



## القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF

### *Accounting Measurement of Intangible Assets in Accordance with International Accounting and Financial Reporting Standards, A Comparative Study with the Algerian Financial Accounting System*

أ.د. عجيلة محمد

جامعة غرداية، الجزائر

adjila\_78@yahoo.fr

تاريخ القبول: 2021/02/25

ط.د. بوشاكر جلول

جامعة غرداية، الجزائر

bouchaker.djaloul@univ-ghardaia

تاريخ الاستلام: 2020/12/01

#### الملخص:

أخذت بدائل القياس المحاسبي لأصول قائمة المركز المالي عامة و للأصول غير الملموسة خاصة اهتمام كبير من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية، حيث تناولتها في عدة معايير أهمها (IAS 38) و (IFRS 03)، و التي وضحت بدقة متى يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس و كيفية قياسه و بدائل ذلك، و في الاتجاه نحو التوافق المحاسبي الدولي حاول النظام المحاسبي المالي الجزائري تبني ما جاءت به هذه المعايير حول هذا الموضوع و من هنا تم في هذا البحث طرح إشكالية مدى التزام النظام المحاسبي المالي الجزائري بمتطلبات القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ، و لعل أهم نتيجة تم التوصل إليها هنا هو صعوبة تطبيق بعض جوانب معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال حيث أنها أعدت لبيئة دول متقدمة.

الكلمات المفتاحية: أصول غير الملموسة، النظام المحاسبي المالي، قائمة المركز المالي، قياس محاسبي، معايير المحاسبة الدولية.

#### Abstract :

The alternatives of the accounting measurement of the assets of the financial position list, in general, and the intangible assets, especially, have taken great and significant interest by the International Accounting Standards Committee, as it dealt with these alternatives in a number of standards, the most important of them (IAS 38) and (IFRS 03), which explained precisely and details exactly when intangible assets are recognized, how to measure it, and the alternatives of that, and in the trend towards the international accounting compliance, the Algerian financial accounting system FAS has attempted to adopt what the international Accounting standards gave about this thema. From here, in this research, it has been put forward the problem of the range of the commitment of the Algerian financial accounting system to the requirements of the accounting measurement and disclosure for the intangible assets in accordance with international accounting and financial reporting standards. It may be that the most important result reached here is the difficulty of applying and implementing some aspects of international accounting standards in this domain, as it was prepared for the environment of developed countries.

**Key Words:** Intangible assets, Financial Accounting system, Financial position list, Accounting measurement, International accounting standards

**JEL Classification :** M41.

\* مرسل المقال: بوشاكر جلول (bouchaker.djaloul@univ-ghardaia).



## مقدمة:

إن اختلاف طبيعة بنود الأصول تجعل من عملية قياسها بطريقة موحدة وفقا لأحد بدائل القياس المحاسبي أمرا صعبا بل و غير ملائم لرغبة المستفيدين من قائمة المركز المالي في قراءة الوضعية المالية للمنشأة لقراءة صحيحة من أجل اتخاذ القرارات المرتبطة بالاستثمار و الإقراض و الضريبة و غيرها ، غير أن تعدد البدائل المتاحة لقياس الأصول يتيح لمعدي القوائم نشر معلومات قد تكون غير موضوعية وبالتالي مضللة، و من هذا المنطلق أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معايير خاصة بكل مجموعة من مجموعات الأصول على اختلاف طبيعتها و حدد في هذه المعايير الطرق الممكن استخدامها لقياس كل مجموعة و كذا المعلومات الواجب الإفصاح عنها حول عملية القياس حتى تكون القوائم المالية تعبر عن حقيقة المؤسسة بصورة عادلة و تكون مفيدة لمستخدميها خاصة في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، و سنتناول في هذا البحث طرق القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة من منظور معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، حيث خصص لها مجلس معايير المحاسبة الدولية معيارا خاصا بها و هو IAS38 "الأصول غير الملموسة"، كما تناولت بعض جوانبها معايير أخرى حيث حددت قواعد الاعتراف و القياس لهذا الصنف من الأصول، كما سنرى كيف تناولها النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF الذي تبنى المعايير المحاسبية الدولية و سنحاول إجراء دراسة مقارنة بينهما من حيث تناولهما لقياس الأصول غير الملموسة .

**أهمية البحث وأهدافه:** يشكل القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة ضرورة واقعية لاعتبارات عديدة منها عرض المركز المالي للمؤسسة بصورة عادلة، وإفراز عملية قياس متكاملة لكل بنود قائمة المركز المالي وتقديم تفسيرات للعديد من الظواهر المالية مثل التفاوت بين القيمة السوقية والدفترية لأسهم الشركة.

وبالنظر لأهمية الجوانب الخاصة بالأصول غير الملموسة وبدائل قياسها فإن البحث يهدف إلى تحقيق هدف أساسي وهو الوقوف على مدى التزام النظام المحاسبي المالي الجزائري بمتطلبات قياس الأصول غير الملموسة وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية وبالأخص وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS38 الأصول غير الملموسة.

**إشكالية البحث:** تتمثل مشكلة البحث في السؤال التالي: إلى أي مدى التزم النظام المحاسبي المالي الجزائري بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

**منهجية البحث:** تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على المراجع والدوريات لتحديد تعريف للأصول غير الملموسة والخصائص المميزة لها و القياس و الإفصاح عنها وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية و كذا وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع إجراء مقارنة بينهما.

**خطة البحث:** تناولنا هذا البحث عبر المحاور التالية:

- الأصول غير الملموسة (تعريفها-خصائصها-تصنيفاتها)
- القياس الأولي "المبدئي" للأصول غير الملموسة.
- القياس اللاحق للأصول غير الملموسة.
- قياس اهتلاك وتدني قيمة الأصل غير الملموس.



