

# تقييم واقع تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي - دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين -

أ. عدنان مقدم  
جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
adnmek@gmail.com

د. بلخير بكاري  
جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
bbekkari@yahoo.fr

## *Evaluation of the application of the accounting rules to the evaluation and the insertion of intangible assets –A Field Study for a sample of academics and professionals-*

Dr. Bekkari Belkhir  
University of kasdi merbah - Ouargla; Algeria

M. Mekadam Adnane  
University of kasdi merbah - Ouargla; Algeria

Received: 2015

Accepted: 2015

Published: 2015

### ملخص:

تناولت هذه الدراسة موضوع تطبيق قواعد التقييم والإدراج المحاسبي الأصول المعنوية في المؤسسة في بيئة تتركز على الاقتصاد المعرفي الذي تعتبر فيه الأصول المعنوية أهم ركائزه، حيث تم التطرق في هذه الدراسة إلى مفهوم الأصول المعنوية، وعلى قواعد المحاسبة التي تحكم هذه الأصول وفق الأسس الذي نجدها في المعيار المحاسبي الدولي 38، وأيضا وفق النظام المحاسبي المالي، حيث تم إجراء دراسة ميدانية من خلال تقديم مجموعة من الأسئلة على شكل استبيان في مجال محاسبة الأصول المعنوية، وتم التوصل إلى جملة من النتائج، أهمها أن هناك اتجاه قوى لدى المستجوبين في توجه القواعد المحاسبية للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو الأنظمة المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية، كذلك هناك عدم التزام نجده في ممارسة هذه القواعد لأسباب موضوعية، وأيضا وجود صعوبات في الممارسة المحاسبية لها.

**الكلمات المفتاحية:** أصول معنوية، النظام المحاسبي المالي، المعيار المحاسبي الدولي 38.

### Abstract:

*This study dealt the subject of the application of the rules of evaluation and accounting insertion of intangible assets. In an environment focus on the knowledge-based economy which is considered the intangible assets the most important pillars. Where they were addressed in this study to the concept of intangible assets, also on the accounting rules which control those assets, according to the bases which are found in the IAS 38. In addition, according to the rules set by the financial accounting system, where were conducted a field study on a sample of academics and professionals in the domain of accounting, through a submitting a series of questions in the area of intangible assets accounting, where has been reached the results including that there is a strong tendency to respondents in directing the rules of the evaluation and accounting insertion for intangible assets in the financial accounting system toward international accounting systems with taking into account national privacy, There is also a lack of commitment to finding in the practice of these rules for objective reasons, And also having difficulties in her accounting practice.*

**Key Words :** Intangible assets, the financial accounting system, IAS 38.

تمهيد:

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

وكان لهذا التطور آثار على التقييم المحاسبي والحقيقي للأصول المعنوية، وبالرغم 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 للأصول 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 إلى العديد من الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة وأهمها مجلس معايير المحاسبة الدولية على وضع معايير تتناول كيفية التقييم والإدراج والإفصاح عن هذه الأصول.

وعلى المستوى الوطني فإننا نجد مع اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي المالي إلى تبني تغييرات في القواعد المحاسبية، ومن بين أهم تلك التغييرات نجدها في مجال محاسبة الأصول المعنوية من خلال مجموعة من القواعد الخاصة بالتقييم والإدراج لإعطاء إفصاح واضح يقدم صورة عادلة عن الوضع المالي والأداء لمستخدمي القوائم المالية؛ وفي ظل ما سبق ذكره، تتبلور معالم السؤال الأساسي لهذا البحث، والذي يمكن صياغته على النحو التالي:

- ما هو واقع تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي؟  
نحاول الإجابة على هذا السؤال من خلال اعتماد محورين أساسيين: أحدهما يتعلق بالإطار النظري المفاهيمي للأصول المعنوية، وثانيهما يتعلق بإجراء دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والمهنيين.

- أولاً: الإطار المفاهيمي للأصول المعنوية؛

- ثانياً: الدراسة الميدانية للقواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية.

أولاً: الإطار المفاهيمي للأصول المعنوية

سنتناول ضمن هذا العنصر كل من مفهوم الأصول المعنوية، تصنيف الأصول المعنوية، وأنواع الأصول المعنوية؛

1. مفهوم الأصول المعنوية: تعددت التعريفات المقدمة للأصول المعنوية إلا أنه يمكننا إجمالها فيما يلي:

- يعرف الأصل المعنوي بحسب لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) بأنه : " أصل غير نقدي، قابل للتحديد، وليس له وجود مادي"<sup>1</sup>.
- أما وفق لجنة معايير المحاسبة السعودية فيعرف بأنه : " أصل غير نقدي، ليس له وجود مادي وله القدرة 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 الشهرة"<sup>2</sup>.
- وضمن النظام المحاسبي المالي نجد تعريفان للأصل المعنوي مع الإشارة إلى أنه تم ذكر الأصل المعنوي وفق مصطلح التثبيت المعنوي فيما يلي:

- ✓ أصول غير نقدية قابلة للتعريف ولا معنى مادي لها يحوزها كيان ما من أجل الإنتاج ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية<sup>3</sup>؛
- ✓ هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلاً المحل التجاري المكتسب والعلامات وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات ومصارييف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري<sup>4</sup>.
- ومن خلال هذين التعريفين، نلاحظ أنهما يشتركان مع التعريف الذي قدمته لجنة المعايير المحاسبية الدولية من خلال عدم الوجود المادي لهذه الأصول وأنها غير نقدية وأنها تخضع لسيطرة المؤسسة لاعتبارها كأصل.

