

مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية
"دراسة حالة مؤسسة الهضاب العليا الرياض-سطيف-

من إعداد:

أ.حفاصة أمينة جامعة محمد بوضياف المسيلة cherietsalaheddine4@gmail.com	د.شريط صلاح الدين ¹ جامعة محمد بوضياف المسيلة cherietsalaheddine4@gmail.com
---	--

تاريخ القبول: 2018/12/28

تاريخ الإرسال: 2018/12/26

المخلص

تهدف هذه الورقة البحثية إلى إجراء مقارنة بين قواعد النظام المحاسبي المالي مع ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية حول المحاسبة عن بند الأصول غير الملموسة من حيث الاعتراف، القياس والإفصاح، ومحاولة معرفة مدى توافقهما وتطابقهما وهل توجد إختلافات جوهرية بينهما وأيهما الأكثر تفصيلا . حيث أن الأصول غير الملموسة ذات أهمية بالغة في الإقتصاد الحديث، فهي تعتبر العامل الرئيسي في خلق الميزة التنافسية للمنشأة، التي تتحدد قيمتها غالبا بعناصرها المعنوية. لكن يكون من الصعب تقدير قيم التدفقات النقدية المتوقعة الناتجة عن هته الأصول غير الملموسة و كذا وقت حدوثها مما يصعب أمر قياسها و الاعتراف بها محاسبيا كبند من بنود القوائم المالية في الميزانية. الكلمات المفتاحية: الأصول غير الملموسة، المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي.

abstract

The purpose of this paper is to compare the rules of the accounting system with the requirements of the International Accounting Standards on the accounting of intangible assets in terms of recognition, measurement and disclosure, and to try to determine their compatibility and conformity, and whether there are fundamental differences between them, whichever is more detailed. Intangible assets are of great importance in the modern economy. They are the main factor in creating the competitive advantage of an enterprise, whose value is often determined by its moral elements. However, it is difficult to estimate the expected cash flows resulting from intangible assets and the time they occur, making it difficult to measure and recognize them as an item in the balance sheet.

Key words: Intangible Assets, International Accounting Standards, Financial Accounting System

¹ د.شريط صلاح الدين ، cherietsalaheddine4@gmail.com

مقدمة

عرفت الجزائر في السنوات الأخيرة انفتاحا اقتصاديا عالميا الذي ظهر جليا من خلال الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، إضافة إلى الاتجاه نحو تحويل مؤسسات القطاع العام إلى القطاع الخاص و هذا ما يعرف بالخصوصية. حيث تتخطى المعاملات فيه المجالين المحلي و الإقليمي إلى المجال الدولي. لهذا بات من الضروري إدماج البيئة الجزائرية بالبيئة المحاسبية الدولية فاستجابة للمتطلبات الراهنة قامت الهيئات المحاسبية الجزائرية بتبني النظام المحاسبي المالي حيث جاء هذا الأخير بمفاهيم و مبادئ جديدة لتغطية النقص التي كانت في المخطط المحاسبي الوطني من حيث المعالجة المحاسبية للثبنيات خصوصا المعنوية منها لما تكتسبه من أهمية بالغة في وقتنا الحالي بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية حيث أن قيمتها تتحدد غالبا بعناصرها المعنوية التي تساعدها على تحقيق ميزة تنافسية يصعب مجاراتها من طرف المؤسسات المنافسة. فأصبحت تولي اهتماما اكبر للاستثمار في هذا الجانب من الأصول.

لكن من الناحية المحاسبية فان معالجة الأصول المعنوية تعتبر من ابرز المشاكل المحاسبية التي يشهدها الواقع المحاسبي المالي حيث يكون من الصعب تقدير قيم التدفقات النقدية المتوقعة الناتجة عنها و كذا وقت حدوثها مما يصعب أمر قياسها و الاعتراف بها محاسبيا كبنود من بنود القائم المالية في الميزانية.

فبناء على ما تقدم يمكن صياغة الإشكالية كالتالي:

"ما مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية؟"

وللإجابة على السؤال الرئيسي يتم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى ثلاث محاور :

I. المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي

II. المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

III. مقارنة المعايير الدولية مع قواعد النظام المحاسبي المالي من حيث المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة.

أهمية الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تبين أهمية معالجة و تقييم الأصول المعنوية باعتبارها من أهم الأصول التي تمتلكها المؤسسة، فهي التي تميزها عن غيرها من المؤسسات، وهي التي تساهم في إعطاء القيمة المضافة للكيان.

أهداف الدراسة: وتكمن أهداف الدراسة في:

- ❖ إيضاح عمليات المعالجة للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وكذلك شروط الاعتراف بالأصول الثابتة و الإفصاح عنها.
- ❖ معرفة مدى التطابق بين المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي، و توضيح الاختلافات بينها.

- ❖ محاولة معرفة مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الجزائرية.

I. المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي

- وفقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي، فلا يتم إدراج التثبيت غير الملموس-المعنوي- في الحسابات كأصل ما لم يتحقق الشرطين التاليين¹:
- ❖ إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛
 - ❖ إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.
- ويسجل الأصل المعنوي حسب SCF في المجموعة الثانية في الحساب الرئيسي 20 حيث يتفرع هذا الأخير إلى عدة حسابات فرعية كما يلي²:

- ❖ الحساب 203: مصاريف التنمية القابلة للتطوير.

- ❖ الحساب 204: برمجيات المعلوماتية وما شابهها.

- ❖ الحساب 205: الامتيازات و الحقوق المماثلة، رخص، علامات.

- ❖ الحساب 207: فارق الإقتناء

- ❖ الحساب 208: تثبيبات معنوية أخرى.

عند تاريخ دخول التثبيبات المعنوية إلى الذمة المالية للمنشأة، تحدد قيمتها و تسجل محاسبيا حسب

SCF وفقا للشروط التالية³:

- ❖ الموجودات المقتناة بمقابل تسجل بتكلفة الشراء؛

- ❖ الموجودات المنتجة من قبل المنشأة تسجل بتكلفة الإنتاج؛

- ❖ الموجودات المقتناة بدون مقابل نقيمتها بقيمتها البيعية؛

1. المعالجة المبدئية للأصول المعنوية-غير الملموسة-

1.1. معالجة التثبيبات المعنوية المشتراة:

حسب المادة 112-3 من النظام المحاسبي المالي فإن تكلفة إقتناء أصل معنوي تعادل:

❖ سعر الشراء الناتج عن إتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التزييلات و التخفيضات التجارية، و رفع زيادة الحقوق الجمركية و الرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية؛

❖ وكذلك التكاليف المباشرة الممنوحة للحصول على مراقبة الأصل و وضعه في حالة الاستخدام المتوقع كذلك تسجل في الأعباء، التكاليف التي تحملتها المؤسسة عندما كان الأصل قد بدأ في العمل. كخسائر الاستغلال البدائية، اللافعالية و الخسائر التشغيلية، تكاليف إعادة الترتيب أو إعادة التنظيم لأنشطة المؤسسة.

