الأصول غير الملموسة تعتبر موارد اقتصادية تخضع لرقابة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية, وتتضمن منافع اقتصادية يمكن تحصيلها في المستقبل, كما أنها عناصر قابلة للتحديد من ثروة المؤسسة تستخدم لأكثر من دورة محاسبية, وتتميز عن باقي الأصول بافتقارها للكيان المادي الملموس.

ثانيا : أنواع الأصول غير الملموسة (المعنوية)

تتنوع وتتعقد الموجودات غير الملموسة, ويحكم تقسيمها النظام الاقتصادي والقوانين السائدة وكذا طبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة وتنقسم إلى: [1]

1. **المستندات الوثائق 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 أو منتجات أو خدمات أو بضائع وخدمات الآخرين.

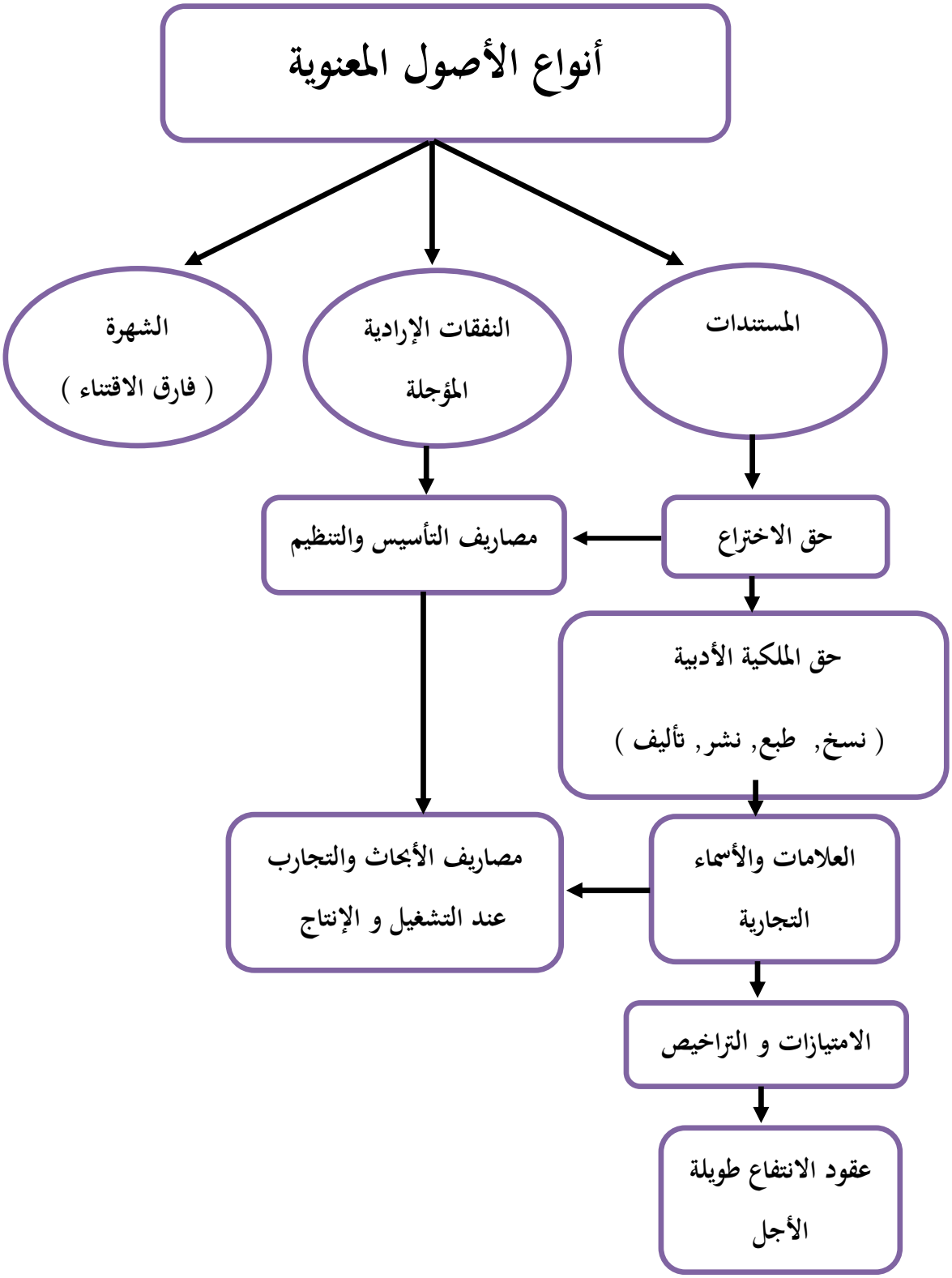
ب- **الاسم التجاري:** هو الاسم أو التسمية التي تعرف بها المؤسسة, وطبقاً لهذا الأمر لا يمكن استغلال أي علامة خاصة بمنتجات أو خدمات خاصة بالتراب الوطني دون طلب تسجيلها على مستوى المركز الوطني الجزائري لحقوق الملكية الصناعية, وكذلك براءة الاختراع وحق الملكية الأدبية والامتيازات والترخيص وقعود الانتفاع طويلة الأجل.

2. **المصروفات الإرادية المؤجلة** : وتحتوي على المبالغ التي تنفق للحصول على خدمات تستفيد منها المؤسسة لأكثر من سنة مالية والتي تكون عادية 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 المالي).

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 وجودة المنتج والإمكانات المتاحة.

[1] صلاح زين الدين, **العلامات التجارية وطبيا ودوليا** , دار الثقافة للنشر والتوزيع, الطبعة الأولى, عمان الأردن, 2006, ص 40.

الشكل رقم (01 ـ 01): أنواع الأصول المعنوية



المصدر : من إعداد الطالبة بناءاً على الدراسات أعلاه

المطلب الثالث: المعيار المحاسبي المتعلق بالأصول غير الملموسة وطرق تقييمها

سنتطرق في هذا المطلب إلى معرفة المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 المتعلق بالأصول غير الملموسة وتبيان طرق تقييمها .

الفرع الأول: المعيار المحاسبي الدولي (IAS 38) التثبيتات غير الملموسة Immobilisations incorporelles

1. هدف المعيار:[1]

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة والتي لم يتم التعامل معها بالتجديد في معيار آخر.

يلزم هذا المعيار المؤسسة الاعتراف بالأصل غير الملموس في حال, وفقط الوفاء بالمعايير (الشروط) المحددة , كما يحدد المعيار أيضا كيفية قياس القيمة المسجلة للأصول غير الملموسة ويتطلب إجراء إفصاحات محددة حولها.

2. مجال تطبيق المعيار:

يجب على المؤسسات تطبيق هذا المعيار في محاسبة الأصول غير الملموسة باستثناء:

- الأصول غير الملموسة التي يعالجها معيار محاسبي دولي آخر ؛
- الأصول المالية كما هي معرفة في نص المعيار الدولي IAS 32 (الأدوات المالية, الإفصاح والعرض؛
- الاعتراف بأصول الاستكشافات, تقييمها وقياسها (أنظر المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 6 " استكشاف وتقييم الموارد المعدنية)؛
- الإنفاق على تطوير واستخراج المعادن, النفط, الغاز الطبيعي و المصادر المماثلة غير المتجددة.

[1] علاوي لخضر, **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS** دروس وتطبيقات محلولة , 2012, ص 119.

وحسب المعيار فإن الأصل يعتبر مورد إذا توفرت فيه الشروط التالية: [1]

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

الفرع الثاني: طرق تقييم الأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)

أولا: التقييم الأولي للتثبيتات المعنوية:

يتم تقييم الأصل الثابت غير المادي بتكلفته وتختلف حسب الحالات الآتية:

1. حالة الحصول على التثبيتات المعنوية عن طريق الشراء:[2]

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 " La mise en état de marche " + الأتعاب غير المباشرة + اختبارات سير الفصول " Testes de Fonctionnement de L'actif "

ولا تستثنى ولا تدخل التكلفة في التكاليف الآتية:

- تكاليف الانطلاق بما في ذلك الإشهار؛
- تكاليف تحويل نشاط ما؛
- المصاريف الإدارية و المصاريف العامة؛
- خسائر العمليات عند البداية.

[1] بلعالم مسلم, **المعالجة المحاسبية للأصول الجارية وغير الجارية بين النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية** دراسة حالة مطاحن الواجات تقرت , مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر, تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2015, ص 04.

[2] حكيمة أوقاسي, سعدي سميرة, **تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي** دراسة حالة ديوان الترقية والتسيير العقاري , مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر 2, تخصص محاسبة وتدقيق, جامعة العقيد أكلي محند أولحاج, البويرة, 2015, ص 36.

2. حالة إنتاج الأصل داخليا:[1]

بالنسبة لهذا النوع من الأصول والتي لا يمكن تفرقة إنتاجها عن تكاليف النشاط, لا يمكن تسجيلها كأصل معنوي وإنما بسجل في نفقات الدورة المحاسبية, أما بالنسبة لباقي الأصول المعنوية المولدة من الداخل فيجب التفريق بين مرحلتين:

- **مرحلة البحث:** حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS 38) الأصول غير الملموسة, يجب الاعتراف بنفقات البحث على أنها تكاليف واجبة التحميل على نفقات الدورة المالية.
- **مرحلة التطوير:** يجب توفر الشروط التالية:

أ- النية على إتمام الأصل واستعماله أو بيعه؛

ب- قدرة الأصل المعنوي على توليد منافع اقتصادية؛

ج- قدرة المؤسسة على تحديد التكلفة أثناء نمو الأصل.

ومنه تحدد تكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجه المباشرة, وتبدأ باحتساب هذه التكلفة انطلاقاً من اعترافها بصفة الأصل المعنوي.

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

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

3. حالة الحصول على أصل معنوي عن طريق التبادل:

يسجل الأصل المعنوي محل التبادل على أساس قسمته العادلة, أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصداقية للأصلين المعطي و الحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة والأصل الداخل إلى المؤسسة) يسجل الأصل الداخل الحاصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلى عنه.[2]

[1] كروش خديجة, **إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات العينية والمعنوية وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية** دراسة حالة مؤسسة مطاحن الواحات تقرت, مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر, تخصص محاسبة وتدقيق, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2018, ص 16.

[2] محمد بوتين, **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية**, متيجة للطباعة, الجزائر, 2010, ص 137.

4. حالة الحصول على أصل معنوي نتيجة التجميع :

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.[1]

5. حالة الحصول على أصل معنوي من خلال المنح الحكومية : [2]

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 غبر المادي والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئياً, وإذا اختارت المؤسسة عدم الاعتراف بالأصل مبدئيا بالقيمة العادلة, فإن المؤسسة تعترف بالأصل مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي, بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها المعيار المحاسبي الدولي العشرون بالإضافة إلى أي إنفاق يؤدي مباشرة لإعداد الأصل لاستعماله المقصود.

ثانيا: التقييم اللاحق للتثبيتات المعنوية :

بعد الاعتراف المبدئي بالأصل غبر الملموس يتطلب المعيار قياس الأصول غير الملموسة باستخدام أحد النموذجين التاليين:

1. **نموذج التكلفة:** أي عند إعداد القوائم يتم تسجيل الأصل غير الملموس بالتكلفة مطروحا منه الإطفاء المتراكم ومجموع خسائر انخفاض إن وجد.[3]
2. **نموذج إعادة التقييم:**

يسجل بموجب هذه الطريقة الأصل غير الملموس بقيمته العادلة مطروحا منها متراكم الإطفاء وخسائر انخفاض القيمة, وتقاس هنا القيمة العادلة من خلال سوق نشط وجوبا, وذا كان من غير الممكن تحديد القيمة العادلة للأصل غير الملموس نظرا لعدم وجود سوق نشط فإنه يسجل وفقا لطريقة التكلفة.

