

تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة
(في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي SCF)

Measurement and disclosure challenges for Intangible assets.

(In the light of International accounting standards and the financial accounting system SCF)

أ. عياشي فاطمة الزهراء

جامعة باجي مختار- عنابة

Ayachi_gouzalain@live.fr

د. سماش كمال

أستاذ محاضر -أ-، جامعة باجي مختار- عنابة

semmechek@yahoo.fr

تاريخ القبول للنشر: 2019/03/31

تاريخ الاستقبال: 2018/05/22

الملخص: تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تسليط الضوء على أهم تحديات ومشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة من خلال التطرق إلى كيفية المحاسبة عن هذا النوع من الأصول وفقا لكل من المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي SCF، بالإضافة إلى عرض واقع الأصول غير الملموسة في بيئة الأعمال في الجزائر، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي المتناسب مع طبيعة الموضوع، وقد توصلت الدراسة إلى أن أهم تحديات القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة تنبع من شروط الاعتراف بالأصل في حد ذاته سواء في ظل المعايير المحاسبية الدولية أو في ظل النظام المحاسبي المالي SCF، بينما أهم تحدي يواجه الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة هو سرية المعلومات المفصح عنها والتي من شأنها مساعدة المؤسسات المنافسة.

الكلمات المفتاحية: الأصول غير الملموسة، الإفصاح المحاسبي، القياس المحاسبي، المعايير المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي.

تصنيف JEL: M40.

Abstract:

The aim of this study to attempt to highlight the most important challenges and problems of measurement and accounting disclosure of intangible assets through to address how accounting for this type of asset in accordance with international accounting standards and financial accounting system Scf , In addition to viewing the reality of intangible assets in the business environment in Algeria,Where reliance on the analytical descriptive approach commensurate with the nature of the Subject,

This study found that the most important challenges of accounting measurement of intangible assets derived from the terms of the recognition of the asset itself whether under international accounting standards or under the financial accounting system SCF, While the most important challenge facing the accounting disclosure of intangible assets is the confidentiality of information disclosed, Which would help the competition institutions.

Key words : Intangible assets, Accounting disclosure, Accounting measurement, International accounting standards, Financial accounting system.

JEL Classification :M40.

المقدمة:

شهدت بيئة الأعمال الحديثة الكثير من التحولات تمثل أبرزها في تزايد أهمية العناصر غير الملموسة والتي من أبرزها براءات الاختراع، العلامات التجارية، شهرة المؤسسة، حيث أصبحت هذه الموارد أحد العناصر الأساسية المساهمة في خلق القيمة، خير مثال على ذلك شركة "مايكروسوفت" حيث أن قيمتها السوقية تقيم بما يعادل عشرات المرات من أصولها الملموسة. تعتبر الأصول غير الملموسة أحد العوامل المساهمة في تحديد التفاوت بين القيمة الدفترية للمؤسسة وقيمتها السوقية ولوحظ ذلك جليا خلال العقدین الآخرين حيث تبين أن القيمة الدفترية للمؤسسات قد تقلصت مقابل القيمة السوقية و هو ما يمكن اعتباره ارتفاع لقيمة الأصول غير الملموسة التي تمثل القوة الخفية التي تساعد على استمرارية المؤسسة ونموها وهو ما يعزز ضرورة فهم الطبيعة الحقيقية لهذه الأصول، حيث تعتبر المحاسبة على هذا النوع من الأصول مجالا تكتنفه العديد من الصعوبات و التي من أهمها كيفية تحديد هذه الأصول، حالة عدم التأكد في قياس قيمتها وتقدير حياتها المتوقعة ومن ثم كيفية الإفصاح عنها و تشكل هذه الصعوبات في مجملها تحديات لطالما كانت ومازالت محل جدال و بحث من قبل الهيئات المنظمة لمهنة المحاسبة سعيا للوصول إلى حلول من شأنها أن تحقق تمثيلا صادقا و عادلا بالقوائم المالية.

إشكالية الدراسة:

تعتبر الأصول غير الملموسة موردا للمؤسسة ينطوي على منافع اقتصادية مستقبلية ولكن هذه الأصول ليس لها وجود مادي الأمر الذي يجعل عملية قياسها والإفصاح عنها عملية صعبة ومعقدة للغاية، حيث لا يزال هذا الإشكال محل جدال واسع بين المحاسبين إلى حد الساعة.

بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية من خلال التساؤل التالي:

**ما هي أهم التحديات التي يمكن أن تواجهها المؤسسة فيما يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة؟
فرضيات الدراسة:**

- تحديات القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة عادة ما يتم ربطها بالشروط الواجب توفرها للاعتراف بهذا النوع من الأصول.
- أبرز تحدي يواجهه وظيفة الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة هو سرية المعلومة.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بقسميها النظري و التطبيقي إلى ما يلي:

- التعرف على متطلبات القياس و الإفصاح عن الأصول غير الملموسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ووفقا للنظام المحاسبي المالي SCF.
- بيان أهم التحديات التي يمكن أن تواجهها المؤسسة فيما يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة.
- الوقوف على واقع الأصول غير الملموسة في بيئة الأعمال في الجزائر.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة فيما يلي:

- الأصول غير الملموسة كقيمة لها أهمية نسبية وتأثير كبير على القوائم المالية.
- تسليط الضوء على أهم تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن هذا النوع من الأصول.

المنهج المستخدم:

من أجل الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب موضوع الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهذا ما فرضته طبيعة الموضوع محل الدراسة.

الدراسات السابقة:

رغم قلة الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة، إلا أنه سيتم الاستعانة بالدراسات السابقة التالية بغية التعرف على أهم مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، سواء من منظور المعايير المحاسبية الدولية أو النظام المحاسبي المالي SCF.

