



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي - الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وجباية

بمعنوان:

إشكاليات المعالجة المحاسبية للتشبيكات المعنوية في النظام المحاسبي المالي
دراسة ميدانية لعينة من (الأكاديميين و المهنيين)

تحت إشراف:

د. سويسي الهواري

من اعداد الطالبين :

- خليل سيف الدين
- زيارة عبد الودود البخاري

• نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2026/05/23

• أمام اللجنة المكونة من السادة:

- د/ بضياف عبد الباقي (أستاذ التعليم العالي) جامعة قاصدي مرباح ورقلة (رئيساً)
- أ.د/ سويسي الهواري (أستاذ التعليم العالي) جامعة قاصدي مرباح ورقلة (مشرفاً)
- د/ قزون محمد العربي (أستاذ محاضر (أ)) جامعة قاصدي مرباح ورقلة (مناقشاً)

السنة الجامعية: 2025-2026



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي - الطور الثاني

في ميدان: العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

فرع علوم مالية ومحاسبة، تخصص محاسبة وجباية

بعنوان:

إشكاليات المعالجة المحاسبية للتبثيتات المعنوية في النظام المحاسبي المالي
دراسة ميدانية لعينة من (الأكاديميين و المهنيين)

تحت إشراف:

د. سويسسي الهواري

من اعداد الطالبين :

• خليل سيف الدين

• زيارة عبد الودود البخاري

• نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2026/05/23

• أمام اللجنة المكونة من السادة:

د/ بضياف عبد الباقي (أستاذ التعليم العالي) جامعة قاصدي مرباح ورقلة (رئيساً)

أ.د/ سويسسي الهواري (أستاذ التعليم العالي) جامعة قاصدي مرباح ورقلة (مشرفاً)

د/ قزون محمد العربي (أستاذ محاضر (أ)) جامعة قاصدي مرباح ورقلة (مناقشاً)

السنة الجامعية: 2025-2026

إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وبتوفيقه تُنال الدرجات.

أهدي ثمرة جهدي العلمي إلى من كلّلهما الله بالوقار، إلى منبع العطاء وسندي في الحياة: والديّ العزيزين، فجزاهما الله عني خير الجزاء على ما قدّماه من دعمٍ لا ينقطع ودعواتٍ صادقة كانت لي خير زاد.

وإلى نبض الفؤاد ورفاق الدرب، إخوتي وأخواتي، الذين استمددت منهم العزيمة والإصرار.

وإلى أصدقائي وزملائي الذين شاركوني عناء البحث وشغف المعرفة، وكانت ذكراهم عوناً لي على المضي قدماً.

أهدي إليكم جميعاً هذا العمل المتواضع، سائلاً الله تعالى أن ينفع به وأن يجعله في ميزان حسناتكم.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم، الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، ووفقني لإتمام هذا العمل المتواضع.

أهدي ثمرة هذا الجهد، وهذه الخطوة التي طالما حلمت بها،

إلى من كانا نور حياتي وسندي بعد الله،

إلى من سهرنا وتعبنا وضحيّا لأصل إلى ما أنا عليه اليوم...

إلى والديّ العزيزين، أطال الله في عمرهما وأدام عليهما الصحة والعافية،

مهما كتبت من كلمات فلن توفييهما حقهما، فلهما مني كل الحب والامتنان والعرفان.

إلى عائلي الكريمة الذين كانوا دائماً مصدر دعم وقوة وتشجيع،

والذين شاركوني لحظات التعب قبل الفرح.

إلى أساتذتي الأفاضل الذين حملوا رسالة العلم بكل إخلاص،

إلى أصدقائي وزملائي، الذين رافقوني في رحلة الدراسة،

وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل،

أهديكم هذا الإنجاز المتواضع، راجياً من الله أن يكون بداية لمستقبل مليء بالنجاح والتوفيق.

الحمد لله أولاً وآخرًا.

زيارة عبد الودود البخاري

شكر وتقدير

الحمد لله العليّ القدير، حمداً يليق بجلاله وعظيم نعمه الظاهرة والباطنة، على ما أنعم به علينا من توفيق وسداد لإتمام هذا العمل المتواضع.

ووفاءً لأهل الفضل، واعترافاً بالجميل، نتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور: "سويسي الهواري"، الذي تفضل بقبول الإشراف على هذه المذكرة، وكان خير موجّه وناصح طوال مراحل إنجازها، بما قدّمه من توجيهات قيّمة، وملاحظات دقيقة، ونصائح علمية سديدة، إضافة إلى متابعته المستمرة وحرصه الكبير على إخراج هذا العمل في أحسن صورة ممكنة. فجزاه الله عنا خير الجزاء، وبارك له في علمه وعمله، وأدام عليه نعمة النجاح والتوفيق في مسيرته العلمية والأكاديمية.

كما نتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى كافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة جامعة قاصدي مرباح ورقلة، لما بذلوه من جهود علمية وتربوية في سبيل تكوين الطلبة .

ولا يفوتنا أن نتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة، على تفضلهم بقراءة هذه المذكرة وتقييمها، وما سيقدمونه من ملاحظات وإضافات قيّمة تثري هذا العمل.

وفي الأخير، نتقدم بالشكر إلى كل من ساندنا ورافقنا خلال مسيرتنا الدراسية، وساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذه المذكرة، راجين من الله تعالى أن تكون عملاً نافعاً ومرجعاً يستفاد منه.

ملخص : سعت هذه الدراسة إلى إبراز إشكاليات المعالجة المحاسبية للتبittات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)، من خلال توضيح الجوانب المفاهيمية المرتبطة بهذه الأصول، وكذا القواعد التي تحكم الاعتراف بها وقياسها. ولتحقيق ذلك، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، في حين حُصص الجانب التطبيقي لإجراء دراسة ميدانية شملت عينة من الأكاديميين والمهنيين، من أساتذة ومحاسبين ومحافظي حسابات، بهدف التعرف على واقع الممارسة المحاسبية في البيئة الجزائرية.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج، من أبرزها وجود صعوبات عملية تعيق تطبيق نموذج القيمة العادلة في تقييم الأصول المعنوية بسبب غياب سوق نشطة لها، إلى جانب سيطرة الاعتبارات الجبائية على المعالجات المحاسبية تفادياً للنزاعات الضريبية. كما بينت النتائج أن الاعتراف الأولي بهذه الأصول يعتمد أساساً على توافر الضمانات والوثائق القانونية بما يضمن موثوقية المعلومات المالية.

الكلمات المفتاحية: التبittات المعنوية، النظام المحاسبي المالي (SCF)، المعالجة المحاسبية، القيمة العادلة.

Abstract:

This study sought to highlight the issues related to the accounting treatment of intangible assets under the Financial Accounting System (SCF) by clarifying the conceptual aspects associated with these assets, as well as the rules governing their recognition and measurement. To achieve this objective, the descriptive-analytical approach was adopted in the theoretical part, while the practical part was devoted to conducting a field study involving a sample of academics and professionals, including university professors, accountants, and auditors, in order to identify the reality of accounting practices within the Algerian environment. The study reached several findings, the most significant of which were the existence of practical difficulties hindering the application of the fair value model in the valuation of intangible assets due to the absence of an active market for such assets, in addition to the dominance of tax considerations over accounting treatments in order to avoid tax disputes. The findings also showed that the initial recognition of these assets mainly depends on the availability of legal guarantees and supporting documents to ensure the reliability of financial information.

Keywords: Intangible assets, Financial Accounting System (SCF), accounting treatment, fair value.

قائمة المحتويات	
I	الإهداء
III	الشكر
IV	الملخص
V	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الاختصارات والرموز
IX	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
الفصل الأول: التأصيل النظري للتبittات المعنوية	
06	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي والمعالجة المحاسبية للتبittات المعنوية
17	المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الموضوع
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية	
25	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
28	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها
43	الخاتمة
46	المراجع
49	الملاحق
62	الفهرس

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
21	أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	(1-1)
27	سلم ليكارت الثلاثي	(1-2)
27	الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي	(2-2)
28	معامل الثبات ألفا كرونباخ	(3-2)
28	توزيع أفراد العينة حسب متغير السن	(4-2)
29	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	(5-2)
30	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة	(6-2)
31	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة	(7-2)
32	نتائج المحور الأول	(8-2)
34	نتائج المحور الثاني	(9-2)
36	نتائج المحور الثالث	(10-2)

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
29	التمثيل البياني حسب متغير السن	(1-2)
30	التمثيل البياني حسب متغير المؤهل العلمي	(2-2)
31	التمثيل البياني حسب متغير الوظيفة	(3-2)
32	التمثيل البياني حسب متغير الخبرة	(4-2)

الاختصار / الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الإنجليزية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
IAS 38	International Accounting Standard 38 – Intangible Assets	المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 – الأصول غير الملموسة / التثبيات المعنوية
IAS 20	International Accounting Standard 20 – Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	المعيار المحاسبي الدولي رقم 20 – المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
IFRS 5	International Financial Reporting Standard 5 – Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 5 – الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
49	الملحق رقم 1 : إستمارة الاستبيان	1
53	الملحق رقم 2 : قائمة محكمين الاستبيان	2
54	الملحق رقم 3 : نتائج SPSS	3

مقدمة

مقدمة :

تكتسي المعلومة المحاسبية أهمية بالغة كونها المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة، إضافة إلى أنها موجهة للعديد من الأطراف الذين يتميزون بمصالح مختلفة، الأمر الذي يقودنا إلى التساؤل حول مدى مصداقية وشفافية القوائم المالية المنتجة. وفي ظل الاقتصاد المعاصر القائم على المعرفة، برزت التثبيات المعنوية كعنصر جوهري في تحديد القيمة الحقيقية للمؤسسات وقدرتها التنافسية، إلا أن طبيعتها الخاصة أثارت العديد من الإشكاليات المتعلقة بكيفية معالجتها محاسبياً.

لقد جاء النظام المحاسبي المالي SCF ليضع إطاراً مفاهيمياً وقواعد محددة للاعتراف بهذه الأصول والإفصاح عنها، وقياسها سعياً لتحقيق التوافق مع المرجعية المحاسبية الدولية. ومع ذلك، لا تزال هناك فجوة بين التنظير و الممارسة، خاصة فيما يتعلق باختيار بدائل القياس المناسبة وتحديد الشروط القانونية والتقنية للاعتراف بالقيم المعنوية كأصول ثابتة.

من خلال ما سبق، يمكن طرح الإشكالية التالية:

ماهو واقع المعالجة المحاسبية للتثبيات المعنوية في النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

ومن أجل معالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بجميع الجوانب المتعلقة بمحاور الموضوع قمنا بتحليل هذه الأخيرة الى الإشكاليات الفرعية التالية :

- إلى أي مدى نظم الإطار المفاهيمي والقانوني للنظام المحاسبي المالي التثبيات المعنوية ؟
- ما هي القواعد والإجراءات المتبعة للاعتراف الأولي بالتثبيات المعنوية وقياسها لاحقاً وفق النظام المحاسبي المالي SCF ؟
- كيف يتم الإفصاح عن التثبيات المعنوية ضمن الكشوف المالية، وما هي المعلومات الدنيا الواجب تقديمها لمستخدميها ؟

الفرضيات :

- يساهم نموذج القياس المختلط بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة للتثبيات المعنوية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية.
- تواجه عملية القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية عدة عوائق.
- توفر بدائل القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات في ظل البيئة الجزائرية.

مبررات اختيار الموضوع :

- الرغبة في زيادة المعرفة و التعمق أكثر فيما يخص إشكاليات المعالجة المحاسبية للتبittات المعنية .
- ارتباط الموضوع بالتخصص المدروس المتمثل في محاسبة وجباية .
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة حاليا في الحقل المهني للمحاسبة و التي تستدعي المزيد من الدراسات و التحليل .

أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على إشكاليات المعالجة المحاسبية للتبittات المعنية في ظل النظام المحاسبي المالي وذلك من خلال التعرف على مختلف الجوانب المتعلقة بعمليات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي لهذه التبittات، ومحاولة إبراز أهم الصعوبات والعراقيل التي تواجه المؤسسات عند تطبيق المعالجات المحاسبية الخاصة بها.

أهمية الدراسة :

تعتبر عناصر التبittات المعنية أحد أهم العناصر المدرجة في الكشف المالية للمؤسسات حيث تتطلب عملية المعالجة المحاسبية درجة كبيرة من الدقة و الوضوح بغية الوصول إلى معلومات مالية تتميز بجودة عالية تمكن مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرار المالي المناسب .

حدود الدراسة :

الحدود المكانية : اقتصرت هذه الدراسة على آراء الأكاديميين و المهنيين (ورقلة و حاسي مسعود و تقرت) معتمدا على آراء الأساتذة و المحاسبين في المكاتب المحاسبية وكذا المؤسسات الاقتصادية .

الحدود الزمانية : أجريت هذه الدراسة في الفترة الممتدة من أواخر شهر أفريل إلى أوائل شهر ماي 2026 .

منهج الدراسة :

بغية الوصول إلى أهداف البحث المرجوة و للإجابة على الإشكالية المطروحة سنعتمد على المنهج الوصفي المناسب لذلك حيث قمنا بتوضيح مختلف المفاهيم الأساسية المرتبطة بالتبittات المعنية في إطارها النظري .

كما اعتمدنا على أداة الاستبيان لتحليل الإشكال و دراسة الفرضيات المطروحة لمعرفة آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بجوانبها و تم اختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS .

صعوبات الدراسة :

واجهتنا عدة صعوبات من بينها :

- صعوبة فهم بعض المصطلحات لأفراد عينة الدراسة خاصة منهم المهنيين كالقيمة العادلة.

- ضيق الوقت أثناء الدراسة الميدانية .

هيكل الدراسة :

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

الفصل الأول : تناول هذا الفصل الدراسة النظرية والتطبيقية ففي الدراسة النظرية تم سرد المفاهيم

الأساسية للتبثبات المعنوية أما الدراسة التطبيقية فجاءت من خلال عرض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع في محاولة تحليلها ومقارنتها بالدراسة الحالية.

