

محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

الأستاذ: عدنان مقدم

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
جامعة ورقلة، الجزائر

الملخص :

تناولت هذه الدراسة موضوع تطرق النظام المحاسبي المالي لموضوع الأصول المعنوية والذي هو في الأساس عبارة عن إطار تصوري ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية، حيث نجد أن هذا النظام قدم قواعد وأحكام لأهم الحسابات لمختلف الأصناف، وفي جانب الأصول قواعد محاسبية خاصة للأصول المعنوية والتي اصطلاح على تسميتها بالثببتات المعنوية، إذ نجد مجموعة من قواعد الخاصة بالتقييم والإدراج في الحسابات الخاصة لهذا النوع من الأصول، من خلال تقديم منهجي يساعد على فهم الطبيعة المميزة له، حيث احتوى النظام المحاسبي المالي على تعريف خاص ودقيق للأصول المعنوية ثم إعطاء القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات المكونة له، بالإضافة إلى مجموعة من المبادئ المحاسبية الخاصة بالاهتلاك وتدني القيمة وشروط إعادة التقييم.

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

Abstract:

This study addressed the issue touched on the financial accounting system to the subject intangible assets, which is essentially a conceptual framework and the accounting standards and code of accounts, allow the preparation of financial statements on the basis of accounting principles, where we find that this system gave the rules and provisions of the most important accounts of the various items, on the asset side private accounting rules for intangible assets termed the intangible immobilization, as find a group of private rules evaluation and inclusion in the private accounts for this type of asset, by introducing a systematic help to understand the distinctive nature of his, where financial accounting system contains a special and precise definition of intangible assets and then give the general rules for evaluation and inclusion in the constituent accounts, in addition to a set of special accounting principles for amortization and impairment and conditions of re-evaluation

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

تمهيد:

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

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

تبرز معالم الإشكالية والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيس الآتي :

ماهي الأسس التي وضعها النظام المحاسبي المالي في المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية ؟

ومحاولة منا لمعرفة هذه الأسس سنحاول في هذا الدراسة تناول هذا الموضوع من خلال:

- الدراسة النظرية لموضوع الأصول المعنوية
- محاسبة الأصول المعنوية من منظور النظام المحاسبي المالي

اولا: مفهوم الأصول المعنوية

لمعرفة اكثر بالطبيعة المحاسبية للأصول المعنوية فانه من الاحسن التعرف على مفهوم الأصل أولا بصفة عامة والخصائص المميزة له .

1.1 مفهوم الأصول:

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

liii:

- وضعت لجنة المصطلحات للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA سنة 1953م، تعريفا

لمفهوم الأصول حيث هو كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص فترات مقبلة ."

• وضعت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA عام 1970 م مفهوماً آخرًا للأصول على أنه يتمثل في أية موارد اقتصادية أو مصروفات مؤجلة يتم قياسها والإعتراف بها طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.

• نجد كذلك أن مجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB عام 1985 م، حدد مفهوماً للأصول وهو عبارة على : "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي."

نلاحظ من التعريف الأول أنه يركز على صفة الملكية القانونية كصفة من صفات الأصل وأن شرط الاعتراف بالأصل هو وفق للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كما أنه يدخل ضمن عناصر الأصول المصروفات المؤجلة التي لا يتمكن المحاسب من تحميلها للسنة المالية الحالية، أما التعريف الثاني فإنه لا يختلف على التعريف السابق إلا من خلال أنه يحل معيار المورد الاقتصادي لأصل محل معيار الملكية ، أما التعريف الثالث فإنه أهمل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها واعطى أهمية الجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني، وهو تقريباً نفس التعريف الذي استقر عليه مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB حيث عرف الأصل على أنه مورد يتميز بأنه^{liv} :

• مُسيطر عليه من قبل المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة .

• يُتوقع تدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة .

أما حسب النظام المحاسبي المالي^{lv} فإن نجد تعريفاً لمفهوم الأصول يساير التعريف الدولي حيث أنها عبارة على الموارد التي يسيّرهما المؤسسة بفعل أحداث ماضية والموجهة لأن توفر له منافع اقتصادية مستقبلية. ولا يمكن أن تسيّر المؤسسة هذه الموارد إلا من خلال مراقبة الأصول وهي بالتعريف قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية التي توفرها هذه الأصول حيث يعتبر تبني هذا التعريف تحولا كبيرا في مفهوم الأصول في إطار النظام المحاسبي المالي من خلال :

• تغليب الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني فيمكن الاعتراف بأي أصل يخضع لمراقبة المؤسسة ويدير عليها منافع اقتصادية حتى ولو لم تملكه المؤسسة من الناحية القانونية .