- دراسة (الأمين، 2015) بعنوان: " دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة (دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية)"

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة معالجة أوجه القصور في نماذج القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة، ودراسة مشكلات القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة في ضوء الأطر الفكرية للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية، ودراسة وتقييم معايير المحاسبة الدولية التي تعمل على تحسين جودة القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، وتوصلت الدراسة إلى أن عدم توفر الدليل الموضوعي القابل للتحقق لبند محدد يؤدي إلى صعوبة الاعتراف والقياس عنه كأصل غير ملموس بالرغم من توافر خصائص الأصول غير الملموسة في هذا البند، وأنه يتم الاعتراف بقيمة تكاليف التراخيص والامتيازات ويفصح عنها إذا دفعت عنها مبالغ كبيرة نسبياً، بينما لا يتم الاعتراف بهذا البند كأصل غير ملموس إذا كان مرتبطاً بالحق المطلق في تسويق منتج أو خدمة معينة في حدود منطقة جغرافية معينة.

- دراسة (جلالي، 2010) بعنوان: " المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية - مدخل مقارنة: دراسة حالة مركز البحث والتطوير - صيدال"

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض الكيفية التي يتم التعامل بها محاسبياً مع المصاريف المرتبطة بالبحث والتطوير، بالإضافة إلى مناقشة مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي المطروحة على المستوى الدولي في هذا الشأن، وموقف المعايير المحاسبية الدولية والممارسة المحاسبية في الجزائر من هذه المشكلات، و من أهم ما توصلت إليه هذه الدراسة هو أن الأسلوب المحاسبي الذي تختاره إدارة المؤسسة بشأن تسجيل تكاليف البحث والتطوير كمصروفات ضمن جدول الأرباح والخسائر أو رسمتها وإظهارها كأصول ضمن الميزانية من شأنه أن يحدد ويؤثر على سلوك المستثمرين والدائنين والمستهلكين وغيرهم، وهذا ما يدفع الإدارة إلى اختيار الإجراء المحاسبي الذي ترى فيه تحقيقاً لمصالحها حتى ولو كان ذلك لا يعكس الوضعية الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة، مما ينعكس سلباً على قرارات ومصالح الأطراف الأخرى.

أولاً: تقديم عام للأصول غير الملموسة

1- مفهوم الأصول غير الملموسة:

تمثل الأصول غير الملموسة أحد عناصر الموارد الهامة لدى العديد من المؤسسات، حيث تعتبر هذه الأصول المصدر الرئيسي والهام لتوليد الإيرادات لدى تلك المؤسسات، فالعلامات التجارية و سمعة الشركة مثلاً تمثل المصدر الرئيسي لنجاح شركات المشروبات الغازية، مثل كوكا كولا وبيبيسي، اختلف المحاسبون بشأن وضع مفهوم محدد وواضح للأصول غير لعدم وجودها المادي الملموس، وصعوبة تحديد قيمتها، إضافة إلى صعوبة تحديد الفترة التي يستمر فيها الأصل في تقديم المنافع المتوقعة الحصول عليها منه، إلا أن معيار المحاسبة الدولي رقم (38) حسم هذا الاختلاف بوضع تعريف محدد للأصل غير الملموس حيث عرفه على أن (أبو نصار و حميدات، 2008، ص 612):

" أصل غير نقدي قابل للتحديد لكن ليس له وجود مادي، ويجب أن يتوفر شرطين في الأصل غير الملموس: سيطرة المؤسسة عليه نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير، أما الشرط الثاني فهو أن يتوقع أن تحصل المؤسسة نتيجة اقتناء أو استخدام الأصل على منافع اقتصادية ممثلة بتدفقات نقدية مستقبلية".

كما أن هناك الكثير من المحاولات لتعريفها فقد عرفت على أنها (الشرقاوي، 2009، ص 326) :

" عبارة عن الحقوق والامتيازات والمزايا التنافسية الناتجة عن تكلفة أصول طويلة الأجل والتي لا تكون في شكل أصول أو ثروات مادية". و عرفت أيضاً على أنها (Thomas Carlier et Autres, p 97): " أصل غير نقدي قابل للتحديد، بدون جوهر مادي".

يخلص الباحثان بناء على التعاريف السابقة إلى تعريف الأصول غير الملموسة على أنها أصول ذو طبيعة غير نقدية، قابلة للتحديد، ليس لها وجود مادي قد تم حيازتها من الخارج أو تم توليدها داخليا.

2- خصائص الأصول غير الملموسة

تمتاز الأصول غير الملموسة بخصائص أساسية تميزها عن بقية الأصول الأخرى و خصائص ثانوية لا تتوافر بشكل قاطع لكن تعتبر مميزة لها عن بقية الأصول طويلة الأجل، حيث تصنف كما يلي:

1-2 الخصائص الأساسية للأصول غير الملموسة (الأمين، 2015، ص51):

- توافر كل خصائص الأصول طويلة الأجل.

- ليس لها وجود مادي ملموس.

- القابلية للتعرف والتحقق.

- المنافع المحتمل الحصول عليها من هذه الأصول تعتبر غالبا غير مؤكدة والفترة المتوقعة لها أيضا.

- صعوبة التنبؤ بعمرها الاقتصادي.

2-2 الخصائص الثانوية للأصول غير الملموسة (الأمين، 2015، ص51):

- أساليب وطرق الحصول عليها تختلف عن الأصول الأخرى، إما أن يتم الحصول عليها بصفة مستقلة أو يحصل عليها ضمن مجموعة من الأصول، أو من الاندماج مع وحدة اقتصادية أخرى، أو قد يتم اختراعها أو تنميتها بمعرفة المؤسسة.

- معظمها يحمل حقا احتكاريا للملكها.

- تتعرض قيمتها لتقلبات كبيرة، لأن المنافع المتولدة منها تواجه بمنافسة مستمرة.

- أحيانا لا تكون لها قيمة سوقية اقتصادية لان منفعتها تكون محصورة على مؤسسة معينة.

3- أنواع الأصول غير الملموسة:

تختلف الأصول غير الملموسة باختلاف طبيعة المؤسسة و طبيعة نشاطها الاقتصادي وهو ما يؤدي بالضرورة إلى تعدد أنواع هذه الأصول وبالتالي هناك تصنيفات متعددة للأصول غير الملموسة وبشكل عام تقسم هذه الأخيرة إلى فئتين رئيسيتين هما (الأمين، 2015، ص51):

- أصول غير ملموسة عمرها محدود مثل براءات الاختراع وحق الامتياز.

- أصول غير ملموسة عمرها غير محدود مثل الشهرة.