## 2. تصنيف الأصول المعنوية: يمكننا تصنيف الأصول المعنوية تبعاً للخصائص التالية<sup>5</sup>:

1.2. القابلية للتحديد: حيث توجد أنواع من الأصول المعنوية يمكن تمييزها بصفة منفردة، وهي التي يعبر عنها بالنفقات التي تتعلق بالحصول على أصل معين مثل براءة 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.

2.2. طريقة الاقتناء: حيث نميز بين أصول مشتراه وأصول يتم تكوينها داخلياً، وتتمثل الأصول المشتراه 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 البحث والتطوير داخل المؤسسة.

3.2. 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.

4.2. إمكانية فصلها عن المؤسسة: حيث يمكن تصنيفها إلى أصول تعبر عن حقوق يمكن تحويل ملكيتها للغير مثل حقوق التأليف والنشر، والأصول القابلة للبيع مثل براءة الاختراع، في حين توجد أصول لا يمكن فصلها بذاتها عن المؤسسة مثل الشهرة.

3. أنواع الأصول المعنوية: يمكن تمييز نوعين أساسيين من الأصول المعنوية وهذا حسب التكوين حيث نجد الأصول التي تم حيازتها عن طريق الاقتناء من الغير أو تم الحصول عليها نتيجة عملية اندماج أو استحواذ لشركة أخرى هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد الأصول المعنوية المولدة داخليا نتيجة أنشطة البحث والتطوير التي تقوم بها المؤسسة.

1.3. الأصول المكتسبة نتيجة الاقتناء أو تجميع المؤسسات : وتضم كل من: براءة الاختراع، العلامات والأسماء التجارية، الامتيازات والتراخيص، حق الملكية الأدبية، فارق الاقتناء، والتي نوضحها كما يلي :

1.1.3. 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<sup>6</sup>، ولقد عرف المشرع الجزائري براءة الاختراع في الأمر 07-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003 المتعلق ببراءات الاختراع في المادة الثانية: " البراءة أو براءة الاختراع هي وثيقة تسلم لحماية الاختراع"<sup>7</sup>.

2.1.3. العلامات والأسماء التجارية: العلامة التجارية هي علامة تستطيع أن تعرف مصدر منتج معين أو خدمة، أما الاسم التجاري هو التسمية التي يستخدمها التاجر لتمييز مشروعه التجاري<sup>8</sup>، وتختلف وظيفة الاسم التجاري عن وظائف العلامة التجارية فتستخدم للدلالة عن سلعة أو خدمة وتميزها عن السلع أو الخدمات المشابهة فإن الاسم التجاري يستخدم لتمييز المؤسسة التجارية ذاتها<sup>9</sup>.

أما المشرع الجزائري فعرف العلامات التجارية في الأمر 06-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003 بأنها: " كل الرموز القابلة للتمثيل الخطي لاسيما الكلمات بما فيها أسماء الأشخاص والأحرف والأرقام والرسومات أو الصور والأشكال 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"<sup>10</sup>.

3.1.3. الامتيازات والتراخيص: تعتبر الملكية الصناعية أصلا معنوية، تمنح صاحبها حق الحصرية والاحتكار في استغلال الملكية الصناعية بكافة الأشكال القانونية ومنع منافسيه من استغلالها بدون ترخيص منه<sup>11</sup>، أما عقد

الامتياز يكون عادة أكثر تعقيداً من عقد ترخيص العلامة لسبب مكوناته، فهو يتضمن منح الترخيص على العلامة، منح تراخيص لاستعمال حقوق ملكية فكرية أخرى، منح تراخيص لاستعمال لخطط التسويق والتوزيع للمنتجات المعنية وللبعض المعارف التقنية<sup>12</sup>.

4.1.3. حق الملكية الأدبية: حق المؤلف مصطلح قانوني يصف الحقوق الممنوحة للمبدعين فيما يخص مصنفااتهم الأدبية والفنية، أما بالنسبة لشروط الحماية لأي عمل فتتمثل في توفر شرطين أساسيين<sup>13</sup>:

✓ أن يكون العمل مبتكراً وأنه قد تم التعبير عن ذلك بأية وسيلة من الوسائل ومعنى الابتكار التعبير عن العمل بطريقة مختلفة عما جرى التعبير عنه سابقاً؛

✓ أما الشرط الثاني للحماية فهو أن يتم التعبير عن تلك الفكرة وإخراجها إلى حيز الوجود.