الفصل الثاني : تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية .

الفصل الأول: التأصيل النظري للتشبيات المعنوية

تمهيد :

تكتسي المعالجة المحاسبية للتبثبات المعنوية أهمية بالغة ضمن ممارسات المؤسسة الاقتصادية، وذلك نظراً لخصوصية هذه الأصول ودورها في تعزيز المركز المالي. وتبرز هذه الأهمية بشكل أكبر عند محاولة ضبط القواعد المحاسبية المتعلقة بالاعتراف بها والإفصاح عنها بما يضمن تقديم صورة صادقة تعكس واقع نشاط المؤسسة. وسنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الإطار المفاهيمي العام للتبثبات المعنوية، والوقوف على أهم مقومات معالجتها وفق ما جاء في النظام المحاسبي المالي .

و قسم الفصل الأول كالتالي :

- المبحث الأول : الإطار المفاهيمي والمعالجة المحاسبية للتبثبات المعنوية .

- المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول الموضوع .

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي والمعالجة المحاسبية للتبittات المعنوية

المطلب الأول : ماهية التبittات المعنوية

الفرع الأول : مفهوم التبittات المعنوية

يعرفها النظام المحاسبي المالي الجزائري بأنها أصول غير نقدية، يمكن تحديدها بشكل واضح، ولا تمتلك طبيعة مادية، و تمتلكها المؤسسة بهدف استخدامها في أنشطتها الإنتاجية، أو لتقديم السلع والخدمات، أو من أجل التأجير، أو للاستعمال في الأغراض الإدارية¹.

كما عرّف الباحثان " أبو نصار " و " حميدات " التبittات المعنوية بأنها أصول غير نقدية قابلة للتحديد، إلا أنها لا تملك وجودًا ماديًا. ويشترط فيها توفر شرطين أساسيين: أولهما خضوعها لسيطرة المؤسسة نتيجة أحداث سابقة كعملية الشراء أو التطوير، وثانيهما أن يترتب عن اقتناء هذا الأصل حصول المؤسسة على منافع اقتصادية مستقبلية تتمثل في تدفقات نقدية مستقبلية².

ومن شروط الإعتراف بها³ :

- إذا كان من المحتمل أن تأتي بتدفقات اقتصادية مستقبلية.

- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل صادق.

- تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناءً على توقعات مدروسة

ولقد جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 الأصول الغير ملموسة فيما يتعلق بمفهومها مايلي⁴:

1- غالبًا ما تنفق المؤسسات موارد أو تتحمل التزامات عند اقتناء الأصول غير الملموسة، أو تطويرها، أو المحافظة عليها، أو تحسينها. وتشمل هذه الأصول عناصر مثل المعرفة العلمية والعملية، وتصميم وتطبيق العمليات أو الأنظمة الجديدة، والتراخيص، وحقوق الملكية الفكرية، والمعرفة بالسوق، والعلامات التجارية. ومن أبرز الأمثلة على البنود التي تندرج ضمن هذه الفئات: برامج الحاسوب، وبراءات الاختراع، وحقوق التأليف والنشر، وقوائم العملاء، وحقوق

¹ القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 8 بتصرف.

² كمال سماش وفاطمة الزهراء عياشي، تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول الغير ملموسة في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي (SCF) مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07 العدد 01 جامعة أدرار الجزائر مارس 2019، ص 46.

³ مصطفى عوادي المعالجة المحاسبية لاهتلاك التبittات حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) مع دراسة حالات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5 جامعة الوادي الجزائري، 2012، ص 125.

⁴ المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول الغير ملموسة"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 2-4.

خدمة الرهن العقاري، والتراخيص، وحصص الاستيراد، والامتيازات، والعلاقات مع الموردين والعملاء، والحصصة السوقية، وحقوق التسويق.

2- وحتى يتم اعتبار أحد العناصر كأصل غير ملموس يجب أن يستوفي ثلاث شروط :

أ - القابلية للتحديد : يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يكون قابلاً للتحديد، بما يميزه عن الشهرة. وتُعدّ الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال أصلاً يعكس المنافع الاقتصادية المستقبلية المتولدة عن أصول أخرى تم اقتناؤها ضمن عملية التجميع، والتي لا يمكن تحديدها بصورة منفردة ولا إثباتها بشكل مستقل. وقد تنشأ هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية من التفاعل بين الأصول القابلة للتحديد التي تم اقتناؤها، أو من الأصول التي لا تستوفي شروط الإثبات الفردي في القوائم المالية. ويُعتبر الأصل قابلاً للتحديد في إحدى الحالتين الآتيتين:

- أن يكون قابلاً للانفصال، أي يمكن بيعه أو تحويله أو تأجيله أو مبادلتها، سواء بشكل مستقل أو مقترناً بعقد ذي صلة، بغض النظر عما إذا كانت المؤسسة تنوي ذلك أم لا.
- أن ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو قابلة للانفصال عن المؤسسة أو عن حقوق والتزامات أخرى.

ب - السيطرة : تكون المؤسسة مسيطرة على الأصل عندما تمتلك القدرة على الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عنه، مع إمكانية تقييد وصول الآخرين إلى تلك المنافع. وعادة ما تستند قدرة المؤسسة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل غير الملموس إلى حقوق نظامية قابلة للتنفيذ أمام القضاء. وفي حال غياب هذه الحقوق النظامية، يصبح إثبات السيطرة أكثر صعوبة. ومع ذلك، فإن قابلية الحق للتنفيذ قانونياً لا تُعد شرطاً أساسياً لقيام السيطرة، إذ قد تتمكن المؤسسة من التحكم في المنافع الاقتصادية المستقبلية بوسائل أخرى .

ج - وجود المنافع الاقتصادية المستقبلية : يمكن أن تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية الناتجة عن الأصل غير الملموس عدة أمور، مثل الإيرادات المحققة من بيع المنتجات أو الخدمات، أو تحقيق وفورات في التكاليف، أو أي فوائد أخرى تنتج عن استخدام المؤسسة لهذا الأصل. على سبيل المثال، قد يؤدي استخدام الملكية الفكرية في عملية الإنتاج إلى خفض التكاليف الإنتاجية المستقبلية، بدلاً من أن ينعكس ذلك مباشرة في زيادة الإيرادات المستقبلية.

الفرع الثاني : خصائص التبittات المعنوية

تشارك التبittات المعنوية في العديد من الخصائص أهمها⁵ :

- الأثر غير مباشر على القيمة : تلعب الأصول المعنوية مثل المعرفة والإدارة دورًا غير مباشر في تعزيز الإيرادات وخفض التكاليف، وذلك من خلال علاقات سببية معقدة يصعب أحيانًا تتبعها بشكل مباشر.
- الخلفية الإستراتيجية للقيمة : قيمة الأصول غير الملموسة تتعلق بمدى ارتباطها باستراتيجية المؤسسة.
- القيمة التقديرية : غالبًا ما يكون الاستثمار في الأصول المعنوية محاطًا بدرجة من عدم اليقين بشأن المنافع المستقبلية التي سيعود بها على المنظمة.
- القيمة في التكامل : نادرًا ما تستمد الأصول المعنوية قيمتها بشكل منفرد، بل تظهر هذه القيمة وتزايد من خلال تفاعلها وتكاملها مع باقي الأصول المادية والمعنوية داخل التنظيم.

الفرع الثالث : أنواع التبittات المعنوية

و تتمثل أهم التبittات المعنوية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يلي⁶ :

- مصاريف البحث والتطوير : هي التكاليف التي تنتج عن تطوير براءة اختراع أو حقوق نشر، مثل ابتكار منتج جديد، أو عملية جديدة، أو فكرة، أو صيغة، أو عمل أدبي، وغيرها. وتنفق العديد من المؤسسات مبالغ كبيرة على أنشطة البحث والتطوير بهدف استحداث منتجات أو عمليات جديدة، أو تحسين وتطوير منتجات قائمة، أو اكتشاف معارف جديدة يُتوقع أن تكون ذات قيمة في الفترات المستقبلية.
- مصاريف التنمية : عرّف النظام المحاسبي المالي الجزائري التنمية بأنها تطبيق نتائج البحث أو غيرها من المعارف على تصميم أو نموذج، بقصد إنتاج مواد أو تجهيزات أو منتجات أو طرق أو منظومات أو خدمات جديدة، أو إدخال تحسينات جوهرية عليها، وذلك قبل الشروع في إنتاجها التجاري أو استخدامها.
- براءة الاختراع : تُعرّف براءة الاختراع بأنها شهادة تمنحها الدولة، عن طريق هيئة عمومية مختصة، للمخترع لإثبات حقه الحصري في الاستغلال المالي لاختراعه، وذلك لمدة زمنية محددة و في ظروف معينة ، ولقد اشترط المشرع

⁵ عبد القادر حمز ، الأصول المعنوية : القياس والمحاذاة وفق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ، العدد الاقتصادي ، العدد 34، جامعة الجلفة ، الجزائر ، 2019، ص 380-381 .

⁶ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر في 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009 ، ص 57 .

الجزائري في المادة الثالثة من الأمر 03-07 المؤرخ في 19 جويلية 2003 المتعلق ببراءات الاختراع وجوب توفر ثلاث نقاط لمنح براءة الاختراع ألا وهي ⁷ :

- أن يكون ثمة اختراع أو ابتكار .

- أن يكون الاختراع جديدا.

- أن يكون هذا الاختراع قابلا للاستغلال الصناعي.

وقد حدد المشرع الجزائري مدة براءة الاختراع بـ 20 عاما ابتداء من إيداع الطلب لدى المعهد الوطني الجزائري للملكية الصناعية مع مراعاة دفع رسوم التسجيل ورسوم الإبقاء.

- العلامات : هي إشارات أو رموز تُستخدم لتمييز منتجات المؤسسة أو خدماتها عن غيرها. ويمكن أن تقوم المؤسسة بإنشاء العلامة بنفسها أو أن تقتنيها بالشراء. وتُعد عملية تقييمها من العمليات الصعبة، غير أنه يمكن تقدير قيمتها عمومًا إما من خلال تكاليف إعادة إنشائها، أو عبر احتساب الفرق بين سعر المنتج الحامل للعلامة وسعر منتج مماثل له، بعد خصم التكاليف المتحملة للمحافظة عليها وتحسين صورتها.⁸

- التراخيص والامتيازات : تُعد الملكية الصناعية أصلاً معنوياً يمنح صاحبها الحق الحصري في استغلالها بجميع الأشكال القانونية، كما يتيح له منع المنافسين من استخدامها دون الحصول على ترخيص منه. أما عقد الامتياز، فهو عادةً أكثر تعقيداً من مجرد ترخيص العلامة التجارية، إذ لا يقتصر على منح حق استخدام العلامة فحسب، بل قد يشمل أيضاً تراخيص لاستخدام حقوق ملكية فكرية أخرى، بالإضافة إلى منح حق الاستفادة من خطط التسويق وتوزيع المنتجات المعنية، وكذلك بعض المعارف التقنية المرتبطة بها.

- شهرة المحل: شهرة المحل (الشهرة التجارية): تُعد من أهم وأكثر الأصول غير الملموسة ظهوراً في الميزانية العمومية. وتمثل قيمة جميع العناصر الإيجابية وغير الملموسة المرتبطة بمؤسسة معينة، مثل الإدارة المتميزة، والموقع الجغرافي المميز، والعلاقات القوية مع العملاء، والعمالة الماهرة، والجودة العالية للمنتجات، وغيرها من العوامل المماثلة. وعندما تتكامل هذه العناصر معاً، فإنها تولّد أصلاً غير ملموس يُعرف باسم شهرة المحل. وتتميز الشهرة بأنها حالة فريدة، على عكس الأصول الملموسة التي يمكن عادةً بيعها بشكل مستقل عن باقي أصول المؤسسة.⁹

⁷ عدنان مقدم محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الخامس، جامعة الجلفة، الجزائر. 2019، ص 33.

⁸ رفيق يوسف وعبد العزيز قتال، إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي مجلة الآفاق الاقتصادية، العدد الثالث، جامعة تبسة، الجزائر، جوان 2018، ص 77.

⁹ كمال سماش وفاطمة الزهراء عياشي، تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي (SCF)، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، جامعة أدرار، الجزائر، مارس 2019، ص 48.

- المهارات (الامتيازات) :

لا يحظى هذا النوع من الأصول المعنوية بالحماية القانونية نفسها التي تتمتع بها بعض الأصول الأخرى، رغم أهميته الكبيرة، وذلك بسبب ما يحيط بمفهومه من غموض وعدم وضوح. ويتم تقييمه بالطريقة نفسها المعتمدة في تقييم البراءات. وقد يكون الامتياز مملوكًا للمؤسسة فتتنازل عنه للغير، كما قد تحصل عليه المؤسسة عن طريق الشراء.¹⁰

- البرمجيات المعلوماتية : هي مجموعة من التعليمات التي يمكن التعبير عنها بالكلمات، أو المخططات، أو بأي شكل آخر، والتي عند إدخالها في جهاز ما، تُحدث تغييرات إلكترونية تؤدي إلى تحقيق نتيجة محددة باستخدام الحاسوب أو أي وسيلة إلكترونية قادرة على معالجة المعلومات. وتُعد البرامج المعلوماتية حقوقًا محمية بموجب المادة الرابعة من الأمر 03-05 الصادر في 19 يوليو 2005¹¹.

المطلب الثاني : القواعد المحاسبية للتبittات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

الفرع الأول : الاعتراف و القياس المحاسبي بالنسبة للتبittات المعنوية

أولاً : شروط الاعتراف بالتبittات المعنوية

يتم الاعتراف بالتبittات المعنوية كأصل إذا توفر فيها ما يلي :

- أن تكون عنصر قابل للتحديد؛
- تحقق المؤسسة من التثبت المعنوي مزايا اقتصادية مع منع أي مؤسسة أخرى من الاستفادة منها؛
- تولد منافع اقتصادية مستقبلية منتظرة؛
- تتمتع بطريقة موثوقة في تقييم تكلفة التثبت المعنوي.