- عرض متطلبات قياس الأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF.
- مقارنة قياس الأصول غير الملموسة من منظور كل من هيئة معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري.

## I. الأصول غير الملموسة (تعريفها - خصائصها - تصنيفاتها):

### 1. تعريفها:

فيما يخص تعريف الأصول غير الملموسة فقد تناولتها العديد من الأبحاث العلمية كما تناولت ذلك معايير المحاسبة الدولية ويمكن إيراد أهم هذه التعاريف فيما يلي:

جاء في معيار المحاسبة الدولي IAS38 تعريف الأصل غير الملموس بأنه " أصل غير نقدي قابل للتحديد ليس له جوهر مادي ". (IFRS Foundation, 2013, صفحة 1064).

وعرفت الأصول غير الملموسة أيضا بأنها: (Brooking, A, 1997, p. 142)

" أصول تساهم في زيادة قدرة الشركة على أداء وظائفها وتمثل في الفرق بين القيمة الدفترية لأصول والتزامات الشركة، والقيمة السوقية العادلة لها "

وفي تعريف آخر عرفت الأصول غير الملموسة بأنها: (أبو شمالة، 2010، صفحة 179)

" أصول تسيطر عليها الشركة وتحقق منافع مستقبلية، ومن أمثلتها الماركات التجارية وبرامج الحاسوب وحقوق التأليف وأصول ملموسة تحت التطوير "

وفي إطار ما سبق يمكن أن نعرف الأصول غير الملموسة بأنها: تلك الأصول التي يسيطر عليها الكيان الاقتصادي نتيجة لأحداث ماضية، عن طريق التملك أو التوليد الداخلي أو الحقوق القانونية، ومن المتوقع أن تحقق هذه الأصول منافع اقتصادية مستقبلية في دعم القدرة التنافسية لهذا الكيان.

### 2. خصائصها:

أهم ما يميز الأصول غير الملموسة الخصائص التالية : (الحيالي، 2007، صفحة 289)

- غياب العنصر المادي الملموس ؛
  - عدم إمكانية التأكد وبدرجة عالية من منافعها المستقبلية المحتملة ؛
  - خضوع قيمتها للتقلبات الحادة ؛
  - صعوبة تقدير قيمتها السوقية نظرا لانعدام الوجود المادي الحقيقي لها.
- وحتى وإن توفرت هذه الخصائص في الأصل غير الملموس فهذا ليس كافيا للاعتراف به ضمن بنود قائمة المركز المالي، فعلى سبيل المثال لا الحصر إن العلاقات الجيدة مع الزبائن يعتبر أصلا غير ملموس تتوفر فيه الخصائص السابقة ، ولكن لا يمكن الاعتراف بها كذلك، لعدم إمكانية قياس قيمتها بموثوقية.



### 3. تصنيفاتها:

فيما يخص تصنيف الأصول غير الملموسة فلا يوجد تصنيف محدد متفق عليه بين الباحثين لمكوناتها، بينما هناك اتفاق على ارتباطها بشكل أساسي بالمعرفة، وارتباطها بالخبرات المتراكمة، بالإضافة إلى قدرتها على تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية، ومن بين أهم التصنيفات للأصول غير الملموسة نورد ما يلي:

#### 1.3. عناصر الأصول غير الملموسة كما وردت في معايير المحاسبة الدولية:

حدد معيار المحاسبة الدولي IAS 38 عناصر الأصول غير الملموسة في: (IFRS Foundation، 2013، الصفحات 1089-1090)

>> - براءات الاختراع، - حقوق الطبع، - العلامات التجارية، - أسماء الماركات، - قوائم العملاء، - برامج الكمبيوتر، - المعرفة الفنية للعاملين، - سر المهنة المتخصصة، - مزايا التدريب طويل المدى <<.

#### 2.3. عناصر الأصول غير الملموسة كما حددها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي:

(عبد ربه، 2000، صفحة 69)

- الأصول المرتكزة على العلاقة مع العملاء أو علاقات السوق؛
- الأصول المرتكزة على العقود القانونية؛
- الأصول المرتكزة على التكنولوجيا؛
- الأصول المرتكزة على السياسات التنظيمية والمالية.
- كما صنف بعض الباحثين الأصول غير الملموسة إلى: (Brooking, A, 1997, p. 154)
- الأصول السوقية: وهي التي تعطي للمنشأة قوة في تعاملاتها مع السوق مثل العلاقات التجارية، وتحالفات الأعمال؛
- حقوق الملكية الفكرية: وهي تمثل ناتج الفكر البشري مثل براءات الاختراع؛
- الأصول البشرية: وترتبط ببعض الأفراد داخل المنشأة ممن يتمتعون بقدرات مميزة كالمعرفة والمهارة؛
- أصول البنية التحتية: وترتبط بأداء العمليات الإدارية ونظم تكنولوجيا المعلومات.
- كما صنف بعض الباحثين الآخرين الأصول غير الملموسة إلى: (SVEIBY, 1998, p. 78)
- أصول غير ملموسة خارجية: و ترتبط بالعلاقات التجارية مع العملاء والموردين؛
- أصول غير ملموسة داخلية: و تشمل براءات الاختراع والتصميمات الصناعية و نظم تكنولوجيا المعلومات و الأداء الإداري؛
- أصول بشرية: و ترتبط بالقدرات المميزة للأفراد عند أدائهم للعمل.



## II. القياس الأولي "المبدئي" للأصول غير الملموسة :

أولا وكما هو معروف و حسب معيار المحاسبة الدولي IAS 38 يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس كبنود من بنود قائمة المركز المالي عند توفر شرطين أساسيين هما: (أبو نصار و حميدات، 2014، صفحة 541)

- من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة مرتبطة بالأصل إلى المنشأة ؛
- أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

و يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس بعدة طرق منها الشراء بشكل منفصل أو التطوير الذاتي أو كجزء من اندماج الأعمال أو عن طريق التبادل أو عن طريق الاعتراف به كمنحة حكومية.