1- أصول غير ملموسة عمرها محدود

- براءة الاختراع هي شهادة رسمية تصدرها جهة إدارية مختصة في الدولة إلى صاحب الاختراع أو الاكتشاف بحيث يستطيع هذا الأخير بمقتضى هذه الشهادة احتكار استغلال اختراعه أو اكتشافه زراعيا أو تجاريا أو صناعيا لمدة محددة وبقيد معينة (الخولي، 2004، ص79).

- حقوق التأليف والنشر(حق النسخ) : كما هو الحال مع براءة الاختراع فان حق التأليف هو ذلك الحق الذي تمنحه الحكومة لشخص معين يكون له الحق إعادة إنتاج أو بيع عمل فني أو منشور، حقوق التأليف تمتد طيلة حياة صاحبها بالإضافة إلى فترة أخرى قدرها 50 عاما (الشرقاوي، 2009، ص329).

- العلامات والأسماء التجارية: تستخدم لتمييز مؤسسة أو منتج معين (حلوى حنان وفليح البلداوي، 2012، ص308)، وتكون في شكل (كلمة أو عبارة أو رمز)، مثل علامة كوكاكولا الشهيرة.
- حقوق الامتياز والتراخيص: يمكن تعريف حق الامتياز بأنه اتفاق تعاقدي تقوم بموجبه الشركة المانحة للامتياز إعطاء الحق لمستفيد معين أن يقوم ببيع منتجات معينة أو تأدية خدمات معينة أو استخدام أسماء أو علامات تجارية معينة، هناك نوع آخر من حقوق الامتياز والذي بموجبه يكون هناك اتفاق بين جهة حكومية ومؤسسة تجارية، هذا الاتفاق يسمح للمؤسسة التجارية باستخدام بعض الممتلكات العامة لتأدية خدماتها، من أمثلة ذلك حق استخدام شوارع المدينة لتسيير خطوط البصات (الشرقاوي، 2009، 331).
- تكاليف البحث والتطوير: هي تكاليف تنشأ من تطوير براءة اختراع أو حقوق نشر (مثل منتج جديد، عملية، فكرة، معادلة، عمل أدبي) وتتفق الكثير من المؤسسات مبالغ طائلة على البحث والتطوير لخلق منتج جديد أو عمليات أو تحسين وتطوير منتج قائم ولاكتشاف معرفة جديدة والتي تعتبر ذات قيمة في الفترات المستقبلية (الأمين، 2015، ص54).

2- أصول غير ملموسة عمرها غير محدود (الشهرة المحل)

تعد شهرة المحل أكثر و أهم الأصول غير الملموسة التي تظهر في الميزانية، فشهرة المحل تمثل قيمة جميع الصفات الايجابية والمفضلة المرتبطة بمؤسسة معينة، هذه الصفات تتضمن: الإدارة الجيدة المتميزة، الموقع المرغوب فيه، العلاقات الجيد مع العملاء، اليد العاملة الماهرة، الجودة العالية للمنتج... كل هذه العوامل - وبصورة متكاملة مع بعضها البعض - تنشئ أصلا غير ملموس و الذي يطلق عليه شهرة المحل هذه الأخيرة تمثل حالة متفردة بخلاف الأصول الملموسة التي يمكن بيعها بصورة مستقلة عن باقي أصول المؤسسة الأخرى، فان شهرة المحل لا يمكن تشخيصها بصورة مستقلة عن المؤسسة كوحدة كاملة، محاسبيا تسجل المؤسسة شهرة المحل فقط إذا تم شراؤها من الغير حيث يتم قياس قيمة الشهرة - في هذه الحالة - بتحديد زيادة ثمن الشراء المدفوع عن القيمة العادلة لصافي أصول المؤسسة (حلوى حنان وفليح البلداوي، 2012، ص308-309).

من أمثلة الأصول غير الملموسة المعروفة عالميا:

- براءات اختراع ميكروسفت.
- امتيازات مطاعم كنتاكي وفنادق الهيلتون والشيراتون وغيرها.
- حقوق التأليف لمؤلفات د.ابراهيم الفقي مثلا.
- العلامة التجارية لشركة نايك أو شركة بيجو.

ثالثا: المحاسبة عن الأصول غير الملموسة وفقا كل من المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي

أصبحت المحاسبة عن الأصول غير الملموسة في ظل الواقع الذي نعيشه اليوم معيارا هاما لقياس كفاءة المؤسسات الاقتصادية، والدليل على ذلك أنه في الدول الغربية التي تطورت فيها المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بشكل كبير بدأت في توجيه معظم استثماراتها نحو هذا النوع من الأصول نظرا للعائدات الكبيرة التي تجنيها تلك الاستثمارات.

1- المحاسبة عن الأصول غير الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية

نظرا للتزايد الملحوظ لأهمية الأصول غير الملموسة في الوقت الراهن تزايد اهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة، بتطوير معيار المحاسبة الدولي رقم (38) و أشار المجلس إلى أن الهدف من هذا المعيار هو بيان المعالجة المحاسبية للأصول غير

الملموسة التي لم يتم تناولها في معيار محاسبة دولي آخر، بالإضافة إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS3 و الخاص باندماج الأعمال و ما يترتب عليه من فارق الشراء (الشهرة).

1-1 الاعتراف و القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

1-1-1 الاعتراف بالأصول غير الملموسة

• الشروط العامة للاعتراف بالأصول غير الملموسة

حسب معيار المحاسبة الدولي (38) يتم الاعتراف ببند ما كأصل غير ملموس عند توفر شرطين هما (أبو نصار و حميدات، 2008، ص 613):

- من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى المؤسسة.

- أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

أي أصل غير ملموس لا يستوفي الشرطين أعلاه، تعتبر تكاليفه مصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل.

تعتبر سيطرة المؤسسة على الأصل غير الملموس أمراً أساسياً لتحقيق شرط الاعتراف بالأصول غير الملموسة. تتحقق هذه السيطرة من خلال وجود حماية قانونية كما هو الحال في براءات الاختراع، في حين لا يمكن الاعتراف بمهارات العمال أو بولاء العملاء كأصل غير ملموس نظراً لأن المؤسسة لا تملك السيطرة على منع العمال أو الموظفين من ترك العمل لديها، كما لا تستطيع إجبار العملاء على الاستمرار في الشراء من المؤسسة.

• الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً

➤ الشهرة المولدة داخلياً

تعتبر الشهرة المولدة داخلياً من أشهر الأمثلة على الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً و التي يمنح معيار المحاسبة الدولي (38) الاعتراف بها كأصل غير ملموس (أبو نصار و حميدات، 2008، ص 615). حيث أنه في بعض الحالات يتم تحمل نفقات لتوليد منافع اقتصادية مستقبلية، لكن لا ينجم عنها خلق أصل غير ملموس يلي مقاييس الاعتراف كما في المعيار (38)، ولذلك كثيراً ما توصف هذه النفقات بأنها تساهم في الشهرة المولدة داخلياً، لذلك لا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً على أنها أصل للأسباب التالية: لأنها مصدر غير قابل للفصل وكذلك كونها لا تنشأ من التزام تعاقدي أو حقوق قانونية قابلة للتحديد ويسيئر عليها المشروع ويمكن قياسها بشكل موثوق بمقدار التكلفة (حلبي جمعة، 2015، ص 290-291).

➤ الأصول غير الملموسة الأخرى المولدة داخلياً

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (38) من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخلياً يستوفي شروط الاعتراف كما جاء بها المعيار (38) وبناءً على ذلك و لتقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخلياً يلي مقاييس الاعتراف يصنف توليد الأصل إلى ما يلي :

- **مرحلة بحث:** يتم معالجة التكاليف المتكبدة خلال فترة البحث كمصروف ضمن قائمة الدخل، لعدم قدرة المؤسسة على إظهار وجود للأصل غير الملموس نظراً لعدم الوصول لمرحلة تطوير أصل غير ملموس (أبو نصار و حميدات، 2008، ص 616). من الأمثلة على أنشطة البحث (International Accounting Standards (IAS 38) intangible assets): الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة، تطبيقات لتنتائج البحث أو المعرفة الأخرى وتقييمها وإجراء اختيار نهائي لها، البحث عن بدائل للمواد والعمليات و الأنظمة.

- مرحلة تطوير: يجب الاعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس فقط إذا تمكنت المؤسسة من إثبات توفر جميع البنود المحددة التالية (Stolowy & Lebas, 2006, p 282-283):
- الجدوى الفنية لاستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متاحا للاستخدام أو البيع.
- نيتها أن تستكمل الأصل غير الملموس و تستخدمه أو تبيعه.
- قدرتها على أن تستخدم أو تبيع الأصل غير الملموس.
- الكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة، و من بين الأشياء الأخرى، تستطيع المؤسسة أن تبين وجود سوق لمخرجات الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس ذاته، أو على فائدة الأصل غير الملموس إذا كان سيستخدم داخليا.
- توفر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى لتستكمل التطوير ولتستخدم الأصل غير الملموس أو تبيعه.
- قدرتها على أن تقيس بشكل موثوق النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس أثناء تطويره.
- في حالة أن المؤسسة لم تتمكن من تمييز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير لمشروع داخلي لتوليد أصل غير ملموس، فإن هذا الإنفاق يعامل كما لو أنه تم تحمله في مرحلة البحث فقط.
- وفق لمعيار المحاسبة الدولي (38) فإن العلامات، عناوين الصحف، عناوين النشر، قوائم العملاء و البنود المشابهة من حيث الجوهر المتولدة داخليا لا ينبغي الاعتراف بها كأصول غير ملموسة (Walton & Aerts, 2006, p150). وهذا راجع لكون قياس قيم هذا النوع من الأصول المولدة داخليا يخضع لتقييمات ذاتية غير موثوق بها.

1-1-2 القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

• القياس الأولي

وفقا لمعايير المحاسبة الدولي (38) فإن الأصل غير الملموس يقاس بشكل أولي بتكلفته (Gruber, 2015, p65)، هذه التكلفة تختلف في تحديدها باختلاف طريقة الحصول على الأصل غير الملموس بمعنى هل هذا الأصل تم الحصول عليه في إطار اندماج الأعمال أو تم توليده داخليا أو تم اقتنائه أو تم مبادلته بأصل آخر و المعيار (38) تناولوا باستفاضة كيفية قياس تكلفة كل حالة من الحالات المذكورة أنفا.

■ العمر الإنتاجي و إطفاء الأصل غير الملموس

يمكن تقسيم الأصول غير الملموسة من حيث قابليتها للإطفاء إلى فئتين:

- الأصول غير الملموسة التي يتوجب إطفاءها نظرا لوجود عمر إنتاجي محدد لها، مثال على ذلك الحصول على ترخيص استغلال علامة تجارية لفترة محددة (أبو نصار و حميدات، 2008، ص 619). تعتبر طريقة القسط الثابت هي الطريقة الأكثر انتشارا لحساب مصروف الإطفاء حيث يتم توزيع المبلغ القابل للإهلاك على العمر الإنتاجي للأصل أو عمره القانوني أيهما اقل ويتم الاعتراف بمصروف الإطفاء بجعل حساب هذا الأخير مدينا و حساب الأصل غير الملموس دائنا.
- الأصول غير الملموسة التي يتوجب عدم إطفائها نظرا لعدم وجود عمر إنتاجي محدد لها، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (36) فإن المؤسسة مطالبة بأن تختبر انخفاض القيمة للأصل غير الملموس ذا العمر الإنتاجي غير المحدد وذلك بمقارنة مبلغه القابل للاسترداد مع مبلغه الدفترتي (Stolowy & Lebas, 2006, p279).

■ انخفاض القيمة (التدني)

لتحديد ما إذا كانت قيمة أصل غير ملموس قد انخفضت، تطبق المؤسسة معيار المحاسبة الدولي (36)، حيث يوضح متى وكيف تراجع المؤسسة المبلغ الدفترى لأصولها، كيف تحدد المبلغ الممكن استرداده من الأصل ومتى تثبت خسارة الانخفاض أو تعكسها (Alessandro Cortesi and Others, 2015, p274).

● القياس اللاحق

بعد الاعتراف الأولي بالأصل غير الملموس، يتطلب معيار المحاسبة الدولي (38) قياس الأصول غير الملموسة باستخدام إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم.