ثانياً : التقييم المبدئي (الأولي) للتبittات المعنوية

يتم تقييم التبittات المعنوية عند دخولها للمؤسسة حسب نوعية الأصول وذلك كما يلي:

الأصول المعنوية المشتراة : تكلفة الأصول المعنوية المشتراة تشمل سعر الشراء، إضافةً إلى رسوم الاستيراد والرسوم غير القابلة للاسترداد، وذلك بعد خصم أي حسومات أو تخفيضات تجارية. كما تشمل أيضًا جميع المصاريف

¹⁰ رفيق يوسفى وعبد العزيز القتال، مرجع سبق ذكره، ص 77 .

¹¹ عدنان مقدم، محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الخامس، جامعة الجلفة، الجزائر 2019، ص 34 .

المباشرة التي يتم تكبدها لإعداد هذا الأصل وجعله جاهزاً للاستخدام، أي المصاريف التي يمكن عزوها بشكل مباشر إلى اقتناء الأصل أو إعدادة.¹²

التبittات غير المادية المولدة داخليا :

في هذه الحالة، تُدرج التبittات المعنوية التي تنشئها المؤسسة داخلياً ضمن جانب الأصول إذا توفرت الشروط الآتية¹³:

- أن تمثل هذه التبittات مورداً خاضعاً لسيطرة المؤسسة.
- أن يكون من المتوقع أن تحقق منافع اقتصادية مستقبلية لفائدة المؤسسة.
- أن يمكن تحديد تكلفة هذه التبittات غير المادية بطريقة موثوقة.

وتُتميز المؤسسة عند إنشاء التبitt المعنوي بين مرحلتين أساسيتين، هما: مرحلة البحث ومرحلة التطوير.

فالمصاريف الناتجة عن مرحلة التطوير تُثبت ضمن التبittات المعنوية فقط إذا تمكنت المؤسسة من إثبات ارتباطها بعمليات محددة يُنتظر أن تحقق مردودية إجمالية معتبرة، وأن لديها النية والقدرة التقنية والمالية وغيرها من الوسائل اللازمة لإتمام الأصل واستعماله أو بيعه، إضافة إلى إمكانية قياس هذه المصاريف بشكل موثوق.

أما مصاريف البحث، أو المصاريف الناتجة عن مرحلة البحث في مشروع داخلي، فتعد أعباء تُسجل عند حدوثها، ولا يجوز إثباتها ضمن التبittات¹⁴.

ثالثا : التقييم اللاحق للتبittات المعنوية

نجد طريقتين للتقييم اللاحق للتبittات المعنوية بعد التقييم المبدئي وهما :

- **نموذج التكلفة:** بعد إجراء التقييم المبدئي، يتم تسجيل الأصل المعنوي بالتكلفة الأصلية مخصصاً منها مجمع الاستهلاك، بالإضافة إلى أي مجمع لخسائر انخفاض القيمة، وذلك بهدف تحديد القيمة المحاسبية للأصل في نهاية السنة المالية¹⁵.

القيمة المحاسبية الصافية = التكلفة التاريخية - الاستهلاك المتراكم - خسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

¹² هوام جعة المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS /IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، 2009-2010، ص 68.

¹³ سفير محمد المحاسبة المعمقة مع أمثلة و تمارين محلولة، مطبوعة، جامعة آكلي محمد أولحاج البويرة، الجزائر 2014-2015.

¹⁴ هوام جعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS مرجع سابق، ص 68-69.

¹⁵ مليكة داشير التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التبittات، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2 الجزائر، 2015-2016.

- نموذج إعادة التقييم :

في إطار المعالجة المسموح بها، يُثبت كل أصل معنوي، بعد الاعتراف الأولي به، بالقيمة المعاد تقييمها، أي بالقيمة العادلة المحددة في تاريخ إعادة التقييم، بعد خصم الاهتلاكات المتراكمة اللاحقة وخسائر القيمة المتراكمة.

ويجب إجراء إعادة التقييم بصفة منتظمة، حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتجهيزات بصورة جوهرية عن القيمة التي كان يمكن تحديدها اعتمادًا على القيمة العادلة عند تاريخ الإقفال. كما أن شروط تطبيق هذا النموذج تماثل الشروط المقررة بالنسبة للتجهيزات المالية¹⁶.

الفرع الثاني : الإفصاح المحاسبي عن التبتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

ظهرت عدة محاولات اقترحت أساليب مختلفة للإفصاح المحاسبي، وقد ارتكزت أساسًا على أربعة أساليب، هي¹⁷:

- إعداد قائمة مستقلة تُرفق بالقوائم المالية التقليدية؛
- الإفصاح من خلال الإيضاحات المرفقة بالكشوف المالية؛
- الإفصاح ضمن القوائم المالية التقليدية للمنشأة فقط؛
- الإفصاح في القوائم المالية التقليدية مع الإيضاحات المرفقة لها.

وفيما يتعلق بالتبتات المعنوية، فيجب الإفصاح عن عناصر مثل الشهرة، وبراءات الاختراع، والمعاملات التجارية، والنفقات المؤجلة، وذلك من خلال الإيضاحات الآتية¹⁸:

- إجمالي القيم الدفترية المعدلة لكل الأصول غير الملموسة؛
- تسوية تفصيلية تبين حركة كل بند من بنود الأصول غير الملموسة؛
- القيمة الدفترية المعدلة للأصول غير الملموسة المضمونة أو المقدمة كضمان؛
- الالتزامات الرأسمالية المتعلقة بالحصول على بنود غير ملموسة؛
- وصف الأصول غير الملموسة مع بيان قيمتها الدفترية المعدلة وفترة الاهتلاك المتبقية؛
- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة الممنوحة من طرف الحكومة في شكل إعانة، والمعترف بها بالقيمة العادلة مع بيان قيمتها الدفترية؛

¹⁶ هوام جمعة ، مرجع سابق ، ص 69 - 70 .

¹⁷ حميد عبد السلام، الطاهر خليفة وآخرون القياس والإفصاح المحاسبي على الأصول غير الملموسة في القوائم المالية و أثرها على تقييم المؤسسات، مذكرة ماستر محاسبة، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي 2018-2019، ص 31 .

¹⁸ سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خير، بسكرة، 2014-2015 .

- التاريخ الفعلي لإعادة التقييم.
- القيمة الدفترية المعدلة لكل مجموعة من الأصول غير الملموسة والتأكد من ترحيلها في القوائم المالية على أساس التكلفة التاريخية للمبلغ وبيان التسوية التفصيلية لرصيد فائض إعادة التقييم .

المطلب الثالث : القواعد المحاسبية للتبittات المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية

في هذا المطلب تتم دراسة كيفية الاعتراف و القياس المحاسبي للتبittات المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية وذلك من حيث الاعتراف بالتبittات وتقييمها الأولي والتقييم اللاحق.

الفرع الأول: الاعتراف والقياس المحاسبي للتبittات المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية

يبين هذا الفرع الاعتراف بالتبittات المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية (الاعتراف، التقويم المبدئي والتقييم اللاحق).

أولاً: الاعتراف بالتبittات المعنوية

يُعترف بالتبittات المعنوية وفقاً للمعيار الدولي رقم 38 عند توافر الشرطين التاليين:

- أن يُتوقع من الأصل تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة؛
- أن يمكن قياس قيمة الأصل بطريقة موثوقة.؛

ويُطبّق هذا المعيار على التكاليف المتكبدة عند الاقتناء الأولي للأصل غير الملموس أو عند إنشائه داخلياً، كما يشمل أيضاً التكاليف اللاحقة المرتبطة بإضافته أو استبدال جزء من أجزائه أو صيانتة وخدمته¹⁹.

ثانياً : التقييم المبدئي للتبittات المعنوية:

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 38 (IAS 38)، يتم تقييم التبittات المعنوية بناءً على قواعد الاعتراف والقياس. وتنص الفقرة 24 من المعيار على أنه يجب قياس الأصل غير الملموس بالتكلفة، مع مراعاة ما يلي:

الأصول غير الملموسة المشتراة : تشمل التكلفة جميع النفقات التي تتحملها المؤسسة للحصول على الأصل، بالإضافة إلى النفقات اللازمة لجعله جاهزاً للاستخدام في الغرض الذي أُعد من أجله.

وفي الحالات المختلفة لاقتناء الأصل غير الملموس، يتم احتساب تكلفته وفقاً للمنهجية نفسها المستخدمة في المعالجة المحاسبية لشراء الأصول الملموسة. فعلى سبيل المثال، إذا تم الحصول على الأصل غير الملموس مقابل أصول أخرى،

¹⁹ رفيف يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية و متطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة أم البواقي 2010-2011، ص 136.

يتم تسجيله بالقيمة العادلة للأصل الذي تم التنازل عنه، أو بالقيمة العادلة للأصل غير الملموس الذي تم الحصول عليه، بحسب القيمة الأكثر وضوحاً²⁰.

اقتناء الأصل كجزء من اندماج الأعمال:

تُحدد تكلفة الأصل غير الملموس، في هذه الحالة، على أساس قيمته العادلة بتاريخ الاقتناء، إذ تعكس هذه القيمة احتمال تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة به. ولذلك يُفترض توافر شرط المنافع الاقتصادية المستقبلية اللازم للاعتراف بالأصل، وفي إطار اندماج الأعمال يجب الاعتراف بالأصول غير الملموسة بصورة مستقلة عن الشهرة²¹.

الحيازة من خلال منحة حكومية:

في بعض الحالات، قد تحصل المؤسسة على أصل غير ملموس دون تكلفة أو مقابل مبلغ رمزي، وذلك عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص هذا الأصل للمنشأة. ووفقاً لمعيار المحاسبة الدولي رقم 20 (IAS 20) الخاص بمحاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية، يمكن للمنشأة أن تختار إما الاعتراف بالأصل غير الملموس وبالمنحة الحكومية بقيمتها العادلة مبدئياً، أو في حال عدم اختيارها لذلك، تعترف بالأصل بمبلغ رمزي فقط، وذلك في إطار المعالجة البديلة التي يسمح بها المعيار، مع إضافة أي تكاليف تُنسب مباشرة إلى إعداد الأصل ليصبح جاهزاً للاستعمال في الغرض المخصص له.²²

الحصول على الأصل غير المادي عن طريق المبادلة:

يمكن للمنشأة أن تحصل على أصل غير ملموس بالكامل أو جزئياً من خلال مبادلته بأصل غير ملموس غير مشابه، أو بأي أصل آخر. وفي هذه الحالة، يتم قياس تكلفة الأصل المستلم على أساس قيمته العادلة، والتي تُعتبر مساوية للقيمة العادلة للأصل الذي تم التنازل عنه، مع تعديلها بمقدار أي نقد أو معادلات نقدية تم استلامها أو دفعها في الصفقة، كما يمكن أيضاً الحصول على أصل غير ملموس من خلال مبادلته بأصل مماثل له، يستخدم في نفس النشاط التجاري، ويكون له قيمة عادلة مماثلة. وبالمثل، يجوز بيع أصل غير ملموس مقابل الحصول على حصة ملكية في أصل مماثل²³.

²⁰ باسل أسعد، ربيع هميا، محاسبة متوسطة 1، الإجازة في علوم الإدارة، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2020، ص 153-154.

²¹ عباس علي ميرزا، جراهم جيه هولتو آخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، عمان، 2006، ص 289.

²² شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، الجزء الثاني، 2008، ص 140-141.

²³ المرجع السابق، ص 141.

الأصول غير الملموسة المولدة داخليا:

يمنع المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الاعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخليا في بعض الحالات، لكونه لا يُعد مورداً قابلاً للتحديد (أي أنها ليست قابلة للانفصال ولا ينشأ عنها حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى) مسيطر عليه من قبل المؤسسة والذي يمكن قياسه بالتكلفة بطريقة يمكن الاعتماد عليها²⁴.

ولكي نتمكن من تحديد الأصول غير الملموسة المولدة داخليا يجب أن تستعين بمراحل التكوين التالية للأصل:

مرحلة البحث : تُعتبر التكاليف المتكبدة خلال هذه المرحلة مصروفات تُحمّل على بيان الدخل، وذلك لعدم قدرة المؤسسة في هذه المرحلة على إثبات وجود أصل غير ملموس قابل للاعتراف، أو على إثبات أن الأصل قيد التطوير قد أصبح قابلاً للاستخدام أو للبيع.

مرحلة التطوير: يُعترف بالأصل غير الملموس المولد داخليا خلال هذه المرحلة إذا كان قابلاً للتمييز عن باقي الأصول، وبصفة عامة تُثبت تكاليف التطوير كأصل غير ملموس إذا استطاعت المؤسسة إثبات ما يلي:

- الجدوى الفنية لاستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح جاهزاً للاستخدام أو للبيع؛
- نية المؤسسة في استكمال الأصل واستخدامه أو بيعه؛
- قدرة الأصل غير الملموس على توليد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة؛
- قدرة المؤسسة على استخدام الأصل أو بيعه؛
- بيان وجود سوق الإنتاج الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسها؛
- توافر الموارد الفنية والمالية وغيرها من الموارد اللازمة لاستكمال تطوير الأصل واستخدامه أو بيعه؛
- إمكانية قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس أثناء مرحلة تطويره بشكل موثوق²⁵.

ثالثاً: التقييم اللاحق للتبittات المعنوية:

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 على وجود طريقتين محاسبتين لتقييم التبittات المعنوية بعد الاعتراف المبدئي بها، وهما:

²⁴ جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2019، ص 280 .

²⁵ المرجع السابق ص 281.

