

# إشكالية القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية-دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في الجنوب الشرقي الجزائري-

د. عمر الفاروق زرقون  
جامعة قاصدي مرياح، ورقلة -الجزائر  
farouk\_30@hotmail.com

أ. مسعود كسكس  
جامعة غرداية -الجزائر  
Kkogx88@gmail.com

Received: 2017 Accepted: 2017 Published: 2017

## ملخص:

تهدف هذه الدراسة لمعرفة إشكالية القياس المحاسبي للأصول المعنوية في البيئة الجزائرية بهدف تحليل قواعد تقييمها من خلال التعرض لمداخل ومفاهيم القياس المحاسبي والتعرف على الأصول المعنوية والمعالجة المحاسبية لها، جاءت الدراسة الميدانية كمحاولة لتقييم مدى التزام النظام المحاسبي المالي بمتطلبات القياس التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية، معتمدين في ذلك على أسلوب الاستقصاء باستخدام الاستبانة شمل المحاسبين ومحافظي الحسابات في الجنوب الشرقي ورقلة، حاسي مسعود، و تقرت. وقد اعتمدنا في تحليل بيانات الاستبيان على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، والذي من خلاله اتضح لنا وجود تباين في طريقة القياس المحاسبي وثبات معظم المحاسبين في البيئة المحاسبية الجزائرية على القياس المحاسبي للأصول المعنوية بالتكلفة التاريخية كونها أكثر مصداقية من القيمة العادلة.

**الكلمات المفتاحية:** قياس محاسبي، أصول معنوية، نظام محاسبي مالي، تكلفة تاريخية، قيمة عادلة.

## Abstract :

*This study aims to find out the problematic accounting measurement of intangibles assets in Algerian accounting environment. To analyze rules evaluation through exposure to entries and concept of accounting measurement, identify the intangible assets and accounting treatment. Field study came as an attempt to assess the commitment of financial accounting system requirements of measurements to the International Accounting Standards. Relying on the survey method-using questionnaire including accountants and auditors in the Southeast: Ouargla, Hassi Messaoud, and Touggouert. Adopted in analyzing the questionnaire on statistical package for social sciences program (SPSS), which we found through variation in accounting measurement method. Surely most accountants on accounting measurement of intangible assets at historical cost because it's more credible than fair value.*

**Key words:** Accounting measurement, Intangible assets, Financial accounting system, Historical cost, Faire value.

## تمهيد:

أصبح مستخدمو المعلومات المحاسبية بحاجة الى معلومات مفيدة وملائمة، تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية صائبة، وما يتم هذا المبتغى هو التوجه في القياس بالقيمة العادلة. وتحظى مشكلة تقييم الأصول الثابتة منذ زمن طويل باهتمام الفكر الأكاديمي والمهني على حد سواء. حيث نشر مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة دراسة عن دور تقييم الأصول في إعداد القوائم المالية وقد أوضحت هذه التقارير أن مجلس معايير المحاسبة ينوي التحول تدريجيا من نظام تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية الى نظام القيمة العادلة.

ولقد نصت القوانين الجزائرية هي الأخرى على وجوب تطبيق القيمة العادلة، من خلال الإصلاحات الاقتصادية الأخيرة التي مست قانون المحاسبة لديها، بتبنيها للنظام المحاسبي المالي الذي فتح المجال للقيمة العادلة. مشكلة الدراسة:

من خلال بحثنا هذا ارتأينا أن نسلط الضوء على القياس المحاسبي للأصول المعنوية (التبتيات المعنوية) والإشكال الذي يعترضه هذا الأخير باستخدام التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، وعلى ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية:

ما هو واقع القياس المحاسبي للأصول المعنوية في البيئة المحاسبية الجزائرية؟  
تم تجزئة الإشكالية العامة للدراسة إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل اعتماد أساس التكلفة التاريخية يعتبر أكثر ملائمة لقياس التبتيات المعنوية؟
- هل تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتبتيات المعنوية؟
- هل تتوفر في البيئة الجزائرية مقومات تطبيق القيمة العادلة؟
- كيف تقيد التبتيات المعنوية محاسبيا وفق النظام المحاسبي المالي؟