أما القانون الجزائري فقد نظم حق الملكية الأدبية في الأمر 03-05 المؤرخ في 19 جويلية سنة 2003 المتعلق بحقوق المؤلف والحقوق المجاورة حيث ذكر بعض المصنفات التي لها علاقة مع المؤسسة والمحمية بأحكام هذا الأمر وهي<sup>14</sup>: برامج الكمبيوتر، قاعدة المعلومات، المؤلفات السمعية البصرية.

5.1.3. فارق الاقتناء (الشهرة): بحسب المعيار المحاسبي الدولي للتقرير المالي (تجميع المؤسسات: IFRS3) " فإن فارق الاقتناء عبارة عن أصل معنوي يمثل منافع اقتصادية مستقبلية ناشئة عن أصول أخرى مشتركة ضمن عملية تجميع مؤسسات، والتي لا يمكن تحديدها بشكل فردي ولا تثبت بشكل منفصل<sup>15</sup>.

فهو يترتب إذن عن استخدام طريقة الشراء في عمليات دمج المؤسسات عن طريق ظهور فرق يعبر عن شهرة الاندماج، فالشهرة من الناحية انظرية 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 السيطرة<sup>16</sup>.

2.3. الأصول المعنوية المولدة داخليا: أما عن الصنف الثاني من الأصول المعنوية التي نجدها في المؤسسة فتتمثل في مصاريف التطوير القابلة للتثبيت والتي لا يتم اقتناؤها بل العكس فإنه يتم إنشائها 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، فإننا نجد بأن المعيار المحاسبي الدولي (38) عرف مصطلحي البحث والتطوير كما يلي<sup>17</sup>:

1.2.3. البحث: هو العملية الأصلية والمخططة والذي تقوم به المؤسسة على أساس توقع كسب معرفة وفهم جديدين سواء في نواحي علمية أو فنية؛

2.2.3. التطوير: هو تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى لخطة أو تصميم لإنتاج مواد محسنة جديدة أو أساسية أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات قبل بدء الإنتاج التجاري أو الاستخدام. وتضم 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 المداخل التي يمكن توقعها من استخدام نتائج البحث، بمعنى نسبة نجاح البحث في التوصل إلى نتائج معينة<sup>18</sup>.

ثانيا: الدراسة الميدانية للقواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية :

تأتي الدراسة الميدانية محاولة لتقييم واقع تطبيق القواعد المحاسبية من تقييم وإدراج محاسبي للأصول المعنوية، إذ تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة عن السؤال الرئيسي المطروح وذلك من خلال استمارة استبيان، حيث تم توزيع (112) استمارة - موضحة ضمن الجدول (1) - على عينة من المستجوبين (أنظر الجدول 2) الذين يتوزعون حسب الوظيفة من مهنيين معتمدين ومحاسبين ومسيرين ماليين وأكاديميين (أنظر الجدول 3)، ليتم تحليلها فيما بعد بواسطة برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) ولتحقيق نتائج البحث بالإجابة عن السؤال الرئيس فإننا نحاول الإجابة عن الأسئلة الفرعية التالية :

✓ هل هناك توجه لتطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي نحو المعايير المحاسبية الدولية ؟

✓ ما مدى الالتزام 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 ؟

1. هيكل استمارة الاستبيان : تم هيكله الاستبيان إلى جزئين :

1.1. الجزء الأول : يشمل المعلومات الشخصية لأفراد العينة، مثل العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية.

2.1. الجزء الثاني: تم تقسيمه بما يتماشى وطبيعة الموضوع إلى ثلاث محاور بمجموع 26 سؤالاً وهي:

- المحور الأول: يضم 6 أسئلة حول التوجه العام للقواعد المحاسبية المتعلقة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي الجزائري.

- المحور الثاني: يضم 14 سؤالاً حول مدى الالتزام بتطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم وبالإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

- المحور الثالث: يضم 6 أسئلة تهدف إلى معرفة الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالقواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي.

2. التحليل الإحصائي الوصفي لمتغيرات الدراسة: ويتعلق الأمر بتوجه القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، وكذا بالالتزام بالقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، وأيضا بالصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي؛ وذلك كما يلي:

1.2. توجه تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي نحو المعايير المحاسبية الدولية: يتضح من خلال مطالعة البيانات الواردة في الجدول (4) أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 2,13 و2,69، وأن العبارة رقم (6) التي تنص على "إلغاء الاعتراف بمصاريف التأسيس كأحد عناصر الأصول المعنوية دليل نحو التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات وبمتوسط حسابي بلغ 2,69 بانحراف معياري بلغ 0,589، في حين أن العبارة رقم 5 والتي تنص على أن "القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية المعدة وطنيا مبنية على المعايير المحاسبية الدولية بشكل كامل" احتلت المرتبة الأخيرة بأقل متوسط حسابي والذي بلغ 2,13 وذلك بانحراف معياري بلغ 0,815، إلا أنه بصفة عامة يتضح بأن أفراد العينة يعتبرون أن هناك توجه لتطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو الأنظمة المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية وذلك بمستوى مرتفع وبمتوسط حسابي يقدر بـ 2,468 وبانحراف معياري بلغ 0,419.