نموذج التكلفة: يُثبت الأصل المعنوي بالتكلفة بعد طرح مجمع الاهتلاك وخسائر انخفاض القيمة؛

نموذج إعادة التقييم: يُثبت الأصل المعنوي بالقيمة العادلة بعد خصم مجمع الاهتلاك وخسائر انخفاض القيمة اللاحقة، ويتم تحديد هذه القيمة العادلة بالاعتماد على سوق نشطة، مع ضرورة إجراء إعادة التقييم بصفة منتظمة لضمان عدم وجود فرق جوهري بين القيمة الدفترية للأصل في تاريخ الميزانية وقيمتها العادلة²⁶.

الفرع الثاني: الإفصاح عن التبتات المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 38، يتم الإفصاح عن التبتات المعنوية من خلال بيان ما يلي:

- ما إذا كانت الأعمار الإنتاجية محددة أو غير محددة، وإذا كانت محددة ما هي الأعمار الإنتاجية أو معدلات

الاهتلاك المستخدمة

- طرق الاهتلاك المستخدمة

- إجمالي المبلغ الدفترى المرحل ومجموع الاهتلاك وخسائر الانخفاض في القيمة في بداية ونهاية الفترة

- البنود السطرية في قائمة الدخل المدرج فيها الاهتلاك

- الإضافات التي طرأت خلال الفترة، مع التمييز بصورة مستقلة بين الأصول المولدة داخلياً، والأصول المقتناة بشكل منفصل، والأصول المستحوذ عليها من خلال اندماجات الشركات

- الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 5 (IFRS 5).

- الارتفاعات أو الانخفاضات خلال الفترة نتيجة عمليات إعادة التقييم

- خسائر انخفاض القيمة المعترف بها

- عكس خسائر انخفاض القيمة عند حدوثه

- الاستهلاك المعترف به أثناء الفترة

- فروق الصرف الصافية الناتجة عن إعادة الترجمة

- تغيرات أخرى أثناء الفترة

²⁶ طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية و المعايير العربية المتوافقة معها، الدار الجامعية، الإسكندرية، الجزء الثاني، 2008، ص 253.

- بالنسبة للأصول ذات الأعمار الإنتاجية غير محددة المدة، المبلغ المرحل للأصل والأسباب المؤدية لإجراء مثل هذا التقييم

- وصف المبلغ المرحل وفترة الاستهلاك المتبقية لأي أصول معنوية مهمة للقوائم المالية للكيان²⁷.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول الموضوع

المطلب الأول : عرض و تحليل الدراسات السابقة

الفرع الأول : الدراسات باللغة العربية

(1) الهادي قرية 2017 ، " المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة و غير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد "28 :

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

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

أن النظام المحاسبي المالي جاء بحلول محاسبية لجميع المشاكل المحاسبية المعاصرة للوصول إلى قوائم وتقارير مالية تقدم وضعية المؤسسة الحقيقية وتلبية جميع احتياجات مستخدمي المعلومة المالية. . تعتبر الموجودات الملموسة وغير الملموسة (التثبيتات العينية والمعنوية) من أهم عناصر الأصول الموجودات (المؤسسة كونها تساهم في تحقيق استمرار نشاط المؤسسة وتوليد تدفقات نقدية.

● تطبيق النظام المحاسبي المالي يخدم المستثمرون بإعطائهم نظرة صادقة وواضحة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

● يمكن من خلال النظام المحاسبي المالي مراجعة الإهلاكات دو ريا فيما يخص المدة وطرق الإهلاك، وهذا يحتاج إلى أشخاص مؤهلين ذي خبرة، وهو ما تفتقر إليه المؤسسة الجزائرية في ظل النظام الجديد.

²⁷ صلاح الدين شريط، أمينة حفازة، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، المجلد 3، العدد 1، 2018.

²⁸ الهادي قرية ، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة و غير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد ، مذكرة ماستر ، جامعة حمه لخضر ، الوادي ، 2017 .

- يهدف النظام المحاسبي المالي إلى تقييم الموجودات المؤسسة على أساس السوق أو ما يعرف بالقيمة العادلة ، التي تعد بديلا قويا للتكلفة التاريخية والجزائر ليست معنية بالقيمة العادلة كونها لا تتوفر على سوق نشطة لتقييم أصولها.
 - بعد إعداد النظام المحاسبي المالي تكون الجزائر قد امتلكت نظاما محاسبيا متوافقا مع المعايير المحاسبية الدولية ومواكبا لتطورات على المستوى الدولي.
- (2) كروش خديجة ، 2018 ، " إشكالية القياس المحاسبي للتبittات العينية والمعنوية وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية " ²⁹:
- تهدف هذه الدراسة إلى معرفة المشاكل المتعلقة بالقياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية وهذا نظرا أنها تمهد إلى التخلي عنها ، ويرجع هذا إلى عدم موثوقية القياس المحاسبي بعد تطبيقها وكذا التعرف على مفهوم القيمة العادلة، والمبررات التي أدت إلى التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة دراسة مدى إمكانية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، والصعوبات التي تواجه تطبيقها ، حيث تمت دراسة الحالة لمؤسسة مطاحن الواحات بتقترت .
- توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :
- القيمة العادلة هي مفهوم جديد على مؤسسة مطاحن الواحات ولا يتم إعتماها نظرا لعدم جاهزية الأسواق المالية .
 - يجب إعادة تقييم ممتلكات المؤسسة الإقتصادية وفق القيمة العادلة، لأن هذا يعبر عن الوضعية المالية والحقيقية للمؤسسة محل الدراسة .
 - التقييم في المؤسسة مطاحن الواحات يكون على أساس التكلفة التاريخية منذ لحظة دخول التبittات للمؤسسة .
 - اعتماد الإهلاك الخطي للتبittات سواء كانت المادية أو المعنوية لأن الإدارة الجبائية لا تعترف بالإهلاك أو خسائر القيمة .

²⁹ كروش خديجة ، إشكالية للقياس المحاسبي للتبittات العينية والمعنوية وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرياح ، ورقلة ، 2018 .

(3) دراسة وليد سعود / طاهر ضيف بعنوان إشكالية الاعتراف المحاسبي عن العناصر غير الملموسة³⁰ ، يتمحور هدف الدراسة حول معرفة كل من طبيعة تقييم واقع الأصول غير ملموسة وكذلك معرفة قواعد الاعتراف المحاسبي لهذه الأصول والمعالجة المحاسبية لها في البيئة المحاسبية الجزائرية، وكذا إبراز الدور الكبير الذي أصبحت تلعبه العناصر المعنوية وأثرها في تحديد قيمة المؤسسة إضافة إلى إبراز أهم السياسات المحاسبية المعتمدة في عملية الاعتراف للعناصر غير الملموسة مع توضيح ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية .

كان الجانب التطبيقي فيها عبارة عن دراسة حالة في شركة كوندور الكترونيكس " ومن أهم النتائج المتوصل إليها :

- توجد العديد من أوجه الأصول في المعالجات المحاسبية للأصول غير ملموسة في البيئة الاقتصادية الجزائرية حيث توجد بعض العناصر يتم الاعتراف بها كمصروف في حين أنها تستوفي شروط التي توجب الاعتراف بها كأصل.
- تعتبر معلومات القوائم المالية الأساسية هي الأكثر أهمية في البيئة الجزائرية مقارنة بباقي المعلومات التي يتم التحصل عليها من أطراف أخرى خارجية.
- تساهم الأصول غير ملموسة في تقرير أداء المؤسسات الاقتصادية، فحين تتقارب المؤسسات الاقتصادية من حيث الممتلكات المادية فإن الفارق في الأداء عادة ما تحدته العناصر غير الملموسة.

(4) دراسة دريسي صونيا / شحامي هاجر بعنوان المعالجة المحاسبية للتبثبات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية³¹ ، كان هدف الدراسة تسليط الضوء على مفهوم التوافق المحاسبي الدولي وكذا عرض المعالجة المحاسبية لتبثبات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبة الدولية وهذا من اجل إبراز مدى توافق النظام المحاسبي المالي بمعايير المحاسبة الدولية ومعرفة مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي للتغيرات الديناميكية التي تحصل على مستوى معايير المحاسبة الدولية للمعالجة المحاسبية التقييم الاعتراف الإفصاح للأصول الملموسة وغير الملموسة وكذا الوقوف على أهم الاختلافات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية للتبثبات الملموسة وغير الملموسة.

كان الجانب التطبيقي عبارة عن دراسة مقارنة بين قواعد النظام المحاسبي المالي مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية ومعرفة مدى توافقهما وتطابقهما وهل توجد اختلافات جوهرية بينهما وأيهما أكثر تفصيلا للأصول الملموسة وغير الملموسة، وكانت أهم النتائج المتوصل إليها ما يلي :

³⁰ دراسة وليد سعود، طاهر ضيف ، إشكالية الاعتراف المحاسبي عن العناصر غير الملموسة ، مذكرة ماستر ، جامعة محمد البشير الإبراهيمي ، برج بوعريش ، 2020_2021 .

³¹ دراسة دريسي صونيا، شحامي هاجر ، المعالجة المحاسبية للتبثبات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية ، مذكرة ماستر ، جامعة محمد البشير الإبراهيمي ، برج بوعريش ، 2020_2021 .

- يعمل التوافق المحاسبي الدولي للحد الكبير من الاختلافات بين الممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة وهذا يمكن من توصيل المعلومات في شكل مناسب يمكن فهمه وتفسيره دولياً وحتى تضمن قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية.
- يتوافق النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية في معالجة التشبيات الملموسة وغير الملموسة.
- قواعد المعايير المحاسبية الدولية أكثر تفصيلاً من قواعد النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة.
- عدم مواكبة النظام المحاسبي للتغيرات الديناميكية التي تحصل على مستوى المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص الأصول.

الفرع الثاني : الدراسات باللغة الإنجليزية

(1) دراسة (Ndbolt, J. and Rees, Wa, 2004) الموسومة بـ:

"Test of fair value accounting under extreme conditions"

لقد اعتبرت هذه الدراسة أن القيمة العادلة هي الأكثر ملائمة وذلك بتطبيق نموذج القيمة العادلة على شركتين وهما الشركة العقارية والشركة الاستثمارية وذلك باعتماد متغيرين هما الأسعار وأسهم الشركات. لقد أجريت هذه الدراسة في المملكة المتحدة كما قامت الدراسة بإجراء مقارنة بين المبادئ المحاسبية الصادرة من المملكة المتحدة والمعايير المحاسبية الدولية فيما يتعلق بمسألة القياس المحاسبي، حيث توصلت الدراسة إلى أن القيمة العادلة هي القيمة الأكثر ملائمة في ظل سوق نشط.³²

(2) دراسة (Laux, C. and Leuz, C., 2010) الموسومة بـ:

"The crisis of fair value accounting: making sense of the recent debate"

لقد اعتمدت هذه الدراسة على معرفة علاقة القيمة العادلة بالأزمة المالية العالمية، حيث توصلت الدراسة إلى أن القيمة العادلة ليست مسؤولة عن الأزمة المالية وأن قيمتها مستمدة من النشاط السوقي. ركزت الدراسة كذلك على معرفة علاقة القيمة العادلة بالأزمات المالية من خلال دراسة أجريت على الأسواق المالية الأمريكية، وتبين أن القيمة

³² Ndbolt, J., & Rees, W. (2004). Test of fair value accounting under extreme conditions. Accounting and Business Research, Vol. 34, No. 2.

العادلة ليس لها علاقة بالأزمة المالية العالمية وأن التكلفة التاريخية ليست حلاً لمشاكل القيمة العادلة، بل من الأفضل استخدام القيمة السوقية.³³

(3) دراسة (Pauljaijairam, 2013) الموسومة بـ:

"Fair value accounting vs. historical cost accounting"

لقد اعتمدت هذه الدراسة على مقارنة ما بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ومدى تأثيرها على البيانات المالية وإبراز نقاط تفوق كل طريقة على الأخرى، حيث تضمنت هذه الدراسة أن لكل من القيمة العادلة والتكلفة التاريخية لدهما مزايا وعيوب ومن الصعب اختيار الطريقة المناسبة للقياس. وخلصت إلى أن طريقة التكلفة التاريخية هي الأسهل والأوضح، إلا أن القيمة العادلة تنقل القيمة الحالية للأصول والخصوم وفق الظروف السوقية مما يجعلها القيمة الملائمة.³⁴

المطلب الثاني : أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

جدول رقم (1-1) أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

الإسم ، السنة ، العنوان	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
دراسة الهادي قريرة ، 2017 ، المعالجة المحاسبية للموجودات المللموسة و غير المللموسة في ظل تبنى الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد .	- دراسة الموجودات غيرالمللموسة .	- المعالجة المحاسبية الموجودات المللموسة و غير المللموسة . - دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بالوادي .
دراسة كروش خديجة ، 2018، إشكالية للقياس المحاسبي للتبittات العينية والمللموسة وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	- القياس المحاسبي للتبittات المعنوية .	- القياس المحاسبي للتبittات العينية والمعنوية . - القياس المحاسبي وفق نموذج القيمة العادلة . - دراسة حالة مؤسسة مطاحن الوحدات بتقوت.
دراسة وليد سعود، طاهر ضيف ، 2020_2021 ،إشكالية	- عاجت الأصول المعنوية .	- تطرقت إلى إشكالية الاعتراف المحاسبي فقط للأصول غير المللموسة.

³³ Laux, C., & Leuz, C. (2010). Did fair-value accounting contribute to the financial crisis?. Journal of Economic Perspectives, Vol. 24, No. 1.

³⁴ Pauljaijairam, P. (2013). Fair value accounting vs. historical cost accounting. International Journal of Humanities and Social Science Invention, Vol. 2, No. 8.

