



جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية
تخصص : المحاسبة المالية

بعنوان :

تقييم واقع تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج
(حالة الأصول المعنوية)
" دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين "

من إعداد الطالب : مقدم عدنان

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ : 2016/06/09

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة العلمية	أعضاء اللجنة
رئيسا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر "أ"	د/ زرقون محمد
مشرفا و مقررا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر "أ"	د / بكاري بلخير
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر "أ"	د / غوالي محمد البشير
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر "أ"	د / مايو عبدالله

السنة الجامعية: 2016/2015

الإهداء

الحمد لله الذي وفقني لإنجاز هذا العمل ، أهدي عملي هذا :
إلى من جعل الله الجنة تحت أقدامها، والدتي حفظها الله وبارك في عمرها .
إلى من يسر لي طريق العلم وعلمي حب العمل والصبر والمثابرة ، والذي حفظه الله وبارك في عمره.
إلى الزوجة العزيزة، إلى ابنتي الغالية سلمى ، إلى ابني العزيز محمد، أخوتي وكل أفراد عائلتي .
إلى زملائي "تخصص المحاسبة المالية" ، وكل من جمعني بهم مسيرة الدراسة.

مقدم عدنان

شكر

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لإنجاز هذا العمل فهو القائل " لئن شكرتم لأزيدنكم " ولقول رسول الله عليه الصلاة والسلام " من لم يشكر الناس لم يشكر الله " لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للأستاذ المشرف : بكاري بلخير على قبوله الإشراف على مذكري، وعلى دعمه المتواصل لي والذي لم يبخل علينا بالكثير من وقته من النصائح القيمة، وعلى تواضعه اللامتناهي في المعاملة.

كما أشكر الأساتذة الأفاضل على مساعدتهم لي بكل النصائح والتوجيهات أخص بالذكر الأساتذة : زرقون محمد و بن بلغيث مداني .

كما أتقدم بأسمى عبارات التقدير والاحترام لأعضاء لجنة المناقشة الذين قبلوا تقييم هذا العمل.

مقدم عدنان

المخلص :

تناولت هذه الدراسة موضوع واقع تطبيق قواعد التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث تم التطرق في الجانب النظري إلى محاسبة الأصول المعنوية، وفي الدراسة الميدانية تم اللجوء إلى عينة من الأكاديميين و المهنيين في مجال المحاسبة، من خلال تقديم مجموعة من الأسئلة في مجال محاسبة الأصول المعنوية، حيث تم التوصل إلى نتائج منها أن هناك اتجاه قوى لدى المستجوبين في توجه القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو الأنظمة المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية، كذلك هناك عدم التزام نجد في ممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية لأسباب موضوعية، وأيضاً وجود صعوبات في الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية، حيث أوصى الباحث بضرورة مواكبة التطورات الجارية في المحاسبة الدولية وإلى مزيد من أعمال التوافق المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية وهذا لا يتوفر إلا بالعمل الجاد على التأهيل الجيد للعامل البشري في مجال مهنة المحاسبة لمسايرة الممارسة المحاسبية لهذا النوع من الأصول، كذلك ضرورة توفير سوق نشطة لهذا النوع من الأصول كأحد العوامل الرئيسية للتطبيق الجيد للقواعد والمبادئ المحاسبية للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية: نظام المحاسبي المالي، أصول المعنوية، معيار محاسبي دولي 38، تقييم وإدراج محاسبي .

Abstract:

The present study addresses the issue of the reality of applying the rules of evaluation and the insertion of accounting to intangible assets in light of the financial accounting system. In the theoretical part of this study, intangible assets accounting is discussed. In the field study, however, a sample of academics and professionals in the field of accounting is resorted to. A set of questions in the area of intangible assets accounting were given to the sample. Among the drawn conclusions is the strong tendency among the respondents for the orientation of the assessment and the insertion accounting rules for intangible assets in the financial accounting system towards international accounting ones, taking into account national particularities. A lack of commitment is found in the practice of the evaluation of accounting rules related to the insertion of the intangible assets for objective reasons. Moreover, there are huge difficulties in the accounting practice for intangible assets. The study recommends and urges for the necessity to keeping pace with the current developments in the field of international accounting, and to intensifying actions for a greater compliance with the international accounting standards. This can be achieved if and only if the human factor, in the domain in question, is taken up seriously through pertinent qualifications. Also, there is a huge need to provide an active market for this type of asset as one of the key factors for the good application of the rules and principles of accounting for intangible assets in accordance with the financial accounting system.

Key words: financial accounting system, intangible assets, ias 38, accounting evaluation and entry

قائمة المحتويات

	الإهداء
	شكر
IV	الملخص
Vi	قائمة المحتويات
Viii	قائمة الجداول
IX	قائمة الملاحق
X	قائمة الاختصارات
أ	المقدمة
	الفصل الأول : الإطار النظري والدراسات السابقة لمحاسبة الأصول المعنوية
3	المبحث الأول : الإطار النظري لمحاسبة الأصول المعنوية
3	المطلب الأول : محاسبة الأصول المعنوية
10	المطلب الثاني : محاسبة الأصول المعنوية وفق الأنظمة المحاسبية الدولية
17	المطلب الثالث : محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي
28	المبحث الثاني : الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية منها
28	المطلب الأول : الدراسات السابقة
32	المطلب الثاني : ميزة الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للقواعد المحاسبية للتقييم و الإدراج للأصول المعنوية
36	المبحث الأول : طريقة وأدوات الدراسة الميدانية
36	المطلب الأول : اختيار مجتمع الدراسة والعينة
37	المطلب الثاني : تحضير الاستبيان
39	المطلب الثالث : بيانات و أدوات الدراسة
40	المبحث الثاني : نتائج ومناقشة الدراسة الميدانية
40	المطلب الأول : نتائج الدراسة الميدانية
49	المطلب الثاني : مناقشة النتائج
55	الخاتمة
59	المراجع
64	الملاحق
75	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	الحسابات المتعلقة بالأصول المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي	1.1
26	مقارنة بين المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية حول الأصول المعنوية	2.1
36	الإحصائيات المتعلقة بتوزيع استثمارات الاستبيان	1.2
39	سلم ليكارت الثلاثي	2.2
40	معامل الثبات ألفا كرونباخ	3.2
41	توزيع أفراد العينة حسب العمر	4.2
41	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	5.2
42	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	6.2
43	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	7.2
44	توجه القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي	8.2
45	الإلتزام بالقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي	9.2
46	الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي	11.2
47	اختبار الفرضية الأولى بموجب اختبار (t) للعينة الواحدة	12.2
48	اختبار الفرضية الثانية بموجب اختبار (t) للعينة الواحدة	13.2
49	اختبار الفرضية الثالثة بموجب اختبار (t) للعينة الواحدة	14.2
50	مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي العام الفرنسي حول حسابات الأصول المعنوية	15.2

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
64	نموذج إستمارة الاستبيان باللغة العربية	(1)
66	المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة	(2)
67	معامل ألفا كرونباخ	(3)
67	التكرارات والنسب المئوية لأسئلة الدراسة	(4)
73	الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لأسئلة الدراسة	(5)
74	الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لمجاور الثلاثة للدراسة	(6)
74	اختبار الفرضيات بموجب اختبار (t) للعينة الواحدة	(7)

قائمة الاختصارات

الاختصار	المصطلح باللغة الانجليزية	المصطلح باللغة العربية
AAA	The american accounting association.	جمعية المحاسبة الأمريكية
AICPA	The american institute of certified public accountants	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين
FAS	Financial accounting standards	معايير المحاسبة المالية الأمريكية
FAS 142	Goodwill and other intangible assets	معيار الأمريكي حول شهرة المحل والأصول المعنوية الأخرى
FASB	The financial accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية
IAS	International accounting standards	المعايير المحاسبية الدولية
IAS 36	Impairment of assets	معيار تدني قيمة الأصول
IAS 38	Intangible assets	معيار الأصول المعنوية
IASB	International accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International financial reporting standards	المعايير الدولية للتقارير المالية
IFRS 3	Business combinations	معيار تجميع المؤسسات
SFAS	Statements of financial accounting standards	نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية
SSAP	Statements of standard accounting practice	نشرات معايير الممارسة المحاسبية البريطاني

المقدمة

توطئة:

إن من أهم خصائص المحاسبة هي الاستجابة للتطورات المستجدة في عالم يحكمه التطور العلمي والاعتماد المتزايد على البحث والتطوير والاستحواد على حقوق الاختراع والرخص كأساس لخلق المزايا التنافسية بين المؤسسات، هذا التحول أبرز أهمية الأصول المعنوية، حيث تأكد لدى العديد من الباحثين في السنوات الأخيرة ملاحظة ان الإنفاق على الأصول المعنوية تجاوز الإنفاق على الاستثمار في الأصول الثابتة العينية في اقتصاديات بعض الدول المتطورة.

وكان لهذا التطور آثار على التقييم المحاسبي والسوقي للأصول المعنوية، فبالرغم من أهمية الأصول المعنوية من حيث قيمة الموارد المخصصة لها وأهمية المعلومة المحاسبية الناتجة عنها، إلا أن الممارسة المحاسبية تجد صعوبة في ضبط قواعد محددة وموحدة في الاعتراف والتقييم والإدراج عن الأصول المعنوية في المؤسسات المختلفة، مما أدى إلى مشاكل موروثه في الأصل عن المحاسبة وفق النموذج المحاسبي التقليدي، المعتمد على محاسبة الأصول المعنوية وفق مبادئ المحاسبة عن الأصول الثابتة العينية، واعتماد التكلفة التاريخية ومبدأ الحيطة والحذر، حيث أدت هذه الصعوبات بالعديد من الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة وأهمها مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى وضع معايير تناول كيفية التقييم والإدراج والإفصاح عن هذه الأصول.

وعلى المستوى الوطني فإننا نجد مع تبني الجزائر النظام المحاسبي الجديد ألا وهو النظام المحاسبي المالي إلى اعتماد تغيرات في القواعد المحاسبية، ومن بين أهم تلك التغيرات نجد في مجال محاسبة الأصول المعنوية من خلال مجموعة من القواعد الخاصة بالتقييم والإدراج، لإعطاء إفصاح واضح يقدم صورة عادلة عن الوضع المالي والأداء لمستعملي القوائم المالية.

من هنا تبرز إشكالية دراستنا والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيس الآتي :

ما هو واقع تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي؟

ومن خلال هذا السؤال الرئيس فإنه يؤدي بنا إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هو توجه القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي ؟
- ما مدى الإلتزام بالقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي ؟
- هل هناك صعوبات مطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي ؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات المشار إليها، فإننا نضع الفرضيات التالية:

- لتطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي فان هناك توجه نحو الأنظمة المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية.
- لا يوجد التزام كامل في ممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.
- هناك صعوبات في الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وخاصة المتعلقة بالقواعد المحاسبية للتقييم والإدراج.

مبررات اختيار الدراسة:

إن اختيارنا لهذا الموضوع راجع لعدة اعتبارات، يمكن تلخيصها في الآتي:

- اهتمام الباحث في مجال المحاسبة الذي يدخل في صميم التخصص؛
- يعتبر هذا النوع من المواضيع أحد أهم المواضيع الحديثة في المحاسبة الدولية؛
- التطورات التي شهدتها الجزائر في ظل تبني النظام المحاسبي المالي، وبالتالي فهم التحول الذي مس محاسبة الأصول المعنوية؛
- النقص الملاحظ في الدراسات السابقة في مثل هذه المواضيع على المستوى الوطني.

أهداف الدراسة:

- معرفة أهم مشكلات التقييم والإدراج المحاسبي عن الأصول المعنوية؛
- التعرف على أثر الإلتزام بتطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية على موثوقية القوائم المالية؛
- التعرف على مدى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية.

أهمية الدراسة :

تنبع أهمية هذه الدراسة من كونها تعالج موضوعا مهما يؤثر في النقاط التالية :

- ضرورة الاطلاع على المفاهيم المتعلقة بمحاسبة الأصول المعنوية؛
- الأثر الذي يتركه التطبيق الصحيح للقواعد المحاسبية للأصول المعنوية في جودة عرض القوائم المالية؛
- أهمية الأصول المعنوية من حيث قيمتها وأثرها على القوائم المالية في المؤسسات التي تشتغل في قطاع يتأثر بالتطور التكنولوجي؛
- الاهتمام الواضح والمتزايد للمؤسسات بالأصول المعنوية؛
- تقديم قيمة مضافة في إطار معرفة علمية في محاسبة الأصول المعنوية .

حدود الدراسة :

تحدد الدراسة بالحدود التالية:

الحدود المكانية : تشمل الجامعة الجزائرية والشركات العاملة بالتراب الجزائري الملزمة بتبني النظام المحاسبي المالي، وكذلك مكاتب المحاسبة.

الحدود الزمانية : اجريت الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين 01ماي 2015 إلى 31 أكتوبر 2015 .

الحدود البشرية : اقتصرت الدراسة على آراء الأكاديميين في الجامعة الجزائرية، وكذلك الأفراد العاملين في ميدان المحاسبة والمالية كمدراء المالية أو رؤساء اقسام المحاسبة و المكلفين بتسيير الأعمال المحاسبية في الشركات الاقتصادية العاملة بالتراب الجزائري والعاملين في المكاتب المحاسبية.

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة :

أولا اعتمادنا في البحث على المنهج الاستقرائي في تحديد واقع المشكلة الخاصة بموضوع الدراسة وتحديد المحاور الأساسية للبحث باعتبارها أحد مجالات البحث الحديثة في مجال الفكر المحاسبي المعاصر، ثم المنهج التاريخي لمعرفة ما توصلت اليه الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث وتحديد القيمة المضافة التي يمكن للدراسة تقديمها للباحثين. نعتمد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من البحث بعد الاطلاع على المراجع المختلفة في مجال محاسبة الأصول المعنوية، و المنهج التحليلي في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية بالاعتماد على التحليل الإحصائي واختبارات الفروض على البرنامج الإحصائي SPSS في إجراء اختبارات الحكم على مدى إمكانية قبول أو رفض الفروض السابق ذكرها.

صعوبات الدراسة:

- قلة الدراسات الأكاديمية في المكتبات الوطنية المرتبطة بموضوع الأصول المعنوية من كتب ومراجع متخصصة في موضوع البحث؛
- التجاوب المحدود لبعض أفراد العينة المستهدفة إتجاه أسئلة الاستبيان؛
- الاهتمام الضئيل الذي توليه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لهذا النوع من الأصول.

هيكل الدراسة:

من خلال هذه الدراسة ولتحقيق أهدافها البحث ومعالجة مشكلتها بصورة علمية والتساؤلات الفرعية ولاختبار صحة الفرضيات التي تضمنتها مقدمة البحث، سيتم تقسيم البحث إلى فصلين وهما :

- الفصل الأول ويحتوي على الإطار النظري والدراسات السابقة لمحاسبة الأصول المعنوية حيث تم عرض المفاهيم الأساسية المرتبطة بمحاسبة الأصول المعنوية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي مع تقديم مقارنة بين الجانبين، كذلك تم عرض الدراسات السابقة التي تحدثت عن محاسبة الأصول المعنوية وكذا ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات الأخرى.
- الفصل الثاني متعلق بالدراسة الميدانية، حيث يسعى الباحث في هذا الجانب وبالتواصل مع الفاعلين سواء أكاديميين أو مهنيين إلى إبراز واقع تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة التقييم والإدراج للأصول المعنوية، وذلك باستعمال إستمارة الاستبيان لأجل الحصول على المعلومات اللازمة لتوفير البيانات التي تحتاجها هذه الدراسة، كما تضمن هذا الفصل عرض وتحليل للنتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الإحصائية لإستمارة الاستبيان، بالاعتماد على إجابات الفئة المستهدفة.

الفصل الأول :

الإطار النظري والدراسات السابقة

لمحاسبة الأصول المعنوية

تمهيد :

ان مباشرة الجزائر اصدار النظام المحاسبي المالي نتيجة لعدم مسايرة المخطط المحاسبي الوطني التحولات الاقتصادية التي تعرفها البلاد، احدث تغيرات في القواعد المحاسبية ومن بين أهم تلك التغيرات مجال محاسبة الأصول المعنوية وهي من الأصول الثابتة التي نجدها في المؤسسة و التي تحتوي على عناصر مثل براءات الاختراع وحقوق التأليف ومصاريف التطوير القابلة للتثبيت والعلامات التجارية وشهرة المحل وغيرها، حيث استوحى هذا النظام الكثير من جوانبه من المعايير المحاسبية الدولية ممثلة في المعيار الثامن والثلاثون (38) المتعلق بالأصول المعنوية .

اذ يعطي هذا التغير المكانة التي أولاها النظام المحاسبي المالي لهذا الصنف من الأصول، من خلال مجموعة من القواعد الخاصة للتقييم والإدراج المحاسبي لإعطاء إفصاح واضح يأخذ شكل القوائم المالية بصورة اساسية من خلال تقديم صورة عادلة عن الوضع المالي والأداء لمستعملي القوائم المالية لتلبية جزء من حاجتهم للمعلومات والتي تكون مفيدة لهم خاصة اذا كانت قيم الأصول معنوية مؤثرة جليا في القيمة السوقية لهذه المؤسسات .

ومحاولة منا لمعرفة هذه القواعد من الجانب النظري سنحاول في هذا الفصل تناول هذا الموضوع من خلال مبحثين :

- المبحث الأول يعالج الدراسة النظرية لموضوع الأصول المعنوية
- المبحث الثاني يتطرق إلى الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع

المبحث الأول: الإطار النظري للأصول المعنوية

تعتبر محاسبة الأصول المعنوية من المواضيع التي تمثل إحدى المجالات التي استحوذت على اهتمام الباحثين والممارسين للمحاسبة، خاصة مع التحول إلى اقتصاديات المعرفة التي يتزايد فيها الاستثمار في هذا النوع من الأصول ولما لها من أثر على محتوى القوائم المالية مما يؤثر على قرارات مستخدميها، حيث سوف نتطرق في هذا المبحث على مفهوم الأصول المعنوية وأنواعها وكذا المحاور التي جاءت بها النظم المحاسبية الدولية خاصة مع المعيار المحاسبي الدولي 38، وكذا ما جاء به النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: محاسبة الأصول المعنوية

قبل التفصيل في موضع بحثنا الخاص بالأصول المعنوية فإنه لمعرفة أكثر بالطبيعة المحاسبية لهذه الأصول فإنه من الأحسن التعرف على مفهوم الأصل أولاً بصفة عامة والخصائص المميزة له، ثم نركز على مفهوم الأصول المعنوية من خلال إعطاء تعريف له وتصنيفاته وأنواعه.

الفرع الأول: مفهوم الأصول

من وجهة النظر المحاسبية فإن مجموعة عناصر الأصول تعبر عن فئتين هما الأصول الجارية و الأصول غير الجارية حيث نجد أن الأصول الجارية تمثل النقدية والنقدية المعادلة والمخزونات والذمم المدينة، والأصول غير جارية تمثل الممتلكات والمباني والتجهيزات والمعدات والأصول المعنوية والمالية، ويمكن تصنيف الأصول حسب وجودها المادي إلى أصول عينية تتميز بوجود كيان مادي لها كالممتلكات والمعدات أو كيان مالي مثال الأسهم والأوراق التجارية، أو عدم وجود مادي لها كالأصول المعنوية سواء كانت محددة، مثل حقوق الامتياز و براءات الاختراع أو كانت غير محددة مثل الشهرة، و من أهم المفاهيم التي نبحثها شاملة لموضوع الأصول نجد التعريفات التالية¹:

- وضعت لجنة المصطلحات للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1953م، تعريفاً لمفهوم الأصول حيث هو كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص فترات مقبلة.
- وضعت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA عام 1970 م مفهوماً آخراً للأصول على أنه يتمثل في أية موارد اقتصادية أو مصروفات مؤجلة يتم قياسها والإعتراف بها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.
- نجد كذلك ان مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB عام 1985 م، حدد مفهوماً للأصول وهو عبارة على : "منافع اقتصادية متوقعة الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي" .

نلاحظ من التعريف الأول أنه يركز على صفة الملكية القانونية كصفة من صفات الأصل وان شرط الاعتراف بالأصل هو وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما أنه يدخل ضمن عناصر الأصول المصروفات المؤجلة التي لا يتمكن المحاسب من تحميلها للسنة المالية الحالية، أما التعريف الثاني فإنه لا يختلف على التعريف السابق الا من خلال انه يحل معيار المورد الاقتصادي لأصل محل معيار الملكية ، أما التعريف الثالث فإنه أهمل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها واعطى أهمية الجوهر الاقتصادي على

¹ يوسف محمود جريوع، سالم عبد الله حلس ، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية ، مؤسسة وراق ، الطبعة الأولى ، عمان 2002 ، ص 88 .

حساب الشكل القانوني، وهو تقريبا نفس التعريف الذي استقر عليه مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث عرف الأصل على انه مورد يتميز بأنه¹:

- مُسيطر عليه من قبل المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة .
- يُتوقع تدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة .

أما حسب النظام المحاسبي المالي² فنجد تعريفاً لمفهوم الأصول يساير التعريف الدولي حيث انها عبارة على الموارد التي يسيّرّها المؤسسة بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية، ولا يمكن ان تسيّر المؤسسة هذه الموارد الا من خلال مراقبة الأصول وهي بالتعريف قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية التي توفرها هذه الأصول، حيث يعتبر تبني هذا التعريف تحولاً كبيراً في مفهوم الأصول في إطار النظام المحاسبي المالي من خلال :

- تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني فيمكن الاعتراف بأي أصل يخضع لمراقبة المؤسسة ويدر عليها منافع اقتصادية حتى ولو لم تملكه المؤسسة من الناحية القانونية .
- لا يعتبر أي أصل تملكه المؤسسة من الناحية القانونية ولا يدر عليها منافع اقتصادية فانه لا يجب إدراجه في حسابات الميزانية .

ونجد أيضاً حسب التعريف فان عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة تشكل أصولاً غير جارية أما الأصول التي ليست لها هذه الصفة بسبب وجهتها أو طبيعتها فإنها تشكل أصولاً جارية. حيث تحتوي الأصول غير الجارية على:

- الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة المؤسسة مثل الأصول العينية أو المعنوية.
- الأصول التي تتم حيازتها لغرض توظيفها على المدى الطويل أو غير الموجهة لأن يتم تحقيقها خلال الاثني عشر شهراً ابتداءً من تاريخ الإقفال.

الفرع الثاني: مفهوم الأصول المعنوية

تعدد التعريفات حول مفهوم الأصول المعنوية الظاهر في ميزانية المؤسسة ويمكن تقديم بعض هذه التعريفات:

- قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC بتقديم تعريف الأصل المعنوي من خلال المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون تحت عنوان "الأصول المعنوية" بأنه : أصل غير نقدي، قابل للتحديد، ليس له وجود مادي³ .
- أما وفق لجنة معايير المحاسبة السعودية التابع لهيئة المحاسبين القانونيين بالسعودية فان الأصل المعنوي هو : أصل غير نقدي، ليس له وجود مادي وله قدرة على تزويد المؤسسة بالخدمات أو المنافع في المستقبل واكتسبت المؤسسة الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي، وقد يكون الأصل المعنوي قابلاً للتمييز بشكل مستقل (يمكن فصله عن باقي الأصول)، ومن أمثلة ذلك العلامات التجارية، حقوق الطبع والنشر، النماذج والتصاميم الصناعية، وحقوق الامتياز والتراخيص، وقد يكون الأصل المعنوي غير قابل للتمييز بشكل مستقل مثل السمعة وغير ذلك من العوامل التي تُكون الشهرة⁴.

¹ Bernard RAFFOURNIER , les normes comptable internationales IFRS / IAS , economica 3 édition , FRANCE ,p373 .

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، متعلق بتطبيق احكام القانون 07-11، العدد 27، 28 ماي سنة 2008، ص 13 .

³ لجنة معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي المحاسبي (38) " الاصول المعنوية"، نسخة 2003، ص 4.