2.2. الالتزام بالقواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي: يتضح من خلال ملاحظة البيانات الواردة في الجدول (5) أن المتوسطات الحسابية لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 2,65 و2,25، وأن العبارة رقم (1) التي تنص على "شروط تحديد وقياس الأصول المعنوية بموثوقية يؤدي إلى عدم الالتزام بقواعد التقييم والإدراج" هي الأعلى بين متوسطات الإجابات وذلك بمتوسط حسابي بلغ 2,65، وبانحراف معياري بلغ 0,589، في حين أن العبارة رقم (7) والتي تنص على أنه "يصعب قياس وتحديد الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل المعنوي على أساس موضوعي" قد احتلت المرتبة الأخيرة بأقل متوسط حسابي والذي بلغ 2,25 وبانحراف معياري بلغ 0,815، إلا أنه بصفة عامة يتضح بأن أفراد العينة يعتبرون أن هناك عدم التزام كامل بتطبيق القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي، وذلك بمستوى مرتفع وبمتوسط حسابي يقدر بـ 2,47 وبانحراف معياري بلغ 0,320 والذي يشير إلى مدى تشتت هذا المتغير عن الوسط الحسابي لجميع الفقرات، أما الارتفاع النسبي للانحرافات المعيارية عن الأوساط الحسابية يؤشر إلى مدى تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة حول

الفقرات المختلفة أما حول المحور فإنه نجد أن الانحراف المعياري منخفض نسبيا وهذا يؤشر إلى اتساق إجابات أفراد العينة تجاه عبارة المحور بصفة عامة.

3.2. الصعوبات مطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي : يتضح من خلال ملاحظة البيانات الواردة في الجدول (6) أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لعينة الدراسة قد تراوحت ما بين 2,69 و2,44، 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، وانحراف معياري قد بلغ 0,589، في حين أن العبارة رقم (5) والتي تنص على "صعوبة التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية بشكل موثوق" احتلت المرتبة الأخيرة بأقل متوسط حسابي والذي بلغ 2,44 وبانحراف معياري بلغ 0,741، إذن بصفة عامة يتضح بأن أفراد العينة يعتبرون أن هناك صعوبات في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، وذلك بمستوى مرتفع وبمتوسط حسابي يقدر بـ 2,55 وبانحراف معياري بلغ 0,395، أما الارتفاع النسبي للانحرافات المعيارية عن الأوساط الحسابية يؤشر إلى مدى تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة حول الفقرات المختلفة أما حول المحور فإنه نجد أن الانحراف المعياري منخفض نسبيا وهذا يؤشر إلى اتساق إجابات أفراد العينة تجاه عبارة المحور بصفة عامة.

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

$H_0$ : الفرضية الصفرية وهي التي تدعم الاتجاه الأحادي أي اختبار أن متوسط الإجابة يساوي (2) وهي درجة الحياد حسب مقياس ليكارت المستخدم.

$H_1$ : متوسط درجة الإجابة لا يساوي (2).

وذلك وفق قاعدة القرار التالية:

✓ إذا كانت قيمة الاحتمال Sig أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha$ )، نرفض  $H_0$  ونقبل  $H_1$ ، القائلة أن متوسط درجة الإجابة تختلف عن الحياد، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرية عن درجة الحياد، وذلك من خلال قيمة الاختبار T فإذا كانت الإشارة موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الحياد والعكس صحيح.

✓ أما إذا كانت قيمة الاحتمال Sig أكبر من ( $\alpha$ ) فلا يمكن رفض  $H_0$ ، أي حسب برنامج (SPSS) فإنه لا يكمن رفض الفرضية الصفرية وأراء أفراد العينة في هذه الحالة تقترب من درجة الحياد وهي (2).

1.3. توجه تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو المعايير المحاسبية الدولية: من أجل الإجابة عن الفرضية الأولى يمكن تقديم الصياغة كالتالي:



H0: لا يوجد هناك توجه لتطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو المعايير المحاسبية الدولية.

H1: هناك توجه نحو تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو المعايير المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية. والجدول (7) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية وذلك عند مستوى دلالة  $(\alpha = 0,05)$ ، ودرجة حرية 47.

من خلال تحليلنا لهذه النتيجة بواسطة برنامج (SPSS)، وجدنا بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور هي: 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 أقل من مستوى المعنوية  $(\alpha = 0,05)$ ، أي نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1، بمعنى أن عبارة المحور الأول هناك توجه نحو تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو المعايير المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية، دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $(\alpha = 0,05)$ ، وهذا يعني أن هناك اتفاق من قبل أفراد العينة حول فقرات هذا المحور، وتؤكد نتيجة هذا الاختبار النتائج التي سبق وأن كشف عنها التحليل الإحصائي الوصفي.