1- نموذج التكلفة:

بعد الاعتراف الأولي، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بتكلفته مطروح منها أي مجمع إطفاء أو أي مجمع خسائر قيمة (David Alexander and Others, 2007, p294).

2- نموذج إعادة التقييم:

بعد الاعتراف الأولي، يتم تسجيل الأصل غير الملموس بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروح منها أي إطفاء متراكم لاحق و أي خسائر انخفاض قيمة متراكمة لاحقة، لغرض إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي (38) يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشط، تتم عملية إعادة التقييم بانتظام معين بحيث لا يختلف المبلغ الدفترى للأصل بشكل كبير عن قيمته العادلة، مع الأخذ بعين الاعتبار أنه لا يسمح نموذج إعادة التقييم بما يلي (حلمي جمعة، 2015، ص 302):

- إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم يتم الاعتراف بها مسبقاً على أنها أصول.

- أو الاعتراف الأولي بأصول غير ملموسة بمبالغ أخرى غير التكلفة.

1-2 الإفصاح عن الأصول غير الملموسة:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي (38) الإفصاحات التالية لكل فئة من الأصول غير الملموسة، مع التمييز بين الأصول المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى (أبو نزار وحميدات، 2008، ص 626-627):

- تحديد ما إذا كانت الأعمار الإنتاجية غير محدودة أو محدودة المدة، فإن كانت محدودة يفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة.

- طرق الإطفاء المستخدمة للأصول ذات العمر المحدد.

- المبلغ المسجل الإجمالي والإطفاء المتراكم وخسائر انخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة.

- بنود بيان الدخل التي يدخل ضمنها الإطفاء.

- مطابقة المبلغ المسجل في بداية المدة ونهايتها مبينا ما يلي :

■ الإضافات التي تظهر بشكل منفصل تلك الأصول المطورة داخلياً وتلك المشتراة بشكل منفصل و تلك المشتراة من خلال عمليات اندماج الأعمال.

■ الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (5).

■ الزيادة أو الانخفاض خلال الفترة الناتج عن عمليات إعادة التقييم، وخسائر انخفاض القيمة، المعترف بها في حقوق الملكية والقيود العكسية لخسائر انخفاض القيمة.

■ الإطفاء المعترف به خلال الفترة.

- صافي فروقات الصرف عند إعادة التحويل.
- أي تغييرات أخرى خلال الفترة.
- بالنسبة للأصول ذات العمر الإنتاجي غير المحددة يتوجب الإفصاح عن المبلغ المسجل للأصل والأسباب التي تدعم ذلك.
- وصف أي أصل منفرد غير ملموس ذو قيمة جوهرية للقوائم المالية للمؤسسة ومبلغه المسجل وفترة الإطفاء المتبقية له.
- الأصول غير الملموسة التي يتم امتلاكها من خلال منحة حكومية والمعتزف بها بموجب القيمة العادلة.
- مبلغ الالتزامات التعاقدية لشراء الأصول غير الملموسة.
- إذا قيدت الأصول غير الملموسة بمبلغ إعادة التقييم، فيتم الإفصاح عما يلي ولكل فئة من الأصول:
 - تاريخ إعادة تقييم.
 - المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه.
 - المبلغ المسجل الذي سيتم الاعتراف به لو تم استخدام نموذج التكلفة.
 - مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مع بيان التغييرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين.
 - الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.
- يشجع المعيار المؤسسات على الإفصاح عن أصول غير ملموسة مطفاة بالكامل لا تزال قيد الاستخدام و أية أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المؤسسة وغير معترف بها كأصول لأنها لا تستوفي شروط الاعتراف.

2- المحاسبة عن الأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي

شرعت الجزائر على غرار العديد من الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي بداية من التسعينات بهدف تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر إلى الممارسات الدولية، ذلك من خلال تبني معايير محاسبية جديدة تتماشى مع أعمال التوافق المحاسبي الدولية، فباشرت في سن العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال من ضمنها قانون النظام المحاسبي المالي (SCF) الجديد، وما يمكن ملاحظته في هذا الشأن أن هناك توافق كبير بين المحاسبة عن الأصول غير الملموسة وفق معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي.

2-1 الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

2-1-1 شروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة

- وفقا للفقرة (3.121) من النظام المحاسبي المالي SCF فإنه (الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009، ص 08): "طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يدرج الأصل العيني أو المعنوي (غير الملموس) في الحسابات كأصل:
- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان.
 - إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة".

2-1-2 القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

● القياس الأولي

➤ الأصول غير الملموسة المقتناة

وفقا للفقرة (3.112) من النظام المحاسبي المالي SCF فإن تكلفة شراء أصل تساوي سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التزييلات والتخفيضات التجارية، ورفع زيادة الحقوق الجمركية و الرسوم الجبائية الأخرى الغير قابلة للاسترجاع من

طرف الكيان وكذلك المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل ووضعه في حالة استخدام (الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25، ص 07).

➤ الأصول غير الملموسة المولدة داخليا

وفقا للفقرة (14.121) من النظام المحاسبي المالي SCF نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تشكل أصلا غير ملموس في الحالات الآتية فقط (الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25، ص 09-10) :

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.
- إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية و المالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.
- إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.
- يتم معالجة هذا النوع من التثبيات وفق مرحلتين:
- المرحلة الأولى: تسجل التكاليف بحسب طبيعتها (في المجموعة السادسة).
- المرحلة الثانية: تحويل المصروف العادي إلى الأصول غير الملموسة.

تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها وهذا وفقا للفقرة (15.121) من النظام المحاسبي المالي SCF (الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25، ص 10).

➤ الأصول غير الملموسة الناتجة عن اندماج الأعمال

وفق النظام المحاسبي المالي SCF يسجل الحساب 207 فارق الاقتناء سواء كان إيجابيا أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو إدماج. ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده. وفارق الشراء هو أصل غير معرف، وعليه يجب أن يميز عن التثبيات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معرفة (الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25، ص 57).

■ اهتلاك الأصول غير الملموسة

حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF فإن الأصول غير الملموسة تتهلك على أساس مدة نفعيتها. ويفترض في هذه المدة النفعية عدم تجاوز 20 سنة، إلا إذا كانت هناك حالة استثنائية ينبغي تبريرها في الملحق (الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25، ص 61).