⁴ لجنة معايير المحاسبة، معيار الأصول معنوية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ديسمبر 2002، ص 2315 .

من خلال هذه التعاريف يمكن ان نميز بعض الخصائص التي تميز هذا النوع من الأصول ، حيث تتصف الأصول المعنوية بصفة عامة بافتقار الوجود المادي بعكس الأصول العينية الأخرى وانه غير نقدي مثل الحسابات المالية مع وجود قيمة مالية لأنه أصل ،ويمكن تحديده و التعرف اليه وهذا شرط مهم لكي يظهر في حسابات المؤسسة وأيضاً لديه صفة الدرجة العالية من عدم التأكد لصعوبة تقدير المنافع الاقتصادية التي يمكن ان يحققها ، ويمكن ان يخضع للتمييز والفصل مثل العلامة التجارية أو ان لا يكون قابلاً للفصل مثل شهرة المحل.

الفرع الثالث: تصنيفات وأنواع الأصول المعنوية

تتعدد تصنيفات الأصول المعنوية وتحديد أنواعها نتيجة لخصائصها المميزة لها ،حيث يعتبر هذا التصنيف أمراً أساسياً من اجل المعالجة المحاسبية المناسبة لها، حيث نستعرض في هذا الجزء التصنيفات الممكنة التي تساعد على تحديد أنواع الأصول المعنوية.

أولاً: تصنيف الأصول المعنوية

يمكن تصنيف الأصول المعنوية وفق الهدف منه إلى الخصائص التالية¹:

- **القابلية للتحديد:** حيث توجد أنواع من الأصول المعنوية يمكن تمييزها بصفة منفردة، وهي التي يعبر عنها بالنفقات التي تتعلق بالحصول على أصل معين مثل حقوق الاختراع وحقوق النشر ، في حين تتمثل الأصول المعنوية التي لا يمكن تمييزها بصفة منفردة في الأصل الذي يتعلق بوجود مؤسسة بعينها مثل الشهرة وبالتالي يصعب تحديد قيمتها بصورة موضوعية.
- **طريقة الإقتناء:** حيث تصنف الأصول المعنوية بحسب طريقة الإقتناء إلى أصول مشتراه وأصول يتم تكوينها داخلياً، وتتمثل الأصول المشتره في تلك الأصول التي يتم شراؤها من الغير إما بصفة منفردة أو ضمن مجموعة من الأصول أو نتيجة الاندماج، بينما تتمثل الأصول التي يتم تكوينها داخلياً في الأصول التي تنشأ من خلال قسم البحوث والتطوير داخل المؤسسة .
- **الفترة الزمنية التي تغطيها المنافع المتوقعة من الأصل:** حيث يمكن تصنيفها إلى أصول تستفيد منها فترات معينة أو يتحدد عمرها عن طريق نصوص قانونية أو عن طريق عقد مثل حقوق النشر، وهناك أصول ليس لها عمر محدد مثل الشهرة.
- **إمكانية فصلها عن المؤسسة:** حيث يمكن تصنيفها إلى أصول تعبر عن حقوق يمكن تحويل ملكيتها للغير مثل حقوق التأليف والنشر، والأصول القابلة للبيع مثل حقوق الاختراع، في حين توجد أصول لا يمكن فصلها بذاتها عن المؤسسة مثل الشهرة.

ثانياً : أنواع الأصول المعنوية

يمكن تمييز نوعين أساسيين من الأصول المعنوية وهذا حسب التكوين ،حيث نجد الأصول التي تم حيازتها عن طريق الإقتناء من الغير أو تم الحصول عليها نتيجة عملية اندماج أو استحواذ لشركة أخرى هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد الأصول المعنوية المولدة داخلياً نتيجة أنشطة الأبحاث والتطوير التي تقوم بها المؤسسة.

¹ محمد عبد العزيز محمد خليفة، إطار مقترح لقياس قيمة الأصول غير الملموسة ، جامعة عين شمس ، المجلة العربية للإدارة، عدد 2 - ديسمبر 2009 ، ص 194 .

أ - الأصول المكتسبة نتيجة الاقتناء أو تجميع المؤسسات :

تتمثل الأصول المعنوية الناتجة عن الاقتناء في شراء المؤسسة لحقوق الملكية الفكرية والصناعية و تشمل براءة الاختراع؛ العلامات والأسماء التجارية؛ عقود الامتياز والتراخيص وحق الملكية الأدبية والفنية ، أما شهرة المحل فهو ناتج عن عمليات تجميع ودمج المؤسسة مع مؤسسة أخرى .

1. براءة الاختراع:

تعرف براءة الاختراع على أنها الشهادة التي تمنحها الدولة بواسطة هيئة عمومية مختصة، للمخترع كي يثبت له حق احتكار استغلال اختراعه مالياً ولمدة زمنية محدودة وفي ظروف معينة، وبذلك فهي تمثل المقابل الذي تقدمه الدولة للمخترع تقديراً لجهوده ويصبح له حق خاص ومطلق قانوناً على الاختراع؛ وتتم حماية الاختراع من طرف الدولة عن طريق فرض عقوبات رادعة على من يقوم بنقل الاختراع أو استخدامه بدون موافقة صاحبه¹.

ولقد عرف المشرع الجزائري براءة الاختراع في الأمر 03-07 المؤرخ في 19 جويلية 2003 المتعلق ببراءات الاختراع في المادة الثانية : " البراءة أو براءة الاختراع هي وثيقة تسلم لحماية الاختراع"²، حيث اشترط في المادة الثالثة وجوب توفر ثلاث نقاط لمنح براءة الاختراع ألا وهي³:

- أن يكون ثمة اختراع أو ابتكار.
- أن يكون الاختراع جديداً .
- أن يكون هذا الاختراع قابلاً للاستغلال الصناعي .

أما عن مدة براءة الاختراع فهي عشرون عاماً من سنة ابتداء من ايداع الطلب لدى المعهد الوطني الجزائري للملكية الصناعية مع مراعاة دفع رسوم التسجيل ورسوم الابقاء⁴ .

2. العلامات والاسماء التجارية:

العلامة التجارية هي علامة تستطيع ان تعرف مصدر منتج معين أو خدمة، ومن الممكن إعداد علامة في اي شكل أو صورة تقريباً، أما الاسم التجاري هو التسمية التي يستخدمها التاجر لتمييز مشروعه التجاري، وهو عنصر هام من العناصر التي يتكون منها المحل التجاري لأن المحل يعرف باسمه، وبالتالي يستعمل الاسم التجاري للدلالة على المؤسسة بوضعه على الفواتير والاعلانات والرسائل⁵.

وتختلف وظيفة الاسم التجاري عن وظائف العلامة التجارية فتستخدم للدلالة عن سلعة أو خدمة وتميزها عن السلع أو الخدمات المشابهة فان الاسم التجاري يستخدم لتمييز المؤسسة التجارية ذاتها، غير ان هذا لا يمنع ان يستعمل التاجر الاسم التجاري للمؤسسة كعلامة تجارية لتمييز منتجاتها أو خدماتها، ويمكن ان تستعمل ذات التسمية التي يتكون منها الاسم التجاري لاستعمال مزدوجاً وتحمي حماية مزدوجة⁶.

¹ بجني إبراهيم و دويس محمد الطيب ، براءة الاختراع مؤشر لنافسية الاقتصاديات : الجزائر والدول العربية ، مجلة الباحث، عدد 04 / 2006 ، جامعة ورقلة ، ص 149.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، الأمر 03-07 المؤرخ في 19 جويلية 2003 ، المتعلق ببراءة الاختراع ، عدد 44 ، 23 جويلية 2003 ، ص 27 .

³ المرجع السابق، ص 28 .

⁴ المرجع السابق، ص 29 .

⁵ أمير حاتم حوري ، اساسيات الملكية الفكرية ، منشورات مكتب براءات الاختراع والعلامات التجارية للولايات المتحدة ، 2005 ، ص 18 .

⁶ حسام الدين الصغير ، حقوق الملكية الفكرية ، المنظمة العالمية للملكية الفكرية ، مسقط عمان ، مارس 2004 ، ص 10 .

أما المشرع الجزائري فعرّف العلامات التجارية في الأمر 03 - 06 المؤرخ في 19 جويلية 2003 بأنها¹ : " كل الرمز القابلة للتمثيل الخطى لاسيما الكلمات بما فيها اسماء الاشخاص والاحرف والأرقام والرسومات أو الصور والاشكال المميزة للسلع والألوان بمفردها أو مركبة التي تستعمل كلها لتمييز سلعة أو خدمة شخص طبيعي أو معنوي عن سلع وخدمات غيره، أما الاسم التجاري فهو التسمية أو العنوان الذي يعرف المؤسسة".

أما عن مدة تسجيل العلامة التجارية فهي عشر سنوات عاما من سنة ايداع الطلب لدى المعهد الوطني الجزائري للملكية الصناعية مع امكانية تجديد التسجيل لفترات متتالية تقدر بعشر سنوات حيث ينم هذا التسجيل حق منع استعمال العلامة عبر الاقليم الوطني .

3. الامتيازات والتراخيص :

تعتبر الملكية الصناعية أصلا معنويا، تمنح صاحبها حق الحصرية و الاحتكار في استغلال الملكية الصناعية بكافة الأشكال القانونية ومنع منافسيه من استغلالها بدون ترخيص منه، وعندما يأذن مالك العلامة لشخص آخر لاستعمال ملكيته الصناعية على منتجاته أو خدماته، يكون قد رخص له لاستعمال هذه الملكية وهذا هو عقد الترخيص في أبسط أشكاله، لذلك يصف البعض عقد الترخيص بأنه تنازل من صاحب الحق لشخص آخر عن حقه في مقاضاته عندما يستغل أو يستثمر الحق المرخص، هذا الترخيص يكون عادة مقابل عائد مادي يحصل عليه صاحب الحق².

عقد الإمتياز يكون عادة أكثر تعقيداً من عقد ترخيص العلامة لجهة مشتملاته، فهو يتضمن منح الترخيص على العلامة، منح تراخيص لإستعمال حقوق ملكية فكرية أخرى، منح تراخيص لإستعمال لخطط التسويق و التوزيع للمنتجات المعنية و لبعض المعارف التقنية، وهنا نلاحظ بأن ما يتم ترخيصه لا يقتصر فقط على ترخيص العلامة، بل يتجاوز ذلك إلى اسم المحل و شعاره و ما شابه بحيث أن محل الممنوح له الامتياز يظهر تجاه الجمهور بنفس المظهر و الهوية العامة الموحدة لكل محلات مانح الحق³.

4. حق الملكية الأدبية:

حق المؤلف مصطلح قانوني يصف الحقوق الممنوحة للمبدعين فيما يخص مصنفاهم الأدبية والفنية، ويغطي حق المؤلف طائفة مصنفات واسعة، من الكتب والموسيقى واللوحات الزيتية والمنحوتات والأفلام إلى البرامج الحاسوبية وقواعد البيانات والإعلانات والخرائط الجغرافية والرسم التقنية، أما بالنسبة لشروط الحماية لأي عمل فهو توفر مسألتين⁴ :

- ان يكون العمل مبتكرا و أنه قد تم التعبير عن ذلك بأية وسيلة من الوسائل و معنى الابتكار التعبير عن العمل بطريقة مختلفة عما جرى التعبير عنه سابقا .

- أما الشرط الآخر للحماية فهو أن يتم التعبير عن تلك الفكرة و اخراجها إلى حيز الوجود.

أما القانون الجزائري فقد نظم حق الملكية الادبية في الأمر 03 - 05 المؤرخ في 19 جويلية سنة 2003 المتعلق بحقوق المؤلف والحقوق المجاورة حيث ذكر بعض المصنفات التي لها علاقة مع المؤسسة والحماية بأحكام هذا الامر وهي⁵:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر 03-06 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق بالعلامة التجارية، عدد 44، 23 جويلية 2003، ص 23.

² كنعان الأحمر، الانتفاع بالمعلومات المتعلقة بالعلامات التجارية لأغراض عقود الترخيص والامتياز، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، دمشق، ماي 2004، ص 3.

³ المرجع السابق، ص 8.

⁴ بسام التلهوني، حقوق الملكية الفكرية، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، مسقط عمان، 22 مارس 2004، ص 2.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر 03-05 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق بحقوق المؤلف والحقوق المجاورة، عدد 44، 23 جويلية 2003، ص 4.

- **برامج الكمبيوتر** : يعتبر برنامج الكمبيوتر بمثابة مجموعة من التعليمات المعبر عنها عن طريق كلمات مخططات أو أي شكل من الأشكال التي بمجرد إدخالها في موضع بواسطة آلة تؤدي إلى حدوث تغيرات إلكترونية يمكن أن تؤدي أو تتمكن من الحصول على نتيجة معينة بواسطة الكمبيوتر أو أي وسيلة إلكترونية قادرة على المعالجة المعلوماتية، ان البرامج المعلوماتية محمية بحقوق المؤلف طبقاً للمادة (4) من الامر رقم 03-05 الصادرة في 19 جويلية 2005 .
 - **قاعدة المعلومات** : تعتبر قاعدة المعطيات بمثابة معلومات تمثل اختراعات أصلية سواء تم استغلالها في آلات أو أي شكل من الاشكال حسب المادة رقم (5) من الامر 03-05 المذكور اعلاه، ولا تخضع للحماية الا قاعدة المعطيات الأصلية.
 - **المؤلفات السمعية البصرية** : تتمثل المؤلفات السمعية البصرية من المؤلفات السينماتوغرافية والمؤلفات القرية لها مثل ألعاب الفيديو وكل الأعمال السمعية البصرية المرفقة، وتعتبر المؤلفات السمعية البصرية مؤلفات شراكة لكون ان عدة أشخاص ساهموا في إنشاء المؤلف (المادة 4) والمواد 15 و 16 من الامر رقم 03-05 المذكورة أعلاه.
- واما مدة الحماية للحقوق المادية لفائدة المؤلف فهي طوال حياته ولفائدة ذوي الحقوق مدة خمسين (50) سنة ابتداء من مطلع السنة المدنية التي تلي وفات¹ .

5. فارق الاقتناء (الشهرة) :

حسب المعيار الدولي للتقرير المالي (3) " تجميع المؤسسات " فان فارق الاقتناء عبارة عن أصل معنوي يمثل منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول أخرى مشتراة ضمن عملية تجميع مؤسسات، والتي لا يمكن تحديدها بشكل فردي ولا تُثبت بشكل منفصل² .

فهو اذن يترتب على استخدام طريقة الشراء في عمليات دمج المؤسسات عن طريق ظهور فرق يعبر عن شهرة الاندماج، فالشهرة من الناحية النظرية هي الأرباح غير العادية التي تحققها المؤسسة المندمجة زيادة عن مثيلاتها من المؤسسات التي تمارس نفس النشاط، أما من الناحية العملية فإنها تعبر عن الثمن الزائد المدفوع للحصول على السيطرة³، ويجب الأخذ بعين الاعتبار انه لا يجوز أن تُثبت الشهرة المتولدة داخلياً على أنها أصل معنوي، نتيجة للأسباب التالية⁴ :

- في بعض الحالات، يتم تحمل نفقة لتوليد منافع اقتصادية مستقبلية، ولكن لا ينتج عنها نشوء أصل معنوي يستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار ، وتوصف مثل هذه النفقة بأنها تساهم في شهرة متولدة داخلياً.
- لا تُثبت الشهرة المتولدة داخلياً على أنها أصل نظراً لأنها ليست مورداً قابلاً للتحديد، أي أنها ليست قابلاً للانفصال ولا ينشأ عنها حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية مُسيطر عليه من قبل المؤسسة والذي يمكن قياسه بالتكلفة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
- يمكن للفروق بين القيمة العادلة للمؤسسة والمبلغ الدفترتي لصافي أصولها القابلة للتحديد أن تستخلص نطاق من العوامل التي تؤثر على القيمة العادلة للمؤسسة، وبالرغم من ذلك لا تعبر مثل تلك الفروق عن تكلفة الأصول المعنوية المسيطر عليها من قبل المؤسسة .

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر المتعلق بحقوق المؤلف والحقوق المجاورة، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (3) : اندماج المؤسسات ، نسخة 2013، الملحق أ.

³ سارة بودريالة ومعمر قربة، فارق الاقتناء من منظور معايير المحاسبة الدولية، الملتقى العلمي الدولي النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، جانفي 2010 م، ص 8 .

⁴ لجنة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 10 .

أما كيفية حساب الشهرة فإنها تحسب بالعلاقة التالية :

أولاً نحسب صافي أصول المؤسسة المندمجة بالقيمة السوقية العادلة وهو عبارة عن الفرق بين القيمة العادلة لأصول المؤسسة المندمجة و القيمة العادلة للالتزامات والإلتزامات المحتملة للمؤسسة المندمجة و منه :

الشهرة = سعر الشراء (تكلفة الاندماج) - صافي أصول المؤسسة المندمجة بالقيمة السوقية العادلة

ب - الأصول المعنوية المولدة داخليا:

أما الصنف الثاني من الأصول المعنوية التي نبجدها في المؤسسة فتتمثل في مصاريف التطوير القابلة للتثبيت والتي لا يتم اقتناؤها بل العكس فانه يتم انشائها داخل المؤسسة، حيث تمثل نفقات التطوير الأساس في تكوين الأصول المعنوية المولدة داخليا ولأن جميع البراءات والرخص وغيرها تسبقها أنشطة واسعة من البحث والتطوير وما يترتب عليها من تحمل نفقات هائلة، حيث نجد ان المعيار المحاسبي الدولي (38) عرف مصطلحي البحوث والتطوير كما يلي¹:

1. **البحوث:** هي البحوث الأصلية والمخططة والتي تقوم بها المؤسسة على أساس توقع كسب معرفة وفهم جديدين سواء في

نواحي علمية أو فنية، ومن أمثلة أنشطة البحث²:

- أنشطة تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة.
- البحث عن تطبيقات لتنتائج البحث أو لمعرفة أخرى، وتقويمها والاختيار النهائي لها.
- البحث عن بدائل لمواد خام أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم أو الخدمات.
- صياغة وتصميم وتقويم البدائل المحتملة من مواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات جديدة أو مُحسنة والاختيار النهائي لها.

2. **التطوير:** هو تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى لخطوة أو تصميم لإنتاج مواد محسنة جديدة أو أساسية أو أجهزة أو

منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات قبل بدء الإنتاج التجاري أو الاستخدام، ومن أمثلة أنشطة التطوير³:

- تصميم، وتشبيد، واختبار نماذج أولية ونماذج ما قبل الإنتاج أو ما قبل الاستخدام.
- تصميم أدوات، وموجهات، وقوالب وأصبغ تنطوي على تقنية جديدة.
- تصميم، وتشبيد، وتشغيل مصنع تجريبي والذي لا يكون ذي حجم مجد بشكل اقتصادي للإنتاج التجاري.
- تصميم، وتشبيد، واختبار بديل مُختار من مواد، أو أجهزة، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو خدمات جديدة أو مُحسنة.

فالتطوير فهو نشاط منظم يهدف إدخال منتجات جديدة، أو ابتكار طرق جديدة، أو إحداث تحسينات جوهرية على الموجود

منها⁴، و تأخذ البحوث والتطوير في المؤسسات أحد الشكلين :

● البحوث والتطوير داخل المؤسسة؛

● التعاقد الخارجي على البحوث والتطوير، حيث تستعين المؤسسة باحثين مستقلين أو هيئات متخصصة أو

مؤسسات منافسة.

¹ لجنة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 4 .

² المرجع السابق، ص 11 .

³ المرجع السابق، ص 12 .

⁴ عبد اللطيف مصيطفى و عبد القادر مراد ، أثر إستراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 04 /

2013 ، ص 28 .

تضم تكاليف البحث والتطوير كل ما يتعلق بمراحل القيام بالبحث وتطويره من مرتبات الباحثين ومساعدتهم وتكاليف الأدوات والأجهزة التي يعملون عليها، وتحدد هذه التكاليف بدراسة العلاقة بين المبالغ التي تنفق على البحث ومقدار الدخل الذي يمكن توقعه من استخدام نتائج البحث، بمعنى نسبة نجاح البحث في التوصل إلى نتائج معينة¹.

المطلب الثاني: محاسبة الأصول المعنوية وفق الأنظمة المحاسبية الدولية

فرضت التحولات في الاقتصاد العالمي إعطاء أهمية بالغة للأصول المعنوية حيث تم تخصيص المعيار محاسبي دولي الثامن والثلاثون (38) من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية الذي أصبح المرجعية الأساسية لكل الأنظمة المحاسبية في العالم، إذ يهدف المعيار المحاسبي (38) إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية عن طريق إعطاء مجموعة من الأسس والشروط لتحديد الأصل المعنوي وكذا وضع مجموعة من القواعد والاحكام في ما يخص القياس والإفصاح المحاسبي لهذا النوع من الأصول، وفي هذا المطلب سوف نعرض لجملة من هذه القواعد .

الفرع الأول : تحديد أصل معنوي

يعتبر تحديد وتعريف الأصل المعنوي ضمن أصول المؤسسة شرطا للاعتراف ضمن حسابات الميزانية، فهو العملية الاولى التي تراعى من أجل محاسبة هذا النوع من الاصول، ومرحلة التحديد أسسا محددة يجب التقيد بها لقياس موثوق سواء تم اقتناء الأصل ضمن عملية شراء أو تجميع أو ضمن الأصول المعنوية المولدة داخليا.

أولاً: أسس الاعتراف بالأصل المعنوي

حدد المعيار المحاسبي الدولي (38) الصادر عن لجنة المعايير المحاسبة الدولية IASC معاييراً تمثل أسس ضرورية للاعتراف بالأصل المعنوي واجملها في النقاط التالية :

- أن يكون قابلاً للتحديد²، أي قابلاً أن يُفصل عن المؤسسة أو يُجتزأ منها، وأن يُباع أو يُحول، أو يرخص أو يُؤجر، أو تتم مُبادلتها، إما بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، أو أصل أو التزام قابل للتحديد، أو ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى.
- أن يكون خاضعاً لرقابة المؤسسة وسيطرتها³، تسيطر المؤسسة على أصل ما إذا كان لديها سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من المورد وتقيد إمكانية وصول الآخرين إلى تلك المنافع، وفي العادة تنبع هذه السيطرة إما من حقوق محمية بموجب القانون أو من خلال أي طريقة أخرى مثل المحافظة على سرية الاستخدام.
- أن يكون قادراً على توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة⁴، يمكن أن تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من أصل معنوي إيرادات من بيع منتجات أو خدمات، أو فورات في التكلفة، أو منافع أخرى ناتجة عن استخدام الأصل من قبل المؤسسة، فعلى سبيل المثال، قد يخفض استخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج من تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من أن يزيد من الإيرادات المستقبلية.

¹ عبد اللطيف مصيطفى و عبد القادر مراد ، أثر إستراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره ،ص 30 .

² لجنة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره ،ص 5 .

³ نفس المرجع و الصفحة سابقا.

⁴ المرجع السابق ،ص 6 .

- أن يكون بالإمكان قياس تكلفته بموثوقية، إذ يمكن قياس تكلفة الأصل بطريقة يمكن الاعتماد عليها¹، وتشمل تكلفة الأصل المعنوي الذي تم اقتناؤه بشكل منفصل²:
 - سعر شراؤه، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للرد، بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات؛
 - أيّ تكلفة تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له.
- اذن فإن المعيار المحاسبي الدولي (38) قد وضع شروطاً وأساساً ضرورية من أجل الاعتراف بالأصل المعنوي كبنء في القوائم المالية وهذا لعدم تقديم بيانات مضللة لمستخدمي هاته القوائم والتي قد تتمثل في³:
- إخفاء أصل معنوي مملوك للمؤسسة بما يعني اظهار قدرتها باقل من الحقيقة .
 - تخفيض القيمة الصافية للمؤسسة.
 - نسب منافع اقتصادية للمؤسسة لأصول ليست وحدها هي التي جلبتها نتيجة ان هناك منافع اقتصادية للمؤسسة من أصل تم عدم اظهاره من دفاتر المؤسسة .
 - وجود احتياطي سري بقيمة تكلفة الأصل المعنوي غير الظاهر .
 - المقارنات مع المؤسسات في نفس المجال تتم على اساس خاطئ ، ونفس الشئ للمقارنات مع بيانات ذات المؤسسة لفترات سابقة أو مستقبلية .
- اذن من خلال الأخذ بمهده الأسس فإنها تؤدي إلى الاعتراف ببراءات الاختراع والامتيازات والتراخيص، والعلامات التجارية وحقوق التأليف والنشر والبرمجيات، لكن في المقابل فان لا تعتبر كافية لعناصر أخرى مثل حصة السوق، محافظ العملاء، وعناصر رأس المال البشري لا ينطبق عليها تعريف مصطلح أصول معنوية⁴.