أما فيما يخص التسجيل المحاسبي، فقد نص النظام المحاسبي المالي على تسجيل عملية شراء التثبيات المعنوية في دفاتر المؤسسة كالتالي:

		تاريخ الشراء	
	XXX	من ح/ التثبيات المعنوية	20..
XXX		إلى ح/ النقديات	53/51.
XXX		أو إلى ح/ موردو التثبيات	404
		*شراء تثبيات معنوية _غير ملموسة-	

2.1. معالجة التثبيات المعنوية المنتجة.

قام النظام المحاسبي المالي بتحديد تكلفة أي تثبيت أنتجه الكيان لنفسه و التي تتضمن⁴:

❖ تكلفة العتاد؛

❖ اليد العاملة؛

❖ أعباء الإنتاج الأخرى؛

وتضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو تكلفة تجديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيات المعنوية إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للكيان.

- أما مصاريف البحث أو المصاريف الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي فحسب المادة 121 15 من النظام المحاسبي المالي فهي تشكل أعباء تسجل عند حدوثها و لا يمكن تسجيلها ضمن التثبيات (الأصول).

ومن ناحية التسجيل المحاسبي فتسجل التثبيات المعنوية المولدة داخليا أو المنتجة من طرف المؤسسة، على مرحلتين⁵:

❖ أثناء إنتاج الأصل: تسجل المصاريف حسب طبيعتها في المجموعة السادسة (6)، و في التاريخ

المناسب لكل مصروف.

التاريخ	
6....	من ح/المصاريف إلى ح/الحسابات المالية *إثبات المصاريف
xxx	xxx

❖ **القيد الثاني:** عندما يصبح الأصل المعنوي جاهزا للاستخدام، تسجل عملية الاستلام بتكلفة الإنتاج في تاريخ الاستلام كالتالي:

التاريخ	
20..	من ح/التثبيات المعنوية (معدا ح/ 207) إلى ح/إنتاج التثبيات المعنوية *إستلام التثبيات المعنوية المنتجة بوسائل المؤسسة
xxx	xxx
731	xxx

3.1. معالجة التثبيات المعنوية عند الإدماج

يعتبر اندماج الشركات في بعضها البعض و سيطرة الشركات على بعضها البعض من المظاهر المألوفة في العصر الحديث، فمن أجل مواكبة التطور التكنولوجي، وسائل الاتصال، المنافسة الدولية، و العولمة المالية تقوم المؤسسات بتوسيع نشاطها، و تنوع و تجديد استثماراتها، و تحسين أدائها الإداري و الاقتصادي والتقليل من المخاطر... إلخ .

- يمكن للمؤسسة كنتيجة لإندماجها مع مؤسسات أخرى، الحصول على أصول معنوية، وينشأ عن عملية الاندماج هذه ما يعرف بفارق الاقتناء أو الشهرة Good Will.

- ويتم تسجيل التثبيات غير الملموسة المحصلة عن طريق اندماج المؤسسات أو تجميع الحسابات في تاريخ الاندماج، من خلال جعل أحد فروع الحساب (20): تثبيات معنوية مدينا، وفي جهة الدائنة يجعل الحساب (10) رأس المال، وبنفس المبلغ على الجهتين.

التاريخ	
20	ح/ الأصول المعنوية
xxx	ح/ رأس المال
xxx	ح/علاوات مرتبطة برأسمال
	*الحصول على أصول معنوية من الإدماج

- أما بالنسبة لفارق الاقتناء المحصل عن طريق الاندماج أو ما يعرف بالشهرة (Good Will)، فقد عرفها النظام المحاسبي المالي أنه "هو كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول و الخصوم المعرفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل". كما يمثل فارق الاقتناء (الشهرة) فائض فارق التوحيد الأولي على فرق التقييم الذي لا يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة لتحديد، وهو يقابل المحاسن و الأرباح الاقتصادية المستقبلية.

فارق الاقتناء = فارق التوحيد الأولي - فارق التقييم

1.3.1. فارق التوحيد الأولي (فارق الإدماج الأول):

يمثل الفرق الملاحظ عند دخول الشركة في مجال التوحيد بين تكلفة شراء سندات المساهمة التي تظهر في أصول الشركة الأم وحصصة الشركة الأم في الوضعية الصافية بما في ذلك نتيجة النشاط

2.3.1. فارق التقييم:

هو عبارة عن الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل، والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات⁶. وهو رصيد مخصص لا يسجل محاسبياً.

- يسجل Good Will ضمن الأصول غير جارية في ح 207: فارق الاقتناء تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل إذا كان موجبا و تخفيض من الأصل إذا كان سالبا.

- وفي كل عملية جرد يخضع هذا الفارق لاختبار التدني، و يتم تخفيضه متى وجدت مؤشرات تدل على ذلك الإنخفاض، ولا يمكن أن يكون موضع استرجاعات لاحقة، خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها على الأصول الأخرى.

2. المعالجة اللاحقة للأصول المعنوية

تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بالتقييم اللاحق لأصولها، حيث اقترح عليها النظام المحاسبي المالي طريقتين بديلتين للمعالجة.

❖ طريقة التكلفة: وتعتبر الطريقة القياسية أو المرجعية.

❖ طريقة إعادة التقييم: وهي الطريقة البديلة المسموح بها.

1.2. طريقة التكلفة

بعد التسجيل المبدئي (الأولي)، ووفقا لطريقة التكلفة فإن القيمة الدفترية للأصل المعنوي في نهاية كل دورة يجب أن تسجل بالتكلفة مطروحا منها الإهلاكات المتراكمة وخسائر القيمة المتراكمة⁷.

القيمة الدفترية لأصل معنوي = تكلفته التاريخية - (الإهلاكات المجمع + خسائر قيمة مجمعة)

1.1.2. الإهلاك:

الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، و يتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه⁸.

يوصي النظام المحاسبي المالي في مادته 121-13 على عدم تجاوز فترة الـ 20 سنة لإهلاك التثبيات المعنوية، وفي حالة أن الاستهلاك على مدة أطول أو غياب الاستهلاك فإن المعلومات الخصوصية تزود في ملحق القوائم المالية.

مخطط الإهلاك محدد في الأصل عند دخول التجهيز إلى المؤسسة، ومن المحتمل أن تقدير مدة الإستعمال المحددة منذ البداية لم تعد مناسبة. لذلك يجب تعديل مخطط الإهلاك. وهناك حالتين مختلفتين تعتبران أصل التغيير في مخطط الإهلاك⁹:

❖ تعديل هام في الاستعمال المنتظر؛

❖ تعديل في الأساس القابل للاستهلاك.

و أخيرا يعتبر الإهلاك من أهم مصادر تمويل الاستثمارات، فهو يسمح للمؤسسة بالحصول على استثمارات جديدة تعوض الاستثمارات التي تم اهلاكها بصورة كلية ولم تعد صالحة للاستخدام¹⁰.