### 1. عن طريق الاقتناء المباشر "الشراء المنفصل" :

تقاس الأصول غير الملموسة التي يتم شراؤها مبدئيا بالتكلفة والتي تشمل: (أبو نصار و حميدات، 2014، صفحة 546)

- سعر الشراء بما في ذلك رسوم الاستيراد و ضرائب الشراء غير المسترجعة مطروحا منها الخصومات و الحسومات التجارية ؛
- التكاليف المرتبطة بشكل مباشر بتهيئة الأصل للاستخدام المقصود ، مثل: منافع الموظفين و الرسوم المهنية و تكاليف فحص و اختبار سلامة أداء الأصل ؛

أما التكاليف التي لا تدخل في قيمة الأصل غير الملموس فهي:

- التكاليف الإضافية الناجمة عن شراء الأصل مع التسديد الآجل، و تسجل هذه التكاليف ضمن الأعباء في قائمة الدخل "حساب النتائج" ؛
- مصاريف الدعاية و الإعلان ؛
- التكاليف المتكبدة بعد وضع الأصل حيز الاستخدام.

### 2. الأصل غير الملموس المولد داخليا:

#### 1.2. مراحل تكوين الأصل غير الملموس داخليا:

تقسم مراحل تكوين "توليد" الأصل غير الملموس داخليا إلى مرحلتين، هما مرحلة البحث و مرحلة التطوير.

#### أ- مرحلة البحث: (IFRS Foundation، 2013، صفحة 1077)

بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 ، لا يتم الاعتراف بأي أصل غير ملموس ينشأ من البحث >أو من مرحلة بحث لمشروع داخلي < ، أو الإنفاق على البحث ، بينما يتم الاعتراف بذلك كمصرف عندما يتم تكبده ؛ و يتبنى المعيار هذا الرأي بأنه في مرحلة البحث لا يستطيع المشروع إظهار وجود الأصل غير الملموس الذي سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، و لذلك يتم الاعتراف بهذا الانفاق دائما على أنه مصرف عندما يتم تحمله، و فيما يلي أمثلة عن أنشطة البحث:

- الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جيدة ؛



- البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو المعرفة الأخرى و تقييمها و إجراء اختبار نهائي لها ؛
- البحث عن بدائل للمواد، و الأدوات، المنتجات، العمليات، الأنظمة أو الخدمات ؛
- وضع و تصميم و تقييم و إجراء اختبار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو العمليات أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.

**ب- مرحلة التطوير:** انطلاقا من المعايير المحاسبية الدولية يعرف التطوير على أنه، تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة الأخرى لخطوة أو نموذج مواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري قبل البدء في الانتاج أو الاستخدام التجاري. (القاضي و حمدان، 2000، صفحة 72) ، وبالتالي أمثلة عن أنشطة التطوير: (IFRS Foundation، 2013، صفحة 1078)

- تسيير وبناء و اختبار نماذج أولية و نماذج سابقة للإنتاج أو لما بعد الاستعمال ؛
- تصميم الأدوات ة أجهزة الثبيت و القوالب و الأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة ؛
- تصميم و بناء و اختبار بديل تم اختياره لمواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة.

و يشير المعيار IAS 38 بالنسبة لتكاليف التطوير أن يتم رسملتها "الاعتراف بها أصل غير ملموس" و ذلك فقط بعد ملائمة الأصل التقنية و التجارية للبيع أو الاستخدام ، و هذا يعني أن المنشأة يجب أن تقصد إتمام الأصل غير الملموس مع قدرتها على القيام بذلك سواء استخدمته أو قامت ببيعه، و كذلك إمكانية قيامها ببيان كيفية توليد للمنافع الاقتصادية المستقبلية ، و إمكانية قياس الأصل بموثوقية.

و إذا لم تستطع المؤسسة التفریق بين مرحلة البحث للمشروع الداخلي لبناء الأصل غير الملموس و مرحلة التطوير، فيتم معاملة المشروع كأنها تم تحملها في مرحلة البحث فقط.

و يتبنى هذا المعيار الرأي بأن الإنفاق على العلامات التجارية المولدة داخليا، و الأنظمة الإدارية، و عناوين النشر، و قوائم العملاء، و البنود المتشابهة في مادتها لذلك لا يمكن تمييزها عن تكلفة تطوير العمل ككل و على ذلك لا يتم الاعتراف بهذه البنود على أنها أصول غير ملموسة. (IFRS Foundation، 2013، صفحة 1078)، كما أن الشهرة المولدة داخليا لا يعترف بها كأصل لأنه ليس مورد محدد {أي غير قابل للفصل و ليست ناشئة عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى} مسيطر عليها من قبل المؤسسة، كما أنه لا يمكن قياسها بشكل موثوق.