حالات خاصة:

- وفقاً للمعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 3 "تجميع المؤسسات" عندما يُقتنى أصل معنوي ضمن عملية تجميع مؤسسات تكون تكلفة ذلك الأصل المعنوي هي قيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ، وسوف تعكس القيمة العادلة للأصل المعنوي توقعات المشاركين في السوق في تاريخ الاستحواذ بشأن احتمال أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة الكامنة في الأصل سوف تتدفق إلى المؤسسة⁵.
- في بعض الحالات قد يُقتنى أصل معنوي بدون مقابل، أو بمقابل سعر رمزي عن طريق منحة حكومية وقد يحدث هذا عندما تحول حكومة أو تخصص لمؤسسة أصول معنوية مثل حقوق الهبوط بالمطار أو تراخيص لتشغيل محطات الراديو أو التلفزيون أو تصاريح أو حصص الاستيراد، وطبقاً لمعيار المحاسبة الدولي 31 "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية" يمكن للمؤسسة أن تختار أن تثبت كل من الأصل المعنوي والمنحة بشكل أولي بالقيمة العادلة، أو

¹ لجنة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 7 .

² نفس المرجع و الصفحة سابقاً.

³ صلاح الدين عبدالرحمان فهمي، مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة، القاهرة، مكتبة الانجلو مصرية، 2007، ص 777 .

⁴ Bruno BACHY et Michel SION, Analyse financière des comptes consolidés, 2e édition DUNOD, Paris 2009, p 105.

⁵ لجنة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 8.

إذا اختارت المؤسسة ألا تُثبت الأصل بشكل أولي بالقيمة العادلة فإن المؤسسة تُثبت الأصل بشكل أولي بمبلغ إسمي مضافاً إليها أي نفقة تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له¹.

- أما في حالة الشهرة المتولدة داخلياً، فحسب المعيار الدولي فلا يجوز أن تُثبت الشهرة المتولدة داخلياً على أنها أصل².

ثانياً: الاعتراف بالأصول المعنوية المتولدة داخلياً

تعتبر نفقات البحث والتطوير الركيزة الأساسية للأصول المعنوية المتولدة داخلياً، حيث نجد أن المعيار الدولي 38 قد فصل في تثبيت المصاريف الملحقمة بكلا المرحلتين الأساسيتين في انشاء الأصول المعنوية التي تكون داخل المؤسسة وهي :

1. مرحلة البحث: لا يمكن حسب المعيار الدولي أن يُثبت الأصل المعنوي الناشئ عن البحث ويجب أن يُثبت الانفاق على البحث عند تحمله على أنه مصروف³.

2. مرحلة التطوير : يجب أن يُثبت الأصل المعنوي الناشئ عن التطوير عندما تستطيع المؤسسة ان تثبت ما يلي⁴ :

- الجدوى الفنية من إستكمال الأصل المعنوي بحيث يكون متاحاً للاستخدام أو البيع.
- نيتها أن تستكمل الأصل المعنوي وأن تستخدمه أو تبيعه.
- قدرتها على أن تستخدم الأصل المعنوي أو أن تبيعه.
- الكيفية التي سيولد بها الأصل المعنوي المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة. فمن بين أمور أخرى، تستطيع المؤسسة أن تدلل على وجود سوق لمخرجات الأصل معنوي، أو للأصل المعنوي ذاته، أو على فائدة الأصل المعنوي إذا كان سيستخدم داخلياً.

- توفر الموارد الفنية، والمالية والموارد الأخرى لتستكمل التطوير ولتستخدم الأصل معنوي أو تبيعه.
 - قدرتها على أن تقيس بطريقة يمكن الاعتماد عليها النفقة التي تعود إلى الأصل معنوي خلال تطويره.
- تشمل تكلفة الأصل المعنوي المتولد داخلياً جميع التكاليف الضرورية لإنشاء وإنتاج وإعداد الأصل ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة، ومن أمثلة التكاليف التي تعود إلى الأصل⁵ :

- تكاليف المواد الخام والخدمات المستخدمة أو المستهلكة في توليد الأصل معنوي.
 - تكاليف منافع الموظفين و أتعاب التسجيل.
- وتشمل الأمثلة الأخرى للنفقة التي تُثبت عندما يتم تحملها على أنها مصروف⁶ :
- الإنفاق على أنشطة الإعداد والتجهيز للتشغيل، وقد تتكون تكاليف الإعداد والتجهيز للتشغيل من تكاليف التأسيس، تكاليف ما قبل الافتتاح أو الانفاق لبدء عمليات جديدة أو إطلاق منتجات .
 - الإنفاق على أنشطة التدريب.
 - الإنفاق على أنشطة الإعلان والترويج
 - الإنفاق على تغيير موقع أو إعادة تنظيم جزء من مؤسسة أو كلها .

¹ لجنة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 9 .

² المرجع السابق، ص 10 .

³ المرجع السابق، ص 1 .

⁴ نفس المرجع و الصفحة سابقاً.

⁵ المرجع السابق، ص 13 .

⁶ المرجع السابق، ص 14 .

ومن هذا المنطلق فإنه حسب المعيار المحاسبي الدولي لا يجوز أن تُثبت العلامات، وعناوين الصحف، وعناوين النشر، وقوائم العملاء المتولدة داخلياً على أنها أصول معنوية¹، ولا يجوز في تاريخ لاحق أن يُثبت الانفاق على بند معنوي، والذي سبق أن اثبت على أنه مصروف، على أنه جزء من تكلفة أصل معنوي²، فبصفة عامة فإنه من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان الأصل المعنوي المتولد داخلياً يؤهل للإثبات بسبب مشاكل في:

- تحديد ما إذا كان هناك أصلاً قابلاً للتحديد والذي سوف يولد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة؛
- تحديد تكلفة الأصل بطريقة يمكن الاعتماد عليها، ففي بعض الحالات، لا يمكن تمييز تكلفة توليد أصل معنوي داخلياً أو تكلفة تشغيل العمليات اليومية .

أما بخصوص المعايير الدولية الأخرى فنجد ان المعيار الأمريكي SFAS 2 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة والمالية FASB في أكتوبر 1974 الذي جاء بعنوان "تكاليف الأبحاث والتنمية" فأشار إلى ان جميع تكاليف الأبحاث والتنمية يتم اثباتها كمصروفات فيما عدا الأصول المعنوية المشتراه من الغير والأصول المعنوية التي لها استخدامات بديلة في المستقبل والتي تم رسمتها و اهتلاكها باعتبارها مصروفات أبحاث و تنمية³، من جهة أخرى نجد المعيار البريطاني SSAP 13 الصادر في ديسمبر 1977، الذي يصنف المصاريف على عملية الأبحاث والتنمية إلى ثلاثة اقسام فهناك الانفاق على بحث خالص وعلى بحث مطبق وانفاق على التنمية، فأما الانفاق على البحث بنوعيه فيحمل على أعباء السنة التي حدث فيها ونفس الشيء ينطبق على التنمية ان لمن يتحقق منها بالفعل ابتكار أو معلومة جديدة تنفع المؤسسة لفترات طويلة، أما ان تحقق النفع فإنه يمكن حينئذ رسملة هذا الإنفاق، ومعالجة الانفاق على الابحاث كمصروفات هو تطبيق لمبدأ الحيطة والحذر⁴.

الفرع الثاني: القواعد المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي

تعتبر القواعد المحاسبية عن الأحكام الأساسية المرافقة للمعالجة المحاسبية للأصل المعنوي، حيث نجد قواعد القياس الأصل وكذا كيفية تحديد العمر الانتاجي من أجل تطبيق الاهتلاك عليه ام إجراء اختبار تدني القيمة، وكذا قواعد الاستبعاد والتنازل عن الأصل المعنوي ومتطلبات الافصاح.

أولاً: تقييم الأصل المعنوي

حسب المعيار الدولي هناك نوعان من القياس للأصل المعنوي وهذا بعد الاعتراف به في بنود الميزانية وهما:

أ. نموذج التكلفة:

بعد الإثبات والاعتراف الأولي لأصل معنوي كحساب في الميزانية، يجب أن يُسجل هذا الأصل بتكلفته مطروحاً منها مجموع الاهتلاكات ومجموع تدني القيمة⁵، حيث نجد ان المعيار الدولي 38 قد حدد عددا من القواعد في تقييم الأصل المعنوي الذي تم الحصول عليه أو تم انتاجه داخليا وهي⁶:

- يتم اثبات الأصل المعنوي بالتكلفة.
- تتحدد التكاليف بما يمكن تخصيصه واستفاد به بالفعل الأصل المعنوي.

¹ لجنة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 12.

² المرجع السابق، ص 14.

³ صلاح الدين عبدالرحمان فهمي، مرجع سبق ذكره، ص 733.

⁴ المرجع السابق، ص 750.

⁵ لجنة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 15.

⁶ صلاح الدين عبدالرحمان فهمي، مرجع سبق ذكره، ص 809.

- المصروفات على المواد وعلى الخدمات التي استخدمت أو استهلكت لإنتاج الأصل المعنوي.
- المرتبات والاجور وتكاليف العمالة الأخرى المرتبطة مباشرة بإنتاج الأصل.
- اي مصروف يترايط مباشرة بإنتاج الأصل مثل أتعاب تسجيل الحق القانوني و مصاريف براءات الاختراع والرخص التي استخدمت لإنتاج الأصل.
- التكاليف الإضافية غير المباشرة التي تحملتها المؤسسة من أجل انتاج الأصل المعنوي تضاف إلى تكلفته طالما كان تحديدها بدقة وبشكل يعتمد عليه مثل تخصيص اهتلاك الأراضي والمباني والأدوات والمعدات، واقساط التأمين والايجار.
- كما ان تكاليف الاقتراض تعتبر من عناصر تكلفة الأصل المعنوي المنتج داخليا .
- لا تدخل تكاليف التوزيع والبيع والإدارة في تكلفة الأصل المعنوي .

ب. نموذج إعادة التقييم:

بعد الإثبات الأولي، يجب أن يُسجل الأصل المعنوي بمبلغ إعادة التقييم، يكون قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أي مجموع الاهتلاكات اللاحقة وأي مجموع خسائر تدني القيمة اللاحقة، ولغرض إعادة التقييمات بموجب هذا المعيار، فإنه يجب أن تُقاس القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشطة¹.

ثانيا :العمر الإنتاجي للأصل المعنوي

يعتبر تحديد العمر المنفعي للأصل المعنوي أساسي لمعرفة المدة المرجحة التي يمكن للمؤسسة أن تحصل على منافع اقتصادية مستقبلية من استخدام هذا الأصل وهذا يؤدي بما إلى معرفة المدة التي تقابلها في اهتلاكه، حيث ان لكل أصل معنوي عمرا انتاجي مختلف من أصل إلى آخر، وأغلب الأصول المعنوية يحددها أعمار قانونية تحددها القوانين الرسمية، ولقد حدد المعيار المحاسبي الدولي 38 تعريفا للعمر الإنتاجي والأسس التي تساعد على تحديده حيث نجد في تعريف العمر الإنتاجي بأنه هو²:

- الفترة التي يُتوقع أن يكون الأصل خلالها متاحاً للاستخدام من قبل المؤسسة.
 - عدد وحدات الإنتاج أو ما شابهها المتوقع أن تحصل عليها المؤسسة من الأصل.
- و تؤخذ الكثير من العوامل في الحسبان عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل معنوي، بما في ذلك³ :
- الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المؤسسة.
 - دورات حياة المنتج النموذجية للأصل والمعلومات العامة عن تقديرات الأعمار الإنتاجية للأصول لمشاهدة التي تستخدم بطريقة مشابهة.
 - التقادم الفني، أو التكنولوجي، أو التجاري أو الأنواع الأخرى من التقادم.
 - استقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل والتغيرات في طلب السوق على المنتجات أو الخدمات المنتجة من الأصل.
 - التصرفات المتوقعة من قبل المنافسين أو المنافسين المحتملين.
 - مستوى نفقة الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل وقدرة المؤسسة ونيتها للوصول إلى مثل ذلك المستوى.

¹ لجنة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص15.

² المرجع السابق، ص 4.

³ المرجع السابق، ص 17.

- فترة السيطرة على الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار المتعلقة به.
 - ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي للأصول الأخرى للمؤسسة.
- كذلك فإنه ميز بين الأصول المعنوية ذات الأعمار الإنتاجية المحددة وغير المحددة في ما يلي:

1. الأصول المعنوية ذات الأعمار الإنتاجية المحددة :

- يذهب المعيار الدولي إلى أن العمر الإنتاجي للأصل المعنوي يجب أن لا يتجاوز 20 سنة من التاريخ الذي يكون متاحاً للاستخدام، حيث ينبغي أن يبدأ الاهتلاك منذ ذلك الحين، و يجب الأخذ بعين الحسبان النقاط التالية¹ :
- يجب أن يُخصص المبلغ القابل للاهتلاك لأصل معنوي ذو عمر إنتاجي محدد على أساس منتظم على مد عمره الإنتاجي.
 - يجب أن يبدأ الاهتلاك عندما يكون الأصل متاحاً للاستخدام، وبالحالة اللازمة ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة.
 - يجب أن يتوقف الاهتلاك في التاريخ الذي يُصنف فيه الأصل على أنه مُحْتَفَظ به للبيع أو التاريخ الذي يُلغى فيه إثبات الأصل .
 - يجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تُستهلك به المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المؤسسة، فإذا كان من غير الممكن أن يُحدد ذلك النمط، فإنه يجب أن تُستخدم طريقة القسط الثابت .
- حالة خاصة : يجب أن يُفترض أن القيمة المتبقية للأصل المعنوي ذو العمر الإنتاجي المحدد ستكون صفراً، ما لم² :
- يوجد ارتباط من قبل طرف ثالث بأن يشتري الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.
 - يوجد سوق نشطة للأصل يمكن أن تُحدد القيمة المتبقية بالرجوع إلى تلك السوق.
 - من المحتمل أنه سوف توجد مثل تلك السوق في نهاية العمر الإنتاجي للأصل.

2. الأصول المعنوية ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة :

- لا يجوز أن يتم اهتلاك أصل معنوي ذي عمر إنتاجي غير محدد³، فوفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 36 "تدني قيمة الأصول"، فإن المؤسسة مُطالبَة بأن تختبر الأصل المعنوي ذي العمر الإنتاجي غير المحدد، وذلك بمقارنة المبلغ الممكن استرداده منه مع مبلغه الدفترتي سنوياً، حيث يلاحظ امكانية وجود مؤشر على أن قيمة الأصل المعنوي ربما تكون منخفضة لإجراء تدني القيمة⁴.
- وبصفة عامة فإنه حسب معايير المحاسبة الدولية فإن يلزم التمييز بين الأصول المعنوية ذات الحياة المحدودة التي يجب إهلاكها على مدى هذه الفترة المحدودة، والأصول المعنوية ذات العمر الانتاج غير محدود لأجل غير مسمى والتي يجب أن تكون خاضعة لاختبارات تدني قيمة سنوية.

¹ لجنة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² نفس المرجع و الصفحة سابقا.

³ المرجع السابق، ص 19.

⁴ المرجع السابق، ص 20.

ثالثاً: استبعاد أصل معنوي

يجب أن يُلغى إثبات الأصل معنوي عند الاستبعاد او عندما لا يُتوقع منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو استبعاده¹. ويجب أن يُحدد الربح أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات أصل معنوي بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد إن وجدت والمبلغ الدفترى للأصل، ويجب أن يُثبت ضمن الربح أو الخسارة عندما يُلغى إثبات الأصل ولا يجوز أن تُصنف المكاسب على أنها إيرادات عادية².

رابعاً: الإفصاح عن الأصول المعنوية :

يجب على المؤسسة أن تفصح عما يلي لكل فئة من الأصول المعنوية، مع تمييز الأصول المعنوية المتولدة داخلياً عن الأصول المعنوية الأخرى بالإضافة إلى ذلك فيجب³:

- توضيح الأعمار الإنتاجية غير محددة أو محددة و إذا كانت محددة الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك المستخدمة.
- طرق الاهتلاك المستخدمة للأصول المعنوية ذات الأعمار الإنتاجية المحددة.
- إجمالي المبلغ الدفترى وأي مجمع اهتلاك مُضاف إلى مجمع تدني القيم في بداية ونهاية الفترة.
- مطابقة المبلغ الدفترى في بداية ونهاية الفترة بحيث تظهر:
- الإضافات، بحيث تبين تلك من التطوير الداخلي وتلك المكتناة بشكل منفصل وتلك المكتناة من خلال عمليات تجميع المؤسسات.
- الأصول المصنفة على أنها مُحتفظ بها للبيع أو المدرجة ضمن مجموعة استبعاد .
- الزيادات أو النقصان خلال الفترة الناتجة عن إعادة التقييم .
- تدني القيم المثبتة ضمن الربح أو الخسارة خلال الفترة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 36 .
- أي اهتلاك مُثبت خلال الفترة.
- التغييرات الأخرى ضمن المبلغ الدفترى خلال الفترة.

فئة الأصول المعنوية هي مجموعة من الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابه في عمليات المؤسسة. ومن أمثلة الفئات المنفصلة⁴:

- أسماء العلامة.
- عناوين الصحف وعناوين النشر.
- برنامج الحاسب الآلي.
- التراخيص والامتيازات.
- حقوق التأليف والنشر، وبراءات الاختراع، وحقوق الملكية الصناعية.
- الصفات، والصيغ، والنماذج، والتصاميم، والنماذج الأولية.
- الأصول المعنوية تحت التطوير.

يتم تفصيل وتجميع الفئات المذكورة أعلاه في فئات أصغر أو أكبر إذا كان سينتج عن هذا معلومات أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية، يتطلب معيار المحاسبة الدولي الثامن " السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء " من المؤسسة

¹ لجنة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 20.

² نفس المرجع و الصفحة سابقا.

³ المرجع السابق، ص 21.

⁴ نفس المرجع و الصفحة سابقا.

أن تفصح عن طبيعة ومبلغ التغيير في تقدير محاسبي والذي له أثر ذا أهمية نسبية في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر ذا أهمية نسبية في الفترات اللاحقة، وقد ينشأ مثل هذا الإفصاح عن التغييرات في¹:

- تقدير العمر الإنتاجي لأصل معنوي؛
- طريقة الاهتلاك ؛
- القيم المتبقية.

يجب على المؤسسة أن تفصح أيضا عن²:

- الأصل المعنوي المقوم على أن له عمر إنتاجي غير محدد، المبلغ الدفترى لذلك الأصل والأسباب التي تدعم تقدير عمر إنتاجي غير محدد، وعند إبداء هذه الأسباب، يجب على المؤسسة أن تصف العوامل التي لعبت دور مهم في تحديد أن الأصل له عمر إنتاجي غير محدد.
- وصف أي أصل معنوي منفرد، ومبلغه الدفترى وفترة الاهتلاك المتبقية له، والذي يُعد ذا أهمية نسبية للقوائم المالية للمؤسسة.
- للأصول المعنوية المكتناة عن طريق منحة حكومية والمثبتة بالقيمة العادلة .
- نفقة البحث والتطوير، يجب على المؤسسة أن تفصح عن إجمالي مبلغ نفقة البحث والتطوير المثبت على أنه مصروف خلال الفترة³ .

المطلب الثالث: محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية ، حيث نجد ان هذا النظام قدم قواعد واحكام لأهم الحسابات لمختلف الاصناف وفي جانب الأصول نجد قواعد خاصة للأصول المعنوية والتي اصطلح على تسميتها بالتشبيات المعنوية، اذ نجد مجموعة من قواعد الخاصة بالتقييم والإدراج في الحسابات الخاصة لهذا النوع من الأصول، من خلال تقديم منهجي يساعد على فهم الطبيعة المميزة له حيث احتوى النظام المحاسبي المالي على تعريف خاص ودقيق للأصول المعنوية ثم إعطاء القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات المكونة له، بالإضافة إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية الخاصة بالاهتلاك وتدني القيمة وشروط إعادة التقييم، حيث سوف نتطرق في هذا الفصل إلى هذه النقاط.

الفرع الأول : تعريف الأصل المعنوي حسب النظام المحاسبي المالي

نجد في محتوى النظام المحاسبي المالي تعريفان للأصل المعنوي مع الإشارة انه تم ذكر الأصل المعنوي وفق مصطلح التشبيات المعنوي، في ما يلي :

- أصول غير نقدية قابلة للتعريف ولا معنى مادي لها يجوزها كيان ما، من أجل الإنتاج ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية⁴ .

¹ لجنة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سبق ذكره ،ص 22.

² نفس المرجع و الصفحة سابقا.

³ المرجع السابق ،ص 23.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في 26 جوان 2008، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، 25 مارس 2009 ، ص 86 .

- هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلا المحل التجاري المكتسب والعلامات وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري¹.
- ومن خلال هذان التعريفان فإننا نلاحظ أنهما يشتركان مع التعريف الذي قدمه المعيار المحاسبي الدولي من خلال عدم الوجود المادي لهذه الأصول وإنما غير نقدية وإنما تخضع لسيطرة المؤسسة لاعتبارها كأصل.
- تضم الأصول المعنوية حسب مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي من الحساب الرئيسي التثبيتات المعنوية و الحسابات الثانوية المتفرعة منه كما يلي :

الجدول رقم 1.1 : الحسابات المتعلقة بالأصول المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي

التثبيتات المعنوية	20
مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	203
برمجيات المعلوماتية وما شابهها	204
الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	205
فارق الاقتناء	207
التثبيتات المعنوية الأخرى	208

المصدر : من إعداد الباحث

الفرع الثاني: التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية

يعتبر نظام التقييم والإدراج أو التقييد المحاسبي للأصول المعنوية من المستويات التي ركز عليها النظام المحاسبي المالي لكي تتماشى والتغيرات التي مست الممارسة المحاسبية، حيث قدم توضيحات عن قواعد التقييم التي يمكن للمسوسة ان تعالجها للأصل المعنوي ، وكذا كيفية عمل مختلف حسابات بند التثبيتات المعنوية.

أولاً: التقييم المحاسبي للأصول المعنوية

طبقاً للقاعدة العامة لتقييم الأصول يدرج الأصل المعنوي في الحسابات كأصل إذا استوفى الشرطين التاليين² :

- إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل تعود إلى المؤسسة؛
- إذا كان بالإمكان تقييم تكلفة هذا الأصل بطريقة صادقة .

اذ حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي وفق المادة 1.112 فان تقييم عناصر الأصول المعنوية المدرج في الحسابات تتم وفق طريقة التكاليف التاريخية³، حيث تتألف التكلفة التاريخية للأصول المعنوية المسجلة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات، عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع، والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي⁴ :

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره ، ص 8 .

² نفس المرجع و الصفحة سابقا.

³ المرجع السابق ، ص 6 .

⁴ المرجع السابق ، ص 7 .

- بالنسبة إلى الأصول المعنوية المكتسبة بمقابل من كلفة الشراء، حيث تساوي تكلفة شراء أصل معنوي، سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التزيلات والتخفيضات التجارية، وزيادة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى الغير القابلة للاسترجاع من طرف المؤسسة لدى الإدارة الجبائية، وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة الاستخدام¹.
- بالنسبة إلى الأصول المعنوية المستلمة كمساهمة عينية، من قيمة الإسهام.
- بالنسبة إلى الأصول المعنوية المكتسبة مجاناً، من القيمة الحقيقية أو العادلة في تاريخ دخولها .
- بالنسبة إلى الأصول المعنوية المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للمبادلة.
- بالنسبة إلى الأصول المعنوية التي تنتجها المؤسسة، من مجموع تكاليف الإنتاج.