2.1.2. التسجيل المحاسبي لإهلاك الأصول المعنوية:

يكون القيد كالتالي:

التاريخ	
681	من ح/ مخصصات إهلاك مؤونات و خسائر قيمة للتثبيات المعنوية
280	إلى ح/ إهلاك التثبيات المعنوية
	* إثبات قسط إهلاك الدورة
xxx	xxx

3.1.2. خسارة القيمة:

حسب SCF عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل. و حينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل لخسارة في القيمة¹¹. أي أن:

$$\text{خسارة القيمة} = \text{القيمة المحاسبية الصافية} - \text{القيمة القابلة للتحصيل}$$

علما أن:

❖ القيمة المحاسبية الصافية **Valeur Comptable Nette**: المبلغ الذي تدرج على أساسه

الأصول في الدفاتر المحاسبية المتعلقة بالميزانية بعد خصم مجموع الإهلاكات و مجموع خسائر القيمة المتعلقة بهذا الأصل.

❖ القيمة القابلة للتحصيل **Valeur recouvrable**: هي سعر البيع الصافي للأصول أو قيمتها

النفعية، أيهما أكبر.

- وتتص المادة 9-112 من النظام المحاسبي المالي على مراجعة خسارة القيمة المسجلة بالنسبة لكل أصل، وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعا لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني¹²

- وإن تسجيل خسارة القيمة لأصل قابل للإهلاك تؤدي إلى انخفاض قسط الإهلاك السنوي خلال السنوات المالية ويتم حساب هذه الخسارة بعد حساب قسط الإهلاك.

- و تسجل خسارة القيمة إذا كان هناك دليل على أن الأصل المعنوي قد فقد من قيمته في نهاية الدورة يجعل الحساب 681: مخصصات خسارة القيمة للتثبيات المعنوية مدينا بمبلغ الخسارة. والحساب 29: خسائر القيمة عن التثبيات المعنوية دائنا.

و يكون القيد المحاسبي كالتالي:

		12/31/ن	
681	من د/ مخصصات خسارة القيمة للتثبيات المعنوية	290	إلى ح/ خسارة القيمة عن التثبيات المعنوية
			* إثبات خسارة قيمة التثبيات المعنوية

- و إذا حدث وإن ارتفعت القيمة القابلة للتحويل فإننا نسترجع خسارة القيمة التي سبق تخصيصها للأصل في الحساب 781: استرجاع خسارة القيمة، ويكون القيد كالتالي:

		12/31/ن	
290	من د/ خسارة القيمة عن التثبيات المعنوية	781	إلى د/ استرجاع خسارة القيمة عن التثبيات المعنوية
			* تخفيض أو إلغاء خسارة القيمة المسجلة سابقا

2.2. طريقة إعادة التقييم.

في إطار المعالجة المسموح بها، كل تجهيز معني، وبعد تسجيله الأولي كأصل، يسجل بمبلغه المعاد تقييمه أي القيمة العادلة عند تاريخ إعادة التقييم ناقص الاستهلاكات السابقة المتراكمة وخسائر في القيمة المتراكمة السابقة.

$$\text{قيمة الأصل} = \text{القيمة العادلة} - (\text{مجموع الاهلاكات المتراكمة} + \text{مجموع خسائر القيمة المتراكمة})$$

- يجب أن تتم إعادة التقييم بشكل منتظم حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات بشكل فعال عن تلك المحددة باستعمال القيمة العادلة عند تاريخ الإقفال؛
- ولا يمكن استخدام طريقة إعادة التقييم إلا إذا كانت القيمة العادلة للأصل المعنوي يمكن تحديدها بالرجوع إلى السوق النشطة؛
- وحسب المادة 23_121 و المادة 24_121 من (ن.م.م)، فإنه يوجد نوعان من إعادة تقييم التثبيات المعنوية، سالبة و موجبة، ولكل نوع معالجة محاسبية خاصة به.

3. المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية عند التنازل عنها

يتم حذف أي تثبيات معنوي من ميزانية المؤسسة عندما:

- ❖ لا ينتظر منه تحقيق مزايا اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا؛
- ❖ عند خروجه من الكيان.

❖ عندما يكون الأصل المعنوي قابل للاهلاك ولم يهتك كليا بعد يكون التسجيل المحاسبي لخروج الأصل كما يلي:

1.3. القيد الأول: يجب إثبات قسط اهتلاك الأصل لسنة خروجه ويحسب للفترة الممتدة من بداية سنة الاستبعاد إلى غاية تاريخ خروج الأصل وفق القيد التالي:

تاريخ التنازل	
681	من د/ مخصصات اهتلاك التثبيات المعنوية
280	إلى ح/ اهتلاك التثبيات المعنوية
	*إثبات قسط الاهتلاك

2.3. القيد الثاني: يُرصد الأصل المستبعد، وهناك حالتين:

1.2.3. حالة فائض القيمة:

تاريخ التنازل	
681	من د/ اهتلاك التثبيات المعنوية
	د/ خسائر القيمة عن التثبيات
290	د/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل/ النقدية
462/5..	
20	إلى ح/ التثبيات المعنوية
752	ح/ فائض قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية
	*إثبات عملية خروج الأصول المعنوية

2.2.3. حالة نقص قيمة:

تاريخ التنازل	
280	من د/ إهلاك التثبيات المعنوية
290	د/ خسائر القيمة عن التثبيات.
	د/ الحسابات المدينة عن عمليات التنازل عن التثبيات/ النقدية
462/5xx	د/نواقص قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية.
652	
20	إلى ح/ التثبيات المعنوية
	*إثبات عملية خروج الأصول المعنوية

II. المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

1. المعالجة الأولية للأصول المعنوية و النفقات اللاحقة لها.

قبل التطرق إلى الإعراف الأولي للأصول المعنوية، يجب أولاً تحديد أسس الاعتراف بهذه الأصول.

1.1. أسس الإعراف بأصل غير ملموس:

يتطلب الاعتراف ببند على أنه أصل غير ملموس أن يقوم المشروع ببيان أن البند يلبي تعريف الأصل غير الملموس سالف الذكر، ومقاييس الاعتراف التالية¹³:

❖ إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية الخاصة بالأصل ستتدفق للمشروع (معياري الاحتمالية)؛

❖ وإذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق به (معياري موثوقية القياس).

2.1. الإعراف المبدي للأصول المعنوية.

نص المعيار الدولي "38" في فقرته 24 على أنه يجب أن يقاس الأصل غير الملموس بالتكلفة مع الأخذ في الاعتبار ما يلي:

1.2.1. الإقتناء المنفصل: في معظم الحالات التي يتم فيها الحصول على أصل غير ملموس بشكل

منفصل، مثل التراخيص وبراءات الاختراع و غيرها، يجب الإعراف بتكلفته، والتي تتكون من:

سعر الشراء، بما في ذلك أي رسوم استيراد و ضرائب شراء غير قابلة للاسترجاع، محذوفاً منها الخصومات والتخفيضات التجارية، وأي تكاليف تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للإستخدام المقصود له، مثل تكاليف امتيازات العمال و التي تنشأ بشكل مباشر عن تجهيز الأصل ليكون صالح للاستعمال والأتعاب المهنية وكذا تكاليف اختبار صلاحية الأصل.

2.2.1. الإمتلاك عن طريق إندماج الأعمال: وفي بعض الحالات يتم الحصول على أصول غير

ملموسة قابلة للتحديد كجزء من تركيبة صفقة شراء مجمعة، ووفقاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الدولية رقم "3": إندماج الأعمال فيجب تقدير تكلفة الأصل غير الملموس الذي تم الحصول عليه كجزء من اندماج منشآت الأعمال بالقيمة العادلة في تاريخ الحصول عليه.