أما في يتعلق بطريقة الاهتلاك فوفق ما جاء في الفقرة (7.121) من النظام المحاسبي المالي SCF فإن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقضية أو طريقة وحدات الإنتاج. وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة.

■ الخسارة في القيمة

وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF الفقرة (7.112) تكون هناك خسارة قيمة عندما تكون القيمة القابلة للتحويل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية وفي هذه الحالة يجب إرجاع هذه الأخيرة (القيمة المحاسبية الصافية) إلى قيمتها القابلة للتحويل. وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحويل خسارة في القيمة.

• القياس اللاحق

تطرق النظام المحاسبي المالي SCF إلى هذه المسألة من خلال الفقرة (27.121) حيث جاء فيها أنه يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس تكلفته، أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط الأصول العينية. غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للأصل المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة (الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009، ص 11).

و بالتالي فالنظام المحاسبي المالي يقترح معالجتين وفق نموذجين عند القياس اللاحق:

- نموذج التكلفة: يتم وفقه إدراج الأصل المعني بعد إدراجه الأولي بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.
- نموذج إعادة التقييم: حسب هذا النموذج يدرج الأصل المعني بعد إدراجه الأولي بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.

2-2 الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

يجب الإفصاح فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة وفقا لنظام المحاسبي المالي SCF على ما يلي :

- القيمة الإجمالية للأصل.
- مجموع الاهتلاك.
- مدة منفعة الأصل.
- طريقة الاهتلاك، معدل الاهتلاك، أي تعديل لمعدل الاهتلاك.
- طريقة التقييم، خسائر القيمة، استرجاعات خسائر القيمة.

رابعا: تحديات و مشاكل القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة

1- تحديات القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة

بناء على ما تم تناوله في المحاور السابقة فيما يخص القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة سواء كان هذا القياس والإفصاح في ظل المعايير المحاسبية الدولية أو في ظل النظام المحاسبي المالي SCF يمكن استنتاج جملة من المشاكل و التحديات والتي عادة ما يتم ربطها بالشروط الواجب توفرها من أجل الاعتراف ببند ما و إثباته في القوائم المالية و التي نوجزها في النقاط التالية:

1-1 الشرط الأول (التعريف)

يعني ذلك أنه يجب أن ينطبق على البند تعريف أحد عناصر القوائم المالية ليطم الاعتراف به، حيث يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة على أساس منافعها المستقبلية المتوقعة و بالتالي هذا الشرط يولد نوعين من المشاكل للاعتراف بالأصول غير الملموسة وهما:

- مشكلة عدم التأكد

عدم التأكد كمفهوم، مرافق للزمن المقبل أي يرتبط دائما بالفترة أو الفترات القادمة من حياة المؤسسة و هذا المفهوم يرتبط بالقياس المحاسبي (الجحاوي والزويجي، ص 50)، فارتفاع درجة عدم التأكد التي تصاحب المنافع المستقبلية المتوقعة من الأصل غير الملموس تعد المحرك لغالبية المشاكل المرتبطة بقياس و تقييم الأصول غير الملموسة، لذلك يجب على المؤسسات تقييم احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع للأصل (الأمين، 2015، ص 79)، تأثير عدم التأكد في عملية القياس المحاسبي يأتي من خلال تقديم معلومات مضللة ومخادعة لا تكون بمستوى القرارات الرشيدة التي يطمح المستخدم اتخاذها في ضوء هذه المعلومات كونها غير ملائمة. ووفقا للشيرازي فإن التدفقات النقدية التي تم توقعها لا تتطابق في اغلب الأحيان مع ما يتحقق فعلا (الجحاوي والزويجي، ص 52).

- مشكلة القدرة على التحكم والسيطرة على منافع الأصل غير الملموس

تفرض المؤسسة السيطرة على الأصل إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من استخدامه وكذلك تستطيع الحد من إمكانية وصول الآخرين لهذه المنافع (الأمين، 2015، ص76)، ينبع المشكل هنا من عدم إمكانية الاعتراف ببعض العناصر على أنها أصول غير ملموسة و مثال على ذلك التدريب و التنمية لمهارات القوى العاملة، ولاء العملاء فهي ذات منافع اقتصادية مستقبلية و لكن لا توجد سيطرة عليها من قبل المؤسسة.

2-1 الشرط الثاني (القابلية للقياس)

يتطلب هذا الشرط أن يكون البند الذي يتم الاعتراف به ضمن الأصول غير الملموسة قابلاً للقياس باستخدام وحدة قياس نقدي و أن يكون هذا القياس موثوقاً به و من هنا تبني مجموعة من المشاكل نجيزها فيما يلي:

- مشكلة القياس النقدي الموثوق فيه

هناك صعوبة في تحديد قيمة نقدية لبعض الأصول غير الملموسة مثال مهارات العمال و رضى المستهلك حيث يصعب ترجمتها إلى قيم نقدية و هو ما يعوق عملية الاعتراف بها كأصول غير ملموسة.

- مشكلة حدود وحدة النقد

أغلب المعلومات المالية تقاس بوحدة النقد وكما هو معلوم هناك قيمتان للوحدة النقدية قيمة اسمية أي قيمة الإصدار وقيمة حقيقية أي كمية السلع والخدمات الممكن مبادلتها بوحدة النقد، وبسبب عدم تساوي هاتين القيمتين على الدوام بعكس وحدات القياس الأخرى التي يستخدمها باقي المهنيين كالمتر والكيلوغرام... الخ، و التي لها قيمة واحدة و هي قيمتها الاسمية المثبتة على وحدة القياس ولا يوجد غيرها، ولأن القياس المحاسبي قياس (بالقيم الحقيقية) في تاريخ حدوث عناصر القوائم المالية، فإن تغير هذه القيم لاحقاً بمرور الوقت يؤدي إلى أن القياس المحاسبي و نتيجته ستكون بلا شك معرضة لعدم الدقة لاختلاف قيم اليوم عن قيم الأمس، من جهة أخرى فإن التجميع الذي يقوم به المحاسب لقيم عناصر القوائم المالية المتباينة يجعل هذا التجميع بوحدات نقدية مختلفة القيم، فالمحاسبة التي تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم عناصر المركز المالي وقائمة الدخل و تستند التكلفة التاريخية في تسجيل هذه العناصر على أساس اعتماد قيمة النقد المستخدم في تاريخ الشراء مع عدم الأخذ في الحسبان التغير في القوة الشرائية للنقود و هو ما يعتبر أحد أهم مشاكل القياس المحاسبي (الجحاوي والزويبي، ص62-63).