ثانياً: الإدراج المحاسبي لحسابات الأصول المعنوية

يحتوي بند أو حساب التثبيتات المعنوية على مختلف أصناف الأصول المعنوية التي يمكن أن نجدها في المؤسسة من مصاريف التنمية التي تم رسملتها الى حساب البرمجيات المعلوماتية وما شابهها وايضا حساب الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات ، وكذا حساب فارق الاقتناء الذي يظهر اثناء اقتناء مؤسسة اخرى، وهناك امكانية ان تظهر أصول معنوية أخرى لا تنتمي للأصناف السابقة فيمكن إدراجها في حساب التثبيتات المعنوية الأخرى .

أ. مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (الحساب 203):

- تشكل نفقات التطوير أو التنمية أو النفقات الناجمة عن مرحلة التنمية لأي مشروع داخلي أصلاً معنوياً في الحالات الآتية فقط²:
- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة .
 - إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية و المالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها .
 - إذا كان كل تقييم لهذه النفقات بصورة صادقة.

تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور او مرحلة البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها³، ويسجل قسم فرعي لحساب 20 "التثبيتات المعنوية" وهو الحساب 203 "مصاريف التنمية القابلة للتثبيت" في جانبه المدين مصاريف التنمية المقيدة في الأصل، ويتم هذا التسجيل في الأصل في مقابل الحساب 73 "الانتاج المثبت لأصول المعنوية"، وهذا بعد تسجيل التكاليف الملحقه لتلك الأصول في حسابات الأعباء حسب طبيعتها التابعة لنفس الفترة، وتكون عملية الإدراج المحاسبي وفق القيدان الآتيان⁴:

القيد الأول: تسجيل مصاريف التنمية كأعباء حسب طبيعتها.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره ، ص 7 .

² المرجع السابق، ص 9 .

³ المرجع السابق، ص 10 .

⁴ المرجع السابق ، ص 57 .

XXX	XXX	ح / حسابات الأعباء	6
XXX		ح / حسابات مالية تسديد نفقات التنمية	5xx

القيد الثاني : رسملة مصاريف التنمية إلى أصل معنوي.

XXX	XXX	ح / مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	203
XXX		ح الانتاج المثبت للأصول المعنوية تحويل مصاريف التنمية إلى تثبيت معنوي	731

ب. الأصول المعنوية الأخرى ¹ :

- لدينا حساب " البرمجيات المعلوماتية وما شابهها " الحساب 204 وهو حساب فرعي لحساب 20، وبالنسبة لهذا الحساب فإنه نجد في المؤسسة برامج الاعلام الآلي التي تم شرائها من الغير ، وكذا برامج الاعلام الآلي التي تم انتاجها داخليا، فبالنسبة للمقتناة من الغير فإنه يتم تسجيل كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية وهذا حسب القيد الآتي :

XXX	XXX	ح / برمجيات المعلوماتية وما شابهها	204
XXX		ح / الموردون والحسابات الملحقه	40x
XXX		ح / حسابات مالية	5xx
		تسجيل برامج إعلام آلي مقتناة بواسطة ترخيص	

- كذلك فإنه يتم إدراج كلفة إنتاج البرمجيات التي تمت المؤسسة في مقابل حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية، بعد تسجيل الأعباء التي تعنيه في الحسابات حسب الطبيعة .

XXX	XXX	ح / برمجيات المعلوماتية وما شابهها	204
XXX		ح / الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731
		تحويل مصاريف إنتاج برامج الإعلام الآلي إلى تثبيبات معنوية	

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

- كذلك نجد الحساب 205 " الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات" المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد، والحساب 208 "تثبيتات معنوية الأخرى"، وهي الأصول المعنوية الأخرى التي نجدتها في المؤسسة والتي لم يخصص لها النظام المحاسبي المالي حسابا خاصا لها، حيث يتم تسجيلها مباشرة في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية، وهذا وفق القيد الآتي :

	XXX	ح / الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	40x	205
	XXX	ح / تثبيتات معنوية الأخرى	5xx	208
XXX		ح / الموردون والحسابات الملحقة		
XXX		ح / حسابات مالية		
		تسجيل تثبيتات معنوية مقتناة		

ج. فارق الاقتناء (الحساب 207) :

- يسجل الحساب 207 "فارق الاقتناء" سواء إيجابيا كان أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو إدماج، و يمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المعنوي مهما يكن رصيده، وفارق الاقتناء هو أصل غير معرف وعليه يجب أن نميزه عن التثبيتات المعنوية التي بصورة دائمة هي بالتعريف أصول معرفة¹.
- أما المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء فانه تتم بطريقة مختلفة حسب طبيعته إيجابي أو سلبي، اذ يمثل فارق الاقتناء الايجابي (Goodwill) الزيادة في الثمن بالنسبة إلى تقييم حصة الشركة الام في الاموال الخاصة المعاد تقديرها في الشركة التابعة. فارق الاقتناء الايجابي يسجل في أصول الميزانية المجمعة في حساب التثبيتات المعنوية، في المقابل القيمة المحاسبية لسندات المساهمة يتم استعادتها في مستوى حصة الشركة الام في الاموال الخاصة للشركة التابعة المعاد تقديرها بالقيمة العادلة².
- أما فارق الاقتناء السلبي تطرقت المادة 17.132 من النظام المحاسبي المالي إلى موضوع فارق الاقتناء السلبي حيث نجد انه يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي في شكل منتج تبعا لوظيفة أصله في الحالات التالية³ :
- عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسائر أو النفقات .
 - عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة اقتنائها فإنه يدرج في الحسابات كمنتجات على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول .
 - عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء مستقبلية ولا بأصول غير نقدية فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتجات .
- يتم تقييم فارق الاقتناء كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية الاقتناء بمقارنة سعر شراء المؤسسة مع القيمة العادلة لصافي موجوداتها حيث : فارق الاقتناء= سعر اقتناء المؤسسة - القيمة الصافية للأصول .

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

² Robert OBERT et Marie-Pierre Mairesse, comptabilité et audit , éditions 2014 Dunod ,Paris , p 312 . 25

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرجع السابق ، ص 17 .

وخسائر القيمة التي يتم إثباتها عقب اختيار تناقص للقيمة في فارق اقتناء لا يمكن أن تكون موضع استرجاعات لاحقة خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها في أصول المعنوية الأخرى .

ثالثا: القواعد المحاسبية للأصول المعنوية

قام النظام المحاسبي المالي بالإضافة الى تقديم مفاهيم حول الأصول المعنوية ومحتوى الحسابات المترتبة بها الى مجموعة من القواعد والاحكام المحاسبية التي تساعدنا في إنجاز ممارسة محاسبية واضحة وفعالة ، نوجزها في النقاط التالية :

- إهلاك أصل معنوي هو إستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل انتجته المؤسسة لنفسها، إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، حيث نجد الطريقة الخطية والطريقة التناقضية وطريقة وحدات الإنتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة، فالاهتلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل أما الطريقة التناقضية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل¹.
- يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما، وفي حالة حصول الاهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية².
- القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي يرتقب المؤسسة الحصول عليه لأصل عند انقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة، حيث يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل المؤسسة وفي حالة ما إذا كانت هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة³.

وتتم المعالجة المحاسبية لعملية الاهتلاك وفق القيد التالي :

XXX	XXX	ح / مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية	681
XXX		ح / اهتلاك التثبيتات المعنوية	280
		تخصيص أقساط اهتلاك التثبيتات المعنوية	

- اذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت معنوي أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة⁴، حيث تتم المعالجة المحاسبية وفق القيد التالي :

XXX	XXX	ح / مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية	681
XXX		ح / خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	290
		تسجيل خسائر قيمة التثبيتات المعنوية	

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره ، ص 9 .

² نفس المرجع و الصفحة سابقا .

³ نفس المرجع و الصفحة سابقا .

⁴ نفس المرجع و الصفحة سابقا .

- النفقات اللاحقة المتعلقة الأصل المعنوي تدرج في الحسابات النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيات المعنوية المدرجة في الحسابات كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى المؤسسة فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيات وتضاف إلى قيمة الأصل .
- رأينا سابقا في المادة 1.112 على ان النظام المحاسبي المالي نص على الإدراج الأولي للتثبيات يتم وفق تكلفتها التاريخية، لكن هذه القيمة تصبح لا تعبر عن القيمة الحقيقية للأصل المعنوي مع تغيرات أسعار السوق فسمح وفق المادة 27.121 التي تعالج مسألة إعادة تقييم التثبيات بصورة عامة، امكانية لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته أن يدرج في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيات العينية ، غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة ، وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة¹ .
- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"، على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق أن إدراجه كعبء في الحسابات، وإذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة اي إعادة تقييم سلبية فإن هذه الخسارة في القيمة ينسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه، و يقيد الرصيد المحتمل فارق إعادة التقييم السلبية الصافية كعبء من الأعباء، وكل استرجاع لخسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية².
- اذن كخلاصة فان إعادة تقييم اي تثبيت ما هو إلى تحديد قيمته الحالية بالاعتماد على الأسعار الحالية لهذا التثبيت ،أو على اساس القيم التي تنشرها السلطات الرسمية، حيث يتم الإدراج المحاسبي في الطرف الدائن من الحساب 105 " فارق إعادة التقييم " وهذا وفق طريقتين وهما³:
- الطريقة الأولى وتتم بإعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت وفي هذه الحالة فان إعادة التقييم التثبيت الأصل تتم بإعادة تقييم قيمته الاجمالية وكذا الاهتلاكات الخاصة به وهذا اعتمادا على معامل يحسب بنسبة قيمة سعر البيع الصافي للأصل الي قيمته المحاسبية الصافية، ان فارق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الاجمالية المعاد تقييمهما للتثبيت من جهة و مجموع الاهتلاكات المعاد تقييمهما من جهة أخرى ، والتسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم يكون كالتالي:

	XXX	ح / التثبيات المعنوية	20
XXX	ح / اهتلاك التثبيات المعنوية		280
XXX	ح / فارق إعادة التقييم		105

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره ، ص 9 .

² نفس المرجع و الصفحة سابقا .

³ عبدالرحمان عطية ، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الجزائر ، 2011 ، ص 219 .

إعادة تقييم تثبيت معنوي

بعد إعادة تقييم التثبيت بحسب قسط الاهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم على فترة الاستخدام المتبقية للتثبيت .

- الطريقة الثانية تتم بإعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت عبر ترصيد الاهتلاكات المجمعة للتثبيت المراد إعادة تقييمه مع حساب الأصل المعني للحصول على قيمته المحاسبية الصافية ثم تحديد القيمة العادلة للتثبيت وحساب الفرق بينهما وبين قيمته المحاسبية الصافية وبذا نحصل على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية وفق القيد الآتي:

	20	حـ / التثبيتات معنوية	XXX
105		حـ / فارق إعادة التقييم	XXX
		إعادة تقييم تثبيت معنوي	

- وفي نهاية السنة نحسب القسط الاهتلاك السنوي بقسمة القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها على فترة استخدامه المتبقية .
 - في حالة خروج أحد التثبيتات المعنوية فانه يحذف أي أصل معنوي من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقاً¹، حيث نميز حالتين لخروج الأصل المعنوي² :
- الحالة الأولى: بان تكون القيمة المحاسبية للأصول المتنازل عنها تساوي الصفر اي ان الأصل المعنوي تم اهتلاكه كلياً، ويكون الإدراج المحاسبي كما يلي :

	280	حـ / اهتلاك التثبيتات المعنوية	XXX
	290	حـ / خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	XXX
20X		حـ / التثبيتات المعنوية	XXX
		خروج تثبيبات معنوية	

الحالة الثانية :عندما تكون القيمة المحاسبية الأصول المتنازل عنها تختلف عن الصفر ، في هذه الحالة لا بد من تسجيل اهتلاك استثنائي للقيمة المحاسبية الصافية المتبقية لسنة التنازل كمرحلة أولى وفق القيد التالي :

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره ، ص 9 .
² دادن عبد الوهاب و كيجلي عائشة سلمى ، المحاسبة المعقدة ، مطبوعة جامعية غير منشورة ، جامعة ورقلة ، 2011 ، ص 15 .

XXX	XXX	ح / مخصصات الاهتلاكات و المؤونات وخصائر قيمة الأصول غير الجارية	280	681
XXX		ح / اهتلاك التثبيتات المعنوية		
		تخصيص أقساط اهتلاك التثبيتات المعنوية		

ثم نقوم بتسجيل قيد التنازل ، لترصيده مع الاهتلاك المتراكم وخصائر القيم .

- تحدد الأرباح والخصائر الناتجة عن الوضع خارج الخدمة أو خروج أصل معنوي بالفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة قيمتها والقيمة المحاسبية للأصل وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء في الحساب 652 " نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية "، أو الحساب 752 " فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية"، وهذا وفق القيدين الذين يمثلان التنازل عن أصل معنوي في حالة يكون سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية الصافية للأصل و العكس² :

القيد الأول : سعر البيع اقل من القيمة المحاسبية الصافية

	XXX	ح / اهتلاك التثبيتات المعنوية	280	
	XXX	ح / خصائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	290	
	XXX	ح / نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	652	
	XXX	ح / الحسابات الدائنة عن عمليات تنازل عن الأصول الثابتة	462	
XXX		ح / التثبيتات المعنوية	20X	
		خروج تثبيات معنوية		

القيد الثاني : سعر البيع أكبر من القيمة المحاسبية الصافية

	XXX	ح / اهتلاك التثبيتات المعنوية	280	
	XXX	ح / خصائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	290	
	XXX	ح / الحسابات الدائنة عن عمليات تنازل عن الأصول الثابتة	462	
XXX		ح / التثبيتات المعنوية	20x	
XXX		ح / فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية	752	
		خروج تثبيات معنوية		

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره ، ص 9 .

² دادن عبد الوهاب و كيجلي عائشة سلمى ، المحاسبة المعمقة ، مرجع سبق ذكره ، ص 15 .

الفرع الثالث : مقارنة بين المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية حول الأصول المعنوية
بعد الاطلاع على محتوى القواعد المحاسبية للأنظمة المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي حول مجمل الاحكام والمفاهيم المتعلقة بمحاسبة الأصول المعنوية، نجد من اللازم تقديم مقارنة لمعرفة أوجه الاختلاف والتشابه حولهما مع ذكر التطور الحاصل في النظام المحاسبي المالي من خلال ابراز المفاهيم والقواعد القديمة التي كان معمولاً بها عند العمل بالمخطط المحاسبي الوطني ، والجدول التالي يعطي صورة أوضح لهذه المقارنة :

الجدول رقم 2.1: مقارنة بين المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية حول الأصول المعنوية

أوجه المقارنة	المعيار المحاسبي الدولي 38	المخطط المحاسبي الوطني	النظام المحاسبي المالي
تعريف الأصل المعنوي	أصل غير نقدي قابل للتحديد، ليس له وجود مادي .	قيمة شراء العناصر المعنوية للمتجر أو قيمة المزايا التي تكون الحماية الممنوحة للمخترع أو المؤلف أو لصاحب الحق في استغلال الملكية الصناعية أو التجارية .	أصل غير نقدي غير قابل للتحديد وليس له وجود مادي بخضع لرقابة المؤسسة التي تمتلكه بغرض استخدامه في الانتاج أو لتقديم سلع أو خدمات أو لغرض تأجيرها أو استعماله لأغراض إدارية
شروط تسجيل أصل معنوي في الميزانية	<ul style="list-style-type: none"> • ان يكون قابلاً لتحديد • ان يكون خاضعاً لرقابة المنشأة وسيطرتهما • ان يكون قادراً على توليد منافع اقتصادية مستقبلية ان يكون بالإمكان قياس كلفته بموثوقية 	غير محددة	<ul style="list-style-type: none"> • ان يحقق تعريف الأصل المعنوي • ان يكون من المحتمل ان المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل تعود إلى المؤسسة ان يكون بالإمكان قياس كلفته بموثوقية
تعريف أنشطة البحث	هي البحوث الأصلية والمخططة والتي تقوم بها المنشأة على اساس توقع معرفة وفهم جديدين سواء في نواحي علمية أو فنية	لا يوجد	هي بحث أو استقصاء أصلي مبرج ومخطط يهدف إلى تحصيل فهم ومعارف علمية أو تقنية جديدة .
تعريف أنشطة التطوير	<ul style="list-style-type: none"> • هي تطبيق نتائج البحث أو معرفة أخرى لخطة أو تصميم لإنتاج مواد محسنة جديدة أو اساسية أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم خدمات قبل بدء الانتاج التجاري أو الاستخدام . 	لا يوجد	<ul style="list-style-type: none"> • تطبيق نتائج البحث أو غيرها من المعارف الأخرى على تصميم أو نموذج من أجل إنتاج مواد أو تجهيزات أو منتجات أو طرق أو منظومات أو خدمات جديدة أو مطوّرة بشكل ملحوظ قبل بداية إنتاجه التجاري أو استعمالها.
المحاسبة عن	تسجل كمصروف خلال الدورة التي يتم	ترسمل ضمن المصاريف الإعدادية	تسجل كمصروف بمجرد انفاقها ولا

تكاليف البحث	انفاقها خلالها .	وليس كأصل معنوي، ويتم اطفائها في أجل اقضاء 5 سنوات	يمكن رسملتها ضمن الأصل المعنوي.
المحاسبة عن مصاريف التطوير	ترسمل كأصل المعنوي اذا توفرت فيها شروط معينة وتحتك على اساس عمرها الافتراضي.	ترسمل ضمن المصاريف الإعدادية، وليس كأصل معنوي ويتم اطفائها في أجل اقضاء 5 سنوات	ترسمل كأصل المعنوي اذا توفرت فيها شروط معينة وتحتك على اساس عمرها الافتراضي على الا يتجاوز عشرون (20) سنة
المحاسبة عن أنشطة البحث والتطوير المقتناة من الغير	ترسمل كأصل معنوي اذا تمكنت المؤسسة من تحديد تكلفة اقتنائها بموثوقية .	لا يوجد.	لا يوجد.
المحاسبة عن برامج الإعلام الآلي	<ul style="list-style-type: none"> • البرامج المنتجة داخليا لغرض بيعها : ترسمل التكاليف المنفقة أثناء مرحلة التطوير والتي يتوفر فيها شروط الرسملة فقط . • البرامج المنتجة داخليا لغرض الاستخدام تسجل كمصاريف فور انفاقها و البرامج المشترة لغرض بيعها تعامل كمخزونات. <p>البرامج المشتراه بغرض تأجيرها أو الحصول على تراخيص ترسمل كأصل معنوي، تحتك البرامج المرسملة على مدى عمرها الافتراضي</p>	لا يوجد،	<ul style="list-style-type: none"> • ترسمل بتكلفة الاقتناء في حالة الحصول عليها من الغير. • ترسمل بتكلفة الانتاج في حال انتاجها داخل المؤسسة. <p>تحتك على مدى عمرها الافتراضي على الا يتجاوز 20 سنة .</p>
براءات الاختراع المقتناة	ترسمل بتكلفة الاقتناء وتحتك على اساس عمرها الافتراضي أو القانوني ايهما اقل.	ترسمل بتكلفة الاقتناء وتحتك على مدى عمرها القانوني.	ترسمل بتكلفة الاقتناء وتحتك على اساس عمرها الافتراضي أو القانوني ايهما اقل على الا يتجاوز 20 سنة .
براءات الاختراع المطورة داخليا	ترسمل بتكلفة المنفقة خلال مرحلة التطوير والتي نحقق شروط الرسملة وتحتك على عمرها الافتراضي أو القانوني ايهما اقل .	لا يوجد.	لا يوجد.
العلامات التجارية المقتناة	ترسمل بتكلفة الاقتناء وتحتك على اساس عمرها الافتراضي أو القانوني ايهما اقل	ترسمل بتكلفة الاقتناء وتحتك على مدى عمرها القانوني .	ترسمل بتكلفة الاقتناء وتحتك على اساس عمرها الافتراضي أو القانوني ايهما اقل على الا يتجاوز 20 سنة .
العلامات التجارية المطورة داخليا	تسجل النفقات المرتبطة بها كمصروفات ولا لتعترف بها كأصل معنوي	لا يوجد	لا يوجد
النفقات التأسيسية	تستنفد فوراً كمصروفات ولا يعترف بها	ترسمل كأصول وهمية وليس كأصول	تستنفد فوراً كمصروفات ولا يعترف

والمصاريف التمهيدية	كأصل معنوي	معنوية و تطفأ في أجل اقضاء 5 سنوات	بما كأصل معنوي.
الشهرة المقتناة	ترسمل ولا تتهلك بل تخضع لاختبار انخفاض قيمة .	ترسمل ولا تخضع للاهلاك	ترسمل وتحتك على اساس عمرها الافتراضي على الا يتجاوز 20 سنة.
الشهرة المطورة داخليا	لا يعترف بها كأصل معنوي فلا تسجل .	لا يوجد.	لا يعترف بها كأصل معنوي فلا تسجل .

المصدر : ياسمينه جلاي ، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية- مدخل مقارن، مذكرة ماجستير ،جامعة سطيف ،السنة الجامعية 2009- 2010 ، ص 166 ، بتصرف .

المبحث الثاني: الدراسات السابقة حول الأصول المعنوية وموقع الدراسة الحالية منها

نستعرض في هذا المبحث على أهم الابحاث والدارسات السابقة التي تناولت موضوع الأصول المعنوية بشكل مباشر أو غير مباشر، حيث نلاحظ الاهتمام المتزايد لهذا الموضوع نتيجة الأهمية المتزايدة للملكية الفكرية والاختراعات وشهرة المحل وما صاحبها من تحديات واجهت الاعتراف والقياس المحاسبي لها .

المطلب الأول : الدراسات السابقة

في حدود علم الباحث نجد ان أغلب الدراسات قد عالجت موضوع الأصول المعنوية بصفة عامة أو بعض عناصرها كتكاليف التطوير وشهرة المحل، حيث ساعدتنا هذه الدراسات في بناء وإعداد الفرضيات، مع ملاحظة قلة الدراسات باللغة العربية وخاصة على المستوى الوطني، وفي ما يأتي بعض الدراسات السابقة:

1. دراسة Anne-Laure FARJAUDON و Karine FABRE بعنوان¹ :

Actifs Incorporels : IFRS/IAS et CAC 40

تناولت هذه المقالة مدى تأثير معايير IFRS حول المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية، حيث تتم مقارنة النظام المحاسبي الفرنسي والمعيار المحاسبي الدولي سواء IAS38 و IFRS3 ، من خلال النتائج الصادرة عن تحليل التقارير السنوية لمؤسسات مدرجة في المؤشر الفرنسي CAC40، حيث بينت الدراسة ان تطبيق المعيار الدولي لم ينتج عنه اي تغيرات في المعالجة المحاسبية أو المعلومة المالية الناتجة، وان تطبيق المعايير الجديدة لا تولد اي تغيير وهنا نجد عكس الدراسة النظرية المعتمدة من IASB، وهذا بنسبة 83 % من الشركات المدرجة ، أما النسبة المتبقية من العينة فان المؤسسات سجلت زيادة في قيمة الشهرة وتم تحديد أصول معنوية أخرى. ان تطبيق معيار IFRS 3 يقدم معلومات مالية متمثلة في :

- ظهور عنصر الشهرة عند سيطرة مؤسسة على مؤسسة أخرى، وهو ناتج عن فائض قيمة في الحسابات المجمعة للمؤسسة الداخلة .
- تلزم المعايير الدولية الفصل بين الشهرة وباقي الأصول المعنوية الأخرى.
- يلزم اهتلاك الأصول المعنوية في حالة معرفة عمرها الإنتاجي، أما اذا كان مجهول فهنا يمنع الاهتلاك ويحل محله إجراء اختبار تدنيّة .