## 2.2 تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا:

حسب المعيار المحاسبي الدولي 38 ، فإن تكلفة الأصل المولد داخليا هي مبلغ الإنفاق الذي تم تحمله من تاريخ البحث إلى التاريخ الذي يلي به الأصل غير الملموس للمرة الأولى مقاييس الاعتراف، و تشمل تكلفة هذا الأصل كافة النفقات الضرورية لإنشاء أو تصنيع أو إعداد أصل قادر على العمل بالأسلوب المقصود من الإدارة و من أمثلة هذه التكاليف ما يلي: (IFRS Foundation، 2013، صفحة 1079)

- الإنفاق على المواد و الخامات المستخدمة أو المستهلكة لتوليد الأصل غير الملموس ؛



- رواتب و أجور الموظفين الناشئة مباشرة من توليد الأصل غير الملموس ؛
- المصاريف لتسجيل حق قانوني ؛
- إطفاء البراءات و التراخيص المستعملة لتوليد الأصل ؛
- الفائدة "تكلفة الاقتراض" التي تكون كجزء و مكون لتكلفة أصل غير ملموس مولد داخليا حسب معيار المحاسبة الدولي IAS 23 "تكاليف الاقتراض" ؛

### 3. عن طريق اندماج الأعمال:

نص معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 03 "اندماج الأعمال"، على أن تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم اكتسابه كجزء من اندماج تقاس بالقيمة العادلة في تاريخ الشراء، و يسجل بشكل منفصل عن الشهرة "will good"، تعترف به المنشأة الداخلة "المشترية"، و يقاس مبدئيا بالفرق بين تكلفة الشراء و صافي أصول المنشأة المندمجة "المشترية" و إن كانت تكلفة الشراء أصغر من القيمة العادلة لصافي أصول المؤسسة المندمجة ينتج عن عملية الاندماج شهرة سالبة "Bad will" و تعالجها المنشأة الداخلة كإيراد يقفل في قائمة الدخل مباشرة .

### 4. عن طريق تبادل الأصول:

إذا تم امتلاك أصل غير ملموس مقابل مبادلتته مع أصول أخرى، فإنه يقاس و يسجل بقيمته العادلة، و الفرق بين القيمة الصافية للأصل المحصل عليه و الأصل المتبادل به يسجل ضمن نتيجة المنشأة كنتيجة تنازل، و إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لكل من الأصلين، يسجل الأصل المتحصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل الممنوح، عندها لا يسجل أي فرق في النتيجة. (علاوي، 2012، صفحة 125)

### 5. عن طريق الاعانات و المساعدات الحكومية:

قد تحصل المنشأة على أصل غير ملموس دون تكلفة أو بمقابل رمزي، من خلال مساعدة أو منحة حكومية كمنحها حقوق نزول طائراتها في مطار، أو الترخيص لتشغيل محطة راديو أو تلفزيون أو غيرها، و بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS 20 "محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية"، فقد يختار المشروع الاعتراف بكل من الأصل غير الملموس و المنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا، و إذا اختار المشروع عدم الاعتراف بالأصل مبدئيا بمقدار القيمة العادلة فإن المشروع يعترف بالأصل بمقدار المبلغ الرمزي بموجب المعاملة الأخرى التي يسمح بها معيار المحاسبة الدولي رقم 20 ، بالإضافة إلى أي إنفاق يعزى مباشرة لإعداد الأصل لاستعماله المستهدف. (IFRS Foundation، 2013، صفحة 1075).



### III. القياس اللاحق للأصول غير الملموسة :

من أجل إعادة تقييم الأصول غير الملموسة بعد تسجيلها ضمن الأصول تختار المنشأة إحدى الطريقتين الموائيتين: (IFRS Foundation، 2013، الصفحات 1081-1083)

#### 1. نموذج التكلفة:

وفق نموذج التكلفة و بعد التسجيل المحاسبي للاستثمار غير الملموس كأصل، يجب تسجيله في الحسابات مستبعدا منها الإطفاء "الاهتلاك" المطبق و مجموع التدني في قيمة الأصل؛

#### 2. نموذج إعادة التقييم:

وفق نموذج إعادة التقييم و بعد تسجيل الأصل غير الملموس كأصل، إذا كان من الممكن تحديد القيمة العادلة لهذا الأصل بشكل موثوق به، و بالاعتماد على سوق نشط، يجب تسجيل الأصل بالقيمة المعاد تقييمها منقوصا منها مجموع الاهتلاك و مجموع تدني القيمة، و يجب القيام بعملية إعادة التقييم بصفة منتظمة حتى لا تختلف القيمة المحاسبية عن القيمة التي تم تحديدها باستعمال القيمة العادلة بشكل ملحوظ في نهاية فترة التقرير؛ و لا يسمح تطبيق نموذج إعادة التقييم بإعادة تقييم أصول غير ملموسة لم يتم الاعتراف بها مسبقا ضمن الأصول، كما لا يسمح بالتسجيل الأولي لأصل غير ملموس بمبلغ غير تكلفته، فلا يمكن تطبيق هذا النموذج إلا بعد قياس الأصل غير الملموس الأولي بتكلفته، و إذا تم الاعتراف بجزء فقط من تكلفة الأصل غير الملموس على أنه أصل لأن الأصل لم يحقق معايير الاعتراف إلا من خلال مراحل قادمة فيمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم على كامل ذلك الأصل، و يمكن كذلك تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل غير الملموس الذي تم استلامه عن طريق منحة من الحكومة و تم الاعتراف به بمبلغ إسمي "رمزي"؛

و إذا قامت المنشأة بتقييم الأصل غير الملموس وفق نموذج إعادة التقييم فإن كل الأصول من نفس صنفه يتم تقييمها وفق نفس النموذج، إلا إذا لم تتوفر سوق نشطة لهذه الأصول غير الملموسة و في هذه الحالة يتم تقييمها وفق تكلفتها منقوصا منها مجموع الاهتلاك و مجموع تدني القيمة.

عند إعادة تقييم أصل غير ملموس تتم معالجة مجمع الاهتلاك بإحدى الطريقتين التاليتين:

تعدل تناسبيا بالتغير في القيمة المحاسبية الاجمالية للأصل بشكل يجعل القيمة المحاسبية عند التقييم تساوي مبلغ إعادة التقييم؛

- تخفض من القيمة الاجمالية و الصافية من أجل الحصول على مبلغ إعادة التقييم.