3.2.1. الإمتلاك عن طريق المبادلة: عند تبادل أصل غير نقدي بآخر فإن الأصل غير الملموس الذي

يتم الحصول عليه يقيم بقيمته العادلة، و إذا كان من المتعدّر قياس القيمة العادلة _مثلاً عندما لا يمكن القياس بشكل يعتمد عليه _حينئذ يجب الاعتراف به بالقيمة الدفترية المحملة للأصل غير الملموس المبادل به¹⁴.

4.2.1. الأصول المعنوية المولدة داخليا: لا يجوز أن تثبت الشهرة المولدة داخليا على أنها أصل، وإنما يعترف بأي تكاليف ساهمت في تحقيق شهرة داخلية في بيان الدخل حال حدوثها، لأن النفقات المدفوعة للشهرة غير قابلة للتحديد ولا يجوز رسملتها. وكذلك الأمر بالنسبة لكل النفقات المتعلقة مثل الماركات و العلامات التجارية المولدة داخليا.

ونتيجة لصعوبة تقييم ما إذا كان الأصل غير الملموس المتولد داخليا يؤهل للإثبات فإن المنشأة تصنف توليد الأصل إلى:

❖ **مرحلة البحث:** لا يجوز أن يثبت الأصل غير الملموس الناشئ عن مرحلة البحث لمشروع داخلي و يجب أن يثبت الإنفاق على البحث عند تحمله على أنه مصروف، حيث أنه ليس من الممكن إثبات وجود أصل سوف يولد منفعة اقتصادية مستقبلية¹⁵. ومن أمثلة ذلك: البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو لمعرفة أخرى، وتقويمها و الاختيار النهائي لها؛ صياغة و تصميم وتقييم واختيار بدائل محتملة لمواد أو أدوات أو منتجات أو نظم أو عمليات جديدة أو محسنة؛ البحث عن بدائل للمواد أو الأدوات أو المنتجات أو النظم أو العمليات.

❖ **مرحلة التطوير:** يتم الاعتراف بالنفقات المدفوعة خلال مرحلة تطوير أصل غير ملموس كأصل شريطة قدرة المنشأة على إظهار أو تحقيق:

- الجدوى و القدرة التقنية على إكمال الأصل غير الملموس ليصبح جاهزا للبيع أو للاستخدام؛
- نية المنشأة في إكمال الأصل و بيعه أو استخدامه؛
- قدرة المنشأة على بيع أو استخدام الأصل؛
- كيف سينتج هذا الأصل منافع اقتصادية مستقبلية، و يتضمن ذلك قدرة المنشأة على إظهار وجود سوق للأصل الجديد أو فوائده إذا كان سيتم استخدامه داخليا.
- وجود القدرة التقنية و المالية لدى المنشأة لإكمال الأصل و تجهيزه للبيع أو للاستخدام.
- قدرة المنشأة على قياس و بشكل يعتمد عليه التكلفة المدفوعة على الأصل غير الملموس في مرحلة التطوير.

5.2.1. الإمتلاك عن طريق منحة حكومية: بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم "20": محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية، فقد يختار المشروع الاعتراف بكل من الأصل غير الملموس و المنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا، و إذا اختار المشروع الاعتراف بالأصل مبدئيا بمقدار القيمة العادلة فإن المشروع يعترف بالأصل مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح

بها المعيار المحاسبي الدولي "20" بالإضافة إلى أي نفقات تعزى مباشرة لإعداد الأصل لاستعماله المستهدف¹⁶

2. المعالجة المحاسبية اللاحقة للأصول المعنوية

بعد أن يلبي الأصل غير الملموس أسس الاعتراف، يتم الإقرار به مبدئياً و ذلك بمراعاة حالات الإمتلاك المختلفة سابق الذكر. تقوم المنشأة بعدها في تاريخ نهاية السنة المالية بتقييم كل أصولها بما فيها المعنوية منها، وقد نص المعيار المحاسبي الدولي رقم "38" على كيفية القيام بذلك، وهو نفسه ما جاء به المعيار الدولي رقم "36" الخاص بإنخفاض قيمة الأصول وكذا المعيار الدولي رقم "16" الخاص بالأصول الثابتة.

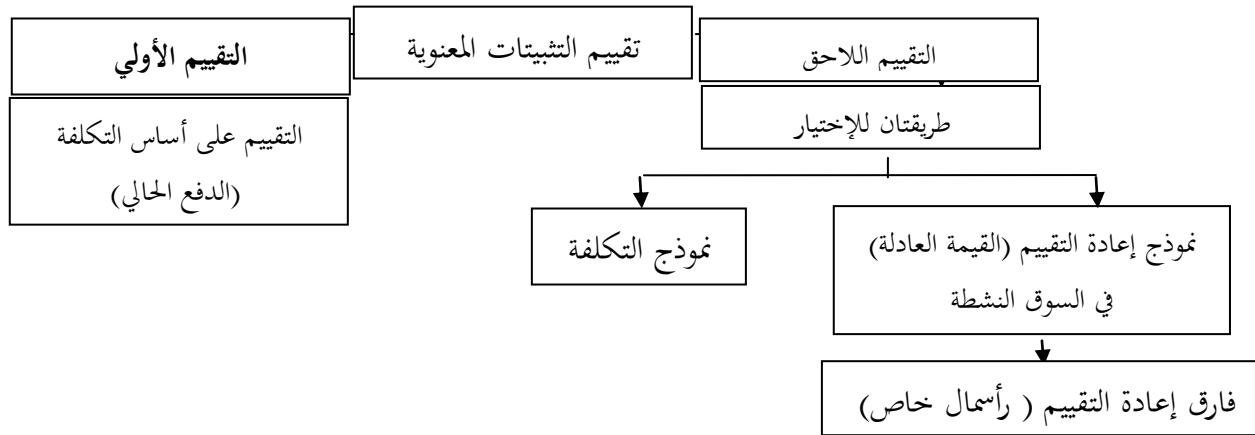
فحسب المعايير سابقة الذكر يتم تقييم الأصول المعنوية حسب النموذجين التاليين:

➤ نموذج التكلفة (التاريخية)؛

➤ نموذج إعادة التقييم.

و سيتم توضيح ذلك في الشكل الموالي:

الشكل 1: المعالجة اللاحقة للتثبيات المعنوية



Source: Odile Barbe-Danbon, Laurent Didelot, **Comptabilité Approfondie**, Nathan, Paris, FRANCE, 2011, P 116.

للمؤسسة الحق أن تختار إما استخدام نموذج التكلفة في تقييم أصولها أو نموذج إعادة التقييم، ويعتبر النموذج الذي تختاره المؤسسة هو سياستها المحاسبية لمعالجة الأصول غير الملموسة، و يجب أن تطبق نفس السياسة على جميع أنواع الأصول غير الملموسة.

1.2. نموذج التكلفة Cost Model (المعالجة القياسية)

تكون القيمة الدفترية المعدلة لأصل غير ملموس عبارة عن تكلفته ناقصاً منها مجمع استهلاك الأصل وخسائر الانخفاض في القيمة إن وجدت، أما الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها بغرض البيع فإنه يتم إظهارها بالقيمة الأقل من القيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع و القيمة الدفترية المعدلة¹⁸.