---

[1] محمد بوتين, مرجع سبق سابق, ص 138.

[2] شعيب شنوف, **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**, الجزء الثاني, مكتبة الشركة الجزائرية بودواو, 2009, ص ص: 140-141.

[3] قادري عبد القادر, **القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية** دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير, تخصص مالية ومحاسبة, جامعة الدكتور يحي فارس, المدية, 2012, ص 105.

يضع معيار المحاسبة الدولي رقم 38 جملة من المتطلبات لإعادة التقييم في القياس اللاحق للأصول غير الملموسة والتي من بينها أنه يجب التعامل مع الفئة التي ينتمي إليها الأصل غير الملموس المعاد تقييمه بهذه الطريقة أي يجب تطبيق طريقة إعادة التقييم على كامل الفئة كما أنه يجب الاعتراف بالزيادة في قيمة الأصل غير الملموس المعاد تقييمه ضمن حقوق الملكية في بند " فائض إعادة التقييم " وإذا حدث انخفاض لاحق في قيمة نفس الأصل يجع بند " فائض إعادة التقييم " مدينا بحيث لا يتجاوز المبلغ رصيد فائض إعادة التقييم.

وفي الحالة التي تنخفض فيها قيمة الأصل غير الملموس المعاد تقييمه يته الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في بيان الدخل وهذا بعد استنفاذ رصيد فائض إعادة التقييم, وإذا حدث ارتفاع لاحق في قيمة نفس الأصل تسجل زيادة في قيمة الأصل والاعتراف بأرباح استعادة خسارة التدني التي حدثت في الفترات السابقة.[1]

ثالثا: إطفاء الأصول غير الملموسة : [2]

1. فترة الإطفاء:

يجب تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك لموجود غير ملموس على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمره الإنتاجي, وهنالك افتراض قابل للتنفيذ أن العمر النافع لموجود غير ملموس لن يزيد عن 20 سنة من تاريخ نوفر الموجود للاستعمال, والإطفاء يجب أن يبدأ عندما يصبح الموجود متوفر للاستعمال.

2. طريقة الإطفاء:

يمكن استخدام مجموعة طرق إطفاء مختلفة لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك لموجود على أساس منتظم على مدة عمره الإنتاجي, وهذه الطرق تشمل : طريقة القسط الثابت, وطريقة الرصيد المتناقص, وطريقة وحدة الإنتاج, ويتم اختيار الطريقة المستخدمة لموجود ما بناءا على النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية ويتم تطبيقها باستمرار من فترة لأخرى إلا إذا كان هناك تغير في النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية التي سيتم اشتقاقها من ذلك الموجود.

[1] عوادي نعمان, " **القياس المحاسبي وأثره على التمثيل الصادق لأصول المنشأة وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي (IAS/IFRS) الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري(SCF)** ", مذكرة تخرج مقدمة لنيل شهادة ماجستير, جامعة باجي مختار, عنابة, 2012, ص 105

[2] حميد عبد السلام, خلايفة الطاهر, خلايفة اسماعيل, " **القياس والإفصاح المحاسبي على الأصول غير الملموسة في القوائم المالية وأثرها على تقييم المؤسسات** دراسة حالة شركة شيحاني للمقاولات بالوادي, مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر, تخصص محاسبة, جامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي, 2019, ص 12

ويتم الاعتراف عادة بالإطفاء على أنه مصروف, وأنه في بعض الأحيان تستوعب المنشأة المنافع الاقتصادية المتضمنة في موجود في إنتاج موجودات أخرى بدلاً من إحداث مصروف, وفي هذه الحالات يشكل مبلغ الإطفاء جزءاً من التكلفة الموجودة ويتم إدخاله في المبلغ المسجل.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول الموضوع

في هذا المبحث سنتطرق إلى الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة, وتحليل هذه الدراسات.

المطلب الأول: الدراسات السابقة

سوف نتطرق من خلال هذا المطلب إلى مجموعة من الدراسات العربية والأجنبية حول إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة.

أولا: الدراسات العربية

1. **دراسة نورة عريف 2011 " إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية "[1]**

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 التي تواجه أي من النموذجين ثم قامت باستقصاء عينة من المجتمع الجزائري ومعرفة أرائهم حول عملية القياس المحاسبي والمشاكل التي تواجهه سواء باستخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة .

وتوصلت الدراسة إلى أن التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كلاهما من نماذج القياس المحاسبي وكل منهما تمتاز بخصائص وتعاني نقائص من شانها التأثير في عملية القياس المحاسبي, وأن أن البيئة الجزائرية لا تتوفر على مرجعية سوق نشط وهذا يؤدي إلى اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية من أجل تفعيل السوق المالية الجزائرية.

[1] نورة عريف, **إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية باستخدام مدخل التكلفة التاريخية**,مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية, غير منشورة, تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة , سنة 2011.

2. دراسة بن هجيرة جميلة 2013 " اثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية "[1]

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفاهيم القياس المحاسبي والتحكيم فيها, وتوضيح مزايا وعيوب التكلفة التاريخية والقيمة العادلة, وكذلك توضيح الفروقات مابين تطبيق القياس بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

خلصت الدراسة إلى أن التقييم الأولي لممتلكات المؤسسة يكون على أساس التكلفة التاريخية التي تأخذ صفة ومحل القيمة العادلة في فترة ولحظة دخوله إلى المؤسسة, وضرورة إعادة تقييمها وفق القيمة العادلة ولإجراء هذه العملية لابد من توفر أسواق نشطة ويعتبر هذا الشرط عائقا لعدم توفره في البيئة الجزائرية.

ركزت هذه الدراسة على معرفة اثر استخدام كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في القياس بالنسبة للممتلكات المؤسسة العينية من خلال الدراسة العملية لمؤسسة اقتصادية في الجزائر.

3. دراسة فارس بن يدير 2015 "واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية "[2]

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مشاكل القياس القائم على التكلفة التاريخية والتعرف على القيمة العادلة وصعوبات تطبيقها والمبررات التي دعت إلى التحول إليها, وأيضا التطرق إلى القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي وإمكانية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية والصعوبات التي تواجهها.

خلصت الدراسة إلى إن هناك نظرة ثاقبة لإدراك كل من المحاسبين والأكاديميين عينة الدراسة لفائدة القياس بواسطة القيمة العادلة بشكل عام وأنها أفضل أساس لإعداد القوائم المالية بتوفير معلومات أكثر ملائمة وإنها أكثر قابلية للفهم وقادرة على الحد من فجوة المعلومات وعموما أكثر فائدة, وخلص الباحث إلى أن القيمة العادلة تواجه العديد من الصعوبات والتحديات من اجل تطبيقها في الواقع الجزائري لعدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية على أرضية ملائمة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس.

[1] بن هجيرة جميلة, **اثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينة**, مذكرة ماستر في العلم المحاسبية والمالية, غير منشورة, تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة,جامعة قاصدي مرباح, ورقة , سنة 2013.

[2] فارس بن يدير, **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية**, مذكرة ماجستير, غير منشورة, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة , سنة 2015.

4. دراسة فاطمة الزهراء بومعراف 2019 " اثر تطبيق القياس بالقيمة العادلة على اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية ـ دراسة حالة شركة الاسمنت عبن الكبيرة ـ سطيف " [1]

أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية, غ منشورة, جامعة بسكرة, حيث تطرقت الباحثة إلى التعرف على اثر تطبيق القياس بالقيمة العادلة على اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية, وقد تم تطبيق الدراسة على مؤسسة اقتصادية جزائرية وهي شركة الاسمنت عين الكبيرة ـ سطيف ـ, وقد قامت الباحثة باختبار الميزانية المالية لسنة 2015 للدراسة, وذلك من خلال حساب مؤشرات التقييم المالي للشركة بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة ووصف وتحليل النتائج المتحصل عليها.

وقد خلصت هذه الدراسة من خلال التغيرات التي حدثت في قيم المؤشرات والنسب المالية, أن القيمة العادلة تؤثر على عملية تقييم الأداء المالي, وتأثيرها حتما سيؤثر على اتخاذ القرارات المالية المتمثلة في قرار الاستثمار , قرار التمويل, قرار توزيع الأرباح, في شركة الاسمنت, ونشير أيضا إلى أن هناك عدة عوائق وتحديات واجهت شركة الاسمنت عند تطبيقها القياس بالقيمة العادلة, وذلك نتيجة لغياب أسواق نشطة في الجزائر تساعد في إعادة تقيم عناصرها بالقيمة العادلة.

5. دراسة عامر محمّد سلمان, رزكار علي أحمد" تحديات القياس المحاسبي للموجودات غير الملموسة لنشوء قيمة إضافية للشركة وسبل مواجهتها [2]

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على بعض الموجودات غير الملموسة الحاسمة, واختيار القياس الملائم لتلك الموجودات وطرق قياسها, وذاك من خلال إلقاء الضوء على هذه المشكلة حول تحقيق الميزة التنافسية في الأسواق للشركات نتيجة امتلاكها للموجودات غير الملموسة, وأهمية ما تضيفه تلك الموجودات إلى قيمة الشركة وجعلها في موقف تنافسي جيد, حيث اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن الموجودات غير الملموسة تحتاج وقتا لبنائها ومن الصعوبة تقليدها من قبل المنافسين, مما تشكل مصدر قوة لتكوين ميزة تنافسية, و أن عملية قياسها تندرج تحت أسلوب القياس

[1] فاطمة الزهراء بومعراف, **اثر تطبيق القياس بالقيمة العادلة على اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية** دراسة حالة شركة الاسمنت عبن الكبيرة– سطيف –, أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه,غير منشورة, تخصص محاسبة, جامعة محمّد خيضر , بسكرة, سنة 2019.

[2] عامر محمّد سلمان, رزكار علي أحمد, تحديات القياس المحاسبي للموجودات غير الملموسة لنشوء قيمة إضافية للشركة وسبل مواجهتها, **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية** ,بغداد, المجلد 21 العدد 85 , الصفحات 424- 452, سنة 2015.

المشتقة الذي بموجبه تحدد قيم القياسات بطريقة غير مباشرة, وأن القيمة المضافة التي أوجدتها الموجودات غير الملموسة نسبة إلى أرباح كل من شركة زين للهاتف النقال و شركة الاتصالات السعودية بلغت بحدود 20% و 30 % عل التوالي.

ثانيا: الدراسات الأجنبية

1. Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev (2013) Does Fair Value Accounting For Non – Financial Assets Pass The Market Test? [1]

هدفت الدراسة إلى ممارسات التقييم للأصول غير الملموسة و التعرف على مدى رغبة الشركات في اختيار مدخل القيمة العادلة على حساب التكلفة التاريخية في ظل حرية الاختيار بين الطريقين في عملية القياس و التقييم, وقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وثم استخدام جملة من الأساليب الإحصائية (الوسيط, الانحرافات, التكرارات ... الخ), لاختبار الفرضيات لعينة تحتوي على 1539 شركة في أسواق ألمانيا و الولايات المتحدة الأمريكية.

من أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أغلب الشركات تميل إلى استخدام القيمة العادلة في عملية القياس والتقييم , وذلك لموثوقية المعلومات المالية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية بدرجة أعلى من التكلفة التاريخية.

[1] Hans B. Christensen and Valeri V.Nikolaen Article entailed **Does Fair Value Accounting For Non – Financial Assets Pass The Market Test ?** JEL Classification: M4,M41 – The university of Chicago – Booth of Business,10 January 2013.