		الاعتراف المحاسبي عن العناصر غير الملموسة .
دراسة دريسي صونيا، شحامي هاجر، 2020_2021 المعالجة المحاسبية للتبثبات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية .	- التطرق إلى المعالجة المحاسبية للأصول وفق النظام المحاسبي المالي scf والمعايير الدولية.	- تطرقت إلى الأصول الملموسة .
دراسة Ndbolt, J. and Rees, Wa,	- تحدثت عن تقييم الأصول المعنوية .	- التركيز على القيمة العادلة في تقييم الأصول غير الملموسة .
دراسة Laux, C. and Leuz, C.	- الاعتماد على التكلفة التاريخية في القياس .	- إجراء مقارنة بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة .
دراسة Pauljaijairam	- عاجلت طرق تقييم الأصول .	- علاقة القيمة العادلة بالآزمات العالمية .

خلاصة الفصل الأول :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية للتبثبات المعنوية وإشكالات معالجتها المحاسبية، واستنتجنا أن عملية الاعتراف والقياس المحاسبي هي أساس وجوهر العمليات المحاسبية، حيث تسعى إلى توفير معلومات ذات مصداقية، وهذا من خلال اختيار أساس القياس المناسب والالتزام بشروط الاعتراف القانونية. كما اتضح أن النظام المحاسبي المالي (SCF) اهتم بالأصول غير الملموسة من لحظة حيازة الكيان لها، حيث أصبح تقييمها يعتمد على المفاضلة بين نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة وفق ما تقتضيه المعايير الدولية.

غير أن تحليل الدراسات السابقة كشف أن طبيعة بيئة الأعمال في الجزائر تفرض قيوداً على هذا التقييم نتيجة غياب الأسواق النشطة. وهو ما يؤدي بالضرورة إلى تقديم إفصاحات محاسبية قد لا تعكس القيمة الاقتصادية الحقيقية لهذه الأصول، مما يستوجب فحص هذا الواقع ميدانياً في الفصل التطبيقي القادم .

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد :

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الجانب النظري والمعالجة المحاسبية للتشبيكات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)، تأتي هذه الدراسة الميدانية لتكمل الإطار النظري من خلال محاولة تشخيص الواقع العملي لهذه المعالجات. و لتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل سوف نقوم بإسقاط المفاهيم النظرية في الجانب التطبيقي للرد على تساؤلاتنا باستخدام الاستبيانات ، و عرض نتائج إستخدام بعض الأساليب الإحصائية التي أفرزتها الاستبيانات من خلال استقصاء آراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة المعتمدة .

من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل ما يلي :

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة .
- المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة و مناقشتها .

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة

المطلب الأول : الطرق المستخدمة في الدراسة

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

الفرع الأول :منهج الدراسة

نظرا لطبيعة هذه الدراسة والأهداف المبتغى تحقيقها من خلال الموضوع الذي نتناول فيه إشكاليات المعالجة المحاسبية للتبنيات المعنوية من وجهة نظر الأكاديميين و المهنيين ، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في شقه النظري ، حيث تم الاطلاع على الدراسات المختلفة في مجال المعالجة المحاسبية وتطبيق المنهج التحليلي في جانبه التطبيقي المتعلق بتحليل الاستبيان الذي تم إعداده لهذا الغرض وتحليله بواسطة إستخدام برنامج إحصائي للعلوم الإجتماعية (SPSS).

المصادر الأولية : تم التوصل إليها من خلال البحث الميداني الذي قمنا به حيث تم توزيع استمارة الاستبيان على عينة الدراسة المستهدفة بهدف جمع المعلومات و البيانات الضرورية المتعلقة بموضوع البحث ، تم تفرغها و معالجتها عن طريق البرنامج الاحصائي .

المصادر الثانوية : من أجل معالجة الإطار النظري توجهنا إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في المقالات العلمية والمجلات و الدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع وكذا الكتب والمراجع العربية .

الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة

أولا : مجتمع الدراسة

يعرف مجتمع الدراسة على أنه جميع الأفراد الذين يكونون موضوع البحث في المجتمع المستهدف في هذه الدراسة يضم :

- الأشخاص الذين يزاولون مهنة المحاسبة ، وهم : المحاسب المعتمد ، محافظ الحسابات ، الخبير المحاسبي .
- الأساتذة الجامعيين المتخصصين في تدريس المحاسبة المالية ، والمقاييس ذات الصلة (الجباية ، المراجعة ...إلخ)
- موظفي قسم المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية .

ثانيا : عينة الدراسة

قمنا باختيار عينة من مجتمع الدراسة حيث قمنا بتوزيع 42 استمارة استبيان على ثلاث مناطق (ورقلة، حاسي مسعود ، تقرت) ، بحيث تم رجوعها كاملة .

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة

الفرع الأول : إعداد و هيكلية الاستبيان

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 إشكاليات المعالجة المحاسبية للتبنيات المعنوية ليكون الاستبيان دقيق ومنظم في شكله العلمي من حيث البساطة ، الوضوح والمضمون وقد تم إعداد الاستبيان عبر المراحل التالية :

- جمع المعلومات و الدراسات و البحوث السابقة .
- إعداد الاستبيان بالتشاور المشرف .
- عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة .
- تعديل الاستبيان في شكله النهائي .
- توزيع الاستبيان على أفراد العينة .

- نشر استمارة الاستبيان :

- اعتمدنا على عدة طرق عند توزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة بشتى الوسائل و الطرق المتمثلة في :
- التسليم المباشر .
 - التوزيع عن طريق البريد الإلكتروني .
 - التوزيع عن طريق أفراد وسطاء .

- هيكل الاستبيان :

تضمنت استمارة الاستبيان 18 سؤالا موزعة على ثلاثة محاور رئيسية ، و لقد تم صياغة الأسئلة وفقا للأنواع المتعارف عليها و يمكن عرض المحاور الرئيسية للاستبيان في ما يلي :

تم إعداد الاستبيان حول " إشكاليات المعالجة المحاسبية للتبنيات المعنوية في النظام المحاسبي المالي " و قد قسم الاستبيان إلى جزئين :

الجزء الأول : حول المعلومات و المؤهل العلمي و الوظيفة و الخبرة لعينة الدراسة .

الجزء الثاني : يضم ثلاثة محاور

- المحور الأول : يضم 6 أسئلة حول القياس المحاسبي للتبنيات المعنوية في الأدبيات المحاسبية .
- المحور الثاني : يضم 6 أسئلة حول عوائق قياس التبنيات المعنوية في الأدبيات المحاسبية .
- المحور الثالث : يضم 6 أسئلة حول القياس المحاسبي للتبنيات المعنوية في البيئة الجزائرية .

تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول الآتي:

جدول رقم (2-1) سلم ليكارت الثلاثي

الاستجابة	غير موافق	محايد	موافق
الدرجة	1	2	3

المصدر : من إعداد الطالبين

و لتحديد مجال المتوسط الحسابي من خلال حساب المدى ($2 = 3 - 1$) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية ($0,66 = 3/2$) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس و هي (1) و ذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية و هكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى 1,66) ، (1,67 إلى 2,33) ، (2,34 إلى 3) بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي ليكون المتوسط الحسابي المرجح كما يلي :

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

الاتجاه	مجال المتوسط
غير موافق	من 1 إلى 1,66
محايد	1,67 إلى 2,33
موافق	2,34 إلى 3

المصدر : من إعداد الطالبين

الفرع الثاني : الأدوات الإحصائية المستعملة

بغرض الحصول على نتائج لدراستنا قمنا بمعالجة بيانات الدراسات بإجراء مجموعة من الإختبارات الإحصائية نذكر منها :

— أساليب الإحصاء الوصفي للتعريف على خصائص العينة من خلال التكرارات و النسب المئوية

— إختبار ألفا كرونباخ لمعرفة الثبات بين فقرات الاستبيان

— حساب المتوسط الحسابي و الانحرافات المعيارية لكل محور من محاور الاستبيان

الفرع الثالث : ثبات الاستبانة

يهدف ثبات الأداة إلى التأكد من إمكانية الحصول على البيانات نفسها عند تطبيقها على العينة ذاتها وفي الظروف نفسها. ويتراوح معامل الثبات ألفا بين الصفر والواحد الصحيح؛ فإذا انعدم الثبات في البيانات كانت قيمة المعامل مساوية للصفر، أما إذا تحقق ثبات تام فإن قيمته تساوي الواحد الصحيح. وكلما اقتربت قيمة المعامل من الواحد دلّ ذلك على ارتفاع درجة الثبات، بينما يشير اقترابه من الصفر إلى انخفاضها.

و الجدول الموالي يبين معامل الثبات ألفا كرونباخ لهذه الدراسة :

جدول رقم (2-3) : معامل الثبات ألفا كرونباخ

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
18	0,830

المصدر : من مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل ألفا كرونباخ ذو مستوى ممتاز من الثقة و الثبات حيث فاقت هذه النسبة 0,60 و هي النسبة المرجعية التي انطلق منها حيث يعبر عن صدق و ثبات نسبته في هذه الدراسة : 0,830 و هذا يعني أنه ما تم توزيع هذه الاستبانة من جديد على نفس العينة و في نفس الظروف فإن 83 % منهم سيعيدون نفس الإجابة .

المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة و مناقشتها

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة

الفرع الأول : الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

أولا : توزيع عينة الدراسة حسب متغير السن

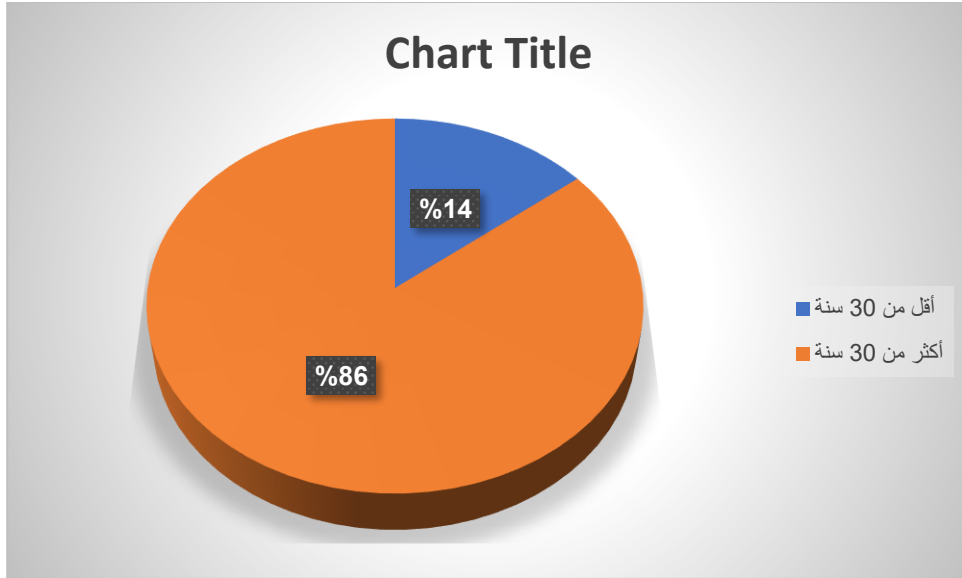
يتناول هذا المطلب تحليلا وصفيا للخصائص الديمغرافية و المهنية لعينة الدراسة و ذلك بالتركيز على المتغيرات المحورية التالية : السن ، المؤهل العلمي ، الوظيفة ، الخبرة .

جدول رقم (2-4) : توزيع أفراد العينة حسب متغير السن

السن	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	6	14,3
أكثر من 30 سنة	36	85,7
المجموع	42	100,0

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

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



المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (2-4) و الشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير السن حيث أغلبية أفراد عينة الدراسة كانت من 30 سنة فأكثر بنسبة 86 % و الباقي بنسبة 14 % للأفراد الأقل من 30 سنة .

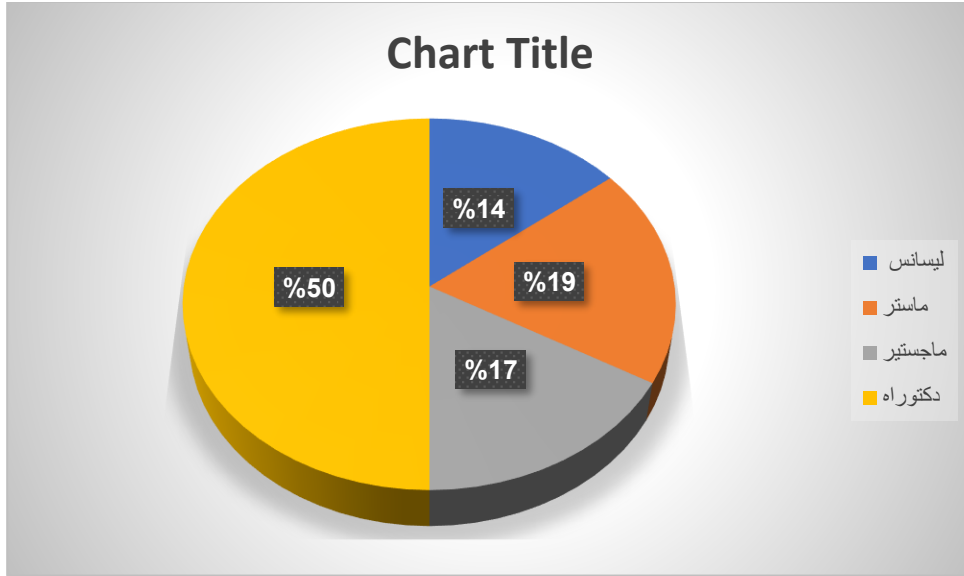
ثانيا : توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

جدول رقم (2-5) : توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة
ليسانس	6	14,3
ماستر	8	19,0
ماجستير	7	16,7
دكتوراه	21	50,0
المجموع	42	100,0

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

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



المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (2-5) و الشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي أن ما نسبته 50 % لحاملي الدكتوراه و هي الفئة الأكثر تكرارا في أفراد العينة ثم يليها حملة شهادة الماستر بنسبة 19 % ثم يليها حملت شهادة الماجستير و الليسانس بنسبة 17 % و 14 % على التوالي .