و يعتبر نموذج التكلفة التاريخية هو المعالجة القياسية أو الأساسية.

2.2. نموذج إعادة التقييم Revolution Model (المعالجة البديلة المسموح بها)

في حالة استخدام نموذج إعادة التقييم، واختارت المؤسسة ذلك، فإنه يتم ترحيل الأصل المعنوي بقيمته العادلة ناقص الإطفاء المتراكم و خسائر الانخفاض في القيمة اللاحقة.

حيث نص المعيار الدولي رقم "16" على أنه في حالة تم استخدام نموذج إعادة التقييم فتعامل جميع الأصول المندرجة ضمن فئة واحدة بشكل متماثل إلا إذا لم يوجد سوق نشطة لتلك الأصول. وتشير فئات الأصول المعنوية إلى مجموعات من الفئات المتماثلة مثل براءات الاختراع و العلامات التجارية و الأصول في كل فئة يجب أن تعامل بشكل متساوي لتفادي وجود مزج من التكاليف و القيم الجارية.

يتم تحديد القيمة العادلة من واقع سوق نشطة، و تتم إعادة تقييمها بانتظام كافي لضمان عدم اختلاف المبلغ المرسل في تاريخ الميزانية العمومية عن قيمته العادلة بشكل جوهري.

يتم تصنيف زيادة إعادة التقييم كجزء من حقوق الملكية ما لم تعكس خسارة انخفاض القيمة المعترف بها سابقا وفي هذه الحالة تقيد في الجانب الدائن من قائمة الدخل، وإذا حدثت في السنوات التالية انخفاضات إعادة تقييم بالنسبة لنفس الأصل يجوز خصم هذه الانخفاضات من احتياطي إعادة التقييم العائدة لذلك الأصل في حال وجوده و إلا وجب خصم الانخفاض من الربح¹⁹.

3. إستبعاد أصل غير ملموس من الخدمة و متطلبات الإفصاح عنه.

1.3. إستبعاد أصل غير ملموس من الخدمة و التخلص منه.

بالنسبة لمحاسبة التصرف و استبعاد الأصول من خدمة المؤسسة، فإن إرشادات المعيار الدولي رقم "38" تعكس فعلا ما ورد في المعيار الدولي رقم "16"، حيث يتم إلغاء الاعتراف بالأصول المعنوية عند تحقق أحد الشرطين الآتيين:

أ. عند التخلص منها؛

ب. أو عندما لا يتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامها أو التخلص منها.

2.3. متطلبات الإفصاح عن أصل غير ملموس

قد ورد في المعيار المحاسبي الدولي (38) متطلبات وقواعد الإفصاح بالنسبة للأصول غير الملموسة، وهي متطلبات تتطلب قدرا كبيرا من التفاصيل في إيضاحات القوائم المالية لذا سيتم عرضها بشكل مختصر، ولكل فئة من الأصول غير الملموسة - سواء المولدة داخليا أو غيرها - فإنه يكون مطلوب الإفصاح عن:

- ❖ ما إذا كانت الأعمار الإنتاجية محددة أم غير محددة وإذا كانت محددة ما هي الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.
 - ❖ طرق الاستهلاك المستخدمة.
 - ❖ إجمالي المبلغ الدفترى المرحل ومجمع الاستهلاك و خسائر الانخفاض في القيمة في بداية ونهاية الفترة.
 - ❖ البنود السطرية في قائمة الدخل المدرج فيها الاستهلاك.
 - ❖ الإضافات، مع بيان بشكل منفصل تلك المولدة داخليا، وتلك المستحوذ عليها بشكل منفصل وتلك المستحوذ عليها من خلال اندماجات الشركات.
 - ❖ الأصول المصنفة بأنها محتفظ بها للبيع وفقا لـ IFRS5.
 - ❖ الارتفاعات أو الانخفاضات أثناء الفترة و الناتجة عن عمليات إعادة التقييم.
 - ❖ خسائر الانخفاض في القيمة.
 - ❖ عمليات عكس خسائر الانخفاض في القيمة.
 - ❖ الاستهلاك المعترف به أثناء الفترة.
 - ❖ فروق الصرف الصافية عند إعادة الترجمة.
 - ❖ تغييرات أخرى أثناء الفترة.
 - ❖ 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 للكيان.
- III. مقارنة المعايير الدولية مع النظام المحاسبي المالي من حيث المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة:**

1. المقارنة من حيث الإعراف والقياس

سنحاول مقارنة متطلبات المعيار المحاسبي رقم 38 من إعراف و قياس للأصول غير الملموسة مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي، وذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم 1: مقارنة بين IAS/38 و SCF من حيث الإعراف و القياس

أوجه المقارنة	النظام المحاسبي المالي SCF	المعيار المحاسبي الدولي IAS 38
شروط الإعراف بالأصل المعنوي	-إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع إقتصادية مستقبلية مرتبطة به	-أن يكون قابلا للتحديد -أن يكون خاضعا لسيطرة و رقابة المنشأة

<p>- أن يكون قادرا على توليد منافع إقتصادية مستقبلية</p> <p>- أن يكون بالإمكان قياس تكلفته بموثوقية.</p>	<p>- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.</p>	
<p>- أن يكون من المحتمل أن تمكن هذه التكاليف الأصل من أن يولد بصفة خاصة منافع إقتصادية مستقبلية منسوبة له و تتجاوز معيار أدائه الأصلي المقدر</p> <p>- يمكن قياس هذه التكاليف بموثوقية و أنها تنسب للأصل</p>	<p>- تمكن من إسترجاع مستوى نجاعة الأصل</p> <p>- إذا كانت ترفع القيمة المحاسبية لتلك الاصول، أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع إقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان فإنها تدرج في الحسابات في شكل تنبيئات تضاف إلى قيمة الأصل</p>	<p>شروط الإعراف بالنفقات للأصل المعنوي</p>
<p>يقاس الأصل غير الملموس مبدئيا في حالة الإقتناء بشكل منفصل بالتكلفة و التي تتكون من :</p> <p>سعر الشراء، بما في ذلك أي رسوم إستيراد و ضرائب شراء غير القابلة للإسترجاع مضافا إليه تكاليف الإقتراض و أي تكاليف تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل ليكون صالحا للإستعمال و حذف الخصومات و التخفيضات التجارية</p>	<p>يقاس الأصل المعنوي في حالة الإقتناء مبدئيا بالتكلفة و التي تعادل: سعر الشراء ، بما فيه الحقوق الجمركية و الرسوم غير المستردة بعد تخفيض الحسومات و كل التكاليف المباشرة من أجل وضع الأصل في حالة الإستعمال المخصص له.</p>	<p>القياس المبدئي</p>
<p>تسجل كأعباء خلال الدورة التي يتم إنفاقها خلالها.</p>	<p>تسجل كمصاريف بمجرد إنفاقها و لا يمكن دمجها ضمن التنبيئات المعنوية</p>	<p>المحاسبة عن تكاليف البحث.</p>
<p>ترسمل كأصل معنوي إذا توفرت فيها شروط معينة و تهتك على أساس عمرها الافتراضي.</p>	<p>تسجل ضمن التنبيئات المعنوية إذا توفرت فيها شروط محددة، و تهتك على أساس عمرها الافتراضي على ألا تتجاوز 20 سنة.</p>	<p>المحاسبة عن تكاليف التطوير</p>
<p>ترسمل بتكلفة الإقتناء و تهتك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني، أيهما أقل.</p>	<p>ترسمل بتكلفة اقتنائها و تهتك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني شرط عدم تجاوز 20 سنة.</p>	<p>براءة الاختراع المقتنة</p>
<p>ترسمل بالتكلفة المنفقة خلال مرحلة التطوير و التي تحقق شروط الرسمة و تهتك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني أيهما أقل.</p>	<p>لم يتم التطرق إليها.</p>	<p>براءة الاختراع المطورة داخليا</p>
<p>- البرامج المنشأة داخل المؤسسة بغرض</p>	<p>- ترسمل بتكلفة اقتناء في حالة الحصول</p>	<p>المحاسبة عن برامج</p>