¹ Anne Laure FARJAUDON et Karine FABRE, Actifs incorporels : IFRS et CAC 40 , revue française de comptabilité ,Paris Décembre 2007.

بالنسبة للمعيار IAS 38 الذي يتناول الأصول المعنوية فان اي أصل معنوي يحدد عندما يكون معرف ومستقل عن باقي الأصول وليس له وجود مادي ومراقب من طرف المؤسسة وينتظر منه مزايا اقتصادية و يمكن تقييمه بطريقة صادقة .

2. دراسة Pierre SCHEVIN بعنوان¹ :

Dépréciation D'un Goodwill: Les Nouvelles Règles IAS/IFRS

تناولت الدراسة موضوع تدني شهرة المحل حسب القواعد الجديدة لمعايير IFRS / IAS، حيث تتطرق اشكالياتها حول امكانية ايجاد طريقة مثلى لتحديد قيمة تدني شهرة المحل، حيث لجأ الباحث إلى تمهيد مفاهيمي للموضوع ثم إلى تقيد مثال حسابي، و من ثم إلى دراسة نقدية للتشريعات المتعلقة بتدني شهرة المحل، اذ نجد في هذه الدراسة إلى تطرق الباحث إلى مفهوم فارق الاقتناء أو شهرة المحل وماهي مكوناته وكيفية قياسه وماهي الآراء المختلفة التي تحاول إعطاء تعريف دقيق له، ثم يتطرق إلى إجراء اختبار تدني حيث تعتمد معيار IAS 36 على القيمة القابلة للتحصيل في تقييم الأصول وهو القيمة الاعلى بين القيمة السوقية منقوص منها مصاريف البيع والقيمة النفعية التي تحتسب عن طريق تدفقات الخزينة، أما الأصول المعنوية ذات عمر حياة غير محدد، فان القيام باختبار تدني قيم يكون عند التحقق من ان قيمتها المحاسبية الصافية تغيرت، وذلك بوجود مؤشرات خسارة قيم، لكن الباحث يتكلم عن مشكل اساسي وهو ان بعض الأصول لا تولد تدفقات خزينة ولا يمكن تحديد قيمتها القابلة للتحصيل مثل عنصر شهرة المحل، ومنه فان المعلومة المالية الناتجة من خلال تأسيس اختبار تدني سنوي يحل مكان الاهتلاكات يهدف إلى التقليل من مخطر احتمال التقييم المبالغ فيه لفارق الاقتناء الذي ينعكس في مدة الاهتلاك الطويلة، وكذا تقرنا المعلومة المالية من الواقع الاقتصادي، وتكون مكتملة لأن المؤسسة تكون ملزمة بإعطاء معلومات اضافية في الملحق المرتبطة بشهرة المحل و الفرضيات والتوقعات المرتبطة باختبار التدني، وفي الاخير توصل الباحث إلى نتائج متمثلة في :

- المعايير الدولية تلزم تطبيق طريقة الاقتناء التي تركز على الاعتراف بعناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة.
- توضح كذلك أن تبني مبادئ جديدة في التقييم متمثلة في استبدال التكلفة التاريخية باختبارات التدني IAS 36 التي تسمح بالحد من التقييم المبالغ فيه لأصول الميزانية في بعض الشركات .
- ان العمل باختبارات التدني في شهرة المحل يطرح مشاكل خاصة متعلقة بتحديد التدني بدقة لفارق الاقتناء، اذ يفترض التفريق بين شهرة المحل المكتسبة والمولدة داخليا وأيضا في البحث عن قيمة ضمنية لشهرة المحل .
- من جهة أخرى يوجد مخطر وهو مدى واقعية المبلغ المخصص للتدني بسبب تقلب الاسواق المالية، والتي تؤثر في القيمة السوقية وأيضا على معدل الاستحداث، وهناك سلبية أخرى وهي التخلي عن التكلفة التاريخية والتي تعتبر قيمة موضوعية.

¹ Pierre SCHEVIN, Dépréciation d'un goodwill: les nouvelles règles IAS/IFRS ,revue française de comptabilité, no. 382, Université de Strasbourg ,novembre 2005 .

3. دراسة Patrick PINTEAUX بعنوان¹:

Les actifs immatériels, leur traitement comptable et fiscal

لاحظت هذه الدراسة إلى أنه لمدة عشرين عاما، كان هناك زيادة في قيم الأصول المعنوية و وفقا لذلك فان انفاق الشركات في الأصول المعنوية شهد نموا كبيرا ، كما تعتبر هذه الأصول استراتيجية لأنها أصبحت واحدة من المكونات الرئيسية للقدرة التنافسية وواحدة من محددات الأداء، وأمام هذا الوضع و لجعل المعلومات المالية المنشورة من قبل معظم الشركات ذات موثوقية، حاول الباحث تقديم إجابات لمشاكل الاعتراف بالأصول المعنوية وقياسها واهتلاكها ،حيث توصل إلى نتائج وهي :

- الحلول المقترحة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لمعالجة المحاسبية للأصول المعنوية في الشركات أدى إلى الاختلاف على العديد من النقاط .
- هناك تباين واضح في اللوائح التنظيمية في أساليب التقييم لهذه الأصول في حسابات الشركات نتيجة لوجود مرجعين من المعايير المعترف بها دوليا من قبل الأخيرة وهو المعيار الأمريكي FAS 142 ومعيار المحاسبة الدولي IAS38 .
- الاشكالية الموجودة على مستوى معالجة الحسابات المجمعة في التعامل مع تخصيص الشهرة على القوائم المجمعة و في القوائم الفردية وكذا الاختلاف في اختيار اهتلاكها أو إجراء اختبار تدني القيمة .
- تقترح هذه المقالة تصنيف الأصول المعنوية، بشكل يحقق توليفة متجانسة بين القواعد المحاسبية الفرنسية والدولية على هذه الأصول سواء المكتسبة أو المولدة داخليا ويوضح أخيرا المعايير المحاسبية التي تتناول الأصل المعنوية.

4. دراسة Hervé STOLOWY و Axel HALLER و Volker Klockhaus بعنوان²:

La comptabilisation des marques en France, en Allemagne et selon les règles de l'IASC

تناولت هذه الدراسة مقارنة الممارسة المحاسبية للعلامات التجارية التي تعتبر من الأصول المعنوية في كل من فرنسا وألمانيا، فعلى الرغم من وجود العديد من نقاط التشابه للنظام المحاسبي لكلا البلدين، الا انه هناك توجه للشركات في اعتماد المعيار المحاسبي الدولي 38، نتيجة لعدم ملائمة الفلسفة الأوروبية في تطبيقها على مجال العلامات التجارية على الصعيد الدولي، حيث رأت هذه الدراسة انه من أجل ممارسة ذات موثوقية لموضوع العلامات التجارية فانه من المهم الاهتمام في النقاط التالية:

- تقديم نموذج موحد يضع قواعد واضحة للاعتراف والقياس للعلامات التجارية في فرنسا وألمانيا.
- معالجة التحديات المفروضة على تقييم الأصول المعنوية وخاصة العلامات التجارية في ضرورة وجود سوق نشطة لها .
- تقديم حلول للشركات مع المشاكل التي يمكن مواجهتها في طريقة رسملة رسوم انشاء العلامات التجارية من خلال اختيار وتحديد معدلات سعر الخصم، وحماية و تجديد ومدة الحياة لهذه العلامة التجارية وحساب القيمة الحالية لها .

¹ Patrick PINTEAUX, les actifs immatériels leur traitement comptable et fiscal , Revue Tertiaire n° 110 /janvier 2004 , France .

² Hervé Stollowy, Axel Haller, Volker Klockhaus , La comptabilisation des marques : en France, en Allemagne et selon les règles de l'IASC , revue Comptabilité - Contrôle - Audit , 2001/1 (Tome 7) , France .

5. دراسة Daniel ZEGHAL و Anis MAALLOUL بعنوان¹ :

Le traitement comptable des intangibles, ses conséquences et les solutions envisagées

تناولت الدراسة الأصول المعنوية باعتبارها أهم القيم الرئيسية للشركة والمشاكل المترتبة عن قياسها وتقييمها وفقا للمعايير المحاسبية ، فمعظم الاستثمارات للأصول المعنوية لا تعالج محاسبيا بشكل كافي نظرا لعدم فهم المحاسب للمعالجة المحاسبية وبالتالي باتت نتائج الميزانية محل شك ، فالهدف الرئيسي للدراسة هو مراجعة نقدية لمجموعة من الدراسات السابقة في مجال الكشف عن المعلومات المتعلقة بالأصول المعنوية كحل للتخفيف من النتائج المحاسبية السلبية الناجمة عن سوء المعالجة المحاسبية ، وقد خلصت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

- في الاقتصاد الحديث أصبحت الأصول المعنوية تعبر عن القيمة الرئيسية للشركة ، ومع ذلك فإن تقييم هذه الأصول كجزء من المعالجة المحاسبية يواجه عدة مشاكل لقياسها ومعالجتها وفقا للمعايير المحاسبية.
- أهم المشاكل المتعلقة بالممارسة المحاسبية يرجع إلى اغفال عامل مهم وهي الكشف عن المعلومات الخاصة بالأصول المعنوية .
- الدراسات التي أجريت على الآثار الاقتصادية، أبرزت أن المعالجة المحاسبية الغير سليمة للأصول المعنوية يمكن أن تؤدي إلى سوء تخصيص للموارد في السوق المالي ، وهذه المشكلة يمكن حلها من خلال منح شفافية أكبر في تقديم المعلومات المتعلقة بالأصول المعنوية لمستخدمي القوائم المالية .
- الدراسات الأخيرة حول هذا الموضوع تبين أن الكشف العلني عن هذه المعلومات يساهم في زيادة كفاءة الأسواق ومستوى شفافية المؤسسة، والحد من تكلفة رأس المال وتساعد على تخصيص الموارد على نحو أفضل في السوق المالي.
- أما بالنسبة للبحوث الخاصة بالاستثمارات في مجال الأصول المعنوية، فبعض الدراسات تبين أن عدم كفاية المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية منعت من نموها.

6. دراسة Christophe THIBIERGE بعنوان² :

Le traitement comptable des éléments incorporels -un aperçu des pratiques en Europe.

- تهدف هذه الدراسة لإبراز الممارسات المختلفة للبلدان الأوروبية في مجال المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية في الوقت الذي يسعى فيه مجلس معايير المحاسبة الدولية لتوحيد المعالجة المحاسبية لها ، وتعلق الدراسة بمقارنة بين دول أوروبية هي ألمانيا ، بلجيكا ، اسبانيا ، فرنسا ، إيطاليا ، هولندا ، المملكة المتحدة ، وخرجت الدراسة بعدة نتائج أهمها :
- حتى مع اعتراف جميع البلدان بمفهوم موحد للأصل المعنوي، وتحديد المعايير الخاصة بقياس وتقييم هاته الأصول ، نجد نتيجة لعدم وجود الاتساق العام راجع لعدم وجود إطار مفاهيمي محاسبي لموضوع الأصول المعنوية مقبول من الجميع.
 - على الصعيد الوطني، ليس هناك بلد لديه المعالجة المحاسبية موحدة للأصول المعنوية.
 - عدم تجانس الدول الأوروبية في الممارسة المحاسبية، غالبا ما يكون نتيجة لعدم وجود التجانس الوطني.

¹ Daniel Zeghal, Anis Maaloul. Le traitement comptable des intangibles, ses conséquences et les solutions envisagées. revue de la littérature, Jun 2010, Montpellier, France.

² Christophe Thibierge1 , Le traitement comptable des éléments incorporels -un aperçu des pratiques en Europe , Université Paris-Dauphine, Mai 1994, Paris – France

7. دراسة قرية معمر و بودريالة سارة ، بعنوان¹ :

فارق الاقتناء أو الشهرة من منظور معايير المحاسبة الدولية

تناولت هذه المقالة موضوع الشهرة والمعالجة المحاسبية وفق المعايير الدولية، مع القاء الضوء على تناول هذا العنصر في النظام المحاسبي المالي، من خلال المقارنة بين ما نص عليه المعيار الدولي IFRS3 والنظام المحاسبي المالي، حيث خلص إلى الملاحظات التالية :

- في النظام المحاسبي المالي فارق الاقتناء أو الشهرة يسجل ضمن الأصول غير الجارية مهما كان رصيده، بينما في IFRS3 يتم الاعتراف به كأصل إذا كان موجبا فقط .
- من خلال ملاحظة الحسابات الموجودة على مستوى النظام المحاسبي المالي يسجل وجود الحساب 2807 والمتعلق باهتلاك فارق الاقتناء مما يدل أن هذا النظام يتماشى مع المعيار الدولي IAS22 المستبدل منذ 2004 ، و ليس مع IFRS3 بالرغم من حداثة إتمام إعداد هذا النظام وعدم دخوله حيز التطبيق إلى اليوم .
- بالنسبة لاختبارات نقص القيمة ، فان نظام المحاسبي المالي يجيز استعمالها وفقا لما نصت عليه المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثاني: ميزة الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

من خلال قراءة الدراسات السابقة التي عالجت موضوع الأصول المعنوية او احد عناصر هذه الاصول فإنها تركز في مجملها على اهمية الاصول المعنوية في الاقتصاديات المتطورة والتي تعبر عن نسبة كبيرة من قيمة الشركات العالمية، وعلى مدى فعالية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (38) والفوائد التي يكمن ان تستفيد منها المؤسسة من خلال تطبيقها لهذا المعيار، وكذا محاولة إيجاد حلول للتحديات التي تواجه الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية وخاصة لعنصر الشهرة والذي أصبح أحد المواضيع الحديثة التي تلقى اهتماما وآراء مختلفة حول كيفية المعالجة المحاسبية له.

ويمكن إجمال مميزات هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- بيئة الدراسة، حيث اجريت هذه الدراسة في نطاق بلد الدراسة على عكس الدراسات الأخرى التي أجريت في دول أخرى محل الدراسة .
- هدف الدراسة، حيث هدفت إلى دراسة واقع محاسبة الأصول المعنوية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي سواء من حيث اتجاه التطبيق المحاسبي أو من حيث قواعد المحاسبة التقييم والإدراج .
- وجود دراسة ميدانية مست العديد من العاملين في المجال المحاسبي سواء أكاديميين أو مهنيين أو إطارات في المحاسبة و المالية على مستوى المؤسسات الجزائرية من أجل معرفة واقع الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية .

¹ سارة بودريالة و معمر قرية ، فارق الاقتناء من منظور معايير محاسبة الدولية ، الملتقى العلمي الدولي النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية ، جامعة الوادي ، جانفي 2010 .

خلاصة الفصل الأول :

تم تناول في هذا الفصل لأهم المعارف النظرية الخاصة بمحاسبة الأصول المعنوية من خلال تقديم أهم المفاهيم الخاصة بالأصول المعنوية ومختلف أنواعها والخصائص التي تميزها عن الأصول الأخرى الموجودة في المؤسسة، كذلك تم عرض لأهم القواعد المحاسبية لهذا النوع من الأصول وفق المعايير المحاسبية الدولية وأيضاً وفق النظام المحاسبي المالي مع مقارنة بين الاتجاهين، كذلك تم عرض لأهم الدراسات السابقة حول الأصول المعنوية، حيث تبين لنا في الأخير النقاط التالية :

- هناك مواكبة للنظام المحاسبي المالي للتغيرات والتعديلات التي تلمس المحاسبة الدولية في مجال محاسبة الأصول المعنوية، من أجل مسايرة التطور الكبير الذي يحدث في الاقتصاد العالمي من حيث تزايد اعتماده على سوق تحكمها المعرفة والابتكار لكنه بحاجة إلى المتابعة لأهم المستجدات .
- هناك تشابه في معالجة تكاليف البحث والتطوير للنظام المحاسبي المالي وفق معايير المحاسبة الدولية، لكن في المقابل يجب اعتماد أساليب جديدة في تقييم المنافع التي تلمس الأصول المعنوية لمنع الهدار مزايا اقتصادية ترجع بالنفع على قيمة وتموقع المؤسسة .
- التصنيف الحالي للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي واضح ويعطي أهم الأصول التي يمكن ان نجدها في المؤسسة، لكن يمكن إعادة تصنيف اخر للأصول المعنوية وفق التصنيفات الدولية التي تميز أنواع الأصول المعنوية لتسهيل على المحاسب المعالجة المحاسبية لها، وتنقسم إلى ثلاث فئات :
 - الأصول المعنوية المكتتاة .
 - الأصول المعنوية المولدة داخليا .
 - الأصول المعنوية غير قابلة للتحديد (فارق الاقتناء).

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

لتطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية

لعينة من الأكاديميين والمهنيين

تمهيد :

تطرقنا في الفصل السابق إلى الدراسة النظرية التي تناولت موضوع الممارسة المحاسبية الخاصة بالأصول المعنوية مع الاطلاع على بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، وهذا تمهيدا إلى الدراسة الميدانية التي يعالجها هذا الفصل في محاولة تقييم واقع تطبيق القواعد الممارسة المحاسبية من تقييم وإدراج محاسبي الخاص بالأصول المعنوية، إذ تهدف هذه الدراسة إلى الاجابة عن التساؤلات المطروحة من طرف الباحث وذلك من خلال إستمارة استبيان وزعت على عينة من المستجوبين الذين لهم اطلاع في مجال المحاسبة سواء كان نظريا أو تطبيقيا، ليتم تحليلها فيما بعد بواسطة برنامج الرزم الإحصائية SPSS وهذا قصد الوصول إلى نتائج تمكن من الاجابة عن واقع تطبيق محاسبة الأصول المعنوية .

في هذا الفصل نقوم بالتطرق إلى أدوات ووسائل الدراسة الميدانية، مراحل بناء أداة الدراسة ثم باختبار فرضياته ومناقشة النتائج المتحصل عليها وذلك من خلال الاجابة عن ثلاث محاور رئيسية والمتمثلة في:

- معرفة توجه القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي .
- مدى الإلتزام بالقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.
- الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة الميدانية

نستعرض من خلال هذا المبحث إعطاء لمحة عن الطريقة والأدوات التي استخدمناها في جمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية، حيث تتطلب الدراسة الميدانية الاعتماد على جملة من الأدوات لضمان أفضل معالجة للمعطيات المتحصل عليها، بالاعتماد على الاستبانة التي تعتبر كمصدر للمعلومات و ذلك باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما لها من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات النظر مع أفراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه و تكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية.

المطلب الأول: اختيار مجتمع الدراسة والعينة

من خلال هذا المطلب سنحاول تسليط الضوء على بعض عناصر موضوع الدراسة، في إطار المجتمع وحدود الدراسة والعينة المقصودة بالاستبيان.

الفرع الأول: مجتمع الدراسة

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا كشرط أساسي المؤهل العلمي و العملي، فكان شرط حيازة لشهادة علمية في المحاسبة بالنسبة للأكاديميين، والخبرة و الشهادة بالنسبة للمهنيين و الموظفين .
فكان مجتمع الدراسة ممثلا بأربع فئات :
الفئة الأولى : طلبة الماجستير في مجال اختصاص المحاسبة .
الفئة الثانية : أساتذة جامعيين في الاختصاص .
الفئة الثالثة : محافظي الحسابات ؛ خبراء محاسبة، محاسبين معتمدين .
الفئة الرابعة : . إطارات المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية .

كان الغرض من شمول مجتمع الدراسة للمهنيين و كذا الأكاديميين، هو المزاجية بين آراء الاثني كون الموضوع يتعلق بالإلمام بكل من بمعايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي الجزائري، و بالتالي وجوب فهم السؤال قبل الاجابة عن أسئلة الاستبيان .

الفرع الثاني: عينة الدراسة

بالنسبة لحجم العينة حاول الباحث التوفيق بين حجم عينة الأكاديميين من جهة و المهنيين والموظفين من جهة أخرى، واعتمد في توصيل استمارات الاستبيان إلى عينة الدراسة التسليم المباشر، البريد الإلكتروني، بواسطة زملاء أو بوضعها على مستوى مكاتب المحاسبة ، و يمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم 1.2 . : الإحصائيات المتعلقة بتوزيع استمارات الاستبيان

النسبة %	العدد	اليــــــــــــــــان
100 %	112	الاستمارات الموزعة
46.42 %	52	الاستمارات المسترجعة
3.57 %	4	الاستمارات الملقاة
42.86 %	48	الاستمارات الصالحة للدراسة

المصدر : من إعداد الباحث

نلاحظ من الجدول (2.1) ان الاستثمارات الموزعة بلغت 112 إستمارة، تم استرجاع 52 منها أي تقريبا أكثر من نصف الاستثمارات التي وزعت لم يتم الاجابة عنها بسبب عدم التجاوب معها، تم استبعاد 4 اجابات تنجية لعدم الإجابة عن بعض أسئلة الاستبيان، ليصبح في الاخير عدد أفراد العينة 48 أي بنسبة استجابة لعملية توزيع الاستبيان بلغت 42.86%.

الفرع الثالث: حدود وصعوبات الدراسة

فيما يخص حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** الغرض من هذه الدراسة هو استبانة واقع تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم و الإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي ، فانحصرت الدراسة في التراب الجزائري .
 - **الحدود الزمنية:** امتدت هذه الدراسة للفترة ما بين 01 ماي 2015 إلى 31 أكتوبر من نفس السنة.
 - **الحدود البشرية:** شملت هذه الدراسة أكاديميين ومهنيين سواء في المكاتب المحاسبية أو إطارات في المحاسبة والمالية في الشركات الجزائرية الحائزين على شهادات علمية في المحاسبة ، أو امتلاكهم لخبرة مهنية في نفس المجال.
 - **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمحاور المرتبطة لموضوع محاسبة الأصول المعنوية ودراسة مدى التزام بتطبيق القواعد المحاسبية ومشاكل القياس وفق النظام المحاسبي المالي .
- أما في ما يتعلق بصعوبات الدراسة و رغم أهمية الموضوع وحدائته وتزامنه كإطار زمني مع التطورات التي تشهدها الجزائر في الميدان، ورغم سعي الطالب لتحصيل نتائج موضوعية، لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات والتي يمكن توضيح أهمها في الآتي:
- عدم تجاوب العديد من أفراد العينة مع الدراسة، خاصة من المهنيين، وهو ما نلاحظه من خلال الجدول رقم (2.1)
 - كون الاستثمارات المسترجعة هي 52 من أصل 112 موزعة.
 - حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه .

المطلب الثاني: تحضير الاستبيان

في هذا المطلب نتعرض إلى مختلف مراحل تحضير الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها، بدءا من مرحلة إعداد الإستمارة، وكيفية تصميم قائمة الأسئلة ، مرورا بكيفية نشر وتوزيعه الاستثمارات وصولا إلى طرق التفرغ والمعالجة المنتهجة، فضلا عن الوسائل المستعملة للتحليل لدى تحصيل الاستثمارات من أفراد العينة .

الفرع الأول: تصميم الإستمارة

هناك جملة من القواعد التي حاول الباحث مراعاتها عند إعداد إستمارة الاستبيان حيث في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة والابتعاد عن التصنع والتعقيد، حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين وحتى لا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها .

حيث تمحورت هذه الأسئلة حول موضوع واقع تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم و الإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي مع ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها ،حتى نجلب اهتمام وتركيز الفرد المستقصى،

وكل ذلك من أجل الحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة والموضوعية، وتم لاعتماد في صياغة أسئلة الاستبيان على النوع المغلق حيث يتطلب اختيار إجابات محددة مسبقاً للإجابة على السؤال .
بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة خضع الاستبيان لعملية التحكيم من قبل أساتذة متخصصين، وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الإستمارة وصياغة الأسئلة، وكذلك لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية، وبناءً على الملاحظات والتوصيات المقدمة من قبل الأساتذة المحكمين، قمنا بتعديل وتصحيح الأسئلة ، وذلك لصياغة الاستبيان بشكله النهائي.