عندما ترتفع القيمة المحاسبية لأصل غير ملموس معين بعد إعادة التقييم، يتم تسجيل الارتفاع في القيمة ضمن حسابات النتيجة و يتم تجميعه ضمن الاموال الخاصة تحت حساب فرق إعادة التقييم، و هذا من أجل تغطية أي تدني في القيمة الناتج عن إعادة تقييم سابقة لنفس الأصل، و يتم اعتماد نفس الطريقة في حالة ما إذا ترتب عن إعادة التقييم قيمة أقل من القيمة المحاسبية للأصل، أين يتم تسجيل التدني في القيمة ضمن حسابات النتيجة،





بالمقابل يتم تحميل تدني القيمة ضمن الاموال الخاصة في حساب فرق إعادة التقييم في حدود رصيد ارتفاع قيمة هذا الأصل و الذي تم تسجيله سابقا.

يتم ترحيل رصيد فرق إعادة التقييم الخاص بأصل غير ملموس معين ضمن الأموال الخاصة إلى حساب النتيجة غير الموزعة و هذا عندما يتم إحالة هذا الاصل خارج الخدمة أو يتم التنازل عنه و إخراجها من المحاسبة، كما يمكن ترحيل فرق إعادة التقييم تدريجيا مع التقدم في استخدام الأصل، و يكون المبلغ المرسل في هذه الحالة هو الفرق بين الاهتلاك المحسوب على أساس القيمة المحاسبية المعاد تقييمها للأصل و الاهتلاك المحسوب على أساس التكلفة الأولية للأصل.

#### IV. قياس اهتلاك و تدني قيمة الأصل غير الملموس:

##### 1. قياس اهتلاك الأصل غير الملموس:

الأصل غير الملموس يمكن أن يكون له عمر محدد أو غير محدد، و في الحالة الأخيرة لا يتم اهتلاك الأصل غير الملموس و يعاد النظر في عمره المفيد في نهاية كل فترة تقرير، و إذا ثبت أن له عمر مفيد محدد بعدما كان غير محدد يتم اهتلاك الأصل غير الملموس و يحاسب كتغيير في التقديرات المحاسبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 08 "السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات المحاسبية و الأخطاء". (DUCASSE, 2005, p. 129) أما المتطلبات المتعلقة بتحديد اهتلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر مفيد هي نفسها تلك الخاصة بإهتلاك الأصول المادية الثابتة عدا المتطلبات التالية:

فيما يخص طرق اهتلاك الأصول غير الملموسة فحب معايير المحاسبة الدولية هي ثلاث طرق، طريقة القسط الثابت و طريقة القسط المتناقص و طريقة مجموع الوحدات، إلا أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 يشير إلى تطبيق طريقة القسط الثابت في حالة تعذر تحديد النمط الذي تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية للأصل. و فيما يخص القيمة المتبقية للأصل غير الملموس في نهاية عمره النافع فيتم تقديرها باستخدام الأسعار السائدة في تاريخ امتلاك الأصل لبيع أصل مشابه وصل إلى نهاية عمره النافع و عمل في ظل ظروف مشابهة للظروف التي سيستخدم الأصل فيها، و القيمة المتبقية تتم مراجعتها في نهاية كل سنة مالية. (IFRS Foundation, 2013، صفحة 1086). و فيما يخص العمر النافع للأصل غير الملموس الذي يعد مهما عند تحديد قسط الاهتلاك يشير المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، أنه تؤخذ العديد من العوامل في تحديد العمر الإنتاجي و منها: (IFRS Foundation, 2013، صفحة 1084)

- الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المنشأة و ما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بكفاءة من قبل فريق إدارة آخر؛
- دورات عمر المنتج النموذجية للأصل و المعلومات العامة حول تقديرات الأعمار الإنتاجية للأصول المشابهة التي يتم استخدامها بطريقة مشابهة؛
- التقادم الفني أو التقني أو التجاري أو الأنواع الأخرى من التقادم؛
- استقرار الصناعة التي يعمل فيها الأصل و التغييرات في طلب السوق للمنتجات أو الخدمات الناتجة عن الأصل؛



- التصرفات المتوقعة من قبل المنافسين أو المنافسين المحتملين؛
- مستوى نفقات الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، و قدرة المنشأة و نيتها الوصول إلى مثل هذا المستوى؛
- فترة السيطرة على الأصل و القيود القانونية أو القيود المماثلة على استخدام الأصل، مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار ذات العلاقة؛
- ما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل يعتمد على العمر الإنتاجي للأصول الأخرى في المنشأة.

## 2. تدني قيمة الأصول غير الملموسة:

على المنشأة إجراء اختبار تدني القيمة لكل الأصول غير الملموسة ذات فترة المنفعة غير المحددة و ذلك سنويا، و في كل مرة تظهر مؤشرات تدل على وجود تدني قيمة تقوم المنشأة في هذه الحالة بمقارنة المبلغ القابل للتحقيق من الأصل مع القيمة المحاسبية و إثبات وجود تدني في القيمة، و تسجل القيمة القابلة للتحقيق كقيمة محاسبية فيما يسجل أي فائض للقيمة المحاسبية عن القيمة القابلة للتحقيق كخسارة قيمة، و هذا بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS 32 "انخفاض قيمة الأصول".

و بناء على هذا المعيار أيضا يتم اختبار تدني قيمة الأصول غير الملموسة ذات العمر النفعي المحدد، و لكن ليس سنويا، بل كل ما ظهرت مؤشرات تدل على تدني قيمتها أو عكس ذلك.