2. (Karl Muller- Edward J- Riedl Thorsten Sellhorn) (2008) causes and consequences of choosing Historical cost versus Fair value [1]

هدفت الدراسة إلى دراسة أسباب وعواقب اختيار واستخدام شركات الاستثمار العقاري إلى نموذج التكلفة التاريخية أو معدل القيمة العادلة لحساب أصولها الأولية والعقارات, ودراسة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في الإتحاد الأوروبي.

وقد تم التوصل إلى أن المؤسسات التي تطبق مدخل القيمة العادلة لها أقل تباين في المعلومات وأكثر سيولة من المؤسسات التي تستخدم نموذج التكلفة التاريخية بصفة عامة, كما بينت الدراسة أن الشركات التي استخدمت مدخل القيمة العادلة هي أكثر الشركات التي أبدت مؤشرات على الالتزام بشفافية التقارير.

المطلب الثاني: تحليل الدراسات السابقة

يعد موضوع القياس المحاسبي من المواضيع المهمة التي اهتمت بها المنظمات المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية, لكون أنّ موضوع القياس هو مشكل أدى إلى تدهور النظرية المحاسبية منذ القرن العشرين إلى يومنا هذا,بسبب الانتقادات الموجهة له بتطبيق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

أولا: أوجه التشابه بين الدراسات

في الدراسات السابقة التي تم التعرض لها نجد أنها في الغالب ركزت على بدائل القياس المحاسبي ومدى توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية, منها من اهتم بدراسة القياس المحاسبي للأصول الثابتة وأخرى بدراسة القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة ومجمل عناصر القوائم المالية, وكذا تعددت طرق الدراسات التطبيقية بين دراسات الحالة والدراسات الميدانية.

[1] (**Karl Muller– Edward J– Riedl Thorsten Sellhorn**) Article entailed **causes and consequences of choosing Historical cost versus Fair value** JEL Classification: M4,G15,G38, Harvard Business school, March 2008.

ثانيا: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

من خلال استعراضنا للدراسات السابقة التي تتمحور غالبيتها على موضوع القياس وفق نموذجين أساسيين هما التكلفة التاريخية والقيمة العادلة, اتفقت هذه الدراسة مع الدراسات السابقة من حيث المضمون المتمثل في القياس وفق نموذج التكلفة التاريخية ومدخل القيمة العادلة, بحيث اقتصرت الدراسات السابقة غلى دراسة واقع القياس المحاسبي وفق المبادئ المتعارف عليها, بينما تميزت هذه الدراسة البيئة المحاسبية الجزائرية, وتمت الدراسة التطبيقية برصد آراء المختصين والمهنيين بالمحاسبة حول إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

خلاصة الفصل :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية حول إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة ودراسة عامة للبيئة المحاسبية الجزائرية وعناصرها في ظل التحولات الاقتصادية والإصلاحات المحاسبية, وكذا معرفة كل من نماذج قياس هذه الأصول فاتضح لنا أن النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية اهتمت بالأصول غير الملموسة منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة بشكل كبير باعتبارها مورد مالي للمؤسسة, هذا بالنسبة للجزء الأول.

أمّا الجزء الثاني تم عرض الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع و كذا أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين هذه الدراسة.

وفي الفصل الموالي سنحاول إسقاط الجانب النظري على الدراسة التطبيقية من أجل إيضاح إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة غي البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

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 للبيئة الجزائرية.

ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل سوف نقوم بإسقاط 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.

من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل ما يلي:

* **المبحث الأول**: الطرق والأدوات المستخدمة
* **المبحث الثاني**: النتائج والمناقشة

المبحث الأول : الطريقة و الأدوات المستخدمة في الدراسة

نستعرض في طيات هذا المبحث الطريقة والأدوات المستخدمة في انجاز الدراسة من خلال التطرق إلى عرض الاستبيان, مجتمع وعينة الدراسة والأدوات المستخدمة وصولاً إلى عرض التاريخ, تحليلها, ومناقشتها.

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 للتثبيتات المعنوية من وجهة نظر المهنيين والمحاسبين ، تم اعتمد 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 الاستبيان الذي تم إعداده لهذا الغرض وتحليله بواسطة استخدام برنامج إحصائي للعلوم الاجتماعية spss.

* **المصادر الأولية:** تم التوصل إليها من خلال البحث الميداني الذي قمنا بعه حيث تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة بهدف تجميع المعلومات اللازمة لموضوع بحثنا ثم تفريغها 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

يتكون من فئتين (مهنيين و محاسبين) يحملون شهادة ليسانس فما فوق والتي تتمثل في مهنيين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة على مستوى المؤسسات في ورقلة ومحافظي الحسابات أيضا وذلك لأنهم أكثر دراية بكل ما يتعلق بالقياس المحاسبي عامة وقياس التثبيتات المعنوية (الأصول غير الملموسة) خاصة.

ولهذا تم تصنيف مجتمع الدراسة إلى فئتين:

- فئة المهنيين وتضم عينة من محاسبي المؤسسات والمهنيون والمعتمدين؛
- فئة المحاسبين وتضم عينة من محاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات.

ثانيا: عينة الدراسة

تتكون عينة الدراسة من 34 استمارة تشمل الفئات المعنية (المهنيين, ومحاسبي المؤسسات, وخبراء المحاسبين, ومحافظي الحسابات), تم توزيعها بطريقة منتظمة وبالتساوي تحسبا لعدم رجوع البعض أو عدم صلاحيتها بسبب نقص الإجابة أو إيجاد شطب بالاستمارة.

والجدول الأتي يبين مجموع الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي ونسبها المئوية من إجمالي عدد الاستبيانات الموزعة على مجتمع الدراسة

الجدول رقم (1-1): مجموع الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والمستبعدة والصالحة للتحليل الإحصائي

البيانات	العدد	النسبة
عدد الاستبيانات الموزعة	34	100 %
عدد الاستبيانات المستبعدة	03	8,82%
عدد الاستبيانات الصالحة للتحليل	31	91,17%

المصدر: من إعداد الطالبة طبقا لفرز استمارات الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه (1-1) يتضح انه بعد عملية جمع وترتيب الاستمارات، كانت الاستمارات القابلة للتحليل31 استمارة من مجموع 34 حيث تم الاعتماد عليها للدراسة ذلك بعد فقد 03.

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة

نتطرق في هذا المطلب إلى عرض الأدوات المستخدمة في تحليل واختبار الفرضيات وذلك من خلال معرفة أداة الدراسة ومدى صدقها وثباتها حتى الوصول إلى البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات.

الفرع الأول: الأداة المستخدمة في الدراسة

تعتبر استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها عند القيام بجمع البيانات والمعلومات من الواقع حول موضوع الدراسة، لذا قمنا بإعداد أداة الدراسة لمعرفة دور إشكاليات القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية ليكون الاستبيان دقيق ومنظم في شكله العلمي من حيث البساطة، الوضوح والمضمون.

1- تصميم استمارة الاستبيان: تم تصميم استمارة الاستبيان بشكل بسيط ومنتظم يسهل فهمها حيث تتلاءم مع أهداف الدراسة وتم استعمال مقياس ليكارت الثلاثي لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان حسب ما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (1-2): سلم ليكارت الثلاثي

الرأي	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3

المصدر: من إعداد الطالبة

وبالتحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (1ـ 2 ـ 3) تم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (2/ 3 = 0,66) تم اضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية, وهكذا أصبح طول الخلية (1 ـ 1,66), (1,67 ـ 2,34), (2,35 ـ 3), بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول (1 ـ 3): الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي

المتوسط الحسابي المرجح	الإتجاه العام
من 1 إلى 1,66	غير موافق
من 1,67 إلى 2,34	محايد
من 2,35 إلى 3	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة

بعد جمع المعلومات من الدراسات والمراجع الملمة بموضوع الدراسة تم إعداد استمارة الاستبيان مرورا بالخطوات التالية:

- هيكلة استبيان أولي من إعداد الطالبة؛
- عرضه ومناقشته مع المشرف؛

- تصحيح الأخطاء وإضافة تعديلات؛
- عرضه على مجموعة من الأساتذة ؛
- استخراج الاستبيان في شكل نهائي؛
- توزيع التبيان على أفراد العينة.

ـ **نشر استمارة الاستبيان:** اعتمدنا على عدة طرق عند توزيع استمارات الاستبيان يمكن توضيحها فيما يلي:

ـ **المقابلة الشخصية:** وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب و محاولة شرح الهدف من توزيعها

ـ **التسليم الغير مباشر:** وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من المؤسسات محل الدراسة.

2- **هيكل الاستبيان:** تضمنت استمارة الاستبيان 24 سؤالا توزعت على ثلاثة محاور رئيسية، و لقد تم صياغة الأسئلة وفقا للأنواع المتعارف عليها ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

تم إعداد الاستبيان حول " إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية " 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 القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية؛

المحور الثاني: يضم ثمانية أسئلة حول القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة؛

المحور الثالث: ويضم ثمانية أسئلة حول عوائق القياس الأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفرع الثاني: الأدوات والبرامج الإحصائية

1) **البرامج المستعملة:** بعد توزيع الاستبيان على العينة المستهدفة قمنا بجمعها وترميزها وتفريغها في برنامج EXCEL تم نقل المعطيات إلى برنامج SPSS بغرض المعالجة الإحصائية للبيانات.

2) **الأدوات الإحصائية المستعملة:** في ما يلي بعض الاختبارات الإحصائية طبقت على دراستنا للحصول على النتائج من بينها:

* الإحصاء الوصفي للتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المئوية؛

* اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة الثبات بين فقرات الاستبيان؛
* حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من محاور الاستبيان؛
* اختبار(ANOVA) تبعا لمتغير المهنة والخبرة المهنية والتخصص العلمي والمؤهل العلمي.

الفرع الثالث: ثبات أداة الدراسة

عند توزيع البيانات على العينة نفسها مجددا وفي نفس الظروف، تتحصل على نفس البيانات ونتحقق من ذلك بثبات الأداة، هناك العديد من الاختبارات التي تسمح بقياس صدق وثبات الاستبيان منها تقنية التجزئة النصفية، تقنية الأشكال البديلة ولكن من أهم وسائل قياس الثبات الداخلي هو معامل ألفا لصاحبه كرونباخ.

معامل ألفا كرونباخ مجاله محدد مابين الصفر والواحد الصحيح ،إذا كانت قيمة المعامل مساوية للصفر نقول انه لا يوجد ثبات في البيانات، أما إذا كانت قيمة المعامل مساوية للواحد فيكون هناك ثبات تام في البيانات وكلما اقتربت قيمته من الواحد كلما كان الثبات مرتفعا على عكس اقترابه من الصفر يكون الثبات منخفضا وقد تم حساب معامل ألفا كرونباخ باستخدام البرنامج الإحصائي **SPSS** والجدول الموالي يبين ذلك :

جدول (1– 4): نتائج اختبار معامل ألفا كرونباخ

جدول يوضح ثبات الأداة		
حجم العينة	**عدد البنود (الأسئلة)**	**قيمة ألفا كرونباخ**
31	**24**	**0.745**

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أن معامل الثبات للمقياس يقدر بـ (0.745) وهو أكبر من الحد الأدنى للقيمة المقبولة والمقدرة ب .(0,745) وبالتالي يمكن القول أن هذا المقياس ثابت بمعنى المبحوثين يفهمون بنوده بنفس الطريقة وكما يقصدها الباحث، وعليه يمكن اعتماده في هذه الدراسة الميدانية.