2.3. مدى الالتزام بممارسة القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي: من أجل الإجابة عن الفرضية الثانية يمكننا تقديم الصياغة كالتالي؛

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

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

والجدول (8) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية وذلك عند مستوى دلالة  $(\alpha = 0,05)$ ، ودرجة حرية 47.

من خلال تحليلنا لهذه النتيجة بواسطة برنامج (SPSS)، وجدنا بأن المتوسط الحسابي لجميع فقرات هذا المحور هي: 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 أقل من مستوى المعنوية  $(\alpha = 0,05)$ ، أي نرفض الفرضية الصفرية H0 وتقبل الفرضية البديلة H1، بمعنى أن عبارة الفرضية البديلة "لا يوجد التزام كامل في ممارسة القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي"، دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $(\alpha = 0,05)$ ، وهذا

يعني أن هناك اتفاق من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور، وتؤكد نتيجة هذا الاختبار النتائج التي سبق وأن كشف عنها التحليل الإحصائي الوصفي.

3.3. الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي: من أجل الإجابة عن الفرضية الثالثة يمكننا تقديم الصياغة كآتي؛

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

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

والجدول (9) يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية وذلك عند مستوى دلالة  $(\alpha = 0,05)$ ، ودرجة حرية 47.

من خلال تحليلنا لهذه النتيجة بواسطة برنامج (SPSS)، وجدنا بأن 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 أقل من مستوى المعنوية  $(\alpha = 0,05)$ ، أي نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1، بمعنى أن عبارة الفرضية البديلة "هناك صعوبات مطروحة في الممارسة المحاسبية للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي"، دالة إحصائياً عند مستوى المعنوية  $(\alpha = 0,05)$  وهذا يعني أن هناك اتفاق من قبل أفراد العينة حول فقرات هذا المحور، وتؤكد نتيجة هذا الاختبار النتائج التي سبق وأن كشف عنها التحليل الإحصائي الوصفي.

#### 4. مناقشة النتائج :

نبدأ أولاً بالأسئلة الفرعية للمحور الأول والمتعلق بتوجه تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي نحو المعايير المحاسبية الدولية:

نجد أن آراء المستجوبين في هذا المحور توجهت نحو الموافقة أي نحو توجه تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي الجزائري نحو المعايير المحاسبية الدولية مع مراعاة الخصوصية الوطنية؛ حيث نلاحظ ما يلي:

✓ في الفقرات (1)، (2)، (4)، و(6) نجد أنه تم الموافقة على أن هناك امتداد للنظام المحاسبي المالي اتجاه المعايير 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 أن هذا التوافق يسمح بجعل الأنظمة المحاسبية الدولية كمرجع في حالة وجود إشكال في المعالجة

المحاسبية للأصول المعنوية في المؤسسات الجزائرية وهذه أيضا ميزة يمكن الاستفادة منها من خلال التطور الحاصل في محاسبة الأصول المعنوية؛

✓ الفقرة (3) نجد أنه تم الإجابة عليها بموافق، لكن بانحراف معياري مرتفع نتيجة لتبيان أجوبة أفراد العينة، غير أنه بصفة عامة نجد أن شكل بنود ومدونة حسابات الأصول المعنوية مشابهة للمخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) وهذا ما يبينه الجدول (10)، حيث نجد أن هناك تشابه بين النظام المحاسبي المالي ونظيره المخطط المحاسبي العام الفرنسي مع بعض الاختلافات البسيطة كتخصيص النظام المحاسبي المالي لحساب برمجيات المعلوماتية وما شابهها (د/ 204)، واعتراف المخطط المحاسبي العام الفرنسي لمصاريف التأسيس (د/ 201) كأصل معنوي، وتخصيص حساب لحقوق الإيجار (د/ 206)؛

✓ أما الفقرة (6) "إلغاء الاعتراف بمصاريف التأسيس كأحد عناصر الأصول المعنوية دليل نحو التوجه للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية" والتي تم الموافقة عليها فهي تبين أن الإصلاحات التي مست النظام المحاسبي المالي لم تكن كلها مشابهة للمخطط المحاسبي العام الفرنسي فالغاء مصاريف التأسيس والذي كان أحد الحسابات في المخطط المحاسبي الوطني قد تم إلغائه ومواكبة المعيار المحاسبي الدولي 38 والذي لم يعترف به كأصل معنوي؛

✓ أما الفقرة (5) التي تتحدث على أن "القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية المعدة وطنيا مبنية على المعايير المحاسبية الدولية بشكل كامل" فجاءت حيادية مع انحراف معياري مرتفع جدا حيث نجد هناك اختلاف في الرأي بين أفراد العينة، فتذهب إلى أن هناك تبني كلي (توحيد) للمعيار المحاسبي الدولي للأصول المعنوية من طرف القواعد المحاسبية للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي بنسبة 39,6%، وهذا يفسر بكون النظام المحاسبي المالي قد أعطى نفس التعريف تقريبا للأصل وللأصل المعنوي للتعريف الموجود في المعيار المحاسبي الدولي 38.