## IV. عرض متطلبات قياس الأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF :

إن متطلبات القياس العامة للأصول غير الملموسة "المعنوية"، وردت بصفة عامة مع باقي الأصول في الباب الأول من النظام المحاسبي المالي تحت القسم الثاني القواعد العامة للتقييم، المدرج تحت الفصل الأول، أما القواعد لتقييم الأصول غير الملموسة "المعنوية" و كذا الملموسة "العينية" فظهرت ضمن الفصل الثاني، قواعد خاصة للتقييم و الإدراج في الحسابات، و فيما يخص القواعد العامة للتقييم فهي تتضمن متطلبات قياس خاصة بكل أصول المؤسسة بدون استثناء، أما القسم الذي يتضمن التثبيتات العينية و المعنوية فهو يتضمن متطلبات قياس خاصة بتلك الفئة من الأصول فقط. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 2009، صفحة 6، 8).

### 1. القواعد العامة للتقييم "للقياس":

- و طبقا للقواعد العامة لقياس الأصول يدرج الأصل العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل في حالة ما: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 2009، صفحة 6)
- إذا كان من المحتمل أن تؤول عنه منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى المؤسسة؛
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن قياسها بصورة صادقة "موثوقة"؛
- و حسب البند 121-2 من النظام المحاسبي المالي يعرف الأصل غير الملموس كالتالي: ((هو أصل محدد غير نقدي و ليس له وجود مادي، مسيطر عليه من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي)).
- و من خلال هذا التعريف نستنتج أنه بالإضافة إلى شروط الاعتراف السابقة يجب أن يكون الأصل غير الملموس:



- مسيطر عليه من طرف المؤسسة أي أن للمؤسسة القدرة على الحصول على عوائد الأصل كنتيجة لشرائه أو إنجازه؛
  - أن يكون الأصل غير الملموس محدد أي منفصل بحيث يمكن بيعه أو تأجيله أو تبادله مع أصل آخر.
- و هذه الشروط تستثني الشهرة المولدة داخليا، لأنها غير محددة بالنسبة للمؤسسة، و لا يمكن قياسها بشكل موثوق، وهي كذلك غير قابلة للتحديد و التمييز عن الأصول أخرى.
- و من بين الأصول غير الملموسة "المعنوية" نجد مثلا: برامج الكمبيوتر، حقوق الطبع، حقوق التأليف، و شهرة المحل المقتناة ((حالة الاندماج))، رخص الاستغلال الأخرى،.....إلخ.
- و طريقة قياس الأصول المعنوية "غير الملموسة" كباقي الأصول على أساس التكلفة التاريخية كقاعدة عامة، (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، 2009، صفحة 6). و يسمح حين توفر بعض الشروط بطرق بديلة لمراجعة القيمة التاريخية و من بينها: القيمة الحقيقية "الراهنة"، و قيمة الإنجاز، و القيمة المحينة "قيمة المنفعة".
- و في مفهوم النظام المحاسبي المالي الجزائري تتألف التكلفة التاريخية للأصول عند الاعتراف بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع و التخفيضات التجارية من: (Tazdait, 2009, p. 33)
- تكلفة الشراء بالنسبة للأصول المكتسبة بمقابل؛
  - قيمة المساهمة بالنسبة للأصول المقدمة كمساهمة عينية في رأسمال المنشأة؛
  - القيمة الحقيقية في تاريخ الاستلام بالنسبة للسلع المستلمة مجانا؛
  - القيمة الحقيقية للأصول المستلمة في حالة الأصول غير المتماثلة و القيمة الدفترية للأصول المقدمة في حالة الأصول المتماثلة بالنسبة للأصول المكتسبة عن طريق التبادل؛
  - القيمة الاجمالية لتكاليف الانتاج بالنسبة للأصول التي تنتجها المؤسسة.
- و تعرف تكلفة الشراء على أنها سعر الشراء الذي يتفق عليه البائع و المشتري بتاريخ عملية الشراء مطروحا منه التخفيضات التجارية مضافا إليه الحقوق الجمركية و الرسوم الجبائية غير القابلة للاسترجاع و جميع المصاريف المباشرة و جميع المصاريف المباشر لامتلاك الأصل و وضعه حيز الاستخدام.
- و قد أعطى النظام المحاسبي المالي أمثلة عن بعض المصاريف المباشرة التي تدخل في حساب التي تدخل في حساب تكلفة الأصول المعنوية "غير الملموسة"، مثل مصاريف المهندسين و الخبراء و المعماريين، أما المصاريف الادارية العامة فلا تندرج ضمن ذلك.
- و ممل فرضه النظام المحاسبي المالي على الكيانات الاقتصادية "المؤسسات الاقتصادية" تقدير ما إذا كانت هناك مؤشرات على الانخفاض في قيمة الأصول بتاريخ إعداد القوائم المالية و في حالة وجود ذلك يقوم الكيان الاقتصادي بتقدير القيمة القابلة للتحصيل للأصول عامة بما فيها الأصول المعنوية "غير الملموسة".
- حيث أن القيمة القابلة للتحصيل هي القيمة الأعلى بين سعر البيع الصافي و القيمة النفعية.



- سعر البيع الصافي هو السعر الممكن قبضه من إبرام معاملة ضمن ظروف منافسة عادية و يكون فيها الأطراف على علم تام و دراية و تراضي مع طرح تكاليف الخروج في حالة الأصول العينية.
- القيمة النفعية هي القيمة المحينة للتدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا من استخدام الأصل مضافا إليه قيمة التنازل عن الأصل المقدرة في نهاية عمره الإنتاجي.
- إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل لأصل معنوي كان أو غيره أقل من القيمة الدفترية ((التكلفة مطروح منها الاهتلاك المتراكم)) فيجب على الكيان الاقتصادي إرجاع القيمة الدفترية إلى القيمة القابلة للتحصيل و يشكل الفرق بينهما خسارة قيمة تسجل في حساب النتائج كعبء.
- و إذا أظهر اختبار تدني القيمة أن القيمة القابلة للتحصيل لأصل قد أصبحت أكبر من القيمة الدفترية تُرجع إلى القيمة القابلة للتحصيل دون تجاوز القيمة الدفترية ((القيمة المحاسبية الصافية قبل تسجيل خسائر تدني القيمة))، و ذلك عملا بمبدأ الحيطة و الحذر.
- إذا كان الأصل المعاد تقييمه لا يولد سيولة فإن قيمته تحدد بالنسبة للوحدة المنتجة للسيولة التي ينتمي إليها، و تعرف الوحدة المنتجة للسيولة على أنها أصغر مجموعة قابلة للتعريف من بين مجموعات الأصول و تنتج سيولة مستقلة بشكل واضح عن المجموعات الأخرى.