- مشكلة الموضوعية وقابلية التحقق

الموضوعية تعني غياب الأحكام والاجتهادات الشخصية من قبل القائمين بالقياس المحاسبي (المحاسبين)، أما قابلية التحقق فتعني المدى الذي يتمكن بموجبه القائمون بالقياس المحاسبي من التحقق من كافة القيم التي تظهرها المستندات المالية والفواتير والعقود... الخ، القياس الموضوعي هو القياس الذي يمكن التوصل إليه من قبل أي محاسب آخر باستخدامه بشكل مستقل نفس قواعد وأسلوب القياس فإذا أردنا أن نتأكد من صحة النتائج يجب أن يكون القياس المحاسبي قابلاً للتكرار (الجحاوي والزويبي، ص56-57)، مما لا شك فيه أن الواقع العملي لا يتوفر على القياس الموضوعي فالقياس المحاسبي عادة ما يكون نتيجة لعمل فرد و هو المحاسب لذا فهو يعكس مدى اجتهاده وكفاءته وخبرته و لو قام محاسب آخر بالقياس لتوصل إلى نتيجة مغايرة، من الأمثلة الواقعية التي يمكن الاستشهاد بها القيمة العادلة ففي حالة غياب سوق نشطة تكون هذه القيمة محل تقدير وبالتالي هناك اجتهاد فردي كذلك الأمر بالنسبة لتقدير المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل، فوجود التقدير والتوقع يعني أن باب الاجتهاد مفتوح و بالتالي فالحكم الشخصي له حيز في العمل و هو ما يمس بموضوعية القياس المحاسبي.

2- مشاكل الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة

يواجه معدو القوائم المالية مجموعة من المشاكل عند الإفصاح عن الأصول غير الملموسة و التي ما أبرزها مشكلة الإفصاح عن معلومات من شأنها أن تساعد المؤسسات المنافسة الأخرى، لذا فإن معظم المؤسسات تعارض عملية الإفصاح عن هذه المعلومات، نأخذ كمثال شركات البرمجيات كمايكروسوفت و التي توفر معلومات كبيرة عن خططها لإنتاج نظم تشغيل جديدة وتطوير برامجها، ليعتمد حاملي الأسهم على هذه المعلومات في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، في الجانب الآخر إذا أفصحت شركات تصنيع السيارات عن منتجاتها الجديدة فمن جهة يكون هناك عزوف من المستهلكين عن شراء الموديلات القديمة و لكن من جهة الأخرى و هنا تكمن المشكلة سوف تستفيد الشركات المنافسة من نماذج التصنيع المطروحة تحت التجربة للسيارات الجديدة (الأمين، 2015، ص92).

خامسا: واقع الأصول غير الملموسة في بيئة الأعمال في الجزائر

رغبة في إثراء موضوع الدراسة و المتعلق بتحديات القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة حاول الباحثان إسقاط ما تم التطرق إليه نظريا على الواقع العملي، لكن هذا الأخير كان ينطوي على تحديات غير تلك التي كانت الدراسة تهدف إلى كشفها، و التي من أهمها غياب شبه تام لهذا النوع من الأصول على مستوى المؤسسات أو بالأحرى اقتصاره على نوع واحد ألا وهو برامج الإعلام الآلي لا غير.

من خلال الزيارة الميدانية التي قمنا بها لمجموعة من المؤسسات - بالأخص أقسام المحاسبة و المالية- وفحص قوائمها المالية و تحليل حساباتها بالإضافة إلى الاطلاع على القوائم المالية للمؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر نجد أن هذه القوائم في بعض الأحيان تتضمن بند تحت مسمى الأصول المعنوية (الأصول غير الملموسة)، لكن هذا البند لا يتضمن أي حسابات جزئية على عكس بند الأصول الملموسة الذي عادة ما يتضمن العديد من الحسابات الجزئية، الشاهد في الأمر أن الاقتصار على عرض البند تدون تضمينه أي حسابات جزئية يعود إلى أن هذا البند حقيقة يقتصر على نوع واحد فقط من الأصول غير الملموسة و هو برامج الإعلام الآلي سواء تلك المتعلقة بمسك المحاسبة أو بتسيير المخزونات أو الأجور... الخ، أو في بعض الأحيان قد يتضمن هذا البند مصاريف تكوين العمال لاستعمال هذه البرامج كأصل غير ملموس و هذا الإجراء خاطئ من الأساس لأن مصاريف تكوين العمال لا تثبت وفق النظام المحاسبي المالي SCF، أما فيما يتعلق بالملاحق وبالاطلاع عليها تبين أن الإفصاح عن الأصول غير الملموسة يكون في حدود عرض مدة منفعة برامج الإعلام الآلي أو مجموع اهتلاكها على الأكثر دون شيء آخر يذكر.

للمزيد من التوضيح لواقع الأصول غير الملموسة في بيئة الأعمال في الجزائر نسلط الضوء على القطاع الصيدلاني و بالخص مجمع صيدال على أساس افتراضية حيازته على أصول معنوية و هذا بحكم ارتكاز الاستثمار فيه على أساس العنصر المعنوي، فمن خلال دراسة أجريت حول كيفية المحاسبة عن الأصول غير الملموسة في مجمع صيدال تبين أن نسبة الأصول المعنوية من مجموع أصول المجمع تكاد تكون معدومة و هذا يرجع حسب نفس الدراسة إلى أنه لا يتم التمييز و الفصل بين المصاريف المنفقة خلال مرحلة البحث و تلك المنفقة خلال مرحلة التطوير، بحيث يتم تسجيل كافة المصاريف المنفقة داخل مركز البحث و التطوير لمجمع صيدال كمصاريف فور حدوثها و ذلك حسب طبيعتها ضمن المجموعة السادسة (ح/6) (جلالي، 2010، ص 213-216 بتصرف)، و هذا ما لا يتوافق لا مع النظام المحاسبي المالي SCF و لا مع المعايير المحاسبية الدولية باعتبار أن مصاريف التطوير يجب تثبيتها -الاعتراف بها أصل غير ملموس- إذا ما استوفت مجموعة من الشروط مثل ما جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF و كذلك المعايير المحاسبية الدولية مع وجود بعض الاختلافات بين الشروط التي جاءت بها هذه الأخيرة و النظام المحاسبي المالي SCF. ففي دراسة أجراها مكتب Ernst and Young على المؤسسات الأوروبية تبين أن الأصول غير الملموسة في المؤسسات التابعة لقطاع الصيدلاني تمثل أكثر من 80% من مجموع الأصول (Ernst and Young, 2017)، و هذا يدل على أن المؤسسات في بيئة الأعمال في الجزائر غير مدركة لأهمية هذا النوع من الأصول.