<p>البيع:</p> <p>ترسمل التكاليف المنفقة أثناء مرحلة التطوير و التي تتوفر فيها شروط الرسمة.</p> <p>- البرامج المنتجة داخليا بهدف الاستخدام: تسجل كمصاريف فور إنفاقها</p> <p>- البرامج المشتراة بغرض بيعها: تعامل كمخزونات.</p> <p>- البرامج المشتراة لتأجيرها أو الحصول على ترخيص: ترسمل كأصل غير ملموس.</p> <p>- تهتك البرامج المرسمة على مدى عمرها الافتراضي.</p>	<p>عليها من الغير؛</p> <p>- ترسمل بتكلفة الإنتاج في حالة إنتاجها داخل المؤسسة؛</p> <p>- تهتك على مدى عمرها الافتراضي شريطة ألا تتجاوز 20 سنة.</p>	<p>الإعلام الآلي</p>
<p>تسجل النفقات المرتبطة بها كمصروفات و لا تعترف بها كأصل غير ملموس.</p>	<p>لم يتم التطرق إليها.</p>	<p>العلامات التجارية المولدة داخليا</p>
<p>وفقا ل ifrs3 فإنه لا يجوز إهلاك الشهرة التجارية بصورة منتظمة بل يجب إخضاعها لمراجعة سنوية للإنخفاض في القيمة (تدني في القيمة) ، و عند كل عملية جرد يخضع هذا الفارق لإختبار التدني و يتم تخفيضه متى وجدت مؤشرات تدل على ذلك و لا يمكن أن يكون موضع إسترجاعات لاحقة، خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها على الأصول الأخرى .</p>	<p>تخضع لإختبار التدني في كل تاريخ ميزانية.</p>	<p>الشهرة المقتناة (فارق الإقتناء) Goodwill</p>
<p>لا يجوز أن تثبت على أنها أصل لأنها ليست مورد قابل للتحديد (لا تستوفي شروط الإعراف).</p>	<p>لا يعترف بها كأصل معنوي.</p>	<p>الشهرة المولدة داخليا</p>

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على معايير المحاسبة الدولية و مواد النظام المحاسبي المالي. من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن قواعد النظام المحاسبي المالي التي تتعلق بالإعتراف والقياس تتوافق مع ما جاءت به المعايير الدولية، إلا أنها أقل تفصيلا فيما يتعلق بفارق الإقتناء و كيفية إختبار تدني القيمة. كذلك لم يتطرق النظام المحاسبي المالي لبعض التفاصيل المهمة في تقييم و معالجة بعض الأصول المعنوية كالعلامات التجارية المولدة داخليا و براءة الإختراع المولدة داخليا.

كما نلاحظ أن ال SCF صرح على عدم إهلاك فارق الإقتناء و إخضاعه فقط لإختبار التدني إلا أنه ضمن قائمة الحسابات أدرج الحساب "إهلاك فارق الإقتناء" وهذا ما يعني أن قواعد النظام المحاسبي في هذا الشأن متناقضة. نجد أيضا أنه حسب معايير المحاسبة تدخل ضمن تكلفة الأصول المعنوية فوائد القروض المتعلقة بها مباشرة، رغم أن النظام المحاسبي المالي اتبع المعايير الدولية في تحديد تكلفة التثبيتات المعنوية وحتى المادية إلا أنه لم يظف تكلفة القروض في حسب تكلفة الأصل المعنوي.

وبذلك يظهر بأن الممارسة في هذا الشأن أكثر عمومية في الممارسة الدولية مما يتطلب الإعتماد على معايير المحاسبة الدولية (معيار 36 و 38) لمعرفة تفاصيل المعالجة الخاصة بالأصول المعنوية.

2. المقارنة من حيث العرض في القوائم المالية و الإفصاح عنها في الملاحق:

الجدول الموالي يلخص لنا قواعد النظام المحاسبي المالي و كذا المعايير الدولية في كيفية عرض الأصول المعنوية في القوائم المالية ،وكيفية الإفصاح عنها في الملاحق، ويمكن الإشارة إلى الفروقات الجوهرية في الجدول الموالي:

الجدول رقم 2: المقارنة بين SCF و IAS/IFRS من حيث العرض في القوائم المالية و الإفصاح في الملاحق

أوجه المقارنة	حسب IAS/IFRS	حسب SCF
العرض في قائمة المركز المالي (الميزانية)	يسجل الأصل غير الملموس كبند من بنود الأصول غير الجارية، أما فارق الإقتناء فهو رصيد غير مخصص لا يظهر في حساب منفصل في قائمة المركز المالي و يسجل ضمن الأصول غير الملموسة.	يسجل التثبيتات المعنوي ضمن الأصول غير الجارية، أما فارق الإقتناء فهو رصيد غير مخصص و يتم عرضه في بند منفصل من بنود الأصول المعنوية.
العرض في قائمة الدخل (جدول النتائج)	حسب المعيار الدولي رقم "36" وجب الإعتراف بخسائر الإنخفاض في القيمة على الشهرة فور حدوثها في قائمة الدخل في شكل مخصصات إهلاكات و خسائر قيمة (ح/680)	ظهرت التثبيتات المعنوية في مدونة الحسابات في بند من بنود الإهلاكات في حساب "إستهلاك التجهيزات المعنوية" (ح/ 280) .
الإفصاح في الملاحق (الإيضاحات)	تم التطرق في المعيار 38 إلى مجموعة من النقاط وجب الإفصاح عنها	تم فقط التطرق إلى مفهوم الأصل المعنوي.

المصدر من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعايير المحاسبية الدولية وقواعد النظام المحاسبي المالي

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قواعد النظام المحاسبي المالي تختلف قليلا عن المعايير الدولية من حيث عرض الأصول المعنوية في للقوائم المالية؛ حيث يظهر فارق الإقتناء في بند منفصل من بنود الأصول المعنوية حسب ال SCF إلا أنه يظهر كرصيد مخصص و يسجل ضمن الأصول غير الملموسة حسب المعايير الدولية.