الفرع الثاني : هيكل إستمارة الاستبيان

تم هيكلية الاستبانة إلى جزأين:

- **الجزء الأول :** شمل هذا الجزء المعلومات الشخصية للعينة تحت الدراسة مثل العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية .
- **الجزء الثاني :** تم تقسيم هذا الجزء تماشياً مع طبيعة الموضوع إلى ثلاثة محاور بمجموع 26 سؤالاً وهي :
 - **المحور الأول :** ضم 6 أسئلة حول التوجه العام للقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي.
 - **المحور الثاني :** ضم 14 سؤالاً حول مدى الإلتزام بتطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي .
 - **المحور الثالث :** ضم 6 أسئلة، تهدف إلى معرفة الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي .

الفرع الثالث : معالجة إستمارة الاستبيان

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة SPSS الإصدار العشرون، الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل ، وبعد مرحلة الإعداد ثم النشر والتوزيع، تأتي مرحلة فرز وتحليل الإجابات التي تضمنتها إستمارة الاستبيان العادي، والإجابات التي وردت إلكترونياً، مع تحديد مجموع ونسبة الإجابة على كل سؤال حسب الحالة، ونقوم بتجميع الإجابات تمهيداً لبناء قاعدة الاستبيان، ثم قمنا بتكسيم المعطيات التي تحصلنا عليها من خلال الاستمارات المجمعة بإتباع أسلوب الترميز العددي، بحيث يرمز للجواب "غير موافق" بالعدد (1)، والجواب "محايد" بالعدد (2)، والجواب موافق بالعدد (3) ، و قد تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت " LIKERT SCALE " من 3 درجات، بغية معرفة الاتجاه العام لآراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان ولمعرفة درجة اطلاع أفراد عينة الدراسة على واقع تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم و الإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي ، كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (2.2): سلم ليكارت الثلاثي

البيان	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي
الترميز	1	2	3	2
مجال الفئة	1 - 1.66	1.67 - 2.33	2.34 - 3	-

المصدر : من إعداد الباحث

المطلب الثالث : أدوات الدراسة الميدانية

بغرض تحليل النتائج المستخلصة من الاستبيان، تم الاعتماد على بعض الطرق الإحصائية المنتقاة من برنامج SPSS بناء على الحاجة إلى دلائلها، والمتمثلة في التكرارات، النسب المئوية، المتوسط الحسابي وكذا الانحراف المعياري والمقابلة لكل عبارة في الاستبيان، كما تم تشكيل العبارات في محاور فرعية بناء على الاتجاه العام لإجابات أفراد العينة .

الفرع الأول :البيانات المستخدمة في الدراسة

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على نوعين من البيانات كمرجع معلوماتي للدراسة هما البيانات الأولية والبيانات الثانوية:

أولا :البيانات الأولية

وهي البيانات التي سوف ستستخدم لتكوين الإطار النظري للدراسة ومراجعة الأدبيات السابقة، وتمت الاستعانة بالمصادر التالية:

- القوانين والقرارات الرسمية والمعايير المحاسبية الدولية .
- الكتب باللغتين العربية والأجنبية في التخصص .
- المذكرات العلمية(رسائل الماجستير والدكتوراه).
- المقالات العلمية والمجلات المحكمة.
- مواقع الأنترنت.

ثانيا :البيانات الثانوية

وهي البيانات التي قام الباحث بجمعها لإتمام الدراسة الميدانية، وذلك باستخدام الاستبانة التي تم تصميمها لغرض عرضها على عينة الدراسة لمعرفة قواعد واحكام الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية.

الفرع الثاني : المعالجات الإحصائية

بهدف الإجابة عن فرضيات الدراسة، قام الباحث بتفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS وتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية وذلك لوصف آراء العينة حول متغيرات الدراسة .
- المتوسط الحسابي باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، تم استعماله لمعرفة الاتجاه العام لإجابات أفراد عينة الدراسة ،
- الانحراف المعياري من أجل تحديد مدى تشتت الإجابات عن المتوسط الحسابي للبيانات.
- اختبار " ألفا كرونباخ" وذلك من أجل اختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس متغيرات الدراسة.

- اختبار ستودنت (t) للعينة الواحدة من أجل اختبار فرضيات الدراسة .

الفرع الثالث :صدق وثبات أداة الدراسة

استخدمنا معامل الثبات " ألفا كرونباخ ALPHA CRONBACH " للتأكد من صدق الاستبيان وقدرته على تحقيق الهدف من ورائه فكان المعامل المقابل للدراسة هو 0,766 ما يدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس كونها تقترب من الواحد، فمعامل ألفا كرونباخ ينحصر عادة بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عال يطمئن إلى صدق أداة الدراسة .

الجدول رقم (3.2): معامل الثبات ألفا كرونباخ

ألفا كرونباخ	عدد العينة
.766	26

المصدر: من إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات SPSS

أما بخصوص التحقق من صدق أداة الدراسة وهي الاستبانة فتم من خلال عرضها على مجموعة من المحكمين والمختصين في مجال المحاسبة.

المبحث الثاني :نتائج ومناقشة الدراسة الميدانية

بعد التعرض إلى طريقة وأدوات الدراسة الميدانية، سيتم في هذا الجزء عرض النتائج المتحصل عليها ومناقشتها وتحليلها، وذلك بالاعتماد على الادوات الاحصائية من تكرارات ونسب مئوية و المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة حول عبارات الاستبيان، والوصول إلى اختبار فرضيات الدراسة .

المطلب الأول :نتائج الدراسة الميدانية

نتطرق في هذا المطلب إلى مجمل النتائج المتحصل عليها من خلال عرض نتائج المتغيرات الديمغرافية للعينة وتحليلها، وكذا اختبار فرضيات المحاور الثلاثة الرئيسية للدراسة من خلال الاعتماد على الأساليب الإحصائية التي يوفرها برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

الفرع الأول :المتغيرات الديموغرافية للعينة

قبل التطرق إلى نتائج الدراسة حول اجابات المستجوبين لأسئلة الاستبيان، فانه من الانسب معرفة خصائص أفراد عينة الدراسة لتعطي لنا خلفية حول الإجابات المتحصل عليها، حيث نركز على متغير كل من العمر والمؤهل العلمي والخبرة والوظيفة.

أولاً : العمر

تم تقسيم متغير العمر إلى أربع فئات والجدول الآتي يوضح ذلك :

الجدول رقم (4.2) : توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة %	التكرار	البيان
45.8%	22	25 - 35 سنة
20.8%	10	36 - 45 سنة
18.8%	9	46 - 55 سنة
14.6%	7	أكثر من 55 سنة
100 %	48	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات SPSS

من الجدول رقم (2.4) نلاحظ اختلافات في أعمار أفراد العينة المستجوبة، حيث الأفراد الذين تتراوح أعمارهم من 25 - 35 سنة يشكلون نسبة 45.8%، وهم يمثلون أكبر نسبة كون غالبيتهم من طلبة الماجستير والدكتوراه لديهم تخصص متعلق بالحاسبة وموظفون بصفة محاسب في الشركات، أما نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 36 - 45 سنة هي 20.8%، وهم في مجملهم من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات وإطارات محاسبة ومالية؛ نسبة الأفراد الذين تتراوح أعمارهم بين 46 - 55 سنة هي 18.8%، ممثلين في الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبة وإطارات محاسبة ومالية، أما الفئة الخاصة بأكثر من 55 سنة فهم يمثلون ما نسبته 14.6% غالبيتهم من خبراء المحاسبة وإطارات محاسبة ومالية، ونفسر نتائج توزيع النسب بين الفئات العمرية، بميل الباحث نحو أهمية تمثيل جميع الأعمار من أجل الجمع بين ضرورة توفر المستوى التعليمي و توفر العينة لأصحاب الخبرة المهنية التي تعطي للدراسة موضوعية أكبر وكذا للتمكين من المقارنة مع التغيرات التي واکبت النظام المحاسبي المالي.

ثانياً : المؤهل العلمي

تم تقسيم متغير المؤهل العلمي إلى أربع فئات والجدول الآتي يوضح ذلك :

الجدول رقم (5.2) : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	البيان
37.5%	18	ليسانس
22.9%	11	ماجستير
20.8%	10	دكتوراه
18.8%	9	شهادة مهنية
100 %	48	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات SPSS

يوضح لنا الجدول رقم (2.5) الدرجات العلمية والشهادات المتوفرة لدى أفراد عينة الدراسة فقد تبين أنه من خلال معالجة الاستمارات الصالحة أن المؤهل العلمي الغالب لأفراد العينة هو شهادة الليسانس، حيث بلغت نسبة المشاركين الحاصلين على هذه الدرجة العلمية 37.5% تليها نسبة الحاصلين على شهادة الماجستير بنسبة 22.9% ثم نسبة 20.8% للأفراد الحائزين على شهادة دكتوراه، وأخيرا نسبة 11.1% للحائزين على شهادة مهنية، يفسر هذا التركيز على فئة الحائزين على الليسانس لاعتمادنا في الدراسة على مجموعة كبيرة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات وإطارات المحاسبة و المالية وهذه الرتبة المهنية تشترط شهادة الليسانس في المحاسبة للحصول عليها، وهذا يعد مؤشر جيد وهام على أن جميع أفراد العينة لديهم القدرة للإجابة على أسئلة الاستبيان بشكل جيد، وهو ما يعزز الثقة في إجاباتهم والاعتماد عليها في التحليل.

ثالثا: الخبرة المهنية

تم تقسيم متغير الخبرة المهنية إلى أربع فئات والجدول الآتي يوضح ذلك :

الجدول رقم (6.2): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	البيان
22.9%	11	أقل من 5 سنوات
41.7%	20	من 5 إلى 10 سنوات
25.0%	12	من 11 إلى 15 سنة
10.4%	5	أكثر من 15 سنة
100%	48	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال تحليل الجدول رقم (2.6) تبين لنا أن غالبية المستجوبين تتمركز خبرتهم عند الفئة الثانية أي 41.7% ، تليها الفئة الثالثة من 11 إلى 15 سنة بنسبة 25.0% ثم الفئة الأولى أقل من 5 سنوات بنسبة 22.9%، وأخيرا على الفئة الرابعة أكثر من 15 سنة بنسبة 10.4%، وهذا راجع إلى تركيزنا في توزيع الاستبيان على الفئة التي لها سنوات خبرة متوسطة حيث أن اختيارهم كان بسبب دراساتهم النظرية التي واكبت للتحويلات التي يشهدها النظام المحاسبي في الجزائر حديثا، وهو ما قد لا يتوافر عند ذوي الخبرة المهنية الأطول.

رابعاً: الوظيفة

قسمت المتغيرات الوظيفية للأفراد المستجوبين إلى أربع فئات رئيسية وهي موضحة في الجدول التالي:
الجدول رقم (7.2): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

النسبة %	التكرار	البيان
18.8%	9	المهنيين المعتمدين
10.4%	5	مسير مالي
31.3%	15	محاسب
39.6%	19	اكاديمي
100 %	48	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال الجدول اعلاه والذي يظهر توزيع الأفراد المستجوبين حسب المتغير الوظيفي، تبين أن نسبة الأكاديميين بلغت أعلى نسبة 39.6%، ثم جاءت وظيفة الإطارات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية بنسبة 31.3%، ثم تلتها فئة محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة (المهنيين المعتمدين) بنسبة 18.8%، وأخيراً فئة الإطارات المالية في المؤسسات الاقتصادية بنسبة 10.4%، والملاحظ أن النسب كانت متقاربة بين المهنيين والأكاديميين وهو ما تعمدناه قصد عدم تغليب آراء طرف على الطرف الآخر رغبة منا في الاعتماد على عينة متكاملة من الأكاديميين والمهنيين وذلك للحصول على عينة متوازنة .

الفرع الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة

أولاً: توجه القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

سوف نعرض نتائج التحليل الإحصائي لمعرفة ما هو اتجاه النظام المحاسبي المالي في وضع أسس القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية، حيث يبين الجدول رقم (2.8) توزيع اجابات العينة حول توجه القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي.

يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول رقم (2.8) أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 2.13 و 2.69، وأن العبارة رقم(6) التي تنص على " إلغاء الاعتراف بمصاريف التأسيس كأحد عناصر الأصول المعنوية دليل نحو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات ، وبمتوسط حسابي بلغ 2.69 بانحراف المعياري فقد بلغ 0.589، في حين أن العبارة رقم(5) والتي تنص على ان "القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية المعدة وطنياً مبنية على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل " إحتلت المرتبة الأخيرة بأقل متوسط حسابي والذي بلغ 2.13 وذلك بانحراف معياري بلغ 0.815، إلا أنه بصفة عامة يتضح بأن أفراد العينة يعتبرون ان هناك توجه لتطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو الأنظمة المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية، وذلك بمستوى مرتفع وبمتوسط حسابي يقدر 2.468 وذلك بانحراف معياري بلغ 0.419 .

الجدول رقم (8.2): توجه القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي

الرقم	العبرة	غير موافق	محايد	موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يوجد توجه للنظام المحاسبي المالي اتجاهاً معايير المحاسبة الدولية.	8,3%	25%	66,7%	2.58	0.646	موافق
2	الأنظمة المحاسبية الدولية تعتبر كمرجع في حالة نشوء مشكل في المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية.	12,5%	22,9%	64,6%	2.52	0.714	موافق
3	شكل بنود وأرقام الأصول المعنوية مشابهة للمخطط المحاسبي العام الفرنسي.	18,8%	22,9%	58,3%	2.40	0.791	موافق
4	تواكب قواعد التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية للتطورات والمستجدات التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية.	8,3%	27,1%	64,6%	2.56	0.649	موافق
5	القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية المعدة وطنياً مبنية على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل.	27,1%	33,3%	39,6%	2.13	0.815	محايد
6	إلغاء الاعتراف بمصاريف التأسيس كأحد عناصر الأصول المعنوية دليل نحو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية.	6,3%	18,8%	75%	2.69	0.589	موافق
المحور الأول							
					2.468	0.419	موافق

المصدر: من إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات (SPSS)

ثانياً : الإلتزام بالقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

لدى تحليل نتائج بيانات الجدول رقم (2.9) ، ووفقاً لآراء الأفراد المشمولة في عينة الدراسة للتعرف على مدى الإلتزام بالقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي تبين ما يلي :

يتضح من خلال ملاحظة البيانات الواردة في الجدول (2.9) ، أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 2.65 و 2.25، وأن العبارة رقم(1) التي تنص على " شرط تحديد وقياس الأصول المعنوية بموثوقية يؤدي إلى عدم الإلتزام بقواعد التقييم والإدراج " هي الأعلى بين متوسطات الإجابات وبمتوسط حسابي بلغ 2.65، أما الانحراف المعياري فقد بلغ 0.589، في حين أن العبارة رقم (7) والتي تنص على انه " يصعب قياس وتحديد الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل المعنوي على أساس موضوعي " إحتلت المرتبة الأخيرة بأقل متوسط حسابي والذي بلغ 2.25 وذلك بانحراف معياري بلغ 0.815، إلا أنه بصفة عامة يتضح بأن أفراد العينة يعتبرون ان هناك عدم " التزام كامل بتطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي"، وذلك بمستوى مرتفع وبمتوسط حسابي يقدر 2.47 وذلك بانحراف معياري بلغ 0.320 والذي يشير إلى مدى تشتت هذا المتغير عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات ،أما الارتفاع النسبي للانحرافات المعيارية عن الأوساط الحسابية يوشر إلى مدى تشتت اجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرات المختلفة أما حول المحور فانه نجد ان الانحراف المعياري منخفض نسبياً وهذا يؤشر إلى اتساق اجابات أفراد العينة تجاه عبارة المحور لصفة عامة .

الجدول رقم (9.2): الإلتزام بالقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

الرقم	العبرة	غير موافق	محايد	موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	شروط تحديد وقياس الأصول المعنوية بموثوقية يؤدي إلى عدم الإلتزام بقواعد التقييم والإدراج.	6.3%	18.8%	75%	2.65	0.601	موافق
2	خاصية عدم التأكد الذي يميز تقييم الأصول المعنوية يساهم في تعقيد إعداد قوائم مالية ذات موثوقية.	8.3%	31.3%	60.4%	2.52	0.652	موافق
3	لا يمكن ادراج بعض الأصول المعنوية في القوائم المالية لعدم امكانية تقدير مبالغ المنافع المستقبلية المتوقعة أن تعود على المؤسسة من استخدام هذا الأصل.	14.6%	31.3%	54.2%	2.40	0.736	موافق
4	هناك عدم فهم القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج لأصول المعنوية مما يؤثر على ظهور بعض هذه الأصول في القوائم المالية للمؤسسة.	14.6%	22.9%	62.5%	2.48	0.743	موافق
5	هناك عدم فهم القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج لأصول المعنوية مما يؤثر على موثوقية مستخدمي القوائم المالية للمؤسسة.	12.5%	27.1%	60.4%	2.48	0.714	موافق
6	تظهر بعض عناصر الأصول المعنوية في الميزانية بقيمة مصاريف التنمية القابلة للتثبيت، لكن تكلفة اقتناء نفس هذه الأصول من الغير تكون مرتفعة.	18.8%	31.3%	50%	2.31	0.776	محايد
7	يصعب قياس وتحديد الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل المعنوي على أساس موضوعي.	22.9%	29.2%	47.9%	2.25	0.812	محايد
8	في حالة انخفاض قيمة الأصول المعنوية فإن تبديل طريقة التقييم من مبدأ التكلفة التاريخية إلى قاعدة القيمة القابلة للتحصيل يصبح معقداً.	18.8%	29.2%	52.1%	2.33	0.781	محايد
9	تحديد العمر المنفعي لبعض الأصول المعنوية عائق في عملية الاهتلاك .	16.7%	10.4%	72.9%	2.56	0.769	موافق
10	يصعب تمييز نفقات التطوير عن نفقات البحث التي تقوم بها الشركات حيث تدرج أغلبها كأعباء ولا يمكن تثبيتها.	10.4%	18.8%	70.8%	2.60	0.676	موافق
11	يلجأ المحاسب إلى اعتبار أغلب المصاريف المتعلقة بالأصول المعنوية كأعباء بدل تثبيتها بسبب مبدأ الحيطة والحذر.	16.7%	22.9%	60.4%	2.44	0.769	موافق
12	تقييم قيمة الارتفاع في قيمة الأصل عائق في حساب فارق إعادة التقييم.	8.3%	39.6%	52.1%	2.44	0.649	موافق
13	صعوبة التقييم والمعالجة المحاسبية للأصول المكونة داخلياً عكس الأصول المعنوية المكتناة من الغير التي لا تشكل عادة أي اشكالية .	10.4%	25%	64.6%	2.54	0.683	موافق
14	عدم فهم طبيعة الأصول المعنوية يؤدي إلى عدم ادراج العديد من النفقات اللاحقة بما في البنود المعنية من الأصول المعنوية .	6.3%	25%	68.8%	2.63	0.606	موافق
المحور الثاني							موافق
					2.47	0.320	موافق

المصدر: من إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات (SPSS)

ثالثا: الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

لدى تحليل نتائج بيانات الجدول رقم (2.10) الناتج عن آراء الأفراد المشمولة في عينة الدراسة للتعرف على الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي تبين ما يلي :

يتضح من خلال ملاحظة البيانات الواردة في الجدول رقم (2.10)، أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 2.69 و 2.44، وأن العبارة رقم (4) التي تنص على عدم توفر سوق نشطة لهذا النوع من الأصول في السوق الوطنية، هي الأعلى بين متوسطات الإجابات وبمتوسط حسابي بلغ 2.69، أما الانحراف المعياري فقد بلغ 0.589، في حين أن العبارة رقم (5)، والتي تنص على انه هناك صعوبة في التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية بشكل موثوق، إحتلت المرتبة الأخيرة بأقل متوسط حسابي والذي بلغ 2.44 وذلك بانحراف معياري بلغ 0.741، اذن بصفة عامة يتضح بأن أفراد العينة يعتبرون ان هناك صعوبات في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك بمستوى مرتفع وبمتوسط حسابي يقدر 2.55 وذلك بانحراف معياري بلغ 0.395، أما الارتفاع النسبي للانحرافات المعيارية عن الأوساط الحسابية يوشر إلى مدى تشتت اجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرات المختلفة أما حول المحور فانه نجد ان الانحراف المعياري منخفض نسبيا وهذا يؤشر إلى اتساق اجابات أفراد العينة تجاه عبارة المحور لصفة عامة .

الجدول رقم (10.2): الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	عدم ملائمة المبادئ والطرق المحاسبية التقليدية المطبقة على الأصول العينية للأصول المعنوية.	10.4 %	29.2 %	60.4 %	2.50	0.684	موافق
2	صعوبة المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية بشكل موضوعي وموثوق.	14.6 %	27.1 %	58.3 %	2.44	0.741	موافق
3	عدم وجود ادراك لدى المؤسسات الجزائرية في أهمية قياس القيمة المحاسبية لرأس المال البشري والمعرفي ورأس مال العملاء .	6.3 %	27.1 %	66.7 %	2.60	0.610	موافق
4	عدم توفر سوق نشطة لهذا النوع من الأصول في السوق الوطنية.	6.3 %	18.8 %	75 %	2.69	0.589	موافق
5	يتمسك أغلب ممارسي المحاسبة بالمفاهيم المورثة عن المخطط المحاسبي الوطني في عملية التقييم و الإدراج المحاسبي للأصول المعنوية.	8.3 %	33.3 %	58.3 %	2.50	0.652	موافق
6	عدم الاهتمام بالتكوين والرسكلة للمحاسبين في مجال محاسبة الأصول المعنوية في المؤسسات الجزائرية.	12.5 %	18.8 %	68.8 %	2.56	0.712	موافق
المحور الثالث							
					2.55	0.395	موافق

المصدر: من إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الفرع الثالث : اختبار الفرضيات

في هذه المرحلة نقوم باختبار صحة فرضيات الدراسة باستخدام اختبارات العينة الأحادية (One Sample Test)، ويقدم الشكل الإحصائي لاختبار هذه الفرضية كالتالي:

- H0: الفرضية الصفرية وهي التي تدعم الاتجاه الاحادي، اي ان اختبار متوسط الاجابة يساوي (2) وهي درجة الحياد حسب مقياس ليكارت المستخدم .
- H1 : متوسط درجة الاجابة لا يساوي (2) .

وذلك وفق قاعدة القرار التالية :

- إذا كانت قيمة الاحتمال (Sig) أقل من مستوى المعنوية (α)، نرفض H0 ونقبل H1 ، القائلة ان متوسط درجة الاجابة تختلف عن الحياد، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما اذا كان متوسط الاجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية عن درجة الحياد، وذلك من خلال قيمة الاختبار (t)، فاذا كانت الإشارة موجبة فمعناه ان المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الحياد والعكس صحيح .
- أما إذا كانت قيمة الاحتمال (Sig) أكبر من (α) فلا يمكن رفض H0 ، اي حسب برنامج (SPSS) ، فانه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة آراء أفراد العينة تقترب من درجة الحياد وهي (2) .

أولاً : توجه تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي من أجل الاجابة عن الفرضية الأولى تكون صياغة الفرضية كالتالي:

H0 : لا يوجد توجه نحو تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو الأنظمة المحاسبية الدولية.

H1 : هناك توجه نحو تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو الأنظمة المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية.

والجدول التالي رقم (2.11) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية وذلك عند مستوى دلالة ($\alpha = 0,05$)، ودرجة حرية 47 .

الجدول رقم (11.2): اختبار الفرضية الأولى بموجب اختبار (t) للعينة الواحدة

مستوى الدلالة (Sig)	قيمة (t) الجدولة	قيمة (t) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
0,000	2.0117	7.747	0.419	2.468	توجه القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي .

المصدر: من إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال برنامج (SPSS)، فان تحليلنا لهذه النتيجة نجد ان المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور هو 2.468، وقيمة (t) المحسوبة تساوي 7.747 أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي 2.0117 ، عند مستوى الدلالة (Sig) تساوي 0.000 وهي اقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0,05$)، اي نرفض الفرضية الصفرية H0 وتقبل الفرضية البديلة H1، بمعنى ان عبارة المحور

الأول " هناك توجه نحو تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو الأنظمة المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية"، دالة احصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha=0,05$) ، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذا المحور يختلف جوهريا عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 2، وهذا يعني ان هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور، وتؤكد نتيجة هذا الاختبار النتائج التي سبق وأن كشف عنها التحليل الإحصائي الوصفي.