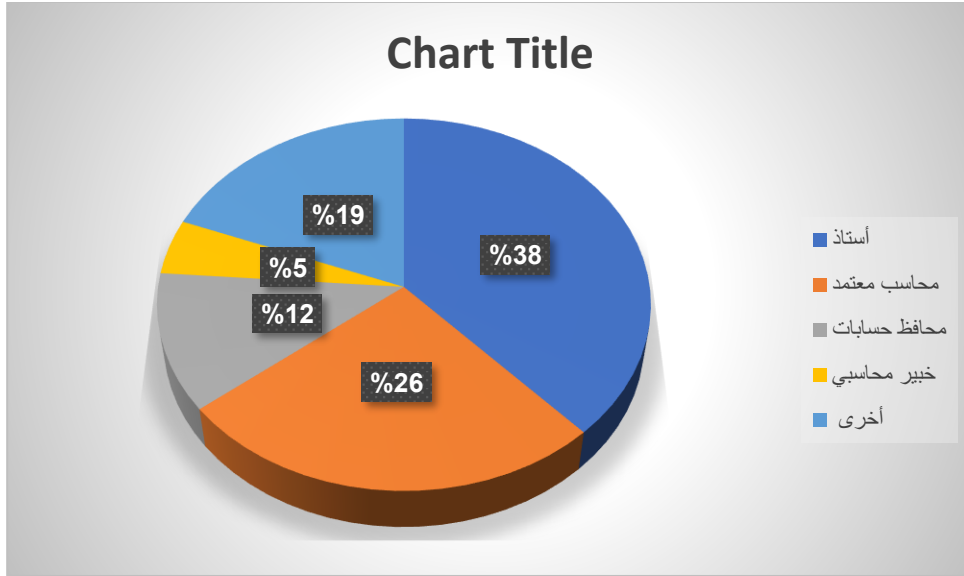
ثالثا : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

جدول رقم (2-6) : توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
أستاذ	16	38,1
محاسب معتمد	11	26,2
محافظ حسابات	5	11,9
خبير محاسبي	2	4,8
أخرى	8	19,0
المجموع	42	100,0

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

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



المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (2-6) و الشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة أن معظم أفراد العينة يمارسون وظيفة أستاذ حيث بلغت النسبة 38 % و تليها نسبة 26 % الذين يمارسون وظيفة محاسب معتمد و تليها نسبة الذين يمارسون وظيفة أخرى 19 % و تليها وظيفة محافظ حسابات بنسبة 12 % و في الأخير وظيفة خبير محاسبي بنسبة 5 % .

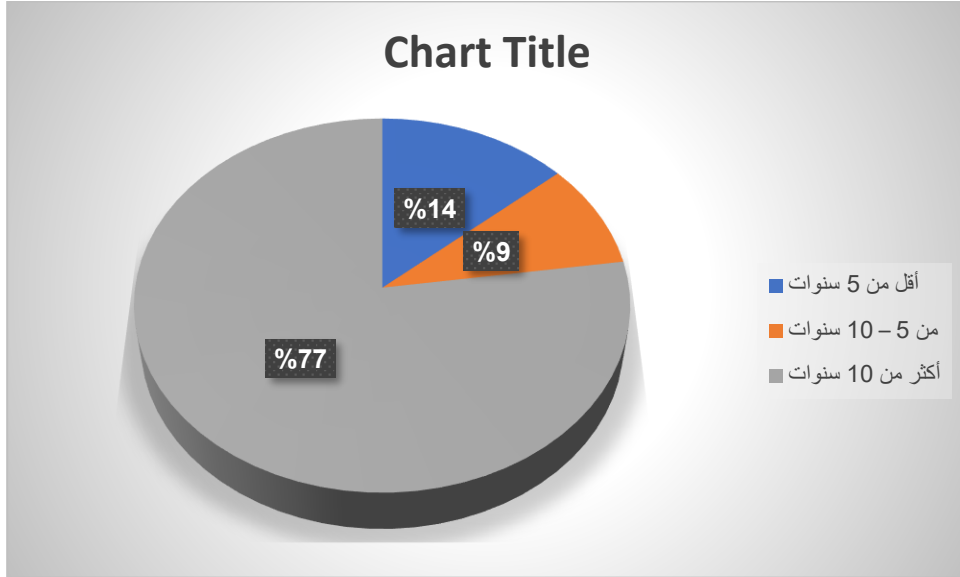
رابعا : توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة

جدول رقم (2-7) : توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة

السن	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	6	9,5
من 5 - 10 سنوات	4	9,5
أكثر من 10 سنوات	34	81,5
المجموع	42	100,0

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

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



المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من خلال الجدول (2-7) و الشكل المتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة أن ما نسبته 77 % من أفراد العينة ذو خبرة أكثر من 10 سنوات و تليها نسبة 14 % من الأفراد ذو خبرة أقل من 5 سنوات وتليها نسبة 9 % لأصحاب الخبرة من 5 سنوات إلى 10 سنوات .

الفرع الثاني : عرض نتائج محاور الاستبيان

أولا : عرض نتائج المحور الأول

جدول رقم (2-8) : نتائج المحور الأول

الرقم	العبارة	المقياس	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	يضمن المقياس الأولي بالتكلفة التاريخية أقصى درجات الموضوعية والقابلية للتحقق في الكشففات المالية.	التكرار	6	5	31	2,60	0,734	موافق
		النسبة	14,3	11,9	73,8			
2	يعوض استخدام القيمة العادلة في المقياس اللاحق عجز التكلفة	التكرار	13	4	25	2,29	0,918	محايد
		النسبة	31,0	9,5	59,5			

							التاريخية عن مواكبة التغيرات في القيمة الاقتصادية للأصل المعنوي.	
موافق	0,505	2,81	36	4	2	التكرار	يساهم الجمع بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في توفير معلومات محاسبية تتمتع بخاصيتي الملائمة والموثوقية معا.	3
			85,7	9,5	4,8	النسبة		
موافق	0,701	2,60	30	7	5	التكرار	يؤدي تطبيق اختبار تدني القيمة (Impairment Test) إلى تقديم صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ الإقفال .	4
			71,4	16,7	11,9	النسبة		
موافق	0,634	2,52	25	14	3	التكرار	يرفع نموذج القياس المختلط من القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية فيما يخص التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصول المعنوية.	5
			59,5	33,3	7,1	النسبة		
محايد	0,687	2,33	19	18	5	التكرار	تساهم الشفافية في الإفصاح عن طرق القياس المختلطة في زيادة ثقة المستثمرين .	6
			45,2	42,9	11,9	النسبة		
موافق	0,417	2,52	القياس المحاسبي للتشبيات المعنوية في الأدبيات المحاسبية					

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

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

- 1_ يضمن القياس الأولي بالتكلفة التاريخية أقصى درجات الموضوعية والقابلية للتحقق في الكشوفات المالية : أبدى أغلب أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,29 و الانحراف المعياري 0,734 .

2_ يعوض استخدام القيمة العادلة في القياس اللاحق عجز التكلفة التاريخية عن مواكبة التغيرات في القيمة الاقتصادية للأصل المعنوي : : أبدى أغلب أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,60 و الانحراف المعياري 0,918 .

3_ يساهم الجمع بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في توفير معلومات محاسبية تتمتع بخاصيتي الملائمة والموثوقية معا : كانت أغلب آراء أفراد العينة موافقة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,81 و الانحراف المعياري 0,505 .

4_ يؤدي تطبيق اختبار تدني القيمة (Impairment Test) إلى تقديم صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ الإقفال : أبدى أغلب أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,60 و الانحراف المعياري 0,701 .

5_ يرفع نموذج القياس المختلط من القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية فيما يخص التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصول المعنوية : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,52 و الانحراف المعياري 0,634 .

6_ تساهم الشفافية في الإفصاح عن طرق القياس المختلطة في زيادة ثقة المستثمرين : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,33 و الانحراف المعياري 0,687 .

_ بالنسبة للمجموع الكلي فإن المتوسط الحسابي لجميع العبارات هو 2,52 و الانحراف المعياري هو 0,417 و هذا يشير إلى أن المشاركين في العينة يمتلكون آراء مرتفعة بشكل عام بالنسبة للقياس المحاسبي للتبثبات المعنوية .

ثانيا : عرض نتائج المحور الثاني

جدول رقم : (2-9) نتائج المحور الثاني

الرقم	العبرة	المقياس	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	يواجه تطبيق بدائل القياس المحاسبي بخلاف التكلفة التاريخية تعقيدات فنية وإجرائية في الممارسة المهنية بصورة عامة .	التكرار	6	8	28	2,52	0,740	موافق
		النسبة	14,3	19,0	66,7			

2	تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرات الشخصية في عملية القياس مما يقلل من خاصية الموضوعية .	التكرار	5	6	31	2,62	0,697	موافق
		النسبة	11,9	14,3	73,8			
3	تتميز التكلفة التاريخية بسهولة عند الإدراج الأولي للتبittات المعنوية في الكشوفات المالية .	التكرار	6	5	31	2,60	0,734	موافق
		النسبة	14,3	11,9	73,8			
4	تفقد التكلفة التاريخية قدرتها على تقديم صورة صادقة للمركز المالي في ظل التقلبات الاقتصادية المستمرة و حالات التضخم .	التكرار	3	9	30	2,64	0,618	موافق
		النسبة	7,1	21,4	71,4			
5	يعتبر القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية نظرا لغياب المبررات الموضوعية عند تقييم الأحداث الاقتصادية .	التكرار	4	5	33	2,69	0,643	موافق
		النسبة	9,5	11,9	78,6			
6	يساعد استخدام طرق القياس المحاسبي المناسبة في توجيه قرارات المستثمرين والدائنين .	التكرار	3	8	31	2,67	0,612	موافق
		النسبة	7,1	19,0	73,8			
عوائق قياس التتبittات المعنوية في الأدبيات المحاسبية								
						2,62	0,394	موافق

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

1 _ يواجه تطبيق بدائل القياس المحاسبي بخلاف التكلفة التاريخية تعقيدات فنية وإجرائية في الممارسة المهنية بصورة عامة : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,52 و الانحراف المعياري 0,740.

2 _ تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرات الشخصية في عملية القياس مما يقلل من خاصية الموضوعية : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,62 و الانحراف المعياري 0,697 .

3 _ تتميز التكلفة التاريخية بسهولة عند الإدراج الأولي للتبittات المعنوية في الكشوفات المالية : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,60 و الانحراف المعياري 0,734 .

4 _ تفقد التكلفة التاريخية قدرتها على تقديم صورة صادقة للمركز المالي في ظل التقلبات الاقتصادية المستمرة و حالات التضخم : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,64 و الانحراف المعياري 0,618 .

5 _ يعتبر القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية نظرا لغياب المبررات الموضوعية عند تقييم الأحداث الاقتصادية : أبدى أفراد العينة موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,69 و الانحراف المعياري 0,643 .

6 _ يساعد استخدام طرق القياس المحاسبي المناسبة في توجيه قرارات المستثمرين والدائنين : وافق أغلب أفراد العينة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,67 و الانحراف المعياري 0,612 .

_ بناء على الإحصائيات المقدمة في الجدول يمكننا استنتاج أن المشاركين في العينة يشيرون إلى توافق مرتفع حول وجود عوائق قياس التبتتات المعنوية يتم تأكيد ذلك من خلال المتوسط الحسابي العام للعبارات الستة الذي يبلغ 2,62 و هو يشير إلى توافق مرتفع .

ثالثا : عرض نتائج المحور الثالث

جدول رقم (2-10) نتائج المحور الثالث

الرقم	العبرة	المقياس	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	يتمتع المهنيون في الجزائر بالخبرة الكافية لتطبيق نماذج قياس بديلة للتكلفة التاريخية (مثل إعادة التقييم).	التكرار	9	21	12	2,07	0,712	محايد
		النسبة	21,4	50,0	28,6			

2	يحدد استخدام القيمة العادلة مبدأ التحسين المستمر في آليات تقييم الأحداث الاقتصادية للمؤسسات .	التكرار	3	10	29	2,62	0,623	موافق
		النسبة	7,1	23,8	69,0			
3	يساعد تبني معايير محاسبية دولية في تسهيل إجراءات تأطير عملية تقييم التثبيتات المعنوية في الجزائر .	التكرار	7	4	31	2,57	0,770	موافق
		النسبة	16,7	9,5	73,8			
4	تساهم قوانين حماية الملكية الفكرية في إضفاء المصادقية عند قياس عناصر التثبيتات المعنوية .	التكرار	4	3	35	2,74	0,627	موافق
		النسبة	9,5	7,1	83,3			
5	تتوفر في البيئة المالية الجزائرية مصادر بيانات كافية لتقدير القيمة العادلة للأصول المعنوية كبديل مناسب.	التكرار	16	6	20	2,10	0,932	محايد
		النسبة	38,1	14,3	47,6			
6	تسمح المنظومة الجبائية الحالية للمؤسسات باستخدام بدائل القياس (القيمة العادلة) دون عوائق إدارية كبيرة.	التكرار	19	5	18	1,98	0,950	محايد
		النسبة	45,2	11,9	42,9			
القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في البيئة الجزائرية								
						2,34	0,466	موافق

المصدر : من إعداد الطالبين بناء على مخرجات SPSS

- 1_ يتمتع المهنيون في الجزائر بالخبرة الكافية لتطبيق نماذج قياس بديلة للتكلفة التاريخية (مثل إعادة التقييم) : أبدى أغلبية الأفراد حيادهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,07 و الانحراف المعياري 0,712.
- 2_ يحدد استخدام القيمة العادلة مبدأ التحسين المستمر في آليات تقييم الأحداث الاقتصادية للمؤسسات : كانت أغلب آراء أفراد العينة موافقة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,62 و الانحراف المعياري 0,623 .

3_ يساعد تبني معايير محاسبية دولية في تسهيل إجراءات تأطير عملية تقييم التثبيتات المعنوية في الجزائر: كانت أغلب آراء أفراد العينة موافقة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,57 و الانحراف المعياري 0,770.