## 2. القواعد الخاصة لتقييم "لقياس" الأصول المعنوية ((غير الملموسة)):

لم يحدد النظام المحاسبي المالي قواعد خاصة لتقييم التثبيتات المعنوية بشكل مستقل، بل خصص قسم تضمن القواعد الخاصة لتقييم التثبيتات العينية و المعنوية معا و سنستخلص من هذا القسم ما يتعلق بالتثبيتات المعنوية "غير الملموسة" باعتبارها موضوع بحثنا.

عُرف في هذا القسم التثبيت المعنوي على أنه أصل قابل للتحديد غير نقدي و غير مادي، مراقب و مستعمل في إطار أنشطته العادية، و المقصود منه مثلا: العلامات التجارية المكتسبة و برامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، و الإعفاءات، و مصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري "امتيازات حكومية". (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 2009، صفحة 8)

إن تكلفة أي تثبيت أنتجه الكيان لنفسه تتضمن تكلفة العتاد و اليد العاملة و أعباء الإنتاج الأخرى.

تدرج في الحسابات النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات المعنوية المدرج في الحسابات في شكل تثبيت كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من استرجاع نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول المعنوية، أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيات تضاف إلى قيمة الأصل المعنوي المعني.

و من بين التحسينات التي تؤول إلى تحقيق زيادة المنافع المستقبلية على سبيل المثال تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف العملية المعينة سابقا، تخفيضا جوهريا.



## 1.2. اهتلاك التثبيات المعنوية "غير الملموسة":

الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، و يتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه، و حول الاهتلاك تطبق عموما المبادئ التالية: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، 2009، صفحة 9)

- يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعات القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعيته من أجل الكيان و هذا في حالة ما إذا كان بالإمكان تحديد هذه القيمة المتبقية بصورة صادقة؛

- و تكون هذه القيمة أكثر تعبيراً خاصة في حالة الامتيازات و المشاريع ذات الأجل غير المحدد؛  
- إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك المنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل و منها الطريقة الخطية، الطريقة التناقضية أو طريق وحدات الانتاج، و تكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة؛

و يحدف أي تثبيت معنوي ((أو عيني)) من الميزانية عند خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، و لم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله و لا من خروجه لاحقاً.

- تحدد الأرباح و الخسائر المتأينة من وضع أي تثبيت معنوي ((أو عيني)) خارج الخدمة أو من خروجه، عن طريق الفرق بين منتوجات "إيرادات" الخروج الصافية المقدرة و القيمة المحاسبية الصافية للأصل، و تدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء عملياتية في حساب النتائج، و تطبق القواعد نفسها في إطار تحلي الكيان "المنشأة" عن انشطته.

## 2.2. قواعد خاصة أخرى بالتثبيات المعنوية "غير الملموسة":

مما أشار إليه القسم الخاص بالقواعد الخاصة للتقييم و الإدراج في الحسابات ضمن الفصل الثاني من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، و بالضبط القسم الخاص بالقواعد الخاصة لتقييم التثبيات العينية و المعنوية "غير الملموسة" فيما يتعلق بهذه الأخيرة ما يلي: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، 2009، الصفحات 9-10)

- يفترض أن لا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاماً، و في حالة حصول الاهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية؛

- تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات الآتية فقط:

✓ إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛

✓ إذا كان الكيان ينوي و يمتلك القدرة التقنية و المالية و غيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛



✓ إذا كان يمكن تقييم "قياس" هذه النفقات بصورة صادقة.

تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة و لا يمكن تثبيتها.

### 3.2. معالجات أخرى مرخص بها لتقييم التثبيتات المعنوية:

يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية مع الضرورة أن القيمة الحقيقية لهذا التثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة و هذه الشروط هي: (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 2009، الصفحات 10-11)

- في إطار هذه المعالجات 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 و مجموع خسائر القيمة اللاحقة، و بعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها؛
- إذا تمت إعادة تقييم تثبيت عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الاهتلاك أو بالرجوع إلى القيمة في السوق، فإن مجموع الاهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الاجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة تقييمه مساوية للمبلغ المعاد تقييمه؛
- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيّد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فرق إعادة التقييم".
- أما إذا كانت إعادة التقييم سلبية فإنها تدرج في الحسابات كعبء، على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج "إيراد" إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق أن تم إدراجها كعبء في الحسابات.

## VI. مقارنة الأصول غير الملموسة من منظور كل من هيئة معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي الجزائري:

عن الأصول غير الملموسة فقد خصصت هيئة معايير المحاسبة الدولية معيارا كاملا لها "IAS 38" فصلت فيه كيفية قياسها حسب مختلف الطرق التي تكتسب بها المنشأة هذه الأصول (( شراء ، اندماج ، مبادلة ، تطوير داخلي ، الحصول عليها في شكل امتيازات ))، و كذلك قياسها عند الاعتراف الأولي و عند إعادة تقييمها ، بينما تطرق النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى قياس الأصول غير الملموسة "المعنوية" في سياق القواعد العامة لكل الأصول و كذا القواعد الخاصة لقياس التثبيتات العينية و المعنوية، حيث أدمج قواعد قياس التثبيتات المعنوية مع قواعد قياس التثبيتات العينية أي أنه أخضعها لنفس القواعد رغم الاختلاف الكبير بينها من حيث الطبيعة و الجوهر.