• لا يعتبر أي أصل تملكه المؤسسة من الناحية القانونية ولا يدير عليها منافع اقتصادية فإنه لا يجب إدراجه في بنود الميزانية .

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

حيث تحتوي الأصول غير الجارية على:

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

2.1 تعريف الأصول المعنوية :

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

- قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC بتقديم تعريف الأصل المعنوي من خلال المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون تحت عنوان " الأصول المعنوية " بأنه : أصل غير نقدي، قابل للتحديد، ليس له وجود مادي ^{lvi}.

- اما وفق لجنة معايير المحاسبة السعودية التابع لهيئة المحاسبين القانونيين بالسعودية فان الأصل المعنوي هو : أصل غير نقدي، ليس له وجود مادي وله قدرة على تزويد المؤسسة بالخدمات أو المنافع في المستقبل واكتسبت المؤسسة الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي، وقد يكون الأصل المعنوي قابلاً للتمييز بشكل مستقل (يمكن فصله عن باقي الأصول)، ومن أمثلة ذلك العلامات التجارية، حقوق الطبع والنشر، النماذج والتصاميم الصناعية، وحقوق الامتياز والتراخيص، وقد يكون الأصل المعنوي غير قابل للتمييز بشكل مستقل مثل السمعة وغير ذلك من العوامل التي تُكون الشهرة ^{lvii}.

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

- أصول غير نقدية قابلة للتعريف ولا معنى مادي لها يجوزها كيان ما من أجل الإنتاج ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية ^{lviii}.

- هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي، مراقب و مستعمل في إطار أنشطته العادية ، والمقصود منه مثلا المحل التجاري المكتسب والعلامات وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى والإعفاءات ومصارييف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري ^{lix}.

ومن خلال هذان التعريفان فإننا نلاحظ أنهما يشتركان مع التعريف الذي قدمه المعيار المحاسبي الدولي من خلال عدم الوجود المادي لهذه الأصول وانها غير نقدية وانها تخضع لسيطرة المؤسسة لاعتبارها كأصل .

تضم الأصول المعنوية حسب مدونة الحسابات للنظام المحاسبي المالي من الحساب الرئيسي التثبيتات المعنوية والحسابات الثانوية المتفرعة منه كما يلي :

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

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

المصدر : من إعداد الباحث

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

3.1 تصنيف الأصول المعنوية :

يمكن تصنيف الأصول المعنوية وفق الهدف منه الى الخصائص التالية^{ix}:

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

فصلها بذاتها عن المؤسسة مثل الشهرة.

4.1 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 الأبحاث و التطوير التي تقوم بها المؤسسة .

1.4.1 الأصول المكتسبة نتيجة الاقتناء أو تجميع المؤسسات :

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

– أن يكون ثمة اختراع أو ابتكار.

– أن يكون الاختراع جديداً .

– أن يكون هذا الاختراع قابلاً للاستغلال الصناعي .

اما عن مدة براءة الاختراع فهي عشرون عاما من سنة ابتداء من ايداع الطلب لدى المعهد الوطني الجزائري للملكية الصناعية مع مراعاة دفع رسوم التسجيل ورسوم الابقاء^{lxiv} .

• العلامات والاسماء التجارية:

العلامة التجارية هي علامة تستطيع ان تعرف مصدر منتج معين أو خدمة، اما الاسم التجاري هو التسمية التي يستخدمها التاجر لتمييز مشروعه التجاري^{lxv}، وتختلف وظيفة الاسم التجاري عن وظائف العلامة التجارية فتستخدم للدلالة عن سلعة أو خدمة وتميزها عن السلع أو الخدمات المشابهة فان الاسم التجاري يستخدم لتمييز المؤسسة التجارية ذاتها^{lxvi} .