صدق المقياس:

تم حساب الصدق عن طريق الإتساق الداخلي لمحاور المقياس، فكانت معاملات ارتباط البنود مع العلامة الكلية كما يلي:

1. الإتساق الداخلي للمحور الأول

المحور	البنود	معامل الإرتباط	قيمة Sig	الدلالة الإحصائية
المحور الأول	1	0.480	000	0.01
	2	0.687	000	0.01
	3	0.457	000	0.01
	4	0.617	000	0.01
	5	0.534	000	0.01
	6	0.560	000	0,01
	7	0.691	000	0,01
	8	0.594	000	0,01

La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).**

يتضح من الجدول أن قيم الارتباط بنود المكونة للمقياس مرتبطة ببعضها البعض وارتباطها بالدرجة الكلية لمحور القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية دالة إحصائيا حيث تراوحت بين (0,457و 0,691), وهي كلها دالة عند (0,01).

2. الاتساق الداخلي للمحور الثاني:

المحور	البنود	معامل الإرتباط	قيمة Sig	الدلالة الإحصائية
المحور الثاني	1	0.627	000	0.01
	2	0.565	000	0.01
	3	0.698	000	0.01
	4	0.527	000	0.01
	5	0.572	000	0.01
	6	0.554	000	0,01
	7	0.572	000	0,01
	8	0.469	000	0,01

يتضح من الجدول أن قيم الارتباط بنود المكونة للمقياس مرتبطة ببعضها البعض وارتباطها بالدرجة الكلية للمحور القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة دالة إحصائيا حيث تراوحت بين (0,469 و 0,698) , وهي كلها دالة عند (0,01).

3. الاتساق الداخلي للمحور الثالث:

المحور	البنود	معامل لارتباط	قيمة Sig	الدلالة الإحصائية
المحور الثالث	1	0.504	000	0.01
	2	0.477	000	0.01
	3	0.550	000	0.01
	4	0.506	000	0.01
	5	0.401	000	0.01
	6	0.547	000	0,01
	7	0.695	000	0,01
	8	0.465	000	0,01

يتضح من الجدول أن قيم الارتباط بنود المكونة للمقياس مرتبطة ببعضها البعض وارتباطها بالدرجة الكلية : معوقات تطبيق القيمة العادلة لتقييم الأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية دالة إحصائيا حيث تراوحت بين(0,401 و 0,695) , وهي كلها دالة عند (0,01).

الاتساق الداخلي لمحاور مع الاستبيان ككل:

الاستبيان ككل			
المحور	**1**	**2**	**3**
المعامل	**.599**	**.624**	**.623**

نلاحظ من الجدول أن الاتساق الداخلي بيم محاور الاستبانة مقبول وكافي إحصائيا لهذه الدراسة، وبالتالي تم التأكيد من الصدق مما يجعل الإعتماد عليه في تحليل النتائج صالحا.

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

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

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

الفرع الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نقوم بدراسة الالتحليل الوصفي لخصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية: الجنس, الشهادة المؤهل العلمي, التخصص, الوظيفة, الأقدمية(الخبرة), القطاع.

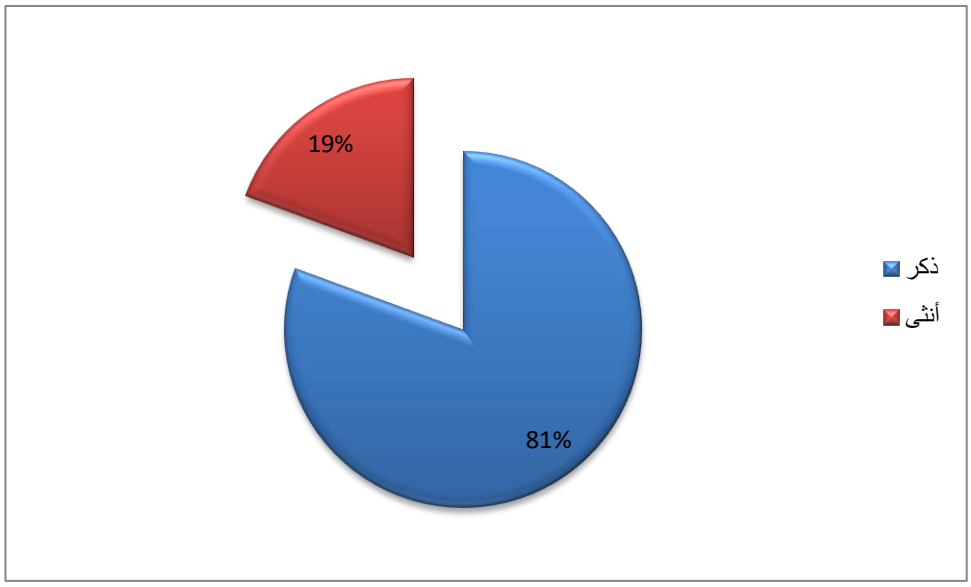
أولا: توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

جدول (02 ـ 01): توزيع الأفراد حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسب المئوية
ذكر	25	80,6%
أنثى	6	19,4%
المجموع	31	100%

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

الشكل (01 ـ 02): توزيع الأفراد حسب متغير الجنس



المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

يوضح لنا الجدول توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، فنلاحظ أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث ، حيث تبلغ نسبة الذكور 97% وهو ما يعادل 25 ذكر ، بينما بلغت نسبة الإناث 3% وهي ما تعادل 6 إناث.

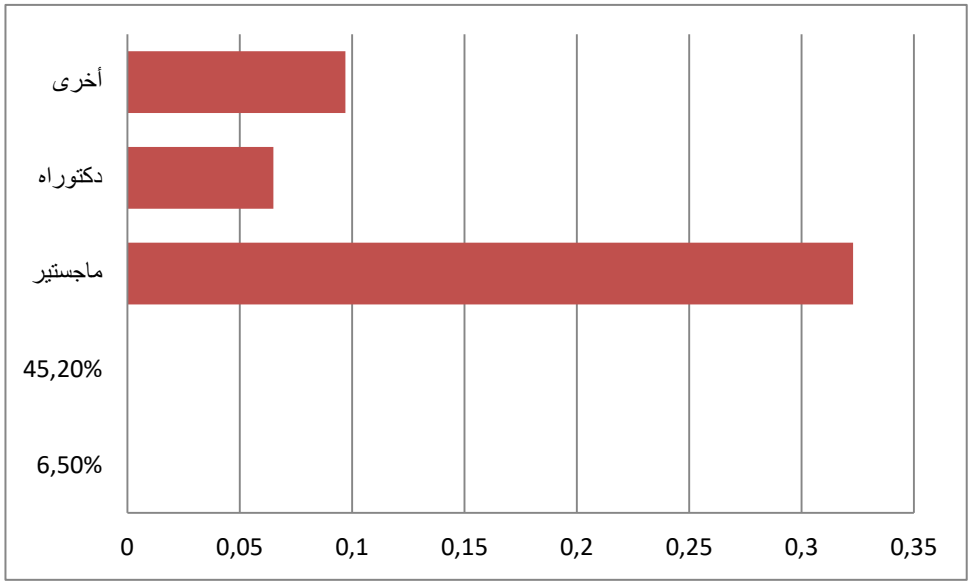
ثانيا:توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

جدول (02 ـ 02): توزيع الأفراد حسب المؤهل العلمي

المستوى	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	2	6,5%
ماستر	14	45,2%
ماجستير	10	32,3%
دكتوراه	2	6,5%
أخرى	3	9,7%
المجموع	31	100%

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

الشكل (01 ـ 03): توزيع الأفراد حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

من خلال الاستبيان وحسب الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي نلاحظ تباين فيما يخص نوع الشهادة المتحصل عليها بين شهادات علمية وشهادات أخرى متحصل عليها، حيث بلغ عدد حاملي شهادة الماستر 14 بنسبة 45,20%، وبلغ عدد حاملي شهادة ماجستير10 بنسبة 32,30%، ثم حاملي شهادات أخرى بعدد 3 بنسبة 9,7% ، ثم فئة الحاملين لشهادة الدكتوراه وليسانس بنفس العدد 2 بنسبة 6,5 %.

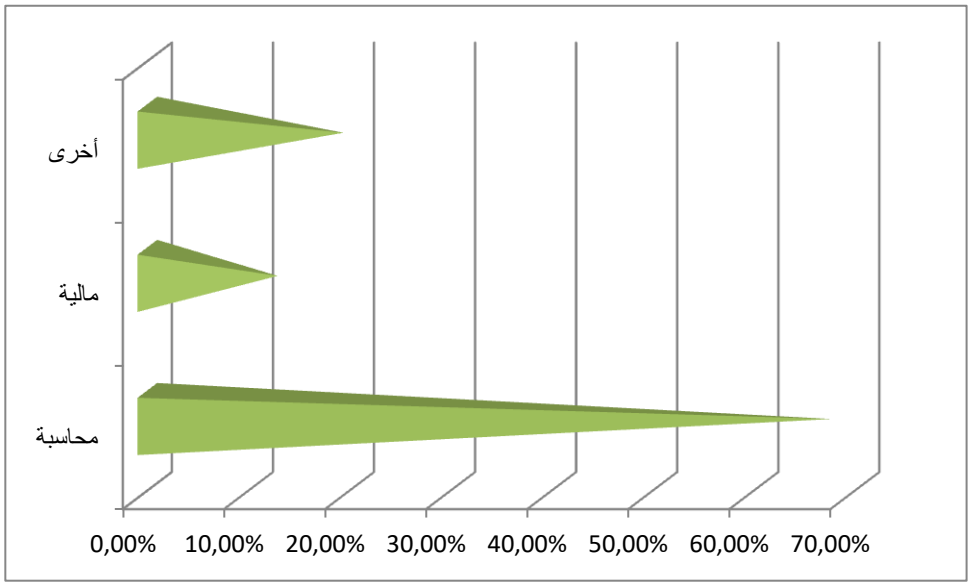
ثالثا: توزيع عينة الدراسة حسب التخصص

جدول (02 ـ 03): توزيع الأفراد حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	21	67,7%
مالية	4	12,9%
أخرى	6	19,4%
المجموع	31	100%

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

الشكل (01 ـ 04): توزيع الأفراد حسب متغير التخصص



المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

من خلال الاستبيان وحسب الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب التخصص، نلاحظ أن التكرار الأكثر عند المحاسبة البالغ عددهم 21 بنسبة 67,7%، وتليها نسبة19,4% لتخصصات أخرى بتكرار 12,9، ولأقل هي نسبة الماليون بقيمة 12,9% بتكرار 6، وبما أن أكبر نسبة كانت عند المحاسبين خلال هذا يمكننا أن نعرف المشاكل المحاسبية التي تعترضهم.