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في أهمية موضوع القياس المحاسبي، وبالضبط في أهمية استخدام بديل القياس المحاسبي المناسب من أجل الحصول على قوائم مالية ذات جودة وملائمة وبالتالي يستفيد منها مستخدمي هذه القوائم من أجل اتخاذ قرارات مناسبة

أهداف الدراسة:

يهدف الباحثون من خلال هذه الدراسة إلى بلوغ الأهداف التالية:

1. التعريف بمفهوم قواعد القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)؛
2. الوقوف على مدى مساهمة القياس في تحقيق خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية؛
3. تشخيص متطلبات قواعد القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في البيئة المحاسبية الجزائرية في تحديد طريقة القياس المحاسبي للتبتيات المعنوية؛
4. التعرف على التحديات التي تواجه تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية في التبتيات المعنوية.

الدراسات السابقة:

- دراسة Christensen Nikolaev 2012

"Does fair value accounting for non-financial assets pass the market<sup>1</sup>"

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح ظروف تطبيق محاسبة القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية، بحيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية مثل المباني والمعدات تكون أقل كفاءة لمتخذي القرارات إذا ما قورنت بالتكلفة التاريخية، وان معايير الإبلاغ المالي

(IFRS) قدمت ميزة لم تقدمها المعايير التي سبقتها حيث أتاحت للشركات المجال للاختيار بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بالنسبة للأصول غير المالية ، مع الالتزام بالثبات في الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة. ركزت هذه الدراسة على معرفة الإضافات التي جاءت بها محاسبة القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية، من استقصاء آراء عينة من المختصين الأمريكيين، فتبين أن تطبيق القيمة العادلة على الأصول المالية يكون أكثر كفاءة من تطبيقها على الأصول الغير المالية؛

دراسة (Nour Aldeen M.et al، 2014)،<sup>2</sup>

هدفت الدراسة إلى مناقشة مشكل القياس المحاسبي وأثره على جدول حسابات النتائج وضرورة الانتقال من القياس وفق التكلفة التاريخية نحو القيمة العادلة مما يجعل المعلومات المقدمة ذات أهمية بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات وذلك من خلال إلقاء الضوء على هذه المشكلة وإعادة صياغة بعض الأصول المالية لشركات التأمين وتطبيق القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية ومقارنة هذه البيانات حيث اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على مصادر المعلومات المتعلقة بالدراسة وتحليلها.وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

هناك فرق كبير بين جدول حسابات النتائج باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ القيمة العادلة؛ تطبيق القيمة العادلة يساهم في عملية الإفصاح عن لبيانات المالية؛  
أولا: الإطار النظري للدراسة:

ضمن هذا الإطار سنتطرق إلى التعريف أولا بمفهوم القياس المحاسبي، وبمفهوم كل التثبثات المعنوية وطرق القياس المحاسبي.

#### 1. تعريف القياس المحاسبي

وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى Campell الذي عرفها بالتالي: " يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للعبير عن خواصها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة"، لكن Steven أضاف بعدا رياضيا لتعريف عملية حين عرفها بما يلي: " يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي".

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهي:

- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام 1996: "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة".<sup>3</sup>
- تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC: "القياس المحاسبي هو عملية تحديد القي المالية التي يجب ان تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل و يتضمن ذلك اختيار الأساس المناسب للقياس".

- تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB: "القياس المحاسبي هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارن تهدف الى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين

بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار"، يتضح مما سبق ان القياس في المحاسبة يعني قيم الأحداث الاقتصادية الناتجة عن أداء نشاط معين، والمرتبطة داخل الوحدة المحاسبية، مع بيان التغييرات في تلك الأحداث وأثارها على قائمتي الدخل والمركز المالي.<sup>4</sup>