4_ تساهم قوانين حماية الملكية الفكرية في إضفاء المصداقية عند قياس عناصر التثبيتات المعنوية : كانت أغلب آراء أفراد العينة موافقة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,74 و الانحراف المعياري 0,627.

5_ تتوفر في البيئة المالية الجزائرية مصادر بيانات كافية لتقدير القيمة العادلة للأصول المعنوية كبديل مناسب : أبدى أغلبية الأفراد موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,10 و الانحراف المعياري 0,932 .

6_ تسمح المنظومة الجبائية الحالية للمؤسسات باستخدام بدائل القياس (القيمة العادلة) دون عوائق إدارية كبيرة : يتبين أن أغلبية أفراد العينة أبدوا عدم موافقتهم على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي 1,98 و الانحراف المعياري 0,950 .

_ بالنسبة للمجموع الكلي فإن المتوسط الحسابي لجميع العبارات هو 2,34 و الانحراف المعياري هو 0,466 و هذا يشير إلى أن أفراد العينة يمتلكون آراء مرتفعة بشكل عام بالنسبة لقياس التثبيتات المعنوية في البيئة الجزائرية .

المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة

الفرع الأول : مناقشة نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

أولا : مناقشة متغير السن

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

ثانيا : مناقشة متغير المؤهل العلمي

تضم عينة الدراسة حملة شهادتي الدكتوراه و الماجستير مما يجعل العينة ذات كفاءة و مؤهلة لفهم و استيعاب الاستبيان.

ثالثا : مناقشة متغير الوظيفة

نرى أن نصف العينة عبارة عن أساتذة و النصف الآخر عبارة عن محاسبين معتمدين و خبراء محاسبين و محافظي حسابات و إطارات أخرى كمحاسبين لدى المؤسسات وهذا يشير إلى أن أفراد العينة مناسبون للإجابة على هذا الاستبيان .

رابعاً : مناقشة متغير الخبرة

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

الفرع الثاني : مناقشة نتائج محاور الاستبيان

أولاً : مناقشة نتائج المحور الأول

الفقرة 1 : تظهر النتائج أن غالبية أفراد العينة يؤكدون أن القياس الأولي بالتكلفة التاريخية يحقق أعلى مستوى من الموضوعية، وهو ما يعكس تمسك المهنيين والأكاديميين بالأسس المحاسبية التقليدية التي تضمن قابلية التحقق من المعلومات الواردة في الكشوفات المالية.

الفقرة 2: بينت النتائج وجود تباين في آراء أفراد العينة، حيث كان الاتجاه العام محايداً بشأن قدرة القيمة العادلة على معالجة قصور التكلفة التاريخية في مواكبة التغيرات الاقتصادية، مما يدل على وجود نوع من التحفظ أو عدم اليقين حول فعالية هذا البديل في القياس اللاحق.

الفقرة 3: أكد أغلب أفراد العينة أن الجمع بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة يساهم في تعزيز خاصيتي الملاءمة والموثوقية في آن واحد، وهو ما يعكس إدراكهم لأهمية النموذج المختلط في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

الفقرة 4: تشير النتائج إلى اتفاق أفراد العينة على أن تطبيق اختبار انخفاض القيمة (Impairment Test) يؤدي دوراً فعالاً في إظهار صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة، مما يبرز أهمية أدوات الرقابة والتقييم في نهاية السنة المالية.

الفقرة 5: يرى أفراد العينة أن نموذج القياس المختلط يعزز القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية، وهو ما يؤكد القيمة المضافة التي يحققها هذا النموذج بالنسبة للمستثمرين وسائر أصحاب المصلحة.

الفقرة 6: أظهرت النتائج اتجاهًا محايدًا فيما يتعلق بدور الشفافية في الإفصاح عن أساليب القياس المختلطة في تعزيز ثقة المستثمرين، وقد يُعزى ذلك إلى حداثة تطبيق هذه الأساليب في البيئة الجزائرية أو إلى عدم وضوح آليات الإفصاح المرتبطة بها بشكل كافٍ.

ثانياً : مناقشة نتائج المحور الثاني

الفقرة 1 : بناء على النتائج تقرر أغلبية العينة بأنه توجد تعقيدات في استخدام بدائل القياس المحاسبي بخلاف التكلفة التاريخية مما يعكس تخوف المهنيين من صعوبة الجانب التطبيقي لهذه البدائل في الواقع .

الفقرة 2 : أغلب عينة الدراسة توافق على أن استخدام القيمة العادلة يخضع للاجتهادات و التقديرات الشخصية و هذا يؤدي إلى انخفاض خاصية الموضوعية في القياس .

الفقرة 3 : ترى أغلبية العينة أن سهولة الإدراج الأولي للتبittات المعنوية تعد من أهم المزايا التي تدعم استخدام التكلفة التاريخية حيث يرى أفراد العينة أنها توفر آلية واضحة و مباشرة للتقييد المحاسبي في الكشوفات المالية .

الفقرة 4 : أظهرت الدراسة وعي العينة بأن التكلفة التاريخية تفقد قيمتها على تقديم صورة صادقة للمركز المالي في ظل التقلبات الاقتصادية وفي حالات التضخم .

الفقرة 5 : يرى أفراد العينة أن القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية نظرا لغياب مبررات موضوعية لتقدير القيم و هو ما يشكل عائقا أساسيا أمام تبني هذا النموذج بشكل واسع .

الفقرة 6 : تم التأكيد من قبل أغلب أفراد العينة على أن اختيار طرق القياس المحاسبي المناسبة يلعب دورا محوريا في توجيه قرارات المستثمرين و الدائنين .

ثالثا : نتائج المحور الثالث

الفقرة 1: تظهر النتائج تقارب آراء أفراد العينة نحو الحياد بشأن امتلاك المهنيين في الجزائر للخبرة الكافية لتطبيق نماذج قياس بديلة عن التكلفة التاريخية، وهو ما يعكس وجود فجوة في مجال التكوين المستمر تحول دون مواكبة التطورات المحاسبية الدولية .

الفقرة 2 : أكد معظم أفراد العينة أن استخدام القيمة العادلة يجسد مبدأ التحسين المستمر في آليات التقييم ، مما يدل على اقتناعهم بأهمية تحديث الممارسات المحاسبية بما ينسجم مع الواقع الاقتصادي للمؤسسات .

الفقرة 3 : ترى أغلبية العينة أن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية يسهم في تسهيل تنظيم وتأطير عملية تقييم التبittات المعنوية في الجزائر، وهو ما يعبر عن توجه نحو الاستفادة من التجارب الدولية الناجحة .

الفقرة 4 : تشير آراء أغلب أفراد العينة إلى أهمية قوانين حماية الملكية الفكرية في تعزيز المصادقية عند قياس عناصر التبittات المعنوية، إذ يعتبر أفراد العينة أن الضمانات القانونية تمثل الأساس الذي يقوم عليه الاعتراف بهذه الأصول وتقييمها .

الفقرة 5 : تكشف النتائج عن تباين في الآراء، ضمن اتجاه محايد يميل إلى الموافقة، حول مدى توفر مصادر بيانات كافية لتقدير القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، وهو ما يبرز الصعوبات العملية التي يواجهها المحاسبون في إيجاد سوق نشطة للأصول المعنوية على المستوى المحلي .

الفقرة 6 : تدل النتائج على غياب موافقة واضحة، في ظل اتجاه محايد بمتوسط منخفض، بشأن مدى سماح المنظومة الجبائية باستخدام بدائل القياس دون عوائق، وهو ما يؤكد وجود نوع من التعارض بين المتطلبات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي (SCF) والقيود الجبائية التي قد تحد من تطبيق القيمة العادلة .

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل، تمكنا من الإحاطة بإشكالية الدراسة المتمثلة في واقع "إشكاليات المعالجة المحاسبية للتشبيات المعنوية في النظام المحاسبي المالي"، حيث قمنا بالإجابة عليها من خلال الاستبيان موزع على عينة الدراسة المكونة من الأكاديميين والمهنيين (أساتذة جامعيين، محاسبين معتمدين، محافظي حسابات، وخبراء محاسبين). وتناول هذا الفصل من خلال المبحثين بحيث تعرضنا في المبحث الأول الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة الميدانية ، بينما خصص المبحث الثاني لعرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها، ولقد توصلنا إلى إثبات الفرضيات التي اعتمدنا عليها .

ويمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية فيما يلي :

- للممارسات المحاسبية المطبقة أثر مباشر وكبير على دقة وموثوقية مخرجات النظام المحاسبي المالي.
- تواجه عملية المعالجة المحاسبية للتشبيات المعنوية عدة عوائق وصعوبات تقنية ومهنية في البيئة الجزائرية.
- تتوفر في البيئة الجزائرية بدائل للقياس المحاسبي تتناسب مع طبيعة التشبيات المعنوية لكن تطبيقها يظل محدوداً.
- تعتبر الضمانات والوثائق القانونية هي الأساس الموثوق والوحيد الذي يبنى عليه الاعتراف الأولي بهذه الأصول.
- وجود تعارض بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والقيود التي تفرضها المنظومة الجبائية المحلية.
- صعوبة تطبيق نموذج القيمة العادلة نتيجة غياب سوق نشطة للأصول المعنوية في الجزائر.
- ضعف مستوى الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية في القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة.

خاتمة

خاتمة :

في ختام هذه الدراسة التي تناولت "إشكاليات المعالجة المحاسبية للتشبيكات المعنوية في النظام المحاسبي المالي"، يمكن القول أن الموضوع يكتسي تعقيداً خاصاً نظراً للخصائص الذاتية لهذه الأصول وصعوبة إخضاعها لمعايير تقييم موحدة في البيئة الجزائرية. وقد سمحت لنا الدراسة الميدانية باستجلاء واقع الممارسة المحاسبية والوقوف على الفجوة الموجودة بين النص النظري والتطبيق الميداني.

أولاً: نتائج الدراسة

(1) صعوبة تطبيق نموذج القيمة العادلة نتيجة غياب سوق نشطة للأصول المعنوية في الجزائر.

__ هذه النتيجة توافقت ما خلصت إليه دراسة وليد سعود وطاهر ضيف (2020-2021) التي أكدت وجود أوجه قصور في الممارسات المحاسبية في البيئة الجزائرية تعيق تطبيق المعالجات الدولية، بينما عارضت التوجه النظري لدراسة دريسي صونيا وشحامي هاجر التي رأت أن النظام المحاسبي المالي (SCF) يتوافق مع المعايير الدولية في إتاحة بدائل القياس (كالقيمة العادلة) دون مراعاة عوائق التطبيق العملي.

(2) تعتبر الضمانات والوثائق القانونية هي الأساس الموثوق والوحيد الذي يبنى عليه الاعتراف الأولي بهذه الأصول. __ توافقت هذه النتيجة ما خلصت إليه دراسة دريسي صونيا وشحامي هاجر (2020-2021) في أن شروط الاعتراف في النظام (SCF) تتطلب القدرة على التحديد والسيطرة، وهي شروط تركزها العقود القانونية، بينما عارضت جوهر دراسة الهادي قريرة التي دعت إلى الاعتماد أكثر على "التقديرات المحاسبية" والاجتهاد المهني بدلاً من الجمود القانوني.

(3) وجود تعارض بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والقيود التي تفرضها المنظومة الجبائية المحلية.

__ هذه النتيجة توافقت ما خلصت إليه دراسة الهادي قريرة (2017) التي أكدت أن مراجعة التقديرات والاهتلاكات تصطدم بالواقع الجبائي والقانوني للمؤسسات، بينما تتعارض مع أهداف الإصلاح المحاسبي الواردة في مذكرتك التي كانت تسعى لتحرير المحاسبة من التبعية الجبائية المطلقة.

(4) للممارسات المحاسبية المطبقة أثر مباشر وكبير على دقة وموثوقية مخرجات النظام المحاسبي المالي.

__ هذه النتيجة توافقت ما خلصت إليه دراسة وليد سعود وطاهر ضيف (2020-2021) من أن الفارق في الأداء المالي للمؤسسات يعود أساساً إلى مدى كفاءة المعالجة المحاسبية للعناصر المعنوية، وهي لا تعارض أي من الدراسات السابقة بل تعززها جميعاً.

(5) تواجه عملية المعالجة المحاسبية للتبittات المعنوية عدة عوائق وصعوبات تقنية ومهنية في البيئة الجزائرية.

(6) تتوفر في البيئة الجزائرية بدائل للقياس المحاسبي تتناسب مع طبيعة التبittات المعنوية لكن تطبيقها يظل محدوداً.

ثانياً: توصيات الدراسة

- ضرورة تحين النصوص القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي بما يستجيب للتطورات الحاصلة في مجال الأعمال .
- العمل على إرساء آليات واضحة لتقدير القيمة العادلة للأصول المعنوية من خلال تفعيل دور أسواق المال والخبرة المهنية.
- تكثيف الدورات التدريبية للمحاسبين والمهنيين لتعزيز قدراتهم في التعامل مع التقديرات المحاسبية المعقدة للأصول غير الملموسة.
- تشجيع المؤسسات على تبني سياسة إفصاح أكثر شفافية حول أصولها المعنوية لإعطاء صورة صادقة لمركزها المالي.

ثالثاً : آفاق الدراسة

انطلاقاً من النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة، يمكن اقتراح جملة من الآفاق البحثية التي قد تُثري الموضوع وتُعمّق فهمه في المستقبل:

- أثر المعالجة المحاسبية للتبittات المعنوية على القيمة السوقية للمؤسسات الاقتصادية .
- أثر مراجعة وتدقيق الأصول المعنوية على تعزيز ثقة مستخدمي الكشف المالية.

قائمة المراجع

أولا : الكتب

1. عباس علي ميرزا، جراهم جيه هول وآخرون، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المطابع المركزية، عمان، 2006.
2. باسل أسعد، ربيع سميا، محاسبة متوسطة 1، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الجمهورية العربية السورية، 2020.
3. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2019.
4. سفير محمد، المحاسبة المعمقة مع أمثلة وتمارين محلولة، مطبوعة جامعية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2014-2015.
5. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.
6. طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافقة معها، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
7. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009-2010.