ثانيا: مدى الإلتزام بممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي من أجل الاجابة عن الفرضية الثانية تكون صياغة الفرضية كآتي:

H0 : هناك التزام بممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم و الإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

H1 : لا يوجد التزام كامل في ممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

والجدول التالي رقم (2.12) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية وذلك عند مستوى دلالة ($\alpha=0,05$)، ودرجة حرية 47 .

الجدول رقم (2.12) اختبار الفرضية الثانية بموجب اختبار (t) للعينة الواحدة

مستوى الدلالة Sig	قيمة (t) الجدولة	قيمة (t) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
0,000	2.0117	10.235	0.320	2.473	مدى الإلتزام بممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي .

المصدر: من إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال برنامج (SPSS)، فان تحليلنا لهذه النتيجة نجد ان المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور 2.473 وقيمة (t) المحسوبة تساوي 10.235 أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي 2.0117، عند مستوى الدلالة (Sig) تساوي 0.000 وهي اقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0,05$)، اي نرفض الفرضية الصفرية H0 وتقبل الفرضية البديلة H1، بمعنى ان عبارة الفرضية البديلة " لا يوجد التزام كامل في ممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي"، دالة احصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha=0,05$)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذا المحور يختلف جوهريا عن درجة الموافقة المتوسطة و هي 2، وهذا يعني ان هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور، وتؤكد نتيجة هذا الاختبار النتائج التي سبق وأن كشف عنها التحليل الإحصائي الوصفي.

ثالثا: الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

من أجل الاجابة عن الفرضية الثالثة تكون صياغة الفرضية كآتي:

H0 : ليس هناك صعوبات مطروحة في الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

H1 : هناك صعوبات مطروحة في الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

والجدول التالي رقم (2.13) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية وذلك عند مستوى دلالة ($\alpha=0,05$)، ودرجة حرية 47 .

الجدول رقم (13.2) اختبار الفرضية الثالثة بموجب اختبار (t) للعينة الواحدة

مستوى الدلالة Sig	قيمة (t) المجدولة	قيمة (t) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
0,000	2.0117	9.624	0.395	2.549	الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

المصدر: من إعداد الباحث وبالاعتماد على مخرجات (SPSS)

من خلال برنامج (SPSS)، فإن تحليلنا لهذه النتيجة نجد ان المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور 2.549، وقيمة (t) المحسوبة تساوي 9.624 أكبر من قيمة (t) الجدولية والتي تساوي 2.0117، عند مستوى الدلالة (Sig) تساوي 0.000 وهي اقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0,05$)، اي نرفض الفرضية الصفرية H0 وتقبل الفرضية البديلة H1، بمعنى ان عبارة الفرضية البديلة " هناك صعوبات مطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي "، دالة احصائيا عند مستوى دلالة ($\alpha = 0,05$)، مما يدل على ان متوسط درجة الاستجابة لهذا المحور يختلف جوهريا عن درجة الموافقة المتوسطة و هي 2، وهذا يعني ان هناك موافقة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور، وتؤكد نتيجة هذا الاختبار النتائج التي سبق وأن كشف عنها التحليل الإحصائي الوصفي.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

في هذا المطلب نتناول مناقشة وتفسير النتائج المتوصل لها من خلال التحليل الوصفي لأسئلة الاستبيان، وهذا على اساس المحاور الثلاثة لإستمارة الاستبانة في مايلي :

الفرع الأول: توجه تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي

نجد ان آراء المستجوبين في هذا المحور توجهت نحو اتجاه الموافقة أي نحو توجه تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو الأنظمة المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية . حيث نجد ان خمس فقرات من هذا المحور اتجهت إلى الموافقة حيث نلاحظ ما يلي :

- في الفقرات (1) و (2) و(4) و(6) نجد انه تم الموافقة على انه هناك امتداد للنظام المحاسبي المالي اتجاه معايير المحاسبية الدولية من حيث تبنيه للإصلاحات التي عملت على مواكبة التطور الحاصل في المجال المحاسبي على المستوى الدولي بصفة عامة وهذا ما يسمى بالتوافق المحاسبي الحاصل في المنظومة المحاسبية الجزائرية، حيث ان هذا التوافق يسمح بجعل الأنظمة المحاسبية الدولية كمرجع في حالة نشوء مشكل في المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية في المؤسسات الجزائرية وهذا أيضا ميزة يمكن الاستفادة منها من خلال التطور الحاصل في محاسبة الأصول المعنوية .
- الفقرة الثالثة نجدها تم الموافقة عليها لكن بانحراف معياري مرتفع نتيجة لتبيان أجوبة أفراد العينة لكن بصفة عامة نجد ان شكل بنود وأرقام الأصول المعنوية مشابهة للمخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG وهذا ما بينه الجدول الآتي :

الجدول رقم (14.2): مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي العام الفرنسي حول حسابات الأصول المعنوية

رقم الحساب حسب PCG	رقم الحساب حسب SCF	عناصر الأصول المعنوية
201	-	مصاريف التأسيس
203	203	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت
-	204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها
205	205	الامتيازات والحقوق المماثلة للبراءات والرخص والعلامات
206	-	حقوق الإيجار
207	207	فارق الاقتناء
208	208	التثبيتات المعنوية الأخرى

المصدر: من إعداد الباحث

اذ نجد ان هناك تشابه بين النظام المحاسبي المالي ونظيره المخطط المحاسبي العام الفرنسي مع بعض الاختلافات ، كتخصيص النظام المحاسبي المالي لحساب برمجيات المعلوماتية وما شابهها (حساب رقم 204)، واعتراف المخطط المحاسبي العام الفرنسي لمصاريف التأسيس (حساب رقم 201) كأصل معنوي، وتخصيصه حساب لحقوق الإيجار (حساب رقم 206) .

- أما الفقرة السادسة " إلغاء الاعتراف بمصاريف التأسيس كأحد عناصر الأصول المعنوية دليل نحو التوجه الى توافق إتجاه المعايير المحاسبية الدولية " ، والتي تم الموافقة عليها فهي تبين ان الإصلاحات التي مست النظام المحاسبي المالي لم تكن كلها متشابهة للمخطط المحاسبي العام الفرنسي فإلغاء مصاريف التأسيس والذي كان احد الحسابات في المخطط المحاسبي الوطني قد تم إلغاءه ومواكبة المعيار المحاسبي الدولي 38 والذي لم بتعترف به كأصل معنوي.
- أما الفقرة رقم (5) التي تتحدث على ان " القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية المعدة وطنيا مبنية على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل " فجاءت حيادية مع انحراف معياري مرتفع جدا، حيث نجد هناك اختلاف في الرأي بين أفراد العينة، حيث نجد ان هذه الفقرة تذهب ان هناك تبني كامل (توحيد) للمعيار المحاسبي الدولي للأصول المعنوية من طرف القواعد المحاسبية للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي بسنية 39,6 % ، وهذا يفسر بكون النظام المحاسبي المالي قد اعطى نفس التعريف تقريبا للأصل لصفة عامة وللأصل المعنوي للتعريف الموجود في المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 .

الفرع الثاني:مدى الالتزام بممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

نجد ان آراء المستجوبين في هذا المحور توجهت أغلبها نحو اتجاه الموافقة وأيضاً بعد اختبار الفرضية، اذ تبين ان لا يوجد التزام كامل في ممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، حيث نجد ان خمس فقرات من هذا المحور اتجهت إلى الموافقة حيث نلاحظ ما يلي :

- تم الموافقة على الفقرات (1) و (2) و (3) و هذا يمكن تفسيره للطبيعية غير مادية للأصل المعنوي مما يجعل تحديده في بعض الحالات صعبا حيث يعتبر اساس إمكانية التحديد والفصل عن الأصول الأخرى في المؤسسة شرطا للاعتراف به في بنود الميزانية، كذلك فان خاصية عدم التأكد التي تميز الأصل المعنوي تجعل تقدير تدفق المزايا الاقتصادية غير مؤكد والتي تعتبر شرطا للاعتراف به كأصل للمؤسسة .
- تم الموافقة على الفقرات (4) و (5) و (14) و هذا يمكن تفسيره إلى ان صعوبة تحديد بعض الأصول المعنوية مثل تكاليف التنمية القابلة للتثبيت و فارق الاقتناء يؤدي إلى عدم قياس وتقييم بعض الموارد التي يمكن ان تعود للمؤسسة بمزايا اقتصادية وهذا يؤدي إلى نتائج سلبية مثل عدم ادراج بعض الأصول أو النفقات اللاحقة بما والتي يمكن تثبيتها في الميزانية مما يجعل من موثوقية التقارير التي تصدرها المؤسسة محل شك .
- الفقرة (9) تعالج مشكلة معقدة تتمثل في تحديد العمر المنفعي لبعض الأصول المعنوية وهذا يؤدي إلى صعوبة في عملية اهتلاكها، حيث يعتبر تحديد مدة سنوات الاهتلاك للأصل المعنوي من التحديات المطروحة على مستوى الشركات وخاصة لعنصر فارق الاقتناء (شهرة المحل) .
- نتائج الفقرة (10) و (11) ترجع اساسا لمبدأ الحيطة والحذر الذي نجده في ادراج أغلب النفقات التي تخص عمليات البحث والتطوير في صنف الأعباء بدل تثبيتها حيث يجد المحاسب نفسه امام هذا المبدأ إلى اعتبار أغلب المصروفات كأعباء وهذا المشكل مطروح حيث يضيع على المؤسسة موارد كان من الممكن ان تزيد من قيمتها السوقية .
- أما بخصوص العبارة (12) فان مشكل قياس ارتفاع في تقييم الأصل المعنوي واعتباره كفايض لإعادة التقييم يعتبر تحديا لعدم وجود الضوابط التي تسمح بقياس هذا الفائض والناجحة عن الخصائص المميزة لهذا الأصل .
- ونفس نتيجة العبارة (13) بكون الأصول المكونة داخليا تعتبر تحديا لدى المحاسب في قياس مختلف أنشطة التطوير في المؤسسة حيث يتم رسملة النفقات المتعلقة بهذه الأنشطة وتثبيتها.
- أما العبارات التي جاءت حيادية فنجد العبارة رقم (6) حيث يكون هناك تفاوت في قيم بعض الأصول المعنوية والتي تكون من نفس النوع مثل براءات الاختراع المولدة داخليا والتي تكون قيمتها هي مجموع النفقات التي رافقت اختراع البراءة، أما عند شراء نفس نوع براءة الاختراع من شركات أخرى فتكون القيمة مرتفعة، واما بخصوص العبارة (7) و (8) فتطرح مشكل قياس واختبار تدني قيمة الأصول المعنوية الذي يعد أيضا مشكلة لدى المحاسب في تحديد تدني قيمة الأصل المعنوي على أساس موضوعي.

الفرع الثالث: الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

- نجد ان آراء المستجوبين في هذا المحور توجهت أغلبها نحو اتجاه الموافقة، حيث بعد اختبار الفرضية تبين انه هناك صعوبات مطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي ، حيث نجد ان جميع فقرات هذا المحور اتجهت إلى الموافقة حيث نلاحظ ما يلي :
- إن عدم ملائمة المبادئ والطرق المحاسبية التقليدية المطبقة على الأصول العينية وتعميمها على الأصول المعنوية يعتبر من أهم الصعوبات التي تواجه المحاسب في الشركات الجزائرية وحتى في الصعيد الدولي بسبب الخصائص الفريدة التي تتمتع بها هذه الأصول خاصة لعدم الوجود المادي لها .

- صعوبة المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية بشكل موضوعي وموثوق وهذا ملاحظ من خلال التحديات التي تواجه عمليات القياس المحاسبي .
- إن عدم وجود ادراك لدي المؤسسات الجزائرية في أهمية القياس المحاسبي لرأس المال البشري والمعرفي هو عامل اساسي في عدم وجود الجدوية لدى هذه المؤسسات لإعطاء الأولوية للجانب البشري والمعرفي في سوق تحكمه اقتصاديات المعرفة .
- إن عدم توفر سوق نشطة للأصول المعنوية في السوق الوطنية يعتبر عائقا كبيرا في مزاولة القياس المحاسبي على أسس صحيحة وهذا ما يجعل أي عملية إصلاح محاسبي بدون توفر سوق نشطة عملا محدودا .
- كذلك فان تمسك أغلب ممارسي المحاسبة بالمفاهيم الموروثة عن المخطط المحاسبي الوطني وعدم الاهتمام بالتكوين والرسكلة للمحاسبين في مجال محاسبة الأصول المعنوية من التحديات التي تواجه عملية التقييم و الإدراج المحاسبي لهذا النوع من الأصول.

خلاصة الفصل الثاني:

إن الدراسة الميدانية التي تمت في إستمارة الاستبيان حول واقع تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، والتي شملت عينة من المجتمع من أكاديميين ومهنيين وموظفين في المؤسسات الاقتصادية من ذوي التخصص في المحاسبة على اختلاف مؤهلاتهم وخبراتهم، حيث خلصت هذه الدراسة إلى :

- رأى أغلب من تم استجوابهم ان هناك توافق محاسبي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في ما يخص محاسبة الأصول المعنوية سواء من خلال اعتباره مرجع لحل المشكلات المحاسبية التي تواجهها الشركات وكذا من خلال التشابه حتى في حسابات الأصول المعنوية الموجودة في النظام المحاسبي المالي مع المخطط المحاسبي العام الفرنسي.
- بالتطرق إلى بعض قواعد التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية أجمع أفراد عينة الدراسة عن عدم وجود التزام كامل في ممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي نتيجة لعدم فهم متطلبات قواعد المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي وخاصة لحالة القياس المحاسبي.
- هناك أيضا إجماع بين المستجوبين على الصعوبات والتحديات التي تواجه محاسبة هذا النوع من الأصول وخاصة لتوفير سوق نشطة خاصة بالأصول المعنوية على اختلاف أنواعها مما يساهم في تفعيل التنافس ورفع من القيمة السوقية للمؤسسات، وكذا ملاحظة عدم وجود اهتمام مناسب توليه المؤسسات الجزائرية للأصول المعنوية بصفتها رأس مال فكري يزيد من الفرص التنافسية لها، وكذا لإعطاء الأولوية للأصول المعنوية في التكوين المحاسبي.

الخاتمة

الخاتمة :

تناولت هذه الدراسة موضوع واقع تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي بعد الإصلاح المحاسبي ودخول هذا النظام حيز التطبيق، وذلك من خلال طرح ثلاث فرضيات تركز على معرفة توجه تطبيق تلك القواعد وكذا تحديد مدى الإلتزام بالقواعد المحاسبية الخاصة بها، وكذا الاطلاع على الصعوبات والتحديات التي تحول دون تطبيقها بالشكل الجيد، حيث تم التطرق في هذه الدراسة في الجانب النظري إلى مفهوم الأصول المعنوية، من خلال مراجعة الأدبيات التي تناولت هذا النوع من الأصول، ثم التعرف على قواعد المحاسبة التي تحكم هذه الأصول وفق الأسس الذي نبجدها في المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون بصفة خاصة، وأيضا وفق القواعد التي وضعها النظام المحاسبي المالي مع إجراء مقارنة بينهما، حيث نلاحظ المكانة والأهمية التي اعطتها المعيار المحاسبي الدولي للأصول المعنوية وتخصيص معيار مستقلا لها، وكذلك نجد أن النظام المحاسبي المالي قد خصص مواد تشريعية تهدف إلى تبيان القواعد المحاسبية التي تحكم محاسبة الأصول المعنوية، ومن جانب آخر فقد تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة، من خلال تقديم مجموعة من الأسئلة في مجال محاسبة الأصول المعنوية وهذا من أجل تحليل واختبار فرضيات الاشكالية ومناقشة نتائجها.

اختبار الفرضيات:

• **الفرضية الأولى :** هناك توجه نحو تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو الأنظمة المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية.

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد العينة يرون على ان هناك توجه نحو تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو الأنظمة المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية.

• **الفرضية الثانية :** لا يوجد التزام كامل في ممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد العينة يرون على عدم وجود التزام كامل في ممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية..

• **الفرضية الثالثة :** هناك صعوبات مطروحة في الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

من خلال تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها توصلنا إلى أن أفراد العينة يوافقون على وجود صعوبات مطروحة في الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية.

نتائج الدراسة :

توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- هناك مواكبة من النظام المحاسبي المالي للتغيرات والتعديلات التي تمس المحاسبة الدولية في مجال محاسبة الأصول المعنوية من أجل مسايرة التطور الكبير الذي يحدث في الاقتصاد العالمي من حيث تزايد اعتماده على سوق تحكمها المعرفة والابتكار لكنه بحاجة إلى متابعة أهم المستجدات.
- هناك تشابه في معالجة تكاليف البحث والتطوير للنظام المحاسبي المالي وفق معايير المحاسبة الدولية، لكن في المقابل يجب اعتماد أساليب جديدة في تقييم المنافع التي تمس الأصول المعنوية لمنع اهدار مزايا اقتصادية ترجع بالنفع على قيمة المؤسسة.
- التصنيف الحالي للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي واضح ويقدم صورة لأهم الأصول المعنوية التي يمكن أن نجدها في المؤسسة، لكن إعادة تصنيف آخر للأصول المعنوية وفق التصنيفات الدولية التي تميز أنواع الأصول المعنوية لتسهيل على المحاسب المعالجة المحاسبية لها، وتنقسم إلى ثلاث فئات :

- الأصول المعنوية المقتناة؛
- الأصول المعنوية المولدة داخليا؛
- الأصول المعنوية غير قابلة للتحديد (فارق الاقتناء).

- يوجد إجماع على أن هناك توافق محاسبي بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في ما يخص محاسبة الأصول المعنوية سواء من خلال اعتباره مرجع لحل المشكلات المحاسبية التي تواجهها الشركات، وكذا من خلال التشابه حتى في حسابات الأصول المعنوية الموجودة في النظام المحاسبي المالي مع أنظمة محاسبية أخرى.
- بالتطرق إلى بعض قواعد التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية أجمع أفراد عينة الدراسة عن عدم الإلتزام الكامل بالقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية نتيجة لعدم فهم متطلبات قواعد المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي وخاصة لحالة القياس المحاسبي.
- هناك أيضا إجماع بين المستجوبين على الصعوبات والتحديات التي تواجه محاسبة هذا النوع من الأصول وخاصة لتوفير سوق خاصة بالأصول المعنوية على اختلاف أنواعها مما يساهم في تفعيل التنافس ورفع من القيمة السوقية للشركات، وكذا ملاحظة عدم وجود اهتمام مناسب توليه الشركات الجزائرية للأصول المعنوية بصفتها رأس مال فكري وتكنولوجي يزيد من الفرص التنافسية لها، وكذا لإعطاء الأولوية للأصول المعنوية في التكوين المحاسبي.

توصيات الدراسة :

- من أجل مواكبة التطور الكبير والأهمية القصوى للأصول المعنوية على الصعيد العالمي يحتاج النظام المحاسبي المالي إلى أن يكون أكثر مرونة من أجل إدخال أي تعديلات تكون ضرورية لمصلحة الاقتصاد الوطني .
- تشجيع المؤسسات الجزائرية على الاستثمار في مجال الأصول المعنوية من خلال إعطاء قواعد محاسبية موضوعية لا يغلب عليها مبدأ الحيطة والحذر في رسملة نفقات البحث والتطوير التي هي أساس نمو الأصول المعنوية في الشركات.
- ضرورة الإلتزام بتطبيق قواعد التقييم و الإدراج المحاسبي للأصول المعنوية وفق نصوص النظام المحاسبي المالي من خلال:

- توفير مذكرات منهجية من طرف الجهة الوصية تحدد بالتفصيل محاسبة الأصول المعنوية لتكون مرجعية للممارسة المحاسبية؛
- توفير سوق نشطة للأصول المعنوية الضرورية لتطبيق القواعد المحاسبية بصورة كاملة؛
- التأهيل الجيد للإطارات المحاسبية لمختلف الشركات الجزائرية من أجل مواكبة التطور الحاصل في هذا المجال؛
- ضرورة ملائمة القانون التجاري والنظام الضريبي لعدم التعارض مع نصوص النظام المحاسبي المالي في مجال محاسبة الأصول المعنوية .

آفاق الدراسة :

نظرا لأهمية موضوع الدراسة وعدم وجود الدراسات الكافية على الصعيد الوطني في هذا المجال فإن الباحث يوصي بالبحث مستقبلا في :

- دراسة علاقة الإفصاح الخاص بالأصول المعنوية في القوائم المالية وأثره على زيادة القيمة السوقية للمؤسسة.
- دراسة تطبيقية تقدم حلولاً موضوعية عن مشاكل القياس المحاسبي للأصول المعنوية خاصة لبند نفقات التطوير القابلة للتثبيت وفارق الاقتناء (شهرة المحل).

المراجع

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولا: الكتب

1. جربوع يوسف محمود و حلس سالم عبد الله ، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة وراق، الطبعة الأولى، عمان، 2002 .

2. عطية عبدالرحمان ، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي ، دار جيطلي للنشر والتوزيع ،الجزائر ، 2011 .

3. فهمي صلاح الدين عبدالرحمان ، مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة، القاهرة، مكتبة الانجلو مصرية، 2007 .

ثانيا: الرسائل الجامعية

4. جلالى ياسمينه ، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية- مدخل مقارن، مذكرة ماجستير ،جامعة سطيف ، 2009- 2010 .

ثالثا: الملتقيات

5. الأحمر كنعان ، الانتفاع بالمعلومات المتعلقة بالعلامات التجارية لأغراض عقود الترخيص والامتياز، ملتقى المنظمة العالمية للملكية الفكرية، دمشق، 11 و 12 ماي 2004 .

6. التلهوني بسام ، حقوق الملكية الفكرية، ملتقى المنظمة العالمية للملكية الفكرية، مسقط عمان، 22 مارس 2004 .

7. بودريالة سارة و قرية معمر، فارق الاقتناء من منظور معايير المحاسبة الدولية، الملتقى العلمي الدولي: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، جانفي 2010 .

8. الصغير حسام الدين ، حقوق الملكية الفكرية ، ملتقى المنظمة العالمية للملكية الفكرية، مسقط عمان، مارس 2004 .

رابعا: القوانين والمراسيم والمعايير

9. الجمهورية الجزائرية ،الجريدة الرسمية ، القرار المؤرخ في 26 جوان 2008، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف

المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، 25 مارس 2009.

10. الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية ، مرسوم تنفيذي 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 ،متعلق بتطبيق احكام القانون 07-11، العدد 27، 28 ماي سنة 2008.
11. الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية ، الأمر 03-07 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق ببراءة الاختراع ، عدد 44 ، 23 جويلية 2003 .
12. الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية ، الأمر 03-06 المؤرخ في 19 جويلية 2003 ، المتعلق بالعلامات التجارية، عدد 44، 23 جويلية 2003.
13. الجمهورية الجزائرية، الجريدة الرسمية ، الأمر 03-05 المؤرخ في 19 جويلية 2003 ، المتعلق بحقوق المؤلف والحقوق المجاورة ، عدد 44، 23 جويلية 2003.
14. مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (3) : إندماج المؤسسات، المملكة المتحدة، نسخة 2013 .
15. لجنة معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي الدولي (38) : الأصول غير ملموسة، المملكة المتحدة، نسخة 2013 .
16. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، معيار الأصول معنوية، لجنة معايير المحاسبة، المملكة العربية السعودية ، ديسمبر 2002 .
- رابعا: المجالات
17. بختي إبراهيم و دويس محمد الطيب ، براءة الاختراع مؤشر لتنافسية الاقتصاديات : الجزائر والدول العربية، مجلة الباحث ، جامعة ورقلة ، عدد 04 / 2006 .
18. خليفة محمد عبد العزيز محمد ، إطار مقترح لقياس قيمة الأصول غير الملموسة ، جامعة عين شمس، المجلة العربية للإدارة، مج 29، ديسمبر 2009 .
19. مصيطفى عبد اللطيف و مراد عبد القادر ، أثر استراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية ، جامعة ورقلة ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 04 / 2013 .