## 2. أهمية القياس المحاسبي:

عندما يتم تجريد الأمور والأحداث من صفاتها الحقيقية إلى لغة الأرقام فإن هذا الأمر يقود مستخدمي معلومات النظام المحاسبي (والذي هو عبارة عن أداة المحاسبة في ترجمة الأنشطة والعمليات التي تتم في المشروع إلى معلومات رقمية) والذين يختلفون في فهمهم وتفسيرهم للوقائع بشكلها الحالي إلى توحيد رؤيتهم للأعمال التي قامت بها الشركة وبالتالي يكون حكم المستخدمين على أدائها أكثر وضوحاً و منه تتحقق الاستفادة المرجوة من المحاسبة في مساعدتهم على اتخاذ القرارات المستقبلية وتصبح المعلومات أكثر ملائمة في الحكم على أداء الشركة وإدارتها، وبالتالي قدرة أكبر على إصدار أحكام متطابقة من قبل جميع الأطراف على اختلاف درجة المعرفة والثقافة لكل منهم لمعنى الأهداف والعمليات التي تتم في الشركة .

كما أن ضرورة القياس المحاسبي في مظهره النقدي يظهر بوضوح عندما تكون هناك رغبة في إجراء مقارنة بين البدائل الاستثمارية، والتي تكون عادة مختلفة حسب طبيعة النشاط ولكن عندما تكون جميعها معبراً عنها بالصورة العددية، تصبح إمكانية المقارنة أكثر وضوحاً وسهولة، كما أن المقارنة تصبح ممكنة إلى حد ما لنفس الشركة ولكن في أوقات مختلفة، وذلك لأنه على الرغم من اختلاف الأنشطة التي تتم فيها من زمن لآخر أن إلا إمكانية المقارنة موجودة لكون جميع العمليات على تعددها يُعبر عنها بنفس أداة القياس الكمي ألا وهي الوحدة النقدية، وبالتالي فإن أهمية القياس تتبع من أنها لغة التخاطب المشتركة التي يتم فيها التعامل بها من قبل جميع المستخدمين للمعلومات.<sup>5</sup>

## 3. تعريف التبيتيات المعنوية

قبل المرور إلى تعريف التبيتيات المعنوية ينبغي أولاً الإشارة إلى تعريف التبيتيات بصفة عامة.

تعريف التبيتيات: " يعبر مصطلح التبيتيات (الأصول الثابتة) كما جاء في النظام المحاسبي المالي عن تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة ولأكثر من سنة.

تعريف التبيتيات المعنوية (الأصول غير الملموسة): حسب البند 121-2 من النظام المحاسبي المالي يعرف التبيتي المعنوي على أنه: " أصل قابل للتحديد، غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي.

يعتبر الأصل مورد إذا توفرت فيه الشروط التالية:

- ✓ أن يكون قابلاً للتحديد؛
- ✓ أن تكون المؤسسة مسيطرة على هذا الأصل؛
- ✓ المنفعة الاقتصادية المستقبلية.

يعتقد بعض المحاسبين أن الخاصية الأساسية للأصول غير الملموسة هي الدرجة العالية من عدم التأكد فيما يتعلق بالمنافع المستقبلية التي يمكن الحصول عليها من استخدام هذه الأصول. على سبيل المثال، فإن العديد من الأصول غير الملموسة:

- تكون قيمتها مقصورة على منشأة بعينها فقط؛
- ذات أعمار غير محددة؛

- تخضع لتقلب كبيرة في قيمتها لأن منافعها تقوم على المزايا التنافسية.

ويمكن تقسيم الأصول غير الملموسة إلى أصول غير ملموسة قابلة للتمييز بشكل مستقل وأصول غير ملموسة غير قابلة للتمييز بشكل مستقل وتعد من العوامل التي تؤثر في الشهرة. فالأصول غير الملموسة القابلة للتمييز تشمل براءات الاختراع، حقوق الطبع والنشر، العلامات التجارية المسجلة، الإيجارات، مصاريف التأسيس، الامتيازات والتراخيص. أما الأصول غير الملموسة المؤثرة في الشهرة فتتقسم إلى ثلاثة أنواع، مشتراة، مطورة محليا، والشهرة السالبة.<sup>6</sup>