أما بالنسبة للأسئلة الفرعية للمحور الثاني والمتعلق بمدى الالتزام بممارسة القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي:

نجد أن آراء المستجوبين في هذا المحور توجت أغلبها نحو اتجاه الموافقة وكذا بعد اختبار الفرضية تبين أنه لا يوجد التزام كامل في ممارسة القواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي، حيث نجد أن خمس فقرات من هذا المحور اتجهت إلى الموافقة، وذلك كما يلي :

✓ تم الموافقة على الفقرات (1)، (2)، و(3) وهذا يمكن تفسيره للطبيعة غير المادية للأصل المعنوي مما يجعل تحديده في بعض الحالات صعبا حيث يعتبر أساس إمكانية التحديد والفصل عن الأصول الأخرى في المؤسسة

شرطا للاعتراف به في بنود الميزانية، كذلك فإن 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)، (5)، و(14) وهذا يمكن إرجاعه إلى صعوبة تحديد بعض الأصول المعنوية مثل

تكاليف التنمية القابلة للتثبيت وفارق الاقتناء الذي يؤدي إلى عدم قياس وتقييم بعض الموارد التي يمكن أن

تعود للمؤسسة بمزايا اقتصادية وهذا يؤدي إلى نتائج سلبية مثل عدم إدراج بعض الأصول أو النفقات اللاحقة

بها 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 تحديد أقساط اهتلاكها، حيث يعد تحديد عمر الاهتلاك للأصل المعنوي من التحديات المطروحة على

مستوى الشركات وخاصة لعنصر فارق الاقتناء (شهرة المحل)؛

✓ نتائج الفقرة (10)، و(11) ترجع أساسا لمبدأ الحيطة والحذر الذي نجده في إدراج أغلب النفقات التي تخص

عمليات البحث والتطوير في صنف الأعباء بدل تثبيتها حيث يجد المحاسب نفسه أمام هذا المبدأ إلى اعتبار

أغلب المصروفات كأعباء وهذا الإشكال المطروح يضيع على المؤسسة موارد كان من الممكن أن تزيد من

قيمتها السوقية؛

✓ أما بخصوص الفقرة (12) فإن مشكل قياس الارتفاع في قيمة الأصل المعنوي واعتباره كفاوض لإعادة التقييم

يعتبر تحديا لعدم وجود الضوابط التي تسمح بقياس هذا الفائض والنتيجة عن الخصائص المميزة لهذا الأصل؛

✓ ونفس نتيجة الفقرة (13) بكونها تعتبر تحديا لدى المحاسب في قياس مختلف أنشطة التطوير في المؤسسة

حيث يتم رسملة النفقات المتعلقة بهذه الأنشطة وتثبيتها؛

✓ أما إجابات الفقرات التي جاءت حيادية فنجد الفقرة (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، وأما بخصوص الفقرة (7)، و(8) فتطرح إشكال قياس واختبار تدني قيمة الأصول المعنوية الذي يعد

أيضا إشكال لدى محاسبي المؤسسات في تحديد تدني قيمة الأصل المعنوي على أساس موضوعي.

وبخصوص الأسئلة الفرعية للمحور الثالث والمتعلق بالصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول

المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي: نجد أن 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 أن 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 الأصول المعنوية خاصة لعدم الوجود المادي لها؛
- ✓ صعوبة المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية بشكل موضوعي وموثوق وهذا ما يلاحظ من خلال التحديات التي تواجه عمليات القياس المحاسبي؛
- ✓ إن عدم وجود إدراك لدى المؤسسات الجزائرية لأهمية القياس المحاسبي لرأس المال البشري والمعرفي هو عامل أساسي لعدم وجود الجدية لديها في إعطاء 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؛
- ✓ إن تمسك أغلب ممارسي المحاسبة بالمفاهيم المورثة عن المخطط المحاسبي الوطني (النظام القديم)، وعدم الاهتمام بتكوين المحاسبين في مجال محاسبة الأصول المعنوية من التحديات التي تواجه عملية التقييم والإدراج المحاسبي لهذا النوع من الأصول.

#### نتائج الدراسة:

- تناولت هذه الدراسة موضوع تقييم واقع تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي بعد الإصلاح المحاسبي بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، وذلك من خلال ثلاث فرضيات تركز على توجه تطبيق تلك القواعد وكذا معرفة مدى الالتزام بالقواعد المحاسبية الخاصة بها وكذا الاطلاع على الصعوبات والتحديات التي تحول دون تطبيقها بالشكل الجيد، وقد توصلت دراستنا هذه إلى جملة من النتائج نوجزها فيما يلي :
- ✓ هناك مواكبة من النظام المحاسبي المالي في مجال محاسبة الأصول المعنوية للتغيرات والتعديلات التي تمس المحاسبة الدولية، وذلك بغية مسايرة التطور الكبير الذي يحدث في الاقتصاد العالمي من حيث تزايد اعتماده على سوق تحكمها المعرفة والابتكار؛
  - ✓ هناك تشابه في معالجة تكاليف البحث والتطوير للنظام المحاسبي المالي وفق المعايير المحاسبية الدولية، لكن في المقابل يجب اعتماد أساليب جديدة في تقييم المنافع التي تمس الأصول المعنوية لمنع إهدار مزايا اقتصادية ترجع بالنفع على قيمة المؤسسة؛