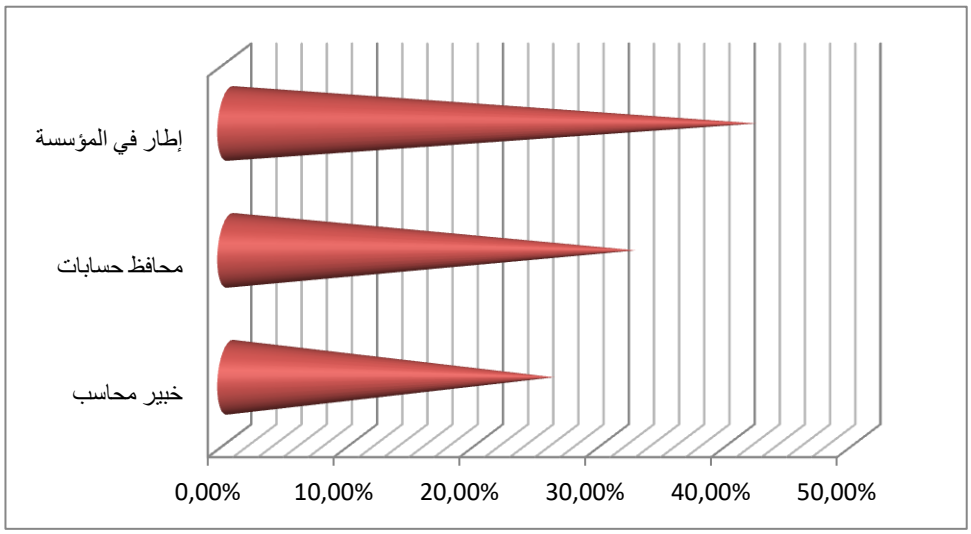
رابعا: توزيع العينة حسب الوظيفة

جدول (02 ـ 04): توزيع الأفراد حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسب المئوية
خبيرمحاسب	8	25,8%
محافظ حسابات	10	32,3%
إطارفي مؤسسة	13	41,9%
المجموع	31	100%

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

الشكل (02ـ 01): توزيع الأفراد حسب متغير الوظيفة



المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

من خلال الاستبيان وحسب الجدول والشكل المتعلقين بتوزيع أفراد العينة حسب الوظيفة ، نلاحظ أن التكرار الأكثر عند الشاغلين إطارات سامية في المؤسسة البالغ عددهم 13 بنسبة 41,9%، وتليها نسبة32,3% لمحافظي الحسابات بتكرار 10، ولأقل هي نسبة محافظو حسابات بقيمة 25,8% بتكرار 8.

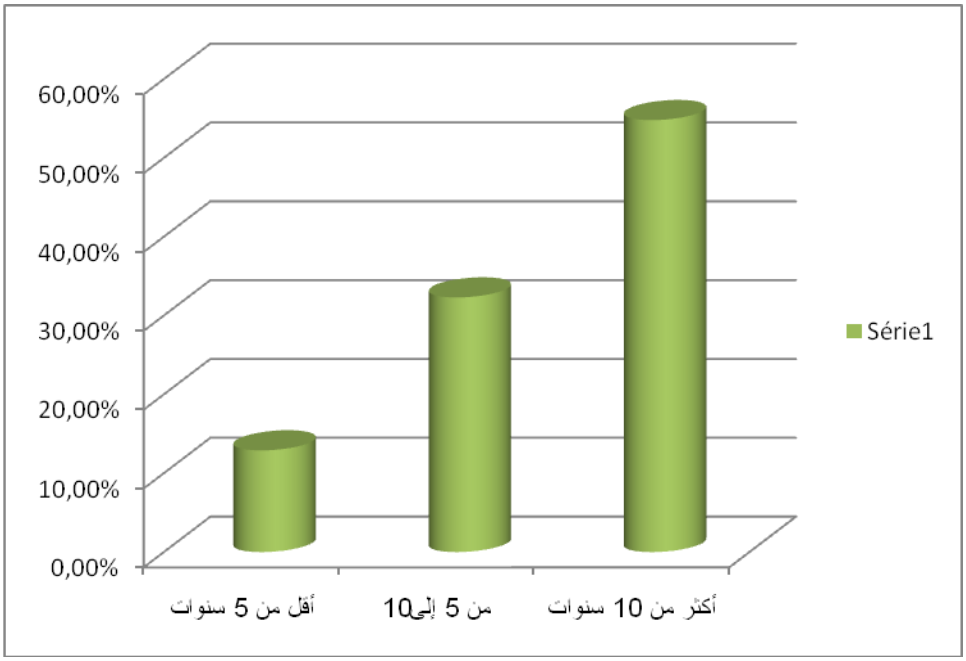
خامسا: توزيع العينة من حيث سنوات الخبرة

جدول (03 ـ 01): توزيع الأفراد حسب ستوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	4	12,9%
من 5 إلى 10	10	32,3%
أكثرمن 10 سنوات	17	54,8%
المجموع	31	100%

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

الشكل (02ـ 02): توزيع الأفراد حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

حسب الجدول والشكل السابقين الخاصين بتوزيع الأفراد حسب سنوات الخبيرة نلاحظ أن الفئة العمرية أقل من 5 سنوات بنسبة 12,9% هي الأقل خبرة، من بين الفئات الأخرى التي كانت النسبة الأكبر من بينها هي 54,8%، لدى الفئة العمرية أكثر من 10سنوات والبالغ عددهم 17 فردا وهي الأكثر تكرار، ثم تليها الفئة العمرية من 5 سنوات إلى 10 سنوات بنسبة 32,3%، وهذا يدل على أن معظم أفراد العينة لديهم خبرة عالية.

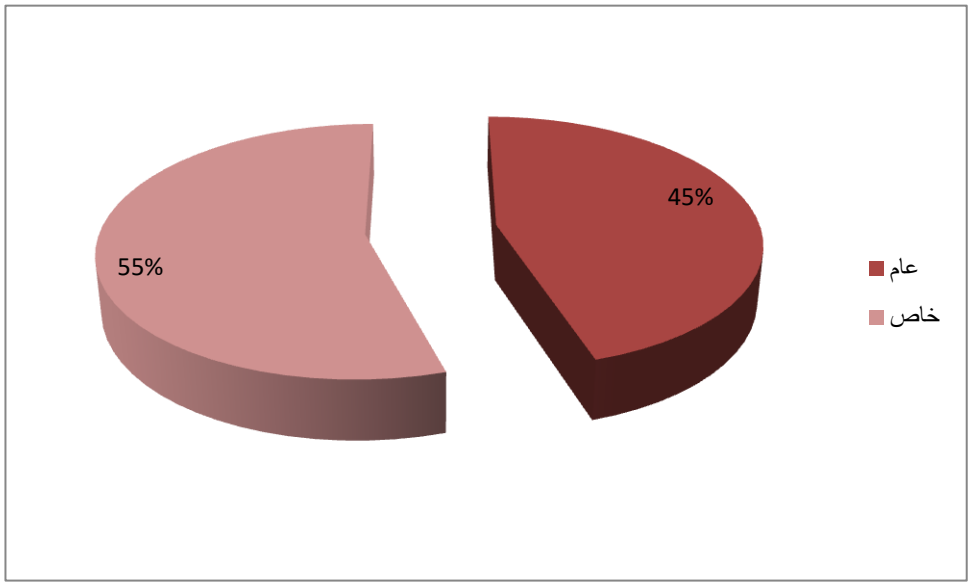
سادسا: توزيع العينة من حيث القطاع

جدول (03 ـ 02): توزيع الأفراد حسب القطاع

القطاع	التكرار	النسب المئوية
عام	14	45,2%
خاص	17	54,8%
المجموع	31	100%

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

الشكل (02ـ 03): توزيع الأفراد حسب متغير القطاع



المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

حسب الجدول والشكل السابقين الخاصين بتوزيع الأفراد حسب القطاع، حيث يشغل النسبة الكبرى التابعين للقطاع العام بنسبة 55%بتكرار 17، ثم القطاع الخاص بنسبة 45% وتكرار 14.

الفرع الثاني: مقاييس الإحصاء الوصفي

سنقوم في هذا الفرع بدراسة التحليل الوصفي والإحصائي للنتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات المحاور.

أولا: تحليل قياس الأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية

جدول (03 ـ 03): نتائج آراء أفراد العينة حول القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
بالنسبة للمحاسبين نجد أن التكلفة التاريخية هي أسهل وسيلة للقي بالنسبة للأصول غي الملموسة	2,77	0,497	موافق
تعد التكلفة التاريخية من أكثر أدوات القياس استعمالا وهذا راجع لسهولة تقييد عناصر القوائم المالية وفق هذه الأداة من قبل المهنيين	2,81	0,477	موافق
التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لخلوها من الخطأ والتحيز لأنها لا تعتمد على التقدير الشخصي للمحاسب	2,58	0,620	موافق
تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لأنها تعبر عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية	2,68	0,653	موافق
استخدام التكلفة التاريخية كأساس للتسجيل المحاسبي لأنه يوفر بيانات موضوعية وقابلة للتحقيق	2,52	0,677	موافق
أثناء فترات التضخم يمثل تقييم الأصول وفق التكلفة التاريخية مشكلة كبيرة	2,32	0,702	محايد
التكلفة التاريخية لا تتمتع بخاصية التوقيت المناسب لأنها تعكس أحداث ماضية وليست آنية	2,45	0,675	موافق
فقدان خاصية الملائمة بالنسبة لمبدأ التكلفة التاريخية وضعها محل انتقاد المجتمع المحاسبي	2,26	0,682	محايد
المجموع	20,39	2,472	موافق

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال البيانات الواردة أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (2,26 و 2,81) ، حيث كانت أغلبية الإجابات أفراد الدراسة بالاتجاه الموافق على كل فقرة تضمنها المحور, ويلاحظ أن المتوسط الحسابي العام يقدر بـ (20, 39) بانحراف معياري قيمته (2,47)، مما يدل على وجود تباين في أراء العينة حول القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية .

ثانيا: تحليل قياس الأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة

جدول (03 ـ 04): نتائج آراء أفراد العينة حول القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
تتميز المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة بالمصداقية	2,45	0,568	موافق
توفر البيانات المالية للأصول غير الملموسة المبنية على أساس القيمة العادلة للمستثمرين القدرة على اتخاذ القرارات	2,58	0,502	موافق
تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرات الشخصية في عملية القياس مما يقلل من دقتها	2,52	0,677	موافق
القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية لأنه لا يستند على مبررات موضوعية أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية	2,45	0,568	موافق
تمتاز القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية	2,26	0,729	محايد
إعادة تقييم الأصول غير الملموسة بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة	2,26	0,729	محايد
القيمة العادلة تتمتع بخاصية التوقيت المناسب لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية	2,26	0,729	محايد
يصعب تحديد القيمة العادلة للأصول غير الملموسة في ظل غياب المنافسة التامة	2,23	0,717	محايد
المجموع	19,00	2,477	موافق

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال البيانات الواردة أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (2,23 و 2,58)، حيث كانت أغلبية أراء أفراد بالموافق لكل من الفقرات (1,2,3,34) ، وباقي الفقرات كانت بالاتجاه المحايد, كما يلاحظ أن المتوسط الحسابي العام يقدر بـ (19,00) بانحراف معياري قيمته (2,47)، مما يدل على وجود تباين في أراء العينة حول القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة.