#### 4. قواعد القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي SCF

يعد مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من أبرز المبادئ المحاسبية المهمة في عملية القياس المحاسبي من خلال هذا المنطلق جاء النظام المحاسبي المالي الجديد بجملة من القوانين والمراسيم على غرار القانون 11/07 الصادر في 25/11/2007 المتضمن نظام المحاسبة المالية (SCF) والذي دخل حيز التنفيذ ابتداءً من سنة 2010م، وجاء بعده المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008م ليعزز القانون السابق حيث تضمن هذا المرسوم تطبيق أحكام القانون (07/11)، بالإضافة إلى إصدار القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 25/03/2009 العدد رقم 19 للجريدة الرسمية، ويعتبر هذا الإطار المرجع القانوني للمعالجة المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي المالي SCF وقد تضمن هذا النظام كيفية القياس والتقييم لكل عنصر من عناصر القوائم المالية سواء عند الحيازة أو مرة أو عند التقييم اللاحق، وقد تبنى هذا النظام الرؤية الاقتصادية بدلاً من الرؤية القانونية أي أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني التي كانت سائدة ولها الأولوية في النظام السابق، فوفقاً لمبادئ النظام المحاسبي المالي الذي تمت الإشارة له في الفصل الثاني (الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية المعايير المحاسبية) في المادة 6 إلى أن أحد المبادئ الأساسية والتي اعتبرها أساس في عملية إعداد الكشوف المالية هو مبدأ التكلفة التاريخية<sup>7</sup>

وهذا ما أكدته أيضا المادة 16 "تقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة"<sup>8</sup>

في حين عمدت حسب نفس الفقرة إلى أن بعض الأصول والخصوم مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات المالية تقيّم بقيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) "غير أن الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية أو الأدوات

المالية تقيم بقيمتها الحقيقية"، بمعنى هناك بعض الشروط و الطرق الخاصة في التقييم و التي تستند إلى حالات خاصة كالأصول البيولوجية والأدوات المالية في عملية القياس والتقييم.<sup>9</sup>

جاء في نص الفقرة 112.1 في القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى:<sup>10</sup>

1/ القيمة الحقيقية أو (التكلفة الراهنة)؛ 2/ قيمة الانجاز؛ 3/ القيمة المحينة أو (قيمة المنفعة).

كما جاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 لتؤكد ضرورة تقيّد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها و لواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية". □□

ولقد أشار النظام المحاسبي المالي أ إلى حد المقومات التي يرتكز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة وضرورة توفرها بتوفر شروطها:<sup>12</sup>

1/ تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق؛ 2/ يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون؛ 3/ تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

وعليه ومن خلال ما جاء به النظام المحاسبي فإنه رخص للمؤسسات بعض المعالجات وإعادة تقييم الحسابات وفق القيمة العادلة وذلك لجملة من الأصناف نحددها فيما يلي:

1/ الأصول المادية والمعنوية والمالية؛ 2/ المخزونات؛ 3/ الإعانات العمومية؛ 4/ الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية؛ 5/ القروض والخصوم المالية؛ 6/ تقييم الأعباء والمنتجات المالية؛ 7/ عقود الإيجار التمويلي؛ 8/ الافتراضات والديون المماثلة؛

من خلال ما سبق يمكن القول إن النظام المحاسبي المالي تبنى كلا المنهجين وذلك حسب الحاجة للمنهج وأيضا حسب بعض الشروط التي أشار لها في لب وصلب الموضوع المتعلق بعمليات القياس.

ثانيا: الإطار التطبيقي للدراسة:

نظرا للطبيعة الفلسفية الجدلية حول موضوع القياس المحاسبي والتفاضل بين طرق القياس المحاسبي لموضوع الدراسة فقد اعتمد الإطار التطبيقي للدراسة على القيام بإجراء دراسة استقصائية مع عينة مختارة بعناية ودقة وتحليل اجاباتها احصائيا وفق المراحل والخطوات التالية:

1. مجتمع الدراسة والادوات المستخدمة:

أ. مجتمع الدراسة

المجتمع الذي استهدفته استبانة هذه الدراسة أفرادها يتمتعون بالمواصفات التالية:

- ✓ الأشخاص الذين يزاولون مهنة المحاسبة، وهم: المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات، الخبير المحاسب؛
- ✓ موظفي قسم المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة؛
- ✓ موظفي الإدارة الجبائية برتبة مفتش جبائي، وتم التركيز على العاملين ضمن فرقة الرقابة الجبائية؛

✓ الأساتذة الجامعيين المتخصصين في تدريس المقاييس التالية: المحاسبة المالية، التدقيق المحاسبي، أما العينة التي وقع عليها الاختيار والتي قبلت اجاباتها للدراسة والتحليل، فقد تضمنت ستون (60) فردا من عدة ولايات جزائرية وبالأخص ولائي الوادي وورقلة.