اما المشرع الجزائري فعرف العلامات التجارية في الأمر 03 – 06 المؤرخ في 19 جويلية 2003 بأنها^{lxvii} : " كل الرمز القابلة للتمثيل الخطي لاسيما الكلمات بما فيها اسماء الاشخاص والاحرف والأرقام والرسومات أو الصور والاشكال المميزة للسلع والألوان بمفردها أو مركبة التي تستعمل كلها لتمييز سلعة أو خدمة شخص طبيعي أو معنوي عن سلع وخدمات غيره، اما الاسم التجاري فهو التسمية أو العنوان الذي يعرف المؤسسة " .
اما عن مدة تسجيل العلامة التجارية فهي عشر سنوات عاما من سنة ايداع الطلب لدى المعهد الوطني الجزائري

للملكية الصناعية مع امكانية تجديد التسجيل لفترات متتالية تقدر بعشر سنوات حيث ينمح هذا التسجيل حق منع استعمال العلامة عبر الاقليم الوطني .

● الامتيازات والتراخيص :

تعتبر الملكية الصناعية أصلا معنويا، تمنح صاحبها حق الحصرية و الاحتكار في استغلال الملكية الصناعية بكافة الأشكال القانونية ومنع منافسيه من استغلالها بدون ترخيص منه^{lxviii}، اما عقد الإمتياز يكون عادة أكثر تعقيداً من عقد ترخيص العلامة لجهة مشتملاته، فهو يتضمن منح الترخيص على العلامة، منح تراخيص لإستعمال حقوق ملكية فكرية أخرى، منح تراخيص لإستعمال لخطط التسويق والتوزيع للمنتجات المعنية و لبعض المعارف التقنية^{lxix}.

● حق الملكية الأدبية:

حق المؤلف مصطلح قانوني يصف الحقوق الممنوحة للمبدعين فيما يخص مصنفاتهم الأدبية والفنية، أما بالنسبة لشروط الحماية لأي عمل فهو توفر مسألتين^{lxx} :

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

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

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

— برامج الكمبيوتر :يعتبر برنامج الكمبيوتر بمثابة مجموعة من التعليمات المعبر عنها عن طريق كلمات مخططات أو أي شكل من الأشكال التي بمجرد إدخالها في موضع بواسطة آلة تؤدي إلى حدوث تغيرات الكترونية يمكن أن تؤدي أو تتمكن من الحصول على نتيجة معينة بواسطة الكمبيوتر أو أي وسيلة الكترونية قادرة على المعالجة المعلوماتية، ان البرامج المعلوماتية محمية بحقوق المؤلف طبقا للمادة (4) من الامر رقم 03-05 الصادرة في 19 جويلية 2005 .

— قاعدة المعلومات : تعتبر قاعدة المعطيات بمثابة معلومات تمثل اختراعات أصلية سواء تم استغلالها في الات أو أي شكل من الاشكال حسب المادة رقم (5) من الامر 03-05 المذكور اعلاه، ولا تخضع للحماية الا قاعدة المعطيات الأصلية .

— المؤلفات السمعية البصرية :تتمثل المؤلفات السمعية البصرية من المؤلفات السينماتوغرافية والمؤلفات القرية لها مثل العاب الفيديو وكل الأعمال السمعية البصرية المرفقة، وتعتبر المؤلفات السمعية البصرية مؤلفات شراكة لكون ان عدة أشخاص ساهموا في إنشاء المؤلف (المادة 4) والمواد 15 و 16 من الامر رقم 03-05 المذكورة أعلاه.

وأما مدة الحماية للحقوق المادية لفائدة المؤلف فهي طوال حياته ولفائدة ذوي الحقوق مدة خمسين (50) سنة ابتداء من مطلع السنة المدنية التي تلي وفاته^{lxxii}.
فارق الاقتناء (الشهرة) :

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

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

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

أما كيفية حساب الشهرة فإنها تحسب بالعلاقة التالية :

أولاً نحسب صافي أصول المؤسسة المندمجة بالقيمة السوقية العادلة وهو عبارة عن الفرق بين القيمة العادلة لأصول المؤسسة المندمجة و القيمة العادلة للالتزامات والالتزامات المحتملة للمؤسسة المندمجة و منه :
الشهرة = سعر الشراء (تكلفة الاندماج) - صافي أصول المؤسسة المندمجة بالقيمة السوقية العادلة

2.4.1 الأصول المعنوية المولدة داخلياً:

أما الصنف الثاني من الأصول المعنوية التي نجدتها في المؤسسة فتتمثل في مصاريف التطوير القابلة للتثبيت والتي لا يتم اقتنائها بل العكس فانه يتم انشائها داخل المؤسسة، حيث تمثل نفقات التطوير الأساس في تكوين الأصول المعنوية المولدة داخلياً و لأن جميع البراءات والرخص وغيرها تسبقها أنشطة واسعة من البحث والتطوير وما

يترتب عليها من تحمل نفقات هائلة، حيث نجد ان المعيار المحاسبي الدولي (38) عرف مصطلحي البحوث والتطوير كما يلي^{lxxxvi}:

- البحوث: هي البحوث الأصلية والمخططة والتي تقوم بها المؤسسة على أساس توقع كسب معرفة وفهم جديدين سواء في نواحي علمية أو فنية،
- التطوير: هو تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى لخطوة أو تصميم لإنتاج مواد محسنة جديدة أو أساسية أو اجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات قبل بدء الإنتاج التجاري أو الاستخدام، ومن أمثلة أنشطة التطوير^{lxxxvii}:

فالتطوير فهو نشاط منظم يهدف إدخال منتجات جديدة، أو ابتكار طرق جديدة، أو إحداث تحسينات جوهرية على الموجود منها^{lxxxviii}، وتأخذ البحوث والتطوير في المؤسسات أحد الشكلين :

- البحوث والتطوير داخل المؤسسة؛
 - التعاقد الخارجي على البحوث والتطوير، حيث تستعين المؤسسة بباحثين مستقلين أو هيئات متخصصة أو مؤسسات منافسة،
- تضم تكاليف البحث والتطوير كل ما يتعلق بمراحل القيام بالبحث وتطويره من مرتبات الباحثين ومساعدتهم وتكاليف الأدوات والأجهزة التي يعملون عليها، وتحدد هذه التكاليف بدراسة العلاقة بين المبالغ التي تنفق على البحث ومقدار الدخل الذي يمكن توقعه من استخدام نتائج البحث، بمعنى نسبة نجاح البحث في التوصل إلى نتائج معينة^{lxxxix}.

ثانياً: محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي

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

1.2 التقييم المحاسبي للأصول المعنوية :

طبقاً للقاعدة العامة لتقييم الأصول يدرج الأصل المعنوي في الحسابات كأصل اذا استوفى الشرطين التاليين^{lxxx}:

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

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

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

2.2 الإدراج المحاسبي لحسابات الأصول المعنوية :

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

1.2.2 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (الحساب 203):

تشكل نفقات التطوير أو التنمية أو النفقات الناجمة عن مرحلة التنمية لأي مشروع داخلي أصلاً معنوياً في الحالات الآتية فقط^{lxxxiv} :

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة .
- إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية و المالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها .

• إذا كان كل تقييم لهذه النفقات بصورة صادقة.

تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور أو مرحلة البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها^{lxxxv}، ويسجل قسم فرعي لحساب 20 "التثبيات المعنوية" وهو الحساب 203 "مصاريف التنمية القابلة للتثبيت" في جانبه المدين مصاريف التنمية المقيدة في الأصل، ويتم هذا التسجيل في الأصل في مقابل الحساب 73 "الانتاج المثبت للأصول المعنوية"، وهذا بعد تسجيل التكاليف الملحق لتلك الأصول في حسابات الأعباء حسب طبيعتها التابعة لنفس الفترة .

2.2.2 الأصول المعنوية الأخرى^{lxxxvi} :

- لدينا حساب " البرمجيات المعلوماتية وما شابهها " الحساب 204 وهو حساب فرعي لحساب 20، وبالنسبة لهذا الحساب فانه نجد في المؤسسة برامج الاعلام الآلي التي تم شرائها من الغير ، وكذا برامج الاعلام الآلي التي تم انتاجها داخليا، فبالنسبة للمقتناة من الغير فانه يتم تسجيل كلفة شراء الرخص المتعلقة باستخدام البرمجيات في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية
- كذلك فانه يتم إدراج كلفة إنتاج البرمجيات التي تمت المؤسسة في مقابل حساب إنتاج مثبت لأصول معنوية، بعد تسجيل الأعباء التي تعنيه في الحسابات حسب الطبيعة .
- كذلك نجد الحساب 205 " الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات" المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد، والحساب 208 "تثبيات معنوية الأخرى"، وهي الأصول المعنوية الأخرى التي نجدها في المؤسسة والتي لم يخصص لها النظام المحاسبي المالي حسابا خاصا لها، حيث يتم تسجيلها مباشرة في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية .

3.2.2 فارق الاقتناء (الحساب 207) :

يسجل الحساب 207 "فارق الاقتناء" سواء إيجابيا كان أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو إدماج، ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المعنوي مهما يكن رصيده، وفارق الاقتناء هو أصل غير معرف وعليه يجب أن نميزه عن التثبيات المعنوية التي بصورة دائمة هي بالتعريف أصول معرفة^{lxxxvii} .

أما المعالجة المحاسبية لفارق الاقتناء فانه تتم بطريقة مختلفة حسب طبيعته إيجابي أو سلبي، اذ يمثل فارق الاقتناء الايجابي (Goodwill) الزيادة في الثمن بالنسبة إلى تقييم حصة الشركة الام في الاموال الخاصة المعاد تقديرها في الشركة التابعة.

فارق الاقتناء الايجابي يسجل في أصول الميزانية المجمعة في حساب التثبيات المعنوية، في المقابل القيمة المحاسبية لسندات المساهمة يتم استعادتها في مستوى حصة الشركة الام في الاموال الخاصة للشركة التابعة المعاد تقديرها بالقيمة العادلة^{lxxxviii} .

أما فارق الاقتناء السلبي تطرقت المادة 17.132 من النظام المحاسبي المالي إلى موضوع فارق الاقتناء السلبي حيث نجد انه يدرج في الحسابات أي فارق اقتناء سلبي في شكل منتج تبعا لوظيفة أصله في الحالات التالية^{lxxxix} :

- عندما يكون عبارة عن نفقات مستقبلية منتظرة يدرج في الحسابات في شكل منتج عند تاريخ حدوث تلك الخسائر أو النفقات .
- عندما يكون عبارة عن فارق بين القيمة الحقيقية للأصول غير النقدية المكتسبة وقيمة اقتنائها فإنه يدرج في الحسابات كمنتوجات على مدى المدة النفعية الباقية لهذه الأصول .
- عندما لا يمكن إلحاقه لا بأعباء مستقبلية ولا بأصول غير نقدية فإنه مباشرة يدرج في الحسابات على شكل منتوجات .

يتم تقييم فارق الاقتناء كعنصر مستقل في الميزانية بعد عملية الاقتناء بمقارنة سعر شراء المؤسسة مع القيمة العادلة لصافي موجوداتها حيث : فارق الاقتناء = سعر اقتناء المؤسسة - القيمة الصافية للأصول .
وخسائر القيمة التي يتم إثباتها عقب اختيار تناقص للقيمة في فارق اقتناء لا يمكن أن تكون موضع استرجاعات لاحقة خلافا لخسائر القيمة التي يتم إثباتها في أصول المعنوية الأخرى .

3.2 القواعد المحاسبية للأصول المعنوية :

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

- إهلاك أصل معنوي هو إستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدججا في القيمة المحاسبية لأصل انتجته المؤسسة لنفسها، إن طريقة إهلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل، حيث نجد الطريقة الخطية والطريقة التناقضية وطريقة وحدات الإنتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة، فالإهلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل أما الطريقة التناقضية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية وطريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل^{xC} .
- يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبت معنوي 20 عاما، وفي حالة حصول الإهلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشف المالية^{xCi} .
- القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي يرتقب المؤسسة الحصول عليه لأصل عند انقضاء مدة نفعيته بعد

طرح تكاليف الخروج المنتظرة، حيث يوزع المبلغ القابل للاهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل المؤسسة وفي حالة ما إذا كانت هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة^{xcii}.

- إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت معنوي أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة^{xciii}.
- النفقات اللاحقة المتعلقة الأصل المعنوي تدرج في الحسابات النفقات اللاحقة المتعلقة بالتبثبات المعنوية المدرجة في الحسابات كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول أي إذا كان من المحتمل أن تقول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى المؤسسة فإنها تدرج في الحسابات في شكل تبثبات وتضاف إلى قيمة الأصل.