- ✓ التصنيف الحالي للأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي واضح ويعطي أهم الأصول التي يمكن أن نجدها في المؤسسة، لكن يمكن إعطاء تصنيف آخر للأصول المعنوية وفق التصنيفات الدولية التي تميز أنواع الأصول المعنوية لتسهيل على المحاسب المعالجة المحاسبية لها، وتنقسم إلى ثلاث فئات: الأصول المعنوية المكتتة، الأصول المعنوية المولدة داخليا، الأصول المعنوية غير القابلة 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 وجود عدم التزام كامل بالقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول المعنوية نتيجة لعدم فهم متطلبات قواعد المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية في النظام المحاسبي وخاصة لحالة القياس المحاسبي؛
- ✓ هناك أيضا إجماع بين المستجوبين على الصعوبات والتحديات التي تواجه محاسبة هذا النوع من الأصول، خاصة منها عدم توفر سوق خاصة بهذا الصنف من الأصول على اختلاف أنواعها مما يساهم في تفعيل التنافس والرفع من القيمة السوقية للشركات، وكذا ملاحظة عدم وجود اهتمام مناسب من طرف الشركات الجزائرية للأصول المعنوية بصفتها رأس مال فكري وتكنولوجي يزيد من الفرص التنافسية لها، وكذا لإعطاء الأولوية للأصول المعنوية في التكوين المحاسبي.
- وفي الأخير يمكننا أن نقدم التوصيات التالية :
- ✓ لأجل مواكبة التطور الكبير والأهمية القصوى للأصول المعنوية على الصعيد العالمي يحتاج النظام المحاسبي المالي إلى أن يكون أكثر مرونة لإدخال أي تعديلات من شأنها خدمة مصلحة 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 تعد أساس نمو الأصول المعنوية في المؤسسات؛
- ✓ ضرورة الالتزام بتطبيق قواعد التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية وفق نصوص النظام المحاسبي المالي من خلال:
- توفير مذكرات منهجية من طرف الجهة الوصية تحدد بالتفصيل محاسبة الأصول المعنوية لتكون مرجعية لممارسة المحاسبة؛

- توفير السوق النشطة للأصول المعنوية الضرورية لتكون القواعد المحاسبية مطبقة 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.

ملحق الجداول:

الجدول (1) : الإحصائيات المتعلقة بتوزيع استثمارات الاستبيان

النسبة %	العدد	البيان
100 %	112	الاستثمارات الموزعة
46.42 %	52	الاستثمارات المسترجعة
3.57 %	4	الاستثمارات الملغاة
42.86 %	48	الاستثمارات الصالحة للدراسة

المصدر : من إعداد الباحثين

الجدول (2) : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

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

المصدر : من إعداد الباحثين وبالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الجدول (3) : 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 الباحثين وبالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الجدول (4) : توجه القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي

الرقم	العبارة	غير موافق	محايد	موافق	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	يوجد امتداد للنظام المحاسبي المالي اتجاه المعايير المحاسبية 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 ومدونة 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 التطورات والمستجدات التي تفرضها المعايير المحاسبية الدولية.	8.3 %	27,1 %	64,6 %	2.56	0.649	موافق

تقييم واقع تطبيق القواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي

5	لقواعد المحاسبية للتقييم والإدراج للأصول المعنوية المعدة وطنيا مبنية على المعايير المحاسبية 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 المعايير المحاسبية الدولية.	6,3 %	18,8 %	75 %	2.69	0.589	موافق
المحور الأول							

المصدر : من إعداد الباحثين وبالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الجدول (5): الالتزام بالقواعد المحاسبية للتقييم 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 الالتزام بقواعد التقييم والإدراج.	6,3%	18,8%	75%	2.65	0.601	موافق
2	خاصية عدم التأكد التي تميز تقييم الأصول المعنوية تساهم في تعقيد إعداد قوائم مالية ذات موثوقية.	8,3%	31,3%	60,4%	2.52	0.652	موافق
3	لا يمكن إدراج بعض الأصول المعنوية في القوائم المالية لعدم امكانية تقدير مبالغ المنافع المستقبلية المتوقعة التي يمكن أن تعود على المؤسسة من استخدام هذا الأصل.	14,6%	31,3%	54,2%	2.40	0.736	موافق
4	هناك عدم فهم للقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول 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 للقواعد المحاسبية الخاصة بالتقييم والإدراج للأصول 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 تغيير طريقة التقييم من مبدأ التكلفة التاريخية إلى قاعدة القيمة القابلة للتحويل يصبح معقداً.	18,8%	29,2%	52,1%	2.33	0.781	محايد
9	تحديد العمر المنفعي لبعض الأصول المعنوية يعد عائقاً في تحديد قسط الاهتلاك.	16,7%	10,4%	72,9%	2.56	0.769	موافق
10	يصعب تمييز نفقات التطوير عن نفقات البحث التي تقوم بها المؤسسات 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 عملاً بمبدأ الحيطة والحذر.	16,7%	22,9%	60,4%	2.44	0.769	موافق
12	تقييم قيمة الارتفاع في قيمة الأصل يعد عائقاً 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 في العادة أي أشكال.	10,4%	25%	64,6%	2.54	0.683	موافق
14	عدم فهم طبيعة الأصول المعنوية يؤدي إلى عدم إدراج العديد من النفقات اللاحقة بها في البنود المعنية من الأصول المعنوية.	6,3%	25%	68,8%	2.63	0.606	موافق
المحور الثاني							