#### ب. عينة الدراسة:

قمنا باختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة، بحيث قمنا بتوزيع 60 إستمارة على ثلاث مناطق من الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة، حاسي مسعود، تقرت) تم توزيعها على المناطق الثلاثة بالتساوي وذلك تحسبا لعدم رجوع البعض أو عدم صلاحيتها بسبب نقص الإجابة أو إيجاد شطب بالاستمارة، وبعد عملية الجمع تم استرجاع 54 استمارة، وبعد عملية فرز وتنظيم هذه الأخيرة تم الإبقاء على 50 استمارة من أجل التحليل، ونوضح في الجدول التالي عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة والقابلة للتحليل بعد عملية الفرز:

الجدول رقم (01): يوضح الإحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الموزعة

المنطقة	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المسترجعة	الاستثمارات القابلة للتحليل
ورقلة	20	20	18
حاسي مسعود	20	18	16
تقرت	20	16	16
المجموع	60	54	50

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول رقم (01) يتبين أن عدد الاستثمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 60 استمارة من بينها 6 استثمارات ضائعة و4 استثمارات ملغاة، و50 استمارة متبقية صالحة للدراسة.

#### ج. الأدوات المستخدمة

مقياس ليكارت الثلاثي: مقياس ليكارت ذي النقاط الثلاثة في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث لقياس رأي أفراد العينة على الأسئلة الواردة باستمارة الاستبيان مع تحديد أوزانها.

الجدول رقم (02): مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	03	02	01

المصدر: من إعداد الباحثين

وبتحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (2=1-3) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (0.66=3/2) ثم إضافة هذه القيمة الى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 الى 1.66)، (1.67 الى 2.33)، (2.34 الى 3).

بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم (03): يوضح الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي

مجال المتوسط الحسابي	الوزن الموافق له
من 1 إلى 1.66	قليل
من 1.67 إلى 2.34	متوسط
من 2.35 إلى 3	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين

ضبط المقياس بطريقة ألفا كرونباخ: يستخدم لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة ، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي 60% ، والجدول رقم (04) يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة ، حيث بلغ نسبة 81.3% وهي نسبة جد مقبولة إحصائياً.

الجدول رقم (04): يوضح معامل ألفا كرونباخ

ألفا كرونباخ	عدد الأسئلة
0.813	15

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول رقم (04) نلاحظ أنه بتطبيق ألفا كرونباخ للتأكد من صدق وثبات الاستبانة تحصلنا على قيمة (0.813) وهذا يدل على أن الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان مقبولا وكافي إحصائياً لهذه الدراسة ، وبالتالي تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعل الاعتماد عليه في تحليل النتائج صالحا.

من أجل الإجابة على الإشكال المطروح واختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا أسلوب الإحصاء الوصفي التحليلي، وتمت عملية معالجة البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 22، مع الاستعانة ببرنامج الجداول الالكترونية (MS EXCEL) بفرض معالجة المعطيات والذي يقوم بترجمة البيانات من شكل جداول الى رسومات بيانية وذلك من اجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل ،

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية:

توزيع عينة الدراسة (التكرار والنسبة)؛

مقاييس الإحصاء الوصفي (المتوسط الحسابي والانحراف المعياري)؛

حساب معامل ألفا كرونباخ؛

إختبار (T-TEST).