ثالثا: تحليل معوقات تطبيق القيمة العادلة لتقييم الأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

جدول (04 ـ 01): نتائج آراء أفراد العينة حول معوقات تطبيق القيمة العادلة لتقييم الأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
وضوح مفهوم القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية	2,65	0,608	موافق
البيئة الجزائرية جاهزة لتطبيق القيمة العادلة	2,29	0,783	محايد
يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	2,45	0,568	موافق
ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق القيمة العادلة مما يصعب من الإجراءات لتطبيقها	2,48	0,724	موافق
ليس لأفراد المجتمع الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة	2,68	0,599	موافق
عدم وجود أسواق مالية نشطة لتداول بعض الأصول غير الملموسة مما يعيق تطبيق القيمة العادلة	2,77	0,425	موافق
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	2,45	0,675	موافق
تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين	2,42	0,848	موافق
المجموع	20,19	1,759	موافق

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال البيانات الواردة أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين (2,29 و2,77) حيث كانت أغلبية أراء أفراد بالموافق، إلا الفقرة 2 كانت ذي الاتجاه المحايد,كما يلاحظ أن المتوسط الحسابي العام يقدر بـ (20,19) بانحراف معياري قيمته (1,75)، مما يدل على وجود تباين في أراء العينة حول القياس معوقات تطبيق القيمة العادلة لتقييم الأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

المطلب الثاني: الاختبارات الإحصائية ومناقشتها

الفرع الأول: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة: باستخدام اختبار T-Test

جدول (04 ـ02): اختبار T-Test للمحاور

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 0					
	T قيمة "ت" المحسوبة	Ddl درجة الحرية	Sig. (bilatéral) مستوى الدلالة	Différence moyenne فروق المتوسطات	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur الأدنى	Supérieur الأعلى
T01	45,915	30	,000	20,387	19,48	21,29
T02	80,492	30	,000	59,581	58,07	61,09
T03	42,716	30	,000	19,000	18,09	19,91
T04	63,913	30	,000	20,194	19,55	20,84

المصدر من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات SPSS

اختبار فرضيات الدراسة:

اختبار الفرضية الأولى:

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

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

_ لاختبار الفرضية قامت الطالبة باختبار T-Test عند مستوى الدلالة 0,05 حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر 0,00 مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية (يعد اعتماد أساس التكلفة التاريخية أكثر ملائمة وأسهل طريقة لقياس التثبيتات المعنوية).

اختبار الفرضية الثانية:

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

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

_ لاختبار الفرضية قامت الطالبة باختبار T-Test عند مستوى الدلالة 0,05 حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر 0,00 مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية (تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية).

اختبار الفرضية الثالثة:

H0: لا تتوفر بدائل مناسبة للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

H1: تتوفر بدائل مناسبة للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية,

_ لاختبار الفرضية قامت الطالبة باختبار T-Test عند مستوى الدلالة 0,05 حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر 0,00 مما يستوجب رفض فرضية العدمية وقبول الفرضية (تتوفر بدائل مناسبة للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية).

اختبار الفرضية الرابعة:

H0: لا تواجه عملية القياس المحاسبي عدة عوائق في البيئة المحاسبية الجزائرية.

H1: تواجه عملية القياس المحاسبي عدة عوائق في البيئة المحاسبية الجزائرية.

_ لاختبار الفرضية قامت الطالبة باختبار T-Test عند مستوى الدلالة 0,05 حيث يظهر الاختبار دلالة معنوية تقدر 0,00 مما يستوجب رفض فرضية العدمية وقبول الفرضية (لا تواجه عملية القياس المحاسبي عدة عوائق في البيئة المحاسبية الجزائرية).

الفرع الثاني: الوصول إلى الاستنتاجات

من خلال ما تقدم ومن الأسئلة المقدمة للمهنيين والتي حاولنا من خلالها القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في ظل النظام المحاسبي المالي وجدنا أن هناك إشكالية كبير في القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وذلك راجع لعدة أسباب نوجزها كالآتي:

- ✓ تمسك المهنيين بالتكلفة التاريخية كأداة للقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة خصوصا في التسجيل المحاسبي في SCF؛

- ✓ عدم تبني المحاسبين المهنيين لمبدأ القيمة العادلة في القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة لعدم تلاءم التشريعات المعمول بها في البيئة المحاسبية الجزائرية نحو القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي؛
- ✓ عدم وجود سوق كفء تساعد على القياس المحاسبي التثبيتات المعنوية وفق القيمة العادلة.

خلاصة الفصل :

من خلال ما تقدم في الاستبيانات الموزعة في الدراسة الميدانية لإشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة, والمحورين الأساسيين و هوما القياس: بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة نجد هناك تباين في طرق القياس وفق المبدأين , وثبات أغلب المحاسبين على القياس بالتكلفة التاريخية كونها أكثر مصداقية.

وحسب المحور الثالث معوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية كأداة للقياس وهو عدم وجود سوق كفء واعتماد المحاسبين على الخبراء التقنيين في تحديد القيمة الحقيقة والعادلة لأي استثمار.

الخـــاتمة

خلاصة :

من خلال دراسة هذا الموضوع ألقينا الضوء على إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية, لذا فإن مراعاة الدقة في تحديد إطار محاسبي متكامل للتثبيتات المعنوية وكيفية قياسها والإفصاح عنها, فالقياس أصل من أصول يكون أمام المحاسب بدائل مختلفة للقياس يؤدي كل منها إلى نتائج مختلفة, واختبار البدائل يخضع في الغالب إلى الاجتهاد الشخصي.

نتائج اختبار الفرضيات:

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

ـ من الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية أن الاعتماد عليها كأساس للقياس المحاسبي من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم , ومن أمثلة ذلك شهرة المحل.

ـ بينما نتائج الدراسة التطبيقية تبين أن أفراد عينة الدراسة قد اتفقوا على أن التكلفة التاريخية أسهل وسيلة للقياس المحاسبي واعتمادها على الدقة والثبات.

* **بالنسبة للفرضية الثانية:** المتمثلة في " تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية ", تم إثباتها في كلا الجانبين النظري والتطبيقي من خلال النتائج التالية:

ـ نص القوانين الجزائرية على وجوب تطبيق القيمة العادلة من خلال الإصلاحات الاقتصادية التي مست قانون المحاسبة, لأنها تعطي صورة واضحة وصادقة وتوفر معلومات مالية ملائمة.

ـ اتفاق عينة الدراسة على أن القياس وفق القيمة العادلة يساعد على اتخاذ القرار والتمثيل الصادق لها.

* **بالنسبة للفرضية الثالثة:** المتمثلة في " لا تتوفر بدائل مناسبة للقياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية " , تم إثبات هـ\هـ النظرية في كلا الجانبين من خلال النتاج التالية:

ـ من الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة لأنه يشترط لتطبيقها وجود سوق نشط.

ـ نتائج الدراسة التطبيقية تبين أن أفراد العينة اتفقوا على عدم جاهزية البيئة الجزائرية لتبني القيمة العادلة لعدم وجود سوق نشط.

توصيات الدراسة:

- ✓ الاعتماد على مكاتب متخصصة في محال تقييم الأصول.
- ✓ إعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي للدور الذي يلعبه في إضفاء الشفافية في القوائم المالية.
- ✓ توفير بيئة ملائمة وسوق نشط فعال لتبني القيمة العادلة.

آفاق الدراسة:

- ✓ دور المحاسبة عن الأصول غير الملموسة في زيادة فعالية القوائم المالية.
- ✓ الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية.
- ✓ تفعيل مبدأ القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

قائمة المراجع والمصادر

قائمة المراجع :

أولا: قائمة المراجع باللغة العربية

➢ الكتب :

1. حسين القاضي, مأمون حمدان, المحاسبة الدولية ومعاييرها, دار الثقافة للنشر والتوزيع, عمان , الأردن, 2008.
2. عبد الرحمن عطية, المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي, دار النشر جيطلي, برج بوعريريج, 2009.
3. كيسو, ويجانت, المحاسبة المتوسطة, دار المريح للنشر, الرياض, المملكة العربية السعودية, الطبعة العربية الثانية.
4. شعيب شنوف, محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية, الجزء الثاني, مكتبة الشركة الجزائرية بودواو, 2009.
5. صلاح زين الدين, العلامات التجارية وطبيا ودوليا , دار الثقافة للنشر والتوزيع, الطبعة الأولى, عمان الأردن, 2006.
6. رضوان حلوة حنان, تطور الفكر المحاسبي , دار الثقافة للنشر والتوزيع, الأردن, عمان, 2009.
7. مُحَّد بوتين, المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية, متيجة للطباعة, الجزائر, 2010.

➢ المذكرات والأطروحات :

8. احمد بن خديم الله, المعالجة المحاسبية للتشبيتات وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية, مدكرة ماستر في العلوم التجارية, تخصص تدقيق محاسبي, جامعة مُحَّد خيضر بسكرة, 2012.
9. أوقاسي حكيمة, سعدي سمير, تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي دراسة حالة " ديوان الترقية والتسيير البويرة", مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق, جامعة العقيد أكلي محند الحاج البويرة, 2015.

10. بسمة سويد, دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية ـ القيمة العادلة), مذكرة ماستر في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, الجزائر, 2012.

11. جميلة بن هجيرة, أثر اطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيتات العينية دراسة حالة (BATISUD), مذكرة ماستر مجاسبة وجباية معمقة, جامعة قاصدي مرباح, ورقلة, 2013.

12. سفيان زرقون, اشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة, مذكرة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة والجباية, جامعة قاصدي مرباح ورقلة, 2015.

13. قادري عبد القادر, القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي , مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير, تخصص مالية ومحاسبة, جامعة الدكتور يحي فارس, المدية, 2012.

14. عوينات فريد, دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية , مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماجستير, تخصص محاسبة ونظم معلومات, المركز الجامعي بالوادي, 2011.

15. كيموش بلال, البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة ـ دراسة مجموعة من المؤسسات الجزائرية, الفرنسية, الإنجليزية , رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه, تخصص علوم اقتصادية, جامعة سطيف 1, 2016.

16. اسماعيل سبتي, أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة– دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول , أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه, تخصص بنوك مالية ومحاسبية, جامعة مُحَّد بوضياف, المسيلة, 2016.

➢ القوانين والمراسيم :

17. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008, المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها, الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطيقة الشعبية, المؤرخة في 25 ـ 03 ـ 2009, العدد 19.

18. وليد ناجي الحيالي, نظرية المحاسبة, الجريدة منشورات الجامعة العبية المفتوحة في الدنمارك, الدنمارك,2007.

19. حي التميمي, توفيق شبلي, الأصول غير الملموسة المكونة داخليا ومتطلبات الإبلاغ المالي عنها, مجلة دورية صادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد جامعة بغداد, المجلد الخامس, العدد العاشر, آيار 2013.

➢ المواقع الإلكترونية :

20. http://ar.wikipedia.org/wiki/

ثانيا : قائمة المراجع باللغة الأجنبية :

21. Hans B. Christensen and Valeri V.Nikolaen Article entailed **Does Fair Value Accounting For Non – Financial Assets Pass The Market Test ?** JEL Classification: M4,M41 – The university of Chicago – Booth of Business,10 January 2013.

22. (**Karl Muller– Edward J– Riedl Thorsten Sellhorn**) Article entailed **causes and consequences of choosing Historical cost versus Fair value** JEL Classification: M4,G15,G38, Harvard Business school, March 2008.

الملاحق

الملحق رقم: 01

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جـامعـة ورقـلـة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قســم: العلـوم التجـاريــة

استمارة استبيان في إطار تحضير مذكرة ماستر

للطالبة: إيـمان موهوبي **البريد الإلكتروني: mouhoubiimane82@ gmail.com**

بعنوان: " **إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة لعينة من المهنيين ومحافظي الحسابات** "

في إطار التحضير لمذكرة ماستر المرفقة بعنوان : " **إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية** " يشرفني مساعدتكم في تعبئة هذا الاستبيان ونرجو منكم إعطاء بعض الاهتمام من أجل مصداقية إجاباتكم, علما أن المعلومات لن تستخدم إلا في لإطار البحث العلمي.

ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة

---------- تقبّلوا منا فائق التقدير والاحترام ----------

ملاحظة: الرجاء وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

01 – الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

02 – المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى ..... ☐

03 – التخصص: محاسبة ☐ مالية ☐ أخرى ..... ☐

04 – الوظيفة: خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ إطار في مؤسسة ☐

05 – سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

06 – القطاع: عام ☐ خاص ☐

الرقم	الفقرات	موافق	محايد	غير موافق
المحور الأول: القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية				
01	بالنسبة للمحاسبين نجد أن التكلفة التاريخية هي أسهل وسيلة للقياس بالنسبة للأصول غير الملموسة			
02	تعد التكلفة التاريخية من أكثر أدوات القياس استعمالا وهذا راجع لسهولة تقييد عناصر القوائم المالية وفق هذه الأداة من قبل المهنيين			
03	التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لخلوها من الخطأ والتحيز لأنها لا تعتمد على التقدير الشخصي للمحاسب			
04	تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لأنها تعبر عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضية			
05	استخدام التكلفة التاريخية كأساس للتسجيل المحاسبي لأنه يوفر بيانات موضوعية وقابلة للتحقيق			
06	أثناء فترات التضخم يمثل تقييم الأصول وفق التكلفة التاريخية مشكلة كبيرة			
07	التكلفة التاريخية لا تتمتع بخاصية التوقيت المناسب لأنها تعكس أحداث ماضية وليست آنية			
08	فقدان خاصية الملائمة بالنسبة لمبدأ التكلفة التاريخية وضعها محل انتقاد المجتمع المحاسبي			
المحور الثاني: القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة				
10	تتميز المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة بالمصداقية			
11	توفر البيانات المالية للأصول غير الملموسة المبنية على أساس القيمة العادلة للمستثمرين القدرة على اتخاذ القرارات			
12	تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرات الشخصية في عملية القياس مما يقلل من دقتها			
13	القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية لأنه لا يستند على مبررات موضوعية أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية			
14	تمتاز القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية			

15	إعادة تقييم الأصول غير الملموسة بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة			
16	القيمة العادلة تتمتع بخاصية التوقيت المناسب لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية			
17	يصعب تحديد القيمة العادلة للأصول غير الملموسة في ظل غياب المنافسة التامة			
المحور الثالث: معوقات تطبيق القيمة العادلة لتقييم الأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية				
19	وضوح مفهوم القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية			
20	البيئة الجزائرية جاهزة لتطبيق القيمة العادلة			
21	يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي			
22	ضعف إلمم ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق القيمة العادلة, مما يصعب من الإجراءات لتطبيقها			
23	ليس لأفراد المجتمع الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة			
24	عدم وجود أسواق مالية نشطة لتداول بعض الأصول غير الملموسة مما يعيق تطبيق القيمة العادلة			
25	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة			
26	تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين			

شكرا على إجاباتكم ---------- والله ولي التوفيق

الأساتذة المحكمين:
صديقي فؤاد
عوينات فريد
بكاري بلخير

الملحق رقم: 02

Fiabilité

[Jeu_de_données0]

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	31	100,0
	Exclue	0	,0
	Total	31	100,0

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,745	24

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
بالنسبة للمحاسبين نجد أن التكلفة التاريخية هي أسهل وسيلة للقياس بالنسبة للأصول غير الملموسة	56,81	16,228	,127	,407
تعد التكلفة التاريخية من أكثر أدوات القياس استعمالا وهذا راجع لسهولة تقييد عناصر القوائم المالية وفق هذه الأداة من قبل المهنيين	56,77	15,381	,368	,370
التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لخلوها من الخطأ والتحيز لأنها لا تعتمد على التقدير الشخصي للمحاسب	57,00	16,867	-,052	,439
تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لأنها تعبر عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضي	56,90	14,424	,431	,340
استخدام التكلفة التاريخية كأساس للتسجيل المحاسبي لأنه يوفر بيانات موضوعية وقابلة للتحقيق	57,06	16,396	,024	,427
أثناء فترات التضخم يمثل تقييم الأصول وفق التكلفة التاريخية مشكلة كبيرة	57,26	15,665	,149	,400
التكلفة التاريخية لا تتمتع بخاصية التوقيت المناسب لأنها تعكس أحداث ماضية وليست آنية	57,13	15,916	,114	,408
فقدان خاصية الملائمة بالنسبة لمبدأ التكلفة التاريخية وضعها محل انتقاد المجتمع المحاسبي	57,32	15,959	,103	,410
تتميز المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة بالمصداقية	57,13	16,183	,105	,410
توفر البيانات المالية للأصول غير الملموسة المبنية على أساس القيمة العادلة للمستثمرين القدرة على اتخاذ القرارات	57,00	16,533	,049	,419

تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرات الشخصية في عملية القياس مما يقلل من دقتها	57,06	14,929	,306	,366
القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية لأنه لا يستند على مبررات موضوعية أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية	57,13	16,649	,003	,428
تمتاز القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية	57,32	15,492	,168	,395
إعادة تقييم الأصول غير الملموسة بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة	57,32	15,159	,228	,381
القيمة العادلة تتمتع بخاصية التوقيت المناسب لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية	57,32	15,559	,156	,398
يصعب تحديد القيمة العادلة للأصول غير الملموسة في ظل غياب المنافسة التامة	57,35	16,103	,064	,419
وضوح مفهوم القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية	56,94	16,862	-,050	,438
البيئة الجزائرية جاهزة لتطبيق القيمة العادلة	57,29	17,746	-,208	,483
يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	57,13	15,383	,287	,377
ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق القيمة العادلة, مما يصعب من الإجراءات لتطبيقها	57,10	16,624	-,028	,439
ليس لأفراد المجتمع الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة	56,90	16,290	,069	,416
عدم وجود أسواق مالية نشطة لتداول بعض الأصول غير الملموسة مما يعيق تطبيق القيمة العادلة	56,81	16,161	,188	,400
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	57,13	14,316	,433	,337

تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين	57,16	17,006	-,106	,465

Corrélations

Corrélations

		القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية
القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	31
بالنسبة للمحاسبين نجد أن التكلفة التاريخية هي أسهل وسيلة للقياس بالنسبة للأصول غير الملموسة	Corrélation de Pearson	,480
	Sig. (bilatérale)	,006
	N	31
تعد التكلفة التاريخية من أكثر أدوات القياس استعمالا وهذا راجع لسهولة تقييد عناصر القوائم المالية وفق هذه الأداة من قبل المهنيين	Corrélation de Pearson	,687
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	31
التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لخلوها من الخطأ والتحيز لأنها لا تعتمد على التقدير الشخصي للمحاسب	Corrélation de Pearson	,457
	Sig. (bilatérale)	,010
	N	31
تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لأنها تعبر	Corrélation de Pearson	,617
	Sig. (bilatérale)	,000

عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضي	N	31
استخدام التكلفة التاريخية كأساس للتسجيل المحاسبي لأنه يوفر بيانات موضوعية وقابلة للتحقيق	Corrélation de Pearson	,534
	Sig. (bilatérale)	,002
	N	31
أثناء فترات التضخم يمثل تقييم الأصول وفق التكلفة التاريخية مشكلة كبيرة	Corrélation de Pearson	,560
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	31
التكلفة التاريخية لا تتمتع بخاصية التوقيت المناسب لأنها تعكس أحداث ماضية وليست آنية	Corrélation de Pearson	,291
	Sig. (bilatérale)	,112
	N	31
فقدان خاصية الملائمة بالنسبة لمبدأ التكلفة التاريخية وضعها محل انتقاد المجتمع المحاسبي	Corrélation de Pearson	,394
	Sig. (bilatérale)	,028
	N	31

Corrélations

Corrélations

		القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة
القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	31
تتميز المعلومات	Corrélation de Pearson	,427

التي تقدمها القيمة العادلة بالمصداقية	Sig. (bilatérale)	,017
	N	31
توفر البيانات المالية للأصول غير الملموسة المبنية على أساس القيمة العادلة للمستثمرين القدرة على اتخاذ القرارات	Corrélation de Pearson	,429
	Sig. (bilatérale)	,016
	N	31
تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرات الشخصية في عملية القياس مما يقلل من دقتها	Corrélation de Pearson	,298
	Sig. (bilatérale)	,103
	N	31
القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية لأنه لا يستند على مبررات موضوعية أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية	Corrélation de Pearson	,427
	Sig. (bilatérale)	,017
	N	31
تمتاز القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية	Corrélation de Pearson	,572
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	31
إعادة تقييم الأصول غير الملموسة بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة	Corrélation de Pearson	,554
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	31
القيمة العادلة تتمتع بخاصية التوقيت المناسب لأنها	Corrélation de Pearson	,572
	Sig. (bilatérale)	,001

تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية	N	31
يصعب تحديد القيمة العادلة للأصول غير الملموسة في ظل غياب المنافسة التامة	Corrélation de Pearson	,469
	Sig. (bilatérale)	,008
	N	31

Corrélations

Corrélations

		معوقات تطبيق القيمة : العادلة لتقييم الأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية
معوقات تطبيق : القيمة العادلة لتقييم الأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	31
وضوح مفهوم القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية	Corrélation de Pearson	,222
	Sig. (bilatérale)	,230
	N	31
البيئة الجزائرية جاهزة لتطبيق القيمة العادلة	Corrélation de Pearson	,272
	Sig. (bilatérale)	,138
	N	31
يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	Corrélation de Pearson	,477
	Sig. (bilatérale)	,007
	N	31

ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق القيمة العادلة, مما يصعب من الإجراءات لتطبيقها	Corrélation de Pearson	,029
	Sig. (bilatérale)	,878
	N	31
ليس لأفراد المجتمع الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة	Corrélation de Pearson	,283
	Sig. (bilatérale)	,124
	N	31
عدم وجود أسواق مالية نشطة لتداول بعض الأصول غير الملموسة مما يعيق تطبيق القيمة العادلة	Corrélation de Pearson	,506
	Sig. (bilatérale)	,004
	N	31
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	Corrélation de Pearson	,401
	Sig. (bilatérale)	,025
	N	31
تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين	Corrélation de Pearson	,547
	Sig. (bilatérale)	,001
	N	31

Corrélations

Corrélations

		الاستبيان
الاستبيان	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	

	N	31
القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية	Corrélation de Pearson	,599
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	31
القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة	Corrélation de Pearson	,624
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	31
معوقات تطبيق القيمة العادلة : لتقييم الأصول غير الملموسة فى البيئة المحاسبية الجزائرية	Corrélation de Pearson	,623
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	31

الملحق رقم: 03

Fréquences

Remarques

Sortie obtenue		16-SEP-2020 23:49:58
Commentaires		
Entrée	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Scinder un fichier	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	31

Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.
Syntaxe		FREQUENCIES VARIABLES= الجنس المستوى_التعليمي التخصص الوظيفة سنوات_الخبرة القطاع /ORDER=ANALYSIS.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,01

Statistiques

		الجنس	المستوى التعليمي	التخصص	الوظيفة	سنوات_الخبرة	القطاع
N	Valide	31	31	31	31	31	31
	Manquant	0	0	0	0	0	0

Table de fréquences

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	25	80,6	80,6	80,6
	أنثى	6	19,4	19,4	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

المستوى التعليمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	2	6,5	6,5	6,5
	ماستر	14	45,2	45,2	51,6
	ماجستير	10	32,3	32,3	83,9
	دكتوراه	2	6,5	6,5	90,3
	أخرى	3	9,7	9,7	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	21	67,7	67,7	67,7
	مالية	4	12,9	12,9	80,6
	أخرى	6	19,4	19,4	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

الوظيفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	خبير محاسب	8	25,8	25,8	25,8
	محافظ حسابات	10	32,3	32,3	58,1
	إطار في المؤسسة	13	41,9	41,9	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