أما من حيث العرض في قائمة الدخل فقد نصت المعايير الدولية على وجوب الإعتراض بتدني القيمة فور حدوثها في شكل مخصصات خسائر القيمة و هذا نفسه ما جاء به النظام المحاسبي المالي، إلا أن التثبيتات المعنوية ظهرت في مدونة الحسابات في حساب إهلاك تجهيزات معنوية و هذا فيه نوع من التناقض - كما سبق الإشارة إليه-.

أما من ناحية الإفصاح، فقد وضع المعياران الدوليان رقم "38" و "36" عن المعلومات التي وجب على المنشأة الإفصاح عنها في الإيضاحات، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إليها بشكل معمق و إكتفى بإعطاء مفهوم التثبيت المعنوي.

نستنتج من خلال ما سبق أن المعايير المحاسبية الدولية تناولت تفسير الأصول المعنوية بشكل أكثر تفصيلا و تعمقا و إيضاحا مما يسهل فهمها من طرف مختلف المستخدمين في مختلف المجالات (التحليل المالي، توحيد حسابات المجموعة... إلخ)

IV. الدراسة الميدانية لمؤسسة الهضاب العليا الرياض - سطيف -

فيما يلي عرض لجانب الأصول فقط من ميزانية مؤسسة الهضاب العليا لسنة 2016.

جدول رقم 3: الميزانية المقفلة في 2016/12/31 (ميزانية أصول)

البيان	المبلغ الإجمالي لسنة 2016	الاهتلاكات لسنة 2016	المبالغ الصافية
أصول غير جارية			
تثبيتات معنوية	992240.68	543209.65	449031.03
تثبيتات ملموسة (مادية):			
أراضي	321948000.00	0	321948000.00
مباني	862211142.33	405280075.78	456931066.55
تثبيتات تقنية ومادية ومعدات صناعية	1727948483.28	1566698815.15	161249668.13
تثبيتات مادية أخرى	181242480.44	166949937.65	14292542.79
تثبيتات جاري إنجازها	284165536.37	0	284165536.37

297223.45	0	297223.45	تشبيطات مالية:
297223.45	0	297223.45	قروض و أصول مالية أخرى
13889523.41	0	13889523.41	ضرائب مؤجلة على الأصل
1246728374.85	2139472038.23	3386200413.08	مجموع الأصول غير الجارية
			الأصول الجارية:
119153782.05	0	119153782.05	المخزونات:
661115.54	0	661115.54	مخزون بضاعة
27748572.55	0	27748572.55	مخزون مواد ولوازم
77648225.85	0	77648225.85	مخزون لوازم أخرى
13095868.11	0	13095868.11	مخزونات المنتجات
35181088.77	313030082.83	348211171.60	الذمم وما شابهها:
2528037.98	0	2528037.98	- الحسابات الدائنة ما بين المجموعة
3700015.18	313030082.83	316730098.01	- الزبائن
2842163.23	0	28421634.23	- مدينون آخرون
531401.38	0	531401.38	- الضرائب وما شابهها
0	0	0	- الأموال الموظفة و الأصول مالية أخرى جارية
295814602.35	12737402.72	308552005.07	- الخزينة
450149473.17	325767485.55	775916958.72	مجموع الأصول الجارية
1696877848.02	2465239523.78	4162117371.80	المجموع العام للأصول

المصدر: وثائق المؤسسة

تظهر الأصول المعنوية في الميزانية في بند منفصل من بنود التشبيطات غير الجارية. تتمثل الأصول المعنوية لمؤسسة مطاحن الهضاب العليا_رياض سطيف_ في برمجيات الإعلام الآلي وما شابهها.

حيث تبلغ قيمة الأصول المعنوية لسنة 2016 مبلغ إجمالي قدره 992240.68 دج ومبلغ صافي قدره 449031.03 دج من إجمالي قيمة الأصول.

$$\bullet \text{ نسبة الأصول المعنوية إلى الأصول غير الجارية} = \frac{\text{صافي الأصول المعنوية}}{\text{مجموع صافي الأصول الجارية غير}} \times 100 = 100 \times \frac{449031.03}{1246728374.85} = \approx 0.036\%$$

نلاحظ أن نسبة الأصول المعنوية و الأصول المالية جد منخفضة وتكاد ان الانعدام، هذا ما يدل على عدم إعطاء أهمية للأصول المعنوية في المؤسسة محل الدراسة ودليل ذلك أن أصولها المعنوية تنحصر في برمجيات الإعلام الآلي وما شابهها فقط _ رغم تنوع الأصول المعنوية كما تم التطرق إليه في الجزء النظري _ وعدم إعطاءها المكانة التي تستحقها رغم الأهمية البالغة التي أصبحت تكتسبها الأصول المعنوية في المؤسسات العالمية الكبرى.

حيث تنقسم هذه البرمجيات إلى أربعة أنواع:

❖ برمجيات تسيير المواد الأولية؛

❖ برمجيات تسيير المنتجات النهائية؛

❖ برمجيات متابعة الجرد؛

❖ برمجيات تسيير حركة العمال .

لا تظهر في الميزانية في حساب منفصل بل رصيدها مخصص و تسجل ضمن الأصول المعنوية، والجدول الموالي يوضح لنا نسبة كل نوع من برنامج الإعلام الآلي إلى مجموع الأصول المعنوية :

الجدول رقم 4 : نسبة كل نوع من برنامج الإعلام الآلي إلى مجموع الأصول المعنوية

أنواع البرمجيات	% إلى مجموع الأصول المعنوية
برمجيات تسيير المواد الأولية	16.92 %
برمجيات تسيير المنتجات النهائية	11.16 %
برمجيات متابعة الجرد	12.7 %
برمجيات تسيير حركة العمال	12.7 %
مجموع الأصول المعنوية	992240.68

نلاحظ من خلال النسب أن برمجيات تسيير المواد الأولية تحتل النسبة الأعلى إلى مجموع الأصول المعنوية مقارنة بالنسب الأخرى، وقد يرجع هذا إلى طبيعة المؤسسة محل الدراسة باعتبارها مؤسسة إنتاجية، تحتاج أكثر المواد الأولية من أجل تصنيع منتجاتها.

1. المعالجة الأولية للأصول المعنوية في مؤسسة مطاحن الهضاب العليا _ رياض سطيف _

تقيم مؤسسة مطاحن الهضاب العليا _ رياض سطيف _ تثبياتها بصفة عامة و أصولها المعنوية - غير الملموسة - بصفة خاصة بالتكلفة التاريخية، وهي تحصل عليها فقط عن طريق شرائها من عند الغير. ويسجل التثبيت المعنوي في المؤسسة عند شرائه بتكلفة الشراء المتمثلة في سعر الشراء + مصاريف اللاحقة إلى حين الاستخدام الفعلي للتثبيت (tva) .