## 2. التحليل الإحصائي لأسئلة الاستبانة:

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

### أولاً: تحليل قياس التبعيات المعنوية بالتكلفة التاريخية

الجدول رقم (05): يوضح نتائج أفراد العينة حول القياس المحاسبي للتبعيات المعنوية بالتكلفة التاريخية

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة
01	بالنسبة للمحاسبين التكلفة التاريخية أسهل وسيلة للقياس المحاسبي	2.93	0.553	موافق
02	إعتماد التكلفة التاريخية على الدقة والثبات جعلها أكثر موثوقية للقياس	2.86	0.914	موافق
03	تتأثر التكلفة التاريخية وتفقد موثوقية القياس إذا ما حدثت حالة تضخم	2.18	0.782	محايد
04	تعبر التكلفة التاريخية أكثر موثوقية كونها تعبر عن أحداث فعلية	2.39	0.890	موافق
05	لا تتلاءم التكلفة التاريخية مع الأحداث التاريخية	2.55	0.745	موافق
	المجموع	2.58	0.776	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين

نلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول (05) أن المتوسطات الحسابية تراوحت ما بين 2.18 و 2.93، باحتلال العبارة الأولى (بالنسبة للمحاسبين التكلفة التاريخية أسهل وسيلة للقياس المحاسبي) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.93) وإحراف بـ (0.553)، بينما إحتلت العبارة الثالثة (تتأثر التكلفة التاريخية وتفقد موثوقية القياس إذا ما حدثت حالة تضخم مما أثر في وجهة نظر العديد للقياس المحاسبي للثبتيات المعنوية) أقل متوسط يقدر بـ(2.18) و إحراف (0.782).

ويلاحظ متوسط حسابي عام يقدر بـ(2.58) و إحراف (0.776)، مما يدل على وجود تباين في آراء العينة حول القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية بالتكلفة التاريخية  
ثانيا: تحليل القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية وفق مبدأ القيمة العادلة

الجدول رقم (06): نتائج آراء أفراد العينة حول القياس للثبتيات المعنوية وفق مبدأ القيمة العادلة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الإحراف المعياري	إتجاه
01	تتميز المعلومات المقدمة وفق القيمة العادلة على التمثيل الصادق لها	2.67	0.781	موافق
02	إعادة تقييم الثبتيات المعنوية بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة	2.91	0.873	محايد
03	يتأثر القياس المحاسبي بنوعية القدرات والخبرات فهي تعتبر عامل مهم في ذلك	1.89	0.714	محايد
04	يتماشى القياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة والتطورات والاحداث	2.41	0.921	موافق
05	يساعد القياس المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة في اتخاذ القرار	2.63	0.845	موافق
المجموع				موافق

المصدر: من إعداد الباحثين

نلاحظ من الجدول (06) احتلال العبارة الثانية (إعادة تقييم الثبتيات المعنوية بالقيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة) أعلى متوسط حسابي يقدر بـ(2.91) وانحراف (0.873)، بينما إحتلت العبارة الثالثة (يتأثر القياس المحاسبي بنوعية القدرات والخبرات فهي تعتبر عامل مهم في ذلك) أقل متوسط قدر بـ(1.89) وانحراف (0.714).  
ويلاحظ متوسط عام يقدر بـ (2.50) بدرجة انحراف (0.826) مما يدل على وجود تفاوت معتبر في آراء العينة حول القياس المحاسبي للثبتيات المعنوية وفق مبدأ القيمة العادلة.

ثالثا: تحليل مدى تؤثر البيئة المحاسبية الجزائرية بأدوات القياس والتوجه نحو القيمة العادلة

الجدول رقم (07) نتائج آراء أفراد العينة حول تؤثر البيئة المحاسبية الجزائرية بأدوات القياس المحاسبي والتوجه نحو القيمة العادلة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الإحراف المعياري	إتجاه الإجابة
01	عدم توفر سوق كفاء في البيئة المحاسبية الجزائرية كان سبب في عدم جاهزة التوجه نحو القيمة العادلة	2.28	0.951	موافق
02	تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية عدة صعوبات للتطبيق القيمة العادلة مما وجد إشكال في قياس الثبتيات المعنوية	2.92	0.873	موافق
03	وجود ما يعرف بعدم القابلية من المهنيين للقيمة العادلة مما إثر في وجهة نظر العديد للقياس المحاسبي للثبتيات المعنوية	1.89	0.714	محايد
04	حاجة البيئة المحاسبية الجزائرية للتشريعات أكثر انفتاح على البيئة العالمية لأجل توفير سوق كفي يساعد في قياس دقيق للثبتيات المعنوية وفق القيمة العادلة	2.37	0.774	محايد
05	النظام المالي المحاسبي شجع على تطبيق القيمة العادلة من خلال القياس والتسجيل المحاسبي للثبتيات المعنوية وفق معايير محاسبية تتلاءم والبيئية الجزائرية	2.63	0.845	موافق
المجموع				موافق