بخلاف الأصول غير الملموسة التي ذكرت أنفاً و بالحديث عن الجزائر لا توجد أصول أخرى تذكر بحجم أهمية الشهرة مثلا والتي تعتبر من أهم أنواع الأصول غير الملموسة التي لها دور كبير في خلق القيمة للمؤسسة، لكن هذا النوع ليس له وجود في بيئة الأعمال في الجزائر لعدم وجود اندماجات للأعمال تذكر، لأن هذا الأخير يعتبر شرطا للاعتراف بالشهرة كأصل غير ملموس سواء وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF أو المعايير المحاسبية الدولية .

الخاتمة:

تبقى مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة محل جدال واسع، وبحث مستمر من قبل المنظمات والهيئات المحاسبية على أمل إيجاد حلول لهذه المشاكل، فالقضاء عليها نهائيا يعتبر أمرا في غاية التعقيد والصعوبة نظرا للخصائص الاستثنائية لهذا النوع من الأصول.

نتائج الدراسة: من خلال ما سبق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- شروط الاعتراف وفقا للمعايير المحاسبية الدولية هي في الواقع مقيدة، لعدم أخذها بعين الاعتبار العديد من الأصول غير الملموسة.
- المحاسبة عن الأصول غير الملموسة وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF يكتنفها العديد من الغموض.
- أهم تحدي يواجه الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة هو سرية المعلومة و التي في حالة الإفصاح عنها يمكن أن تساعد المؤسسات المنافسة.
- اقتصر الأصول غير الملموسة في المؤسسات في الجزائر على برامج الإعلام الآلي.
- عدم وعي المؤسسات في بيئة الأعمال في الجزائر لأهمية الأصول غير الملموسة في خلق القيمة.
- توصيات الدراسة : من خلال نتائج الدراسة وقفت الباحثة على بعض التوصيات نذكر منها ما يلي:
- ضرورة أخذ المعايير المحاسبية الدولية بعين الاعتبار صعوبات تحديد قيم بعض الأصول غير الملموسة و التي غالبا ما تؤدي إلى عدم الاعتراف بها بالرغم من أهميتها.
- الجهات التي تعنى بتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر عليها العمل على مراجعة ما تضمنه النظام المحاسبي المالي SCF فيما يتعلق بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة لتوضيح الإبهام و الغموض في هذا الشأن.
- ضرورة إعطاء أهمية أكبر للأصول غير الملموسة من قبل المؤسسات الجزائرية لما لهذا النوع من الأصول من أهمية في خلق القيمة.
- يجب على الباحثين تجنب العزوف عن تناول مواضيع متعلقة بالأصول غير الملموسة، حتى في ظل غياب هذا النوع من الأصول في المؤسسات الجزائرية نظرا لأهميتها البالغة.

قائمة المراجع:

- أحمد حلمي جمعة، معايير التقارير المالية الدولية-معايير المحاسبة الدولية-، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2015.
- الأمين محمد عثمان آدم، دور معايير المحاسبة الدولية في تحسين جودة القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة (دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية)، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان، 2015.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009.

- جلال يasmine، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية- مدخل مقارن: دراسة حالة مركز البحث والتطوير- صيدال، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس-سطيف-، الجزائر، 2010.
- رضوان حلوى حنان ونزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية (القياس والإفصاح في القوائم المالية)، اثرء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2012.
- سائد أحمد الخولي، حقوق الملكية الصناعية (مفهومها، خصائصها، اجراءات تسجيلها)، دار مجدلاوي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2004.
- طلال الججاوي وسالم الزوبيعي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، دار صفاء اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن.
- محمد أبو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعملية)، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- مسعد محمود الشرفاوي، مبادئ المحاسبة المالية، إثناء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2009.
- Alessandro Cortesi and Others, **Advanced Financial Accounting (Financial Statement Analysis- Accounting Issues- Group Accounts)**, Egea, Italie, 2015.
- David Alexander and Others, **International Financial Reporting and Analysis**, Thomson Learning, 3rd Edition, United Kingdom, 2007.
- Ernst and Young, **Capital immatériel son importance se confirme- Analyse du poids du capital immatériel dans la valeur d'une centaine d'entreprises cotées européennes-**, site internet : [https://webforms.ey.com/Publication/vwLUAssets/0108_Etude_Capital_Immateriel/\\$file/0108_Etude_Capital_Immateriel.pdf](https://webforms.ey.com/Publication/vwLUAssets/0108_Etude_Capital_Immateriel/$file/0108_Etude_Capital_Immateriel.pdf), date de consultation :20/05/2017, l'heur de consultation :23 :07.
- Hervé Stolowy & Michel J.Lebas, **Financial Accounting and Reporting (a global perspective)**, Cengage Learning, Second Edition, United Kingdom, 2006.
- International Accounting Standards (IAS 38) intangible assets.
- Peter Walton & Walter Aerts, **Global Financial Accounting and Reporting (Principles and Analysis)**, Thomson Learning, United Kingdom, 2006.
- Stephan Gruber, **Intangible Values in Financial Accounting and Reporting (An Analysis from the Perspective of Financial Analysts)**, Springer Gabler, Suisse, 2015.
- Thomas Carlier et Autres, **IFRS :l'essentiel (Conforme a la traduction de l'U.E)**, Wolters Kluwer, Belgique.