سنوات_الخبرة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	4	12,9	12,9	12,9
	من 5 إلى10	10	32,3	32,3	45,2
	أكثر من 10 سنوات	17	54,8	54,8	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

القطاع

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	عام	14	45,2	45,2	45,2
	خاص	17	54,8	54,8	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

الملحق رقم: 04

Test T

Remarques

Sortie obtenue		17-SEP-2020 01:12:10
Commentaires		
Entrée	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Scinder un fichier	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	31
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.
Syntaxe		T-TEST /TESTVAL=0 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 المحور_الأول /CRITERIA=CI(.95).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,03

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
بالنسبة للمحاسبين نجد أن التكلفة التاريخية هي أسهل وسيلة للقياس بالنسبة للأصول غير الملموسة	31	2,77	,497	,089
تعد التكلفة التاريخية من أكثر أدوات القياس استعمالا وهذا راجع لسهولة تقييد عناصر القوائم المالية وفق هذه الأداة من قبل المهنيين	31	2,81	,477	,086
التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لخلوها من الخطأ والتحيز لأنها لا تعتمد على التقدير الشخصي للمحاسب	31	2,58	,620	,111
تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لأنها تعبر عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضي	31	2,68	,653	,117
استخدام التكلفة التاريخية كأساس للتسجيل المحاسبي لأنه يوفر بيانات موضوعية وقابلة للتحقيق	31	2,52	,677	,122
أثناء فترات التضخم يمثل تقييم الأصول وفق التكلفة التاريخية مشكلة كبيرة	31	2,32	,702	,126
التكلفة التاريخية لا تتمتع بخاصية التوقيت المناسب لأنها تعكس أحداث ماضية وليست آنية	31	2,45	,675	,121
فقدان خاصية الملائمة بالنسبة لمبدأ التكلفة التاريخية وضعها محل انتقاد المجتمع المحاسبي	31	2,26	,682	,122
القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية	31	20,39	2,472	,444

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 0

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur
بالنسبة للمحاسبين نجد أن التكلفة التاريخية هى أسهل وسيلة للقياس بالنسبة للأصول غير الملموسة	31,060	30	,000	2,774	2,59
تعد التكلفة التاريخية من أكثر أدوات القياس استعمالا وهذا راجع لسهولة تقييد عناصر القوائم المالية وفق هذه الأداة من قبل المهنيين	32,727	30	,000	2,806	2,63
التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لخلوها من الخطأ والتحيز لأنها لا تعتمد على التقدير الشخصي للمحاسب	23,158	30	,000	2,581	2,35
تعتبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لأنها تعبر عن حدوث عمليات فعلية وليست افتراضي	22,845	30	,000	2,677	2,44
استخدام التكلفة التاريخية كأساس للتسجيل المحاسبي لأنه يوفر بيانات موضوعية وقابلة للتحقيق	20,699	30	,000	2,516	2,27
أثناء فترات التضخم يمثل تقييم الأصول وفق التكلفة التاريخية مشكلة كبيرة	18,427	30	,000	2,323	2,07
التكلفة التاريخية لا تتمتع بخاصية التوقيت المناسب لأنها تعكس أحداث ماضية وليست آنية	20,216	30	,000	2,452	2,20
فقدان خاصية الملائمة بالنسبة لمبدأ التكلفة التاريخية وضعها محل انتقاد المجتمع المحاسبي	18,447	30	,000	2,258	2,01
القياس المحاسبى للأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية	45,915	30	,000	20,387	19,48

Test T

Remarques

Sortie obtenue		17-SEP-2020 01:28:52
Commentaires		
Entrée	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Scinder un fichier	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	31
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.
Syntaxe		T-TEST /TESTVAL=0 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 B6 B7 B8 المحور_الثاني /CRITERIA=CI(.95).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,01

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
تتميز المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة بالمصداقية	31	2,45	,568	,102
توفر البيانات المالية للأصول غير الملموسة المبنية على أساس القيمة العادلة للمستثمرين القدرة على اتخاذ القرارات	31	2,58	,502	,090
تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرات الشخصية فى عملية القياس مما يقلل من دقتها	31	2,52	,677	,122
القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية لأنه لا يستند على مبررات موضوعية أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية	31	2,45	,568	,102
تمتاز القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية	31	2,26	,729	,131
إعادة تقييم الأصول غير الملموسة بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة	31	2,26	,729	,131
القيمة العادلة تتمتع بخاصية التوقيت المناسب لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية	31	2,26	,729	,131
يصعب تحديد القيمة العادلة للأصول غير الملموسة في ظل غياب المنافسة التامة	31	2,23	,717	,129
القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة	31	19,00	2,477	,445

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 0

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur
تتميز المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة بالمصداقية	24,033	30	,000	2,452	2,24
توفر البيانات المالية للأصول غير الملموسة المبنية على أساس القيمة العادلة للمستثمرين القدرة على اتخاذ القرارات	28,645	30	,000	2,581	2,40
تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرات الشخصية في عملية القياس مما يقلل من دقتها	20,699	30	,000	2,516	2,27
القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية لأنه لا يستند على مبررات موضوعية أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية	24,033	30	,000	2,452	2,24
تمتاز القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية	17,250	30	,000	2,258	1,99
إعادة تقييم الأصول غير الملموسة بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة	17,250	30	,000	2,258	1,99
القيمة العادلة تتمتع بخاصية التوقيت المناسب لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية	17,250	30	,000	2,258	1,99
يصعب تحديد القيمة العادلة للأصول غير الملموسة فى ظل غياب المنافسة التامة	17,286	30	,000	2,226	1,96

القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة	42,716	30	,000	19,000	18,09

Test T

Remarques

Sortie obtenue		17-SEP-2020 01:36:32
Commentaires		
Entrée	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Scinder un fichier	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	31
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.
Syntaxe		T-TEST /TESTVAL=0 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=C1 C2 C3 C4 C5 C6 C7 C8 المحور_الثالث /CRITERIA=CI(.95).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02

Temps écoulé	00:00:00,01

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
وضوح مفهوم القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية	31	2,65	,608	,109
البيئة الجزائرية جاهزة لتطبيق القيمة العادلة	31	2,29	,783	,141
يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	31	2,45	,568	,102
ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق القيمة العادلة, مما يصعب من الإجراءات لتطبيقها	31	2,48	,724	,130
ليس لأفراد المجتمع الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة	31	2,68	,599	,108
عدم وجود أسواق مالية نشطة لتداول بعض الأصول غير الملموسة مما يعيق تطبيق القيمة العادلة	31	2,77	,425	,076
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	31	2,45	,675	,121
تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين	31	2,42	,848	,152
معوقات تطبيق القيمة العادلة لتقييم : الأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية	31	20,19	1,759	,316

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 0

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur
وضوح مفهوم القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية	24,216	30	,000	2,645	2,42
البيئة الجزائرية جاهزة لتطبيق القيمة العادلة	16,289	30	,000	2,290	2,00
يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	24,033	30	,000	2,452	2,24
ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق القيمة العادلة, مما يصعب من الإجراءات لتطبيقها	19,092	30	,000	2,484	2,22
ليس لأفراد المجتمع الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة	24,875	30	,000	2,677	2,46
عدم وجود أسواق مالية نشطة لتداول بعض الأصول غير الملموسة مما يعيق تطبيق القيمة العادلة	36,342	30	,000	2,774	2,62
تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	20,216	30	,000	2,452	2,20
تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبى فى الجامعات ومراكز التكوين	15,894	30	,000	2,419	2,11
معوقات تطبيق القيمة العادلة : لتقييم الأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية	63,913	30	,000	20,194	19,55

الملحق رقم: 05

Test T

Remarques

Sortie obtenue		17-SEP-2020 01:55:17
Commentaires		
Entrée	Jeu de données actif	Jeu_de_données0
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Scinder un fichier	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	31
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.
Syntaxe		T-TEST /TESTVAL=0 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES= المحور_الأول الاستبيان المحور_الثاني المحور_الثالث /CRITERIA=CI(.95).

Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,01

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية	31	20,39	2,472	,444
الاستبيان	31	59,58	4,121	,740
القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة	31	19,00	2,477	,445
معوقات تطبيق القيمة العادلة لتقييم : الأصول غير الملموسة فى البيئة المحاسبية الجزائرية	31	20,19	1,759	,316

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 0

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur
القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق التكلفة التاريخية	45,915	30	,000	20,387	19,48
الاستبيان	80,492	30	,000	59,581	58,07
القياس المحاسبى للأصول غير الملموسة وفق القيمة العادلة	42,716	30	,000	19,000	18,09
معوقات تطبيق القيمة العادلة : لتقييم الأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية	63,913	30	,000	20,194	19,55

الفهرس

الإهداء	II/III
الشكر	IV
الملخص	V
قائمة محتويات	VI
قائمة الجداول	VII
قائمة الأشكال	IX
قائمة الملاحق	X
قائمة الاختصارات	XI
المقـــــدمـة	أ - ب
الفـصل الأول:	
تمهيد	**02**
المبحث الأول: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل التحولات الاقتصادية	**03**
المطلب الأول: البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق IAS/IFRS	**03**
الفرع الأول: مفهوم البيئة المحاسبية	**03**
الفرع الثاني: البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	**04**
المطلب الثاني: عناصر البيئة المحاسبية وأثرها علة المعلومة المحاسبية	**07**
الفرع الأول: عناصر البيئة المحاسبية	**07**
الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية	**07**
المطلب الثالث: مستخدمو القوائم المالية	**09**
الفرع الأول: تعريف التقارير والقوائم المالية	**09**
الفرع الثاني: الجهات التي تستخدم البيانات المحاسبية	**09**
المبحث الثاني: القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة حسب المعيار IAS 38	**10**
المطلب الأول : مفاهيم عامة حول القياس المحاسبي	**10**
الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي	**10**
الفرع الثاني: أساليب ومداخل القياس المحاسبي	**11**
المطلب الثاني: ماهية الأصول غير الملموسة	**15**
الفرع الأول: تعريف عام للأصول وأنواعها	**15**
الفرع الثاني: تعريف الأصول غير الملموسة وأنواعها	**17**
المطلب الثالث: المعيار المحاسبي النتعلق بالأصول غير الملموسة وطرق تقييمها	**20**
الفرع الأول: المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 التثبيتات المعنوية	**20**

الفرع الثاني: طرق تقييم الأصول غير الملموسة وفق SCF	21
المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول الموضوع	25
المطلب الأول: الدراسات السابقة	25
المطلب الثاني: تحليل الدراسات السابقة	29
خلاصة الفصل	31
الفصـــــل الثـــــاني: دراسة ميدانية	
تمهيد	33
المبحث الأول: الطرق والأدوات مستخدمة	34
المطلب الأول: الطرق المستخدمة في الدراسة	34
الفرع الأول: منهج الدراسة	34
الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة	34
المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة في الدراسة	36
الفرع الأول: الأداة المستخدمة في الدراسة	36
الفرع الثاني: الأدوات والبرامج الإحصائية	38
الفرع الثالث: ثبات أداق القياس	38
المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة وتحليلها	42
المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة	42
الفرع الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة	42
الفرع الثاني: مقاييس الإحصاء الوصفي	48
المطلب الثاني : الاختبارات الإحصائية ومناقشتها	51
الفرع الأول: اختبار وتحليل فرضيات الدراسة T-Test	51
الفرع الثاني: الوصول للاستنتاجات	53
خلاصة الفصل	54
الخـــاتمة	56
المـــــــراجع	58
الملاحـــــــق	61
الفهـــــــــرس	94