المصدر: من إعداد الباحثين

نلاحظ من الجدول (07)، تسجيل العبارة الثانية (تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية عدة صعوبات لتطبيق القيمة العادلة مما وجد إشكال في قياس التثبيات المعنوية) لأعلى متوسط حسابي (2.92) بدرجة إنحراف (0.873)، مما يدل على إتجاه أغلب اراء العينة للموافقة على مقترحات عبارات المحور الثالث (تؤثر البيئة المحاسبية الجزائرية بأدوات القياس المحاسبي والتوجه نحو القيمة العادلة).

### 3. الاختبارات الإحصائية ومناقشتها

إختبار الفرضية الأولى:

$H_0$ : لا يعد اعتماد أساس التكلفة التاريخية أكثر ملائمة وأسهل طريقة لقياس التثبيات المعنوية.

$H_1$ : يعد اعتماد أساس التكلفة التاريخية أكثر ملائمة وأسهل طريقة لقياس التثبيات المعنوية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة  $T$  عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الإختبار دلالة معنوية تقدر (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية و قبول فرضية (يعد اعتماد أساس التكلفة التاريخية أكثر ملائمة وأسهل طريقة لقياس التثبيات المعنوية).

- إختبار الفرضية الثانية:

$H_0$ : لا تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية.

$H_1$ : تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة  $T$  عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الأختبار دلالة معنوية تقدر ب (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية (تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية).

- إختبار الفرضية الثالثة:

$H_0$ : لا تتوفر في البيئة الجزائرية مقومات تطبيق القيمة العادلة.

$H_1$ : لا تتوفر في البيئة الجزائرية مقومات تطبيق القيمة العادلة.

تم إختبار الفرضية من خلال إختبار قيمة  $T$  عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث يظهر الأختبار دلالة معنوية تقدر ب (0.000)، مما يستوجب رفض الفرضية العدمية وقبول فرضية (لا تتوفر في البيئة الجزائرية مقومات تطبيق القيمة العادلة).

### 4. نتائج إختبار الفرضيات:

بالنسبة للفرضية الأولى: المتمثلة في " يعد اعتماد أساس التكلفة التاريخية أكثر ملائمة وأسهل طريقة لقياس التثبيات المعنوية ". تم نفي هذه الفرضية في الجانب النظري و إثباتها في الجانب التطبيقي من خلال النتائج التالية: من الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية إن الاعتماد عليها كأساس للقياس المحاسبي من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية من طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر الميزانية سوف يستبعد كثيرا من القيم من السجلات المحاسبية، ومن أمثلة ذلك شهرة المحل، نتائج

الدراسة التطبيقية المتحصل عليها تبين أن أفراد عينة الدراسة يتفقون على أن التكلفة التاريخية أسهل وسيلة للقياس المحاسبي واعتمادها على الدقة والثبات جعلها أكثر موثوقية للقياس، فإن المحاسبين يتمسكون بالتكلفة التاريخية كأداة للقياس المحاسبي للثبثات المعنوية خصوصا في التسجيل في ظل النظام المحاسبي المالي، بالنسبة للفرضية الثانية: المتمثلة في " تعتبر القيمة العادلة هي النموذج الأنسب لعملية القياس المحاسبي للثبثات المعنوية ". تم إثبات هذه الفرضية في الجانب النظري والجانب التطبيقي من خلال النتائج التالية: نصت القوانين الجزائرية على وجوب تطبيق القيمة العادلة من خلال الإصلاحات الاقتصادية التي مست قانون المحاسبة بعد تبنيها للنظام المحاسبي المالي لما تحققت من مزايا لمخرجات البيانات. كإعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة يعطي الصورة الصادقة للمؤسسة وتوفر معلومات مالية ملائمة، ونتائج الدراسة المتحصل عليها تبين أن أفراد العينة ابدوا اتفاقهم بالإجابة على العبارات التي تتمحور حول إن المعلومات المقدمة وفق القيمة العادلة تساعد على التمثيل الصادق لها كما أن القياس المحاسبي وفقها يساعد على اتخاذ القرار.