كما يلاحظ أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 أعطى للمنشأة حق الاختيار بين طريقتين في القياس اللاحق للأصول غير الملموسة (( طريقة التكلفة أو طريقة إعادة التقييم )) بينما فرض النظام المحاسبي المالي الجزائري هنا طريقة إعادة التقييم.

و تجدر الإشارة إلى أن النظام المحاسبي المالي عبر عن القيمة العادلة الواردة في معايير المحاسبة و الإبلاغ الدولية بمصطلح القيمة الحقيقية، التي عرفها على أنها المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل بين أطراف على دراية كافية و موافقة و عاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية و هذا ما عرف به مجلس معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة.

لقد اتبع النظام المحاسبي المالي الجزائري نفس مذهب معايير المحاسبة الدولية في قياس الأصول غير الملموسة من حيث رسملة مصاريف البحث عند بلوغها مرحلة التطوير و كذا رسملة المصاريف التي تؤدي إلى زيادة العمر الانتاجي أو مستوى النجاعة للأصل.

يشير النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى أنه في حالة تجاوز المدة النفعية للتثبيت المعنوي 20 عاما، فإنه يجب أن تقدم المؤسسة معلومات عن ذلك بالملحق المرافق للكشوف المالية، و هذا لم يرد في معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية.

تعتبر متطلبات القياس الواردة في معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية لا سيما في المعيار "IAS 38" الخاص بالأصول غير الملموسة أكثر توضيحا و شرحا من تلك الواردة في النظام المحاسبي المالي الجزائري.

في عرضه لمتطلبات قياس التثبيتات المعنوية "غير الملموسة" لم يراع النظام المحاسبي المالي الجزائري خصوصيات البيئة المحاسبية الجزائرية و صعوبات التحول من المخطط المحاسبي الوطني "PCN" إلى النظام المحاسبي المالي "SCF" و تكلمنا عن هذه المتطلبات و كأننا نطبق معايير المحاسبة الدولية منذ زمن، و هذا ما أفرز اختلافات كبيرة في الواقع المهني المحاسبي.

#### خاتمة :

في ظل البيئة الاقتصادية الدولية الحالية أصبح التوجه نحو معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية ضرورة حتمية لا سيما فيما يتعلق بالقياس و الاعتراف المحاسبين، و تعد قائمة المركز المالي من أهم القوائم المالية التي اهتم بها المنظرون و المهنيون في هذا المجال، حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية العديد من المعايير و التفسيرات التي توضح قياس بنود هذه القائمة، و من بين أهم هذه البنود نجد الأصول غير الملموسة التي كانت محل اختلاف كبير في أزمنة سابقة و سعيًا من لجنة معايير المحاسبة الدولية نحو توافق محاسبي دولي فقد بينت بوضوح طرق و بدائل قياس هذه الأصول غير الملموسة. و الجزائر في سعيها نحو مواكبة هذا التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي أصدرت النظام المحاسبي المالي سنة 2007 و الذي تبني المعايير المحاسبية الدولية آنذاك، لكن دائما نجد بعض الاختلافات بين هذا النظام و المعايير المحاسبية الدولية، و قد وقفنا في هذا البحث عن أهم الاختلافات من حيث بدائل قياس الأصول



غير الملموسة حيث وجدنا أن النظام المحاسبي المالي وافق إلى حد بعيد معايير المحاسبة الدولية في هذا الصنف من الأصول إلا أننا وجدنا بعض الفروقات و التي تم الإشارة إليها سابقا، لكن المشكل الكبير في هذا المجال هو أن معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية يتم تحديثها باستمرار و يتم حتى إلغاء معايير و إصدار معايير أخرى جديدة، لكن النظام المحاسبي المالي الجزائري الذي صدر كقانون لا يواكب هذا التحديث من جهة ، و من جهة أخرى صعوبة تطبيق بعض جوانب هذه المعايير لأنها أعدت لبيئة دول متقدمة، و من بين أهم مظاهر ذلك عدم وجود سوق نشطة في الجزائر للكثير من الأصول الملموسة فما بالك بالأصول غير الملموسة.

### المراجع المستعملة:

- IFRS Foundation. (2013). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2013 ، الترجمة العربية ، الجزء أ. عمان ، الأردن: إصدار المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- أحمد محمد أبو شمالة. (2010). معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي. عمان ، الأردن: مكتبة المجتمع العربي.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19. (25 مارس، 2009). القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، و الذي يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها ، الصفحات 6-11.
- حسين القاضي، و مأمون حمدان. (2000). المحاسبة الدولية. عمان ، الأردن: الدار الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع.
- لخضر علاوي. (2012). معايير المحاسبة الدولية ( IAS/IFRS ). البويرة ، الجزائر: الأوراق الزرقاء الدولية.
- محمد أبو نصار، و جمعة حميدات. (2014). معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية. عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
- محمد محمود عبد ربه. (2000). المعايير المحاسبية الدولية و المصرية. مصر: الدار الجامعية.
- وليد ناجي الحيايلى. (2007). المحاسبة المتوسطة. الدنمارك: منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.
- Brooking, A. (1997). The management of intellectual. *long rang planning* , vol.30, no.3, pp. 141-155.
- Ducasse, E. (2005). *norme comptable internationales IAS/IFRS*. Bruxelles: Boek & Larcier.
- Sveiby, E. (1998). intellectual capital: thinking ahead. *australian accountant* vol.68,no.5, pp. 77-79.
- Tazdait, A. (2009). *maitrise du système comptable financier*. Algérie: Edition acg.