قامت المؤسسة بقيد عملية إقتناء تثبياتها المعنوية كالتالي:

1.1. تسجيل برمجيات تسيير المواد الأولية:

2016/03/30			
50000.00	50000.00	من ح/ برمجيات تسيير المواد الأولية	20451
50000.00		إلى ح/ موردو التثبيات المعنوية (SARL- META) (Group) *شراء برمجيات تسيير المواد الأولية على الحساب	40413

2.1. تسجيل برمجيات تسيير المنتج النهائي:

2016/03/30			
76000.00	76000.00	من ح/ برمجيات تسيير المنتج النهائي	20452
76000.00		إلى ح/ موردو التثبيات المعنوية *شراء برمجيات تسيير المنتج النهائي على الحساب	40413

3.1. تسجيل برمجيات متابعة الجرد و إدارة حركة العمال:

2015/06/21			
	56987.85	من ح/ برمجيات متابعة الجرد	20453
	56987.85	من ح/ برمجيات إدارة حركة العمال.	20454
	3024.30	من ح/ الدولة ضرائب قابلة للاسترجاع (17.79%)	4421
117000.00		إلى ح/ موردو التثبيات المعنوية (META Group) *شراء البرمجيات على الحساب	40413

وفي تاريخ لاحق، وعند قيام المؤسسة بعملية التسديد بشيك يرصد حساب 40413 موردوا التثبيات

المعنوية يجعله مدينا، و يسجل الحساب 512 البنك بجهة الدائن كما يلي:

في تاريخ التسديد			
117000.00	117000.00	من ح/ موردو التثبيات المعنوية	40413
		إلى ح/ البنك	512
		*تسديد عملية الشراء بشيك	

2. المعالجة اللاحقة للأصول المعنوية لمؤسسة مطاحن الهضاب العليا -رياض سطيف-

➤ تقوم المؤسسة محل الدراسة بتطبيق الإهلاك لأصولها غير الملموسة، أما بالنسبة إلى خسائر

القيمة فإنها تطبق هذا الأسلوب على أصولها المادية دون المعنوية منها، ويعود سبب ذلك حسب ما

صرح به رئيس المصلحة المحاسبية إلى أن برامج الإعلام الآلي وما شابهها لا تفقد ولا تكتسب قيمة (خسائر وفوائض القيمة) بل لها عمر إنتاجي معين يتم استغلالها فيه، وعند نفاذه تصبح قيمتها معادلة للصفر.

وأرى أنّ هذا السبب ليس مقنعا كفاية، لأن ظهور برامج معلومات متطورة سوف يُفقد البرامج القديمة جزء من منفعتها الاقتصادية، حتى لو كانت هذه البرامج لا تزال صالحة للاستعمال، وبالتالي فإن طبقت المؤسسة محل الدراسة أسلوب خسائر القيمة على أصولها المعنوية فإن هذا سيجنبها تسجيلها بقيمة أعلى من قيمتها القابلة للاسترداد و بالتالي الحصول على قوائم مالية تعبر بصورة أصدق على وضعية المؤسسة المالية.

الخاتمة :

بعد استعراض الموضوع تبين أن النظام المحاسبي المالي مستنبط من المعايير المحاسبية الدولية إلا أن هذا التوافق لم يمنع من وجود بعض نقاط الاختلاف بينهما، كما اتضح أن مجلس معايير المحاسبة الدولية اهتم بالأصول المعنوية-غير ملموسة-، وقد خصص لها بضع معايير لمعالجتها بأحسن الطرق ولتعكس الصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة المالية أهمها المعيار الدولي "38" "الأصول غير الملموسة"، الذي تناول بالتفصيل كل ما يتعلق بالأصول المعنوية من حيث المفاهيم وكذا من حيث المعالجة المحاسبية، و توجب التقيّد به و الرجوع إليه في عمليات التسجيل المحاسبي للحصول على معلومات تتميز بالدقة، الشفافية وقابلة للمقارنة.

النتائج :

- ❖ هناك توافق إلى حد معين في معالجة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية؛
- ❖ المعايير المحاسبية الدولية عالجت الأصول المعنوية بشكل أكثر تفصيلا و تعمقا و إيضاحا مما يسهل فهمها من طرف مختلف المستخدمين في مختلف المجالات (التحليل المالي، توحيد حسابات المجموعة.... إلخ)؛
- ❖ عدم توفر سوق نشطة في الجزائر ينتج عنه عدم إمكانية تقييم الأصول بالقيمة العادلة هذا ما يؤدي إلى الحصول على قوائم مالية غير صادقة و لا تعبر عن القيمة الحقيقية للمؤسسات الجزائرية؛

- ❖ تطبيق النظام المحاسبي المالي بجميع متطلباته أصبح أمر واقع و ضرورة على المؤسسات الجزائرية بهدف التكيف مع تحديثات العولمة، وذلك من خلال تطابق القوائم الالية مع المتطلبات الدولية من موثوقية، شفافية و قابلية للتحقق؛
- ❖ المؤسسات الجزائرية لا تطبق النظام المحاسبي بجميع متطلباته.

التوصيات:

- ❖ إعطاء أهمية أكثر مما هي عليه للأصول المعنوية في المؤسسات الجزائرية لأنها تعتبر مصدر أساسي لخلق القيمة المضافة و لتمييز أي مؤسسة عن غيرها.
- ❖ محاولة جعل النظام المحاسبي المالي أكثر مرونة ليتكيف مع التغيرات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية كما لزم الأمر ذلك لأن هذه الأخيرة تتميز بالمرونة و سرعة التغيير حتى لا يترك المجال لحدوث اختلافات بينهما.
- ❖ ضرورة إخضاع الأصول المعنوية لإعادة التقييم وعدم الاكتفاء فقط بطريقة التكلفة التاريخية، وكذا وجب على المؤسسات اختبار انخفاض قيمتها موريا، لأن ذلك سيعبر عن مدى صدق و سلامة القوائم المالية.
- ❖ العمل على إنشاء سوق نشطة في الجزائر يتم فيها إعطاء القيمة العادلة للأصول من أجل التقييم الفعال.
- ❖ العمل على تطوير بورصة الجزائر و تفعيل دورها في الحياة الاقتصادية.

قائمة المراجع:

- ¹ - الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009م، ص08.
- ² - عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي المالي)، دار النشر جيلطي، برج بوعريريج، الجزائر، ط2، 2011، ص 172.
- ³ - هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، 2010، ص47.
- ⁴ - الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، الصفحة نفسها.
- ⁵ - BENIBOUCHE Mahand lid , La comptabilité générale aux normes du nouveau système comptable financier (SCF), office des publications universitaires, 2010, P52.
- ⁶ - هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 69.
- ⁷ - المرجع نفسه.
- ⁸ - الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص9.
- ⁹ - هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 55.
- ¹⁰ - عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيلطي، برج بوعريريج، الجزائر، الطبعة الأولى، ص25 .

- ¹¹⁻ الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 7.
- ¹²⁻ . عبد الرحمن عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، ص 25.
- ¹³⁻ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 293.
- ¹⁴⁻ طارق عبد العال، دليل استخدام معايير المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، د.ط، الجزء الثاني، 2009.
- ¹⁵⁻ نص المعيار المحسبي الدولي رقم 38 .
- ¹⁶⁻ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 301.
- ¹⁷⁻ Odile Barbe-Danbon, Laurent Didelot, Comptabilité Approfondie, Nathan, Paris, FRANCE, 2011, P 116
- ¹⁸⁻ طارق عبد العال، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، "د.ط"، 2006، ص 960 .
- ¹⁹⁻ Normes Comptable Internationale «IAS 38» ; Paragraphe 79