ثانيا : الرسائل و الأطروحات

1. سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2014-2015.
2. رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2010-2011.
3. مليكة داشير، التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2015-2016.
4. الهادي قريوة، المعالجة المحاسبية للموجودات الملموسة وغير الملموسة في ظل تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2017.
5. حميد عبد السلام، الطاهر خليفة وآخرون، القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية وأثرها على تقييم المؤسسات، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2018-2019.
6. دريسي صونيا، شحامي هاجر، المعالجة المحاسبية للتثبيتات الملموسة وغير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقها مع معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماستر، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج، الجزائر، 2020-2021.
7. كروش خديجة، إشكالية القياس المحاسبي للتثبيتات العينية والمعنوية وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018.

8. وليد سعود، طاهر ضيف، إشكالية الاعتراف المحاسبي عن العناصر غير الملموسة، مذكرة ماستر، جامعة محمد البشير الإبراهيمي، برج بوعرييج، الجزائر، 2020-2021.

ثالثا : المجالات العلمية

1. عبد القادر محرز، "الأصول المعنوية: القياس والمحاذة وفق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 34، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019.
2. عدنان مقدم، "محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي"، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الخامس، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019.
3. كمال سماش، فاطمة الزهراء عياشي، "تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي SCF"، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، جامعة أدرار، الجزائر، مارس 2019.
4. مصطفى عوادي، "المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF مع دراسة حالات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.
5. رفيق يوسف، عبد العزيز قتال، "إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي"، مجلة الآفاق الاقتصادية، العدد الثالث، جامعة تبسة، الجزائر، جوان 2018.
6. صلاح الدين شريط، أمينة حفازة، "مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد 03، العدد 01، 2018.

رابعا : القوانين و المعايير

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق ل 25 مارس 2009 م.
2. المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، "الأصول غير الملموسة"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018.

خامسا: المراجع الأجنبية

1. Laux, C., & Leuz, C. (2010). Did fair-value accounting contribute to the financial crisis?. Journal of Economic Perspectives, Vol. 24, No. 1.
2. Ndbolt, J., & Rees, W. (2004). Test of fair value accounting under extreme conditions. Accounting and Business Research, Vol. 34, No. 2.
3. Pauljaijairam, P. (2013). Fair value accounting vs. historical cost accounting. International Journal of Humanities and Social Science Invention, Vol. 2, No. 8.

قائمة الملاحق



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
التخصص : محاسبة و جباية



السلام عليكم ورحمة الله وبركاته، تحية طيبة وبعد:

بصفتنا طلبة في مرحلة الماستر (تخصص محاسبة وجباية)، وفي إطار إعداد مذكرة التخرج للعام الجامعي (2026/2025)، نضع بين أيديكم هذه الاستبانة التي تتناول موضوع : إشكاليات المعالجة المحاسبية للتبثينات المعنوية في النظام المحاسبي المالي."

ونظراً لمكانتكم المهنية وخبرتكم الواسعة في هذا المجال، نرجوا منكم التفضل بتخصيص جزء من وقتكم الثمين للإجابة على التساؤلات المرفقة بكل موضوعية. إن آراءكم السديدة ستشكل ركيزة أساسية لضمان دقة البحث العلمي والوصول إلى نتائج واقعية تخدم الممارسة المحاسبية.

نطمئنكم بأن جميع البيانات المقدمة ستحظى بأقصى درجات السرية، ولن تُستخدم إلا للأغراض البحثية الصرفة.

شاكرين لكم حسن تعاونكم ودعمكم للمسيرة العلمية، وجعل الله ذلك في ميزان حسناتكم.

مع خالص التقدير والاحترام .

الطالبين: خليل سيف الدين

زيارة عبد الودود البخاري

البيانات الشخصية والمهنية

1. السن :

☐ أقل من 30 سنة ☐ أكثر من 30 سنة

2. المؤهل العلمي :

☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

3. الوظيفة :

☐ أستاذ ☐ محاسب معتمد ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐ أخرى

4. عدد سنوات الخبرة :

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 - 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات

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

المحور الأول : القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية في الأدبيات المحاسبية

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	يضمن القياس الأولي بالتكلفة التاريخية أقصى درجات الموضوعية والقابلية للتحقق في الكشوفات المالية.			
2	يعوض استخدام القيمة العادلة في القياس اللاحق عجز التكلفة التاريخية عن مواكبة التغيرات في القيمة الاقتصادية للأصل المعنوي.			
3	يساهم الجمع بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في توفير معلومات محاسبية تتمتع بخاصيتي الملائمة والموثوقية معا.			
4	يؤدي تطبيق اختبار تدني القيمة (Impairment Test) إلى تقديم صورة صادقة عن المركز المالي للمؤسسة في تاريخ الإقفال .			

5	يرفع نموذج القياس المختلط من القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية فيما يخص التدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصول المعنوية.		
6	تساهم الشفافية في الإفصاح عن طرق القياس المختلطة في زيادة ثقة المستثمرين .		

المحور الثاني : عوائق قياس التثبيتات المعنوية في الأدبيات المحاسبية

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	يواجه تطبيق بدائل القياس المحاسبي بخلاف التكلفة التاريخية تعقيدات فنية وإجرائية في الممارسة المهنية بصورة عامة .			
2	تخضع طريقة القياس وفق القيمة العادلة للاجتهادات والتقديرية الشخصية في عملية القياس مما يقلل من خاصية الموضوعية .			
3	تتميز التكلفة التاريخية بسهولة عند الإدراج الأولي للتثبيتات المعنوية في الكشوفات المالية .			
4	تفقد التكلفة التاريخية قدرتها على تقديم صورة صادقة للمركز المالي في ظل تقلبات الاقتصاديات المستمرة و حالات التضخم .			
5	يعتبر القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية نظرا لغياب المبررات الموضوعية عند تقييم الأحداث الاقتصادية .			
6	يساعد استخدام طرق القياس المحاسبي المناسبة في توجيه قرارات المستثمرين والدائنين .			

المحور الثالث : القياس المحاسبي للتثبيتات المعنوية في البيئة الجزائرية

الرقم	الفقرة	موافق	محايد	غير موافق
1	يتمتع المهنيون في الجزائر بالخبرة الكافية لتطبيق نماذج قياس بديلة للتكلفة التاريخية (مثل إعادة التقييم).			

			يُجسد استخدام القيمة العادلة مبدأ التحسين المستمر في آليات تقييم الأحداث الاقتصادية للمؤسسات .	2
			يساعد تبني معايير محاسبية دولية في تسهيل إجراءات تأطير عملية تقييم التثبيتات المعنوية في الجزائر .	3
			تساهم قوانين حماية الملكية الفكرية في إضفاء المصداقية عند قياس عناصر التثبيتات المعنوية .	4
			تتوفر في البيئة المالية الجزائرية مصادر بيانات كافية لتقدير القيمة العادلة للأصول المعنوية كبديل مناسب.	5
			تسمح المنظومة الجبائية الحالية للمؤسسات باستخدام بدائل القياس (القيمة العادلة) دون عوائق إدارية كبيرة.	6

الملحق 2 : قائمة محكمين الاستبيان

الجهة العاملة	لقب و اسم الأستاذ
أستاذ بجامعة ورقلة	غوالي محمد البشير
أستاذ بجامعة ورقلة	صديقي فؤاد
أستاذ بجامعة ورقلة	بكري بلخير

		Statistics					
		السن	المؤهل العلمي	الوظيفة	عدد سنوات الخبرة	A1	A2
N	Valid	42	42	42	42	42	42
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		1.86	3.02	2.40	2.71	2.60	2.29
Std. Deviation		.354	1.137	1.515	.636	.734	.918

		Statistics					
		A3	A4	A5	A6	B1	B2
N	Valid	42	42	42	42	42	42
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		2.81	2.60	2.52	2.33	2.52	2.62
Std. Deviation		.505	.701	.634	.687	.740	.697

		Statistics					
		B3	B4	B5	B6	C1	C2
N	Valid	42	42	42	42	42	42
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		2.60	2.64	2.69	2.67	2.07	2.62
Std. Deviation		.734	.618	.643	.612	.712	.623

		Statistics			
		C3	C4	C5	C6
N	Valid	42	42	42	42
	Missing	0	0	0	0
Mean		2.57	2.74	2.10	1.98
Std. Deviation		.770	.627	.932	.950

Frequency Table

		السن			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	6	14.3	14.3	14.3
	أكثر من 30 سنة	36	85.7	85.7	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

		المؤهل العلمي			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	6	14.3	14.3	14.3
	ماجستير	8	19.0	19.0	33.3
	ماجستير	7	16.7	16.7	50.0
	دكتوراه	21	50.0	50.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

		الوظيفة			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أستاذ	16	38.1	38.1	38.1
	محاسب معتمد	11	26.2	26.2	64.3
	محافظ حسابات	5	11.9	11.9	76.2
	خبير محاسبي	2	4.8	4.8	81.0
	أخرى	8	19.0	19.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

		عدد سنوات الخبرة			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	4	9.5	9.5	9.5
	من 5 _ 10 سنوات	4	9.5	9.5	19.0
	أكثر من 10 سنوات	34	81.0	81.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

A1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	14.3	14.3	14.3
	محايد	5	11.9	11.9	26.2
	موافق	31	73.8	73.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

A2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	13	31.0	31.0	31.0
	محايد	4	9.5	9.5	40.5
	موافق	25	59.5	59.5	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

A3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	4.8	4.8	4.8
	محايد	4	9.5	9.5	14.3
	موافق	36	85.7	85.7	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

A4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	11.9	11.9	11.9
	محايد	7	16.7	16.7	28.6
	موافق	30	71.4	71.4	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

A5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	7.1	7.1	7.1
	محايد	14	33.3	33.3	40.5
	موافق	25	59.5	59.5	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

A6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	11.9	11.9	11.9
	محايد	18	42.9	42.9	54.8
	موافق	19	45.2	45.2	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

B1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	14.3	14.3	14.3
	محايد	8	19.0	19.0	33.3
	موافق	28	66.7	66.7	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

B2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	5	11.9	11.9	11.9
	محايد	6	14.3	14.3	26.2
	موافق	31	73.8	73.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

B3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	14.3	14.3	14.3
	محايد	5	11.9	11.9	26.2
	موافق	31	73.8	73.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

B4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	7.1	7.1	7.1
	محايد	9	21.4	21.4	28.6
	موافق	30	71.4	71.4	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

B5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	9.5	9.5	9.5
	محايد	5	11.9	11.9	21.4
	موافق	33	78.6	78.6	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

B6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	7.1	7.1	7.1
	محايد	8	19.0	19.0	26.2
	موافق	31	73.8	73.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

C1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	9	21.4	21.4	21.4
	محايد	21	50.0	50.0	71.4
	موافق	12	28.6	28.6	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

C2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	7.1	7.1	7.1
	محايد	10	23.8	23.8	31.0
	موافق	29	69.0	69.0	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

C3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	16.7	16.7	16.7
	محايد	4	9.5	9.5	26.2
	موافق	31	73.8	73.8	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

C4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	9.5	9.5	9.5
	محايد	3	7.1	7.1	16.7
	موافق	35	83.3	83.3	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

C5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	16	38.1	38.1	38.1
	محايد	6	14.3	14.3	52.4
	موافق	20	47.6	47.6	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

C6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	19	45.2	45.2	45.2
	محايد	5	11.9	11.9	57.1
	موافق	18	42.9	42.9	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	42	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	42	100.0

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

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.830	18

فهرس المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
I	الإهداء
III	الشكر
IV	الملخص
V	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الاختصارات و الرموز
IX	قائمة الملاحق
i	المقدمة
الفصل الأول : التأصيل النظري للتبittات المعنوية	
05	تمهيد
06	المبحث الأول : الإطار المفاهيمي والمعالجة المحاسبية للتبittات المعنوية
06	المطلب الأول : ماهية التبittات المعنوية
06	الفرع الأول : مفهوم التبittات المعنوية
08	الفرع الثاني : خصائص التبittات المعنوية
08	الفرع الثالث : أنواع التبittات المعنوية
10	المطلب الثاني : القواعد المحاسبية للتبittات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي SCF
10	الفرع الأول : الاعتراف و القياس المحاسبي بالنسبة للتبittات المعنوية
12	الفرع الثاني : الإفصاح المحاسبي عن التبittات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي SCF
13	المطلب الثالث : القواعد المحاسبية للتبittات المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية
13	الفرع الأول : الاعتراف والقياس المحاسبي للتبittات المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية
16	الفرع الثاني : الإفصاح عن التبittات المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية
17	المبحث الثاني : الدراسات السابقة حول الموضوع
17	المطلب الأول : عرض و تحليل الدراسات السابقة
17	الفرع الأول : الدراسات باللغة العربية

20	الفرع الثاني : الدراسات باللغة الإنجليزية
21	المطلب الثاني : أوجه التشابه و الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
22	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
24	تمهيد
25	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة
25	المطلب الأول : الطرق المستخدمة في الدراسة
25	الفرع الأول :منهج الدراسة
25	الفرع الثاني : مجتمع و عينة الدراسة
26	المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة
26	الفرع الأول : إعداد و هيكلية الاستبيان
27	الفرع الثاني : الأدوات الإحصائية المستعملة
27	الفرع الثالث : ثبات الاستبانة
28	المبحث الثاني : عرض نتائج الدراسة و مناقشتها
28	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة
28	الفرع الأول : الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
32	الفرع الثاني : عرض نتائج محاور الاستبيان
38	المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة
38	الفرع الأول : مناقشة نتائج الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
39	الفرع الثاني : مناقشة نتائج محاور الاستبيان
41	خلاصة الفصل
43	الخاتمة
46	المراجع
49	الملاحق
62	الفهرس