المصدر : من إعداد الباحثين وبالاعتماد على مخرجات (SPSS)

الجدول (6) : الصعوبات المطروحة في الممارسة المحاسبية المتعلقة بالأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي



الرقم	العبرة	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 (النظام القديم) في عملية التقييم والإدراج المحاسبي للأصول المعنوية.	8.3%	33.3%	58.3%	2.50	0.652	موافق
6	عدم الاهتمام بالتكوين المهني للمحاسبين في مجال محاسبة الأصول المعنوية في المؤسسات الجزائرية.	12.5%	18.8%	68.8%	2.56	0.712	موافق
المحور الثالث							
المصدر : من إعداد الباحثين وبإعتماد على مخرجات (SPSS)							

الجدول (7) : اختبار الفرضية الأولى بموجب اختبار (t) للعينة الواحدة

مستوى الدلالة (sig)	قيمة (t) الجدولة	قيمة (t) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
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 الباحثين وبإعتماد على مخرجات (SPSS)

الجدول (8) : اختبار الفرضية الثانية بموجب اختبار (t) للعينة الواحدة

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

المصدر : من إعداد الباحثين وبإعتماد على مخرجات (SPSS)

الجدول (9) : اختبار الفرضية الثالثة بموجب اختبار (t) للعينة الواحدة

مستوى الدلالة (sig)	قيمة (t) الجدولة	قيمة (t) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
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 الباحثين وبإعتماد على مخرجات (SPSS)

الجدول (10) : مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي العام الفرنسي حول حسابات الأصول المعنوية

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

المصدر : من إعداد الباحثين

## الموامش والإحالات:

- 1 المعيار الدولي المحاسبي 38 "الأصول المعنوية"، الفقرة (8).
- 2 لجنة معايير المحاسبة، معيار الأصول معنوية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ديسمبر 2002، ص: 2315.
- 3 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.
- 4 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، العدد 19، ص: 8.
- 5 محمد عبد العزيز محمد خليفة، إطار مقترح لقياس قيمة الأصول غير الملموسة، جامعة عين شمس، المجلة العربية للإدارة، عدد 2 ديسمبر 2009، ص: 194.
- 6 بختي إبراهيم ودويس محمد الطيب، براءة الاختراع مؤشر لتنافسية الاقتصاديات: الجزائر والدول العربية، مجلة الباحث، عدد 04/ 2006، جامعة ورقلة، ص: 149.
- 7 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر 07-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق ببراءة الاختراع، عدد 44، 23 جويلية 2003، ص: 27.
- 8 أمير حاتم خوري، أساسيات الملكية الفكرية، منشورات مكتب براءات الاختراع والعلامات التجارية للولايات المتحدة، 2005، ص: 18.
- 9 حسام الدين الصغير، حقوق الملكية الفكرية، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، مسقط، عمان، مارس 2004، ص: 10.
- 10 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر 06-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق بالعلامة التجارية، عدد 44، 23 جويلية 2003، ص: 23.
- 11 كنعان الأحمر، الانتفاع بالمعلومات المتعلقة بالعلامات التجارية لأغراض عقود الترخيص والامتياز، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، دمشق، ماي 2004، ص: 3.
- 12 كنعان الأحمر، مرجع سبق ذكره، ص: 8.
- 13 بسام التلهوني، حقوق الملكية الفكرية، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، مسقط، عمان، 22 مارس 2004، ص: 2.
- 14 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر 05-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق بحقوق المؤلف والحقوق المجاورة، عدد 44، 23 جويلية 2003، ص: 4.
- 15 مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (3): اندماج المؤسسات، نسخة 2013، الملحق أ.
- 16 سارة بودريالة ومعمار قربة، فارق الاقتناء من منظور معايير المحاسبة الدولية، الملتقى العلمي الدولي النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، جامعة الوادي، جانفي 2010، ص: 8.
- 17 المعيار المحاسبي الدولي 38، الفقرة (8).
- 18 عبد اللطيف مصيطفى وعبد القادر مراد، مرجع سبق ذكره، ص: 30.