خامسا: المنشورات والمطبوعات

20. دادن عبد الوهاب و كیحلي عائشة سلمى ، **المحاسبة المعمقة** ، مطبوعة جامعية ، غير منشورة، جامعة ورقلة ،
2011 .
21. خوري أمير حاتم ، **اساسيات المُلْكِيَّة الفِكْرِيَّة**، منشورات مكتب براءات الاختراع والعلامات التجارية، الولايات
المتحدة الامريكية ، 2005 .

المراجع باللغة الأجنبية:

أولا: الكتب

22. BACHY Bruno et SION Michel , **Analyse financière des comptes consolidés normes IFRS** , 2e éditions Dunod, Paris, 2009.
23. RAFFOURNIER Bernard , les normes comptable internationales IFRS /IAS , economica 3 édition , FRANCE ,p373 .

ثانيا: المجلات

24. FARJAUDON Anne laure et FABRE Karine, **Actifs incorporels : IFRS et CAC 40** , revue française de comptabilité, Décembre 2007 .
25. OBERT Robert et MAIRESSE Marie–Pierre, **Comptabilité et audit** , éditions 2014 Dunod ,Paris .
26. PINTEAUX Patrick, **Les actifs immatériels leur traitement comptable et fiscal** , revue tertiaire n° 110 /janvier 2004 , France .
27. SCHEVIN Pierre, **Dépréciation d'un goodwill: les nouvelles règles IAS/IFRS**, revue française de comptabilité , no. 382, Université de Strasbourg, Novembre 2005 .

28. STOLOWY Herve et HALLER axel et KLOCKHAUS Volker, **La comptabilisation des marques : en France, en Allemagne et selon les règles de L'iasc**, revue comptabilité – contrôle – audit , 2001/1 (tome 7) , FRANCE
29. THIBIERGE Christophe, **Le traitement comptable des béléments incorporels –un aperçu des pratiques en Europe**, université Paris–Dauphine, mai 1994, Paris – France.
30. ZEGHAL Daniel et MAALLOUL Anis, **Le traitement comptable des intangibles, ses conséquences et les solutions envisagées**, revue de la littérature, Jun 2010, Montpellier, France.

الملاحق

المحلق رقم (1) : إستمارة الاستبيان باللغة العربية



جامعة قاصدي مبراه ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

إستمارة استبيان

تحية طيبة وبعد؛

في إطار التحضير لمذكرة التخرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص المحاسبة المالية بعنوان:

تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج - حالة الأصول المعنوية -

دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين

تحت إشراف د. بلخير بكاري، يشرف ويسعد الطالب -عدنان مقدم - اختياركم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في أثناء هذا الموضوع كأكاديميين ومهنيين ، قناعة مئي بكفاءتكم، حيث يعدّ هذا الاستبيان جزء من البحث، لذا نلتمس منكم الإجابة على جميع الأسئلة بعناية ووضوح، وأتعهد لكم أن تحاط مساهماتكم بالسرية التامة وعدم استخدامها إلا لأغراض البحث العلمي وإذا وددتم تزويدكم بنسخة من نتائج الدراسة.

وفي الاخير أشكركم على حسن تعاونكم

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة

1	العمر	35-25	45-36	55-46	أكثر من 55
2	المؤهل العلمي	ليسانس	ماجستير	دكتوراه	شهادة مهنية
3	الوظيفة	المهنيين المعتمدين	مسير مالي	محاسب	اكاديمي
4	سنوات الخبرة	أقل من 5	5 إلى 10	11 إلى 15	أكثر من 15

الرقم	العبرة	غير موافق	محايد	موافق
المحور الأول: توجه تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي				
1	يوجد توجه للنظام المحاسبي المالي اتجاه معايير المحاسبية الدولية .			
2	الأنظمة المحاسبية الدولية تعتبر كمرجع في حالة نشوء مشكل في الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية .			
3	شكل بنود وأرقام الأصول المعنوية مشابهة للمخطط المحاسبي العام الفرنسي .			
4	تواكب قواعد التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية التطورات والمستجدات التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية.			
5	القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية المعدة وطنيا مبنية على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل.			
6	إلغاء الاعتراف بمصاريف التأسيس كأحد عناصر الأصول المعنوية دليل نحو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية .			
المحور الثاني: الإلتزام بالقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي				
1	شرط تحديد وقياس الأصول المعنوية بموثوقية يؤدي إلى عدم الإلتزام بقواعد التقييم والإدراج.			
2	خاصية عدم التأكد الذي يميز تقييم الأصول المعنوية يساهم في تعقيد إعداد قوائم مالية ذات موثوقية.			
3	لا يمكن ادراج بعض الأصول المعنوية في القوائم المالية لعدم امكانية تقدير مبالغ المنافع المستقبلية المتوقعة أن تعود على المؤسسة من استخدام هذا الأصل .			
4	هناك عدم فهم للقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية مما يؤثر على ظهور بعض هذه الأصول في القوائم المالية للمؤسسة .			
5	هناك عدم فهم للقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية مما يؤثر على موثوقية وجودة القوائم المالية للمؤسسة .			
6	تظهر بعض عناصر الأصول المعنوية في الميزانية بقيمة مصاريف التنمية القابلة للتثبيت، لكن تكلفة اقتناء نفس هذه الأصول من الغير تكون مرتفعة.			
7	يصعب قياس وتحديد الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل المعنوي على أساس موضوعي.			
8	في حالة انخفاض قيمة الأصول المعنوية فإن تبديل طريقة التقييم من مبدأ التكلفة التاريخية إلى قاعدة القيمة القابلة للتحصيل يصبح معقدا.			
9	تحديد العمر المنفعي لبعض الأصول المعنوية عائق في عملية الاهتلاك .			
10	يصعب تمييز نفقات التطوير عن نفقات البحث التي تقوم بها الشركات حيث تدرج أغلبها كأعباء و لا يمكن تثبيتها.			
11	يلجأ المحاسب إلى اعتبار أغلب المصاريف المتعلقة بالأصول المعنوية كأعباء بدل تثبيتها بسبب مبدأ الحيطة والحذر.			
12	تقييم قيمة الارتفاع في قيمة الأصل عائق في حساب فارق إعادة التقييم .			
13	صعوبة التقييم والمعالجة المحاسبية للأصول المكونة داخليا عكس الأصول المعنوية المكتتاة من الغير التي لا تشكل عادة أي اشكالية .			
14	عدم فهم طبيعة الأصول المعنوية يؤدي إلى عدم ادراج العديد من النفقات اللاحقة بها في البنود المعنوية من الأصول			

		المعنوية .
المحور الثالث : الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي		
1	عدم ملائمة المبادئ والطرق المحاسبية التقليدية المطبقة على الأصول العينية للأصول المعنوية.	
2	صعوبة المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية بشكل موضوعي و موثوق.	
3	عدم وجود ادراك لدى المؤسسات الجزائرية في أهمية قياس القيمة المحاسبية لرأس المال البشري والمعرفي ورأس مال العملاء.	
4	عدم توفر سوق نشطة لهذا النوع من الأصول في السوق الوطنية.	
5	يتمسك أغلب ممارسي المحاسبة بالمفاهيم المورثة عن المخطط المحاسبي الوطني في عملية التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية.	
6	عدم الاهتمام بالتكوين والرسكلة للمحاسبين في مجال محاسبة الأصول المعنوية في المؤسسات الجزائرية .	

الملحق رقم (2): المتغيرات الديموغرافية لعينة الدراسة

العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 25 – 35	22	45.8	45.8	45.8
36 - 45	10	20.8	20.8	66.7
46 -55	9	18.8	18.8	85.4
أكثر من 55	7	14.6	14.6	100.0
Total	48	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid ليسانيس	18	37.5	37.5	37.5
ماجستير	11	22.9	22.9	60.4
دكتوراه	10	20.8	20.8	81.3
شهادة مهنية	9	18.8	18.8	100.0
Total	48	100.0	100.0	

الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
المهنيين المعتمدين	9	18.8	18.8	18.8
مسير مالي	5	10.4	10.4	29.2
محاسب	15	31.3	31.3	60.4
اكاديمي	19	39.6	39.6	100.0
Total	48	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 5	11	22.9	22.9	22.9
من 5 إلى 10	20	41.7	41.7	64.6
من 11 إلى 15	12	25.0	25.0	89.6
أكثر من 15 سنة	5	10.4	10.4	100.0
Total	48	100.0	100.0	

الملحق رقم (3) : معامل ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.766	26

الملحق رقم (4) : التكرارات و النسب المئوية لأسئلة الدراسة

يوجد توجه للنظام المحاسبي المالي اتجاه معايير المحاسبية الدولية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
غير موافق	4	8.3	8.3	8.3
محايد	12	25.0	25.0	33.3
موافق	32	66.7	66.7	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

الأنظمة المحاسبية الدولية تعتبر كمرجع في حالة نشوء مشكل في الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية .

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	-----------	---------	---------------	--------------------

Valid	غير موافق	6	12.5	12.5	12.5
	محايد	11	22.9	22.9	35.4
	موافق	31	64.6	64.6	100.0
	المجموع	48	100.0	100.0	

شكل بنود وأرقام الأصول المعنوية مشاهمة للمخطط المحاسبي العام الفرنسي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	9	18.8	18.8	18.8
	محايد	11	22.9	22.9	41.7
	موافق	28	58.3	58.3	100.0
	المجموع	48	100.0	100.0	

تواكب قواعد التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية التطورات والمستجدات التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	8.3	8.3	8.3
	محايد	13	27.1	27.1	35.4
	موافق	31	64.6	64.6	100.0
	المجموع	48	100.0	100.0	

القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية المعدة وطنيا مبنية على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	13	27.1	27.1	27.1
	محايد	16	33.3	33.3	60.4
	موافق	19	39.6	39.6	100.0
	المجموع	48	100.0	100.0	

إلغاء الاعتراف بمصاريف التأسيس كأحد عناصر الأصول المعنوية دليل نحو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	6.3	6.3	6.3
	محايد	9	18.8	18.8	25.0
	موافق	36	75.0	75.0	100.0
	المجموع	48	100.0	100.0	

شرط تحديد وقياس الأصول المعنوية بموثوقية يؤدي إلى عدم الإلتزام بقواعد التقييم والإدراج

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid	غير موافق	3	6.3	6.3	6.3
	محايد	11	22.9	22.9	29.2
	موافق	34	70.8	70.8	100.0
	المجموع	48	100.0	100.0	

خاصية عدم التأكد الذي يميز تقييم الأصول المعنوية يساهم في تعقيد إعداد قوائم مالية ذات موثوقية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	8.3	8.3	8.3
	محايد	15	31.3	31.3	39.6
	موافق	29	60.4	60.4	100.0
	المجموع	48	100.0	100.0	

لا يمكن ادراج بعض الأصول المعنوية في القوائم المالية لعدم امكانية تقدير مبالغ المنافع المستقبلية المتوقعة أن تعود على المؤسسة من استخدام هذا الأصل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	14.6	14.6	14.6
	محايد	15	31.3	31.3	45.8
	موافق	26	54.2	54.2	100.0
	المجموع	48	100.0	100.0	

هناك عدم فهم للقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية مما يؤثر على ظهور بعض هذه الأصول في القوائم المالية للمؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	14.6	14.6	14.6
	محايد	11	22.9	22.9	37.5
	موافق	30	62.5	62.5	100.0
	المجموع	48	100.0	100.0	

هناك عدم فهم للقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية مما يؤثر على موثوقية وجودة القوائم المالية للمؤسسة .

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	6	12.5	12.5	12.5
	محايد	13	27.1	27.1	39.6
	موافق	29	60.4	60.4	100.0
	المجموع	48	100.0	100.0	

تظهر بعض عناصر الأصول المعنوية في الميزانية بقيمة مصاريف التنمية القابلة للتثبيت، لكن تكلفة اقتناء نفس هذه الأصول من الغير تكون مرتفعة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	9	18.8	18.8	18.8
محاييد	15	31.3	31.3	50.0
موافق	24	50.0	50.0	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

يصعب قياس وتحديد الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل المعنوي على أساس موضوعي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	11	22.9	22.9	22.9
محاييد	14	29.2	29.2	52.1
موافق	23	47.9	47.9	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

في حالة انخفاض قيمة الأصول المعنوية فإن تبديل طريقة التقييم من مبدأ التكلفة التاريخية إلى قاعدة القيمة القابلة للتحويل يصبح معقدا

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid 1	9	18.8	18.8	18.8
2	14	29.2	29.2	47.9
3	25	52.1	52.1	100.0
Total	48	100.0	100.0	

تحديد العمر المنفعي لبعض الأصول المعنوية عائق في عملية الإهلاك

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	8	16.7	16.7	16.7
محاييد	5	10.4	10.4	27.1
موافق	35	72.9	72.9	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

يصعب تمييز نفقات التطوير عن نفقات البحث التي تقوم بها الشركات حيث تدرج أغلبها كأعباء و لا يمكن تمييزها.

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	10.4	10.4	10.4
محاييد	9	18.8	18.8	29.2
موافق	34	70.8	70.8	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

يلجأ المحاسب إلى اعتبار أغلب المصاريف المتعلقة بالأصول المعنوية كأعباء بدل تثبيتها بسبب مبدأ الحيطة والحذر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	8	16.7	16.7	16.7
محاييد	11	22.9	22.9	39.6
موافق	29	60.4	60.4	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

تقييم قيمة الارتفاع في قيمة الأصل عائق في حساب فارق إعادة التقييم

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	4	8.3	8.3	8.3
محاييد	19	39.6	39.6	47.9
موافق	25	52.1	52.1	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

صعوبة التقييم والمعالجة المحاسبية للأصول المكونة داخلياً عكس الأصول المعنوية المكتتة من الغير التي لا تشكل عادة أي إشكالية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	10.4	10.4	10.4
محاييد	12	25.0	25.0	35.4
موافق	31	64.6	64.6	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

عدم فهم طبيعة الأصول المعنوية يؤدي إلى عدم ادراج العديد من النفقات اللاحقة بها في البنود المعنوية من الأصول المعنوية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	6.3	6.3	6.3
محاييد	12	25.0	25.0	31.3
موافق	33	68.8	68.8	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

عدم ملائمة المبادئ والطرق المحاسبية التقليدية المطبقة على الأصول العينية للأصول المعنوية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	5	10.4	10.4	10.4
محاييد	14	29.2	29.2	39.6
موافق	29	60.4	60.4	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

صعوبة المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية بشكل موضوعي و موثوق

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	7	14.6	14.6	14.6
محايد	13	27.1	27.1	41.7
موافق	28	58.3	58.3	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

عدم وجود ادراك لدي الشركات الجزائرية في قياس القيمة المحاسبية لرأس المال البشري والمعرفي ورأس مال العملاء

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	6.3	6.3	6.3
محايد	13	27.1	27.1	33.3
موافق	32	66.7	66.7	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

عدم توفر سوق نشطة لهذا النوع من الأصول في السوق الوطنية ،

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	6.3	6.3	6.3
محايد	9	18.8	18.8	25.0
موافق	36	75.0	75.0	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

يتمسك أغلب ممارسي المحاسبة بالمفاهيم الموروثة عن المخطط المحاسبي الوطني في عملية التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	4	8.3	8.3	8.3
محايد	16	33.3	33.3	41.7
موافق	28	58.3	58.3	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

عدم الاهتمام بالتكوين والرسكلة للمحاسبين في مجال محاسبة الأصول المعنوية في الشركات الجزائرية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	6	12.5	12.5	12.5
محايد	9	18.8	18.8	31.3
موافق	33	68.8	68.8	100.0
المجموع	48	100.0	100.0	

الملحق رقم (5) : الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لأسئلة الدراسة

Descriptive Statistics			
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد أفراد العينة	العبارات
.647	2.58	48	يوجد توجه للنظام المحاسبي المالي اتجاه معايير المحاسبية الدولية .
.714	2.52	48	الأنظمة المحاسبية الدولية تعتبر كمرجع في حالة نشوء مشكل في الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية.
.792	2.40	48	شكل بنود وأرقام الأصول المعنوية مشابهة للمخطط المحاسبي العام الفرنسي .
.649	2.56	48	تواكب قواعد التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية التطورات والمستجدات التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية .
.815	2.13	48	القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية المعدة وطنياً مبنية على معايير المحاسبة الدولية بشكل كامل .
.589	2.69	48	إلغاء الاعتراف بمصاريف التأسيس كأحد عناصر الأصول المعنوية دليل نحو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية.
.601	2.65	48	شرط تحديد وقياس الأصول المعنوية بموثوقية يؤدي إلى عدم الإلتزام بقواعد التقييم والإدراج.
.652	2.52	48	خاصية عدم التأكد الذي يميز تقييم الأصول المعنوية يساهم في تعقيد إعداد قوائم مالية ذات موثوقية.
.736	2.40	48	لا يمكن ادراج بعض الأصول المعنوية في القوائم المالية لعدم امكانية تقدير مبالغ المنافع المستقبلية المتوقعة أن تعود على المؤسسة من استخدام هذا الأصل .
.743	2.48	48	هناك عدم فهم للقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية مما يؤثر على ظهور بعض هذه الأصول في القوائم المالية للمؤسسة .
.714	2.48	48	هناك عدم فهم للقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية مما يؤثر على موثوقية وجودة القوائم المالية للمؤسسة .
.776	2.31	48	تظهر بعض عناصر الأصول المعنوية في الميزانية بقيمة مصاريف التنمية القابلة للتثبيت، لكن تكلفة اقتناء نفس هذه الأصول من الغير تكون مرتفعة.
.812	2.25	48	يصعب قياس وتحديد الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل المعنوي على أساس موضوعي.
.781	2.33	48	في حالة انخفاض قيمة الأصول المعنوية فإن تبديل طريقة التقييم من مبدأ التكلفة التاريخية إلى قاعدة القيمة القابلة للتحصيل يصبح معقداً.
.769	2.56	48	تحديد العمر المنفعي لبعض الأصول المعنوية عائق في عملية الاهتلاك .
.676	2.60	48	يصعب تمييز نفقات التطوير عن نفقات البحث التي تقوم بها الشركات حيث تدرج أغلبها كأعباء و لا يمكن تثبيتها.
.769	2.44	48	يلجأ المحاسب إلى اعتبار أغلب المصاريف المتعلقة بالأصول المعنوية كأعباء بدل تثبيتها بسبب مبدأ الحيطة والحذر.
.649	2.44	48	تقييم قيمة الارتفاع في قيمة الأصل عائق في حساب فارق إعادة التقييم.
.683	2.54	48	صعوبة التقييم والمعالجة المحاسبية للأصول المكونة داخلياً عكس الأصول المعنوية المقتناة من الغير التي لا تشكل عادة أي اشكالية.
.606	2.63	48	عدم فهم طبيعة الأصول المعنوية يؤدي إلى عدم ادراج العديد من النفقات اللاحقة بما في البنود المعنية من الأصول المعنوية.
.684	2.50	48	عدم ملاءمة المبادئ والطرق المحاسبية التقليدية المطبقة على الأصول العينية للأصول المعنوية.

.741	2.44	48	صعوبة المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية بشكل موضوعي و موثوق.
.610	2.60	48	عدم وجود ادراك لدي المؤسسات الجزائرية في أهمية قياس القيمة المحاسبية لرأس المال البشري والمعرفي ورأس مال العملاء.
.589	2.69	48	عدم توفر سوق نشطة لهذا النوع من الأصول في السوق الوطنية.
.652	2.50	48	يتمسك أغلب ممارسي المحاسبة بالمفاهيم المورثة عن المخطط المحاسبي الوطني في عملية التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية.
.712	2.56	48	عدم الاهتمام بالتكوين والرسكلة للمحاسبين في مجال محاسبة الأصول المعنوية في المؤسسات الجزائرية.

الملحق رقم (6) : الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية لمحاور الثلاثة للدراسة

Descriptive Statistics					
Maximum	Minimum	Std. Deviation	Mean	N	
3	1.33	0.41919	2.4688	48	توجه تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي .
2.93	1.71	0.32033	2.4732	48	مدى الإلتزام بممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.
3	1.5	0.39494	2.5486	48	الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

الملحق رقم (7) : اختبار الفرضيات بموجب اختبار (t) للعينة الواحدة

Test Value = 2						
95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	(Sig). (2-tailed)	df	t	
Upper	Lower					
0.5905	0.347	0.46875	0.000	47	7.747	توجه تطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي .
0.5662	0.3802	0.47321	0.000	47	10.235	مدى الإلتزام بممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.
0.6633	0.4339	0.54861	0.000	47	9.624	الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

الفهرس

الإهداء

شكر

IV	..... الملخص
Vi	..... قائمة المحتويات
Viii	..... قائمة الجداول
IX	..... قائمة الملاحق
X	..... قائمة الاختصارات
أ	..... المقدمة

الفصل الأول : الإطار النظري والدراسات السابقة لمحاسبة الأصول المعنوية

2	..... تمهيد
3	..... المبحث الأول: الإطار النظري لمحاسبة الأصول المعنوية
3	..... المطلب الأول : محاسبة الأصول المعنوية
3	..... الفرع الأول : مفهوم الأصول
4	..... الفرع الثاني : مفهوم الأصول المعنوية
5	..... الفرع الثالث : تصنيفات وأنواع الأصول المعنوية
10	..... المطلب الثاني : محاسبة الأصول المعنوية وفق الأنظمة المحاسبية الدولية
10	..... الفرع الأول : تحديد أصل معنوي
13	..... الفرع الثاني : القواعد المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي
17	..... المطلب الثالث: محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي
17	..... الفرع الأول : تعريف الأصل المعنوي حسب النظام المحاسبي المالي
18	..... الفرع الثاني : التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية
26	..... الفرع الثالث : مقارنة بين المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي و المعايير المحاسبية الدولية حول الأصول المعنوية
28	..... المبحث الثاني : الدراسات السابقة وموقع الدراسة الحالية منها
28	..... المطلب الأول: الدراسات السابقة
32	..... المطلب الثاني : ميزة الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
33	..... خلاصة الفصل الأول

الفصل الثاني : الدراسة الميدانية للقواعد المحاسبية للتقييم و الإدراج للأصول المعنوية

35	..... تمهيد
36	..... المبحث الأول: طريقة وأدوات الدراسة الميدانية
36	..... المطلب الأول: اختيار مجتمع الدراسة والعينة
36	..... الفرع الأول: مجتمع الدراسة

36	..... الفرع الثاني: عينة الدراسة
37	..... الفرع الثالث: حدود وصعوبات الدراسة
37	..... المطلب الثاني: تحضير الاستبيان
37	..... الفرع الأول: تصميم الإستمارة
38	..... الفرع الثاني: هيكل إستمارة الاستبيان
38	..... الفرع الثالث: معالجة إستمارة الاستبيان
39	..... المطلب الثالث: أدوات الدراسة الميدانية
39	..... الفرع الأول: البيانات المستخدمة في الدراسة
39	..... الفرع الثاني: المعالجات الإحصائية
40	..... الفرع الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة
40	..... المبحث الثاني: نتائج ومناقشة الدراسة الميدانية
40	..... المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية
40	..... الفرع الأول: المتغيرات الديموغرافية للعينة
43	..... الفرع الثاني: التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة
47	..... الفرع الثالث : اختبار الفرضيات
49	..... المطلب الثاني: مناقشة النتائج
49	..... الفرع الأول: توجه القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي
50	..... الفرع الثاني: مدى التزام بممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي
51	..... الفرع الثالث: الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي
53	..... خلاصة الفصل الثاني
55	..... الخاتمة
59	..... المراجع
64	..... الملاحق
75	..... الفهرس