بالنسبة للفرضية الثانية: المتمثلة في " لا تتوفر في البيئة المحاسبية الجزائرية مقومات تطبيق القيمة العادلة ". تم إثبات هذه الفرضية في الجانب النظري والجانب التطبيقي من خلال النتائج التالية:

من الانتقادات الموجهة لمدخل القيمة العادلة عدم اتساقها مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية، كما يشترط لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي توفر سوق نشط.

نتائج الدراسة التطبيقية المتحصل عليها تبين أن أفراد عينة الدراسة اتفقوا على أن البيئة المحاسبية الجزائرية تواجه عدة صعوبات لتطبيقها مما أوجد أشكال في اعتمادها كأساس في قياس الثبثات المعنوية وهذا لعدم توفر سوق كفاء. وبهذا نرى عدم تبني المحاسبين لمبدأ القيمة العادلة في القياس المحاسبي للثبثات المعنوية لعدم تلائمها مع التشريعات المعمول بها في البيئة المحاسبية الجزائرية للتوجه نحو القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي، ولعدم توفر سوق نشط تساعد على ذلك.

الخلاصة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا إلقاء الضوء على إشكالية القياس المحاسبي للثبثات المعنوية

(الأصول المعنوية) في البيئة الجزائرية والمعالجة المحاسبية لها حيث تمثل هذه الأخيرة أحد أهم الموارد الاقتصادية للمؤسسة والتي تساهم بشكل فعال في تحقيق التدفقات النقدية بما توفره منشآت الأعمال من ميزات تنافسية يصعب على الغير تقليدها.

لذا فإن مراعاة الدقة في تحديد إطار محاسبي متكامل للأصول المعنوية يشمل كيفية قياسها والإفصاح عنها يكفل تضيق نطاق الاجتهادات الشخصية فنجد أن القياس عرف على أنه قرن أعداد بأحداث وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة، فلقياس أصل من أصول يكون أمام المحاسب بدائل مختلفة للقياس يؤدي كل منها إلى نتائج مختلفة، واختيار البدائل يخضع في الغالب إلى الاجتهاد الشخصي للمحاسب.

المهامش والإحالات:

- 1 .Christensen,HansB.andNikolaev, Does fair value accountingfor non-financial assets pass the market .The university of chicago Booth school of Business,full text available on <http://papers.ssrn>
- 2 .Nour Aldeen M. Ghafeer and Abdul Aziz A. Abdul Rahman Article entitled The Impact of Fair ValueMeasurements on Income Statement: IFRS 13 "an Application Study in Insurance Companies" Research Journal of Finance and Accounting. Vol.5, No. 16, 2014..
3. وليد ناجي الحياي، "نظرية المحاسبة"، الجامعة العربية المفتوحة، الدنمارك، 2007، ص: 100.
4. نفس المرجع السابق؛
5. خليل الزغبى، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان مذكرة ماجستير بعنوان، قسم المحاسبة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك الأردن سنة 2005 ص 29 - 30؛
- 6 .MANUEL DE COMPTABILITE FINANCIERE ,conforme à la loi 07-11 du 25 nov 2007 portant système comptable financier , ENAG/EDITIONS, ALGER 2014, p 51؛
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 15، 74 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 سنة نوفمبر 2007، ص: 4.
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 22، 27 جمادى الاول 1429 هـ الموافق سنة ماي 2008، ص: 12.
9. نفس المرجع السابق.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص: 6.
11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 27 مرجع سبق ذكره، ص: 12.
12. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية العدد 19 مرجع سبق ذكره ص: 87.