- رأينا سابقا في المادة 1.112 على ان النظام المحاسبي المالي نص على الإدراج الأولي للتبثبات يتم وفق تكلفتها التاريخية، لكن هذه القيمة تصبح لا تعبر عن القيمة الحقيقية للأصل المعنوي مع تغيرات أسعار السوق فسمح وفق المادة 27.121 التي تعالج مسألة إعادة تقييم التبثبات بصورة عامة، امكانية لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته أن يدرج في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التبثبات العينية، غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة، وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة^{xciv}.

- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"، على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق أن إدراجه كعبء في الحسابات، وإذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة أي إعادة تقييم سلبية فإن هذه الخسارة في القيمة ينسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه، و يقيد الرصيد المحتمل فارق إعادة التقييم السلبية الصافية كعبء من الأعباء، وكل استرجاع لخسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندما يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية^{xcv}.

- اذن كخلاصة فان إعادة تقييم اي تثبيت ما هو إلى تحديد قيمته الحالية بالاعتماد على الأسعار الحالية لهذا التثبيت، أو على اساس القيم التي تنشرها السلطات الرسمية، حيث يتم الإدراج المحاسبي في الطرف الدائن

من الحساب 105 " فارق إعادة التقييم " وهذا وفق طريقتين وهما^{xcvi}:

- الطريقة الأولى وتم بإعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت وفي هذه الحالة فان إعادة التقييم التثبيت الأصل تتم بإعادة تقييم قيمته الاجمالية وكذا الاهتلاكات الخاصة به وهذا اعتمادا على معامل يحسب بنسبة قيمة سعر البيع الصافي للأصل الي قيمته المحاسبية الصافية، ان فارق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الاجمالية المعاد تقييمها للتثبيت من جهة و مجموع الاهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى ، بعد إعادة تقييم التثبيت يحسب قسط الاهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم على فترة الاستخدام المتبقية للتثبيت .
 - الطريقة الثانية تتم بإعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت عبر ترصيد الاهتلاكات المجمعة للتثبيت المراد إعادة تقييمه مع حساب الأصل المعني للحصول على قيمته المحاسبية الصافية ثم تحديد القيمة العادلة للتثبيت وحساب الفرق بينهما وبين قيمته المحاسبية الصافية وبذا نحصل على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية
- وفي نهاية السنة نحسب القسط الاهتلاك السنوي بقسمة القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها على فترة استخدامه المتبقية .
- في حالة خروج أحد التثبيتات المعنوية فانه يحدف أي أصل معنوي من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة ، ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا^{xcvii}، حيث نميز حالتين لخروج الأصل المعنوي^{xcviii} :
- الحالة الأولى: بان تكون القيمة المحاسبية للأصول المتنازل عنها تساوي الصفر اي ان الأصل المعنوي تم اهتلاكه كليا، الحالة الثانية :عندما تكون القيمة المحاسبية الأصول المتنازل عنها تختلف عن الصفر ، في هذه الحالة لا بد من تسجيل اهتلاك استثنائي للقيمة المحاسبية الصافية المتبقية لسنة التنازل كمرحلة أولى .
- ثم نقوم بتسجيل قيد التنازل ، لترصيده مع الاهتلاك المتراكم وخسائر القيم .
- تحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن الوضع خارج الخدمة أو خروج أصل معنوي بالفرق بين منتوجات الخروج الصافية المقدرة قيمتها والقيمة المحاسبية للأصل وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء في الحساب 652 " نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية "، أو الحساب 752 " فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية"^{xcix}، وهذا وفق القيديين الذين يمثلان التنازل عن أصل معنوي في حالة يكون سعر البيع اكبر من القيمة المحاسبية الصافية للأصل والعكس^c :

4.2 مقارنة بين المحاسبة الجزائرية والمحاسبة الدولية بشأن الأصول المعنوية:

نجد من اللازم تقديم مقارنة لمعرفة أوجه الاختلاف والتشابه بين المحاسبة الجزائرية والمحاسبة الدولية بشأن الأصول المعنوية مع ذكر التطور الحاصل في النظام المحاسبي المالي من خلال ابراز المفاهيم والقواعد القديمة التي كان معمولا

بها في المخطط المحاسبي السابق ، والجدول التالي يعطي صورة أوضح لهذه المقارنة :

الجدول رقم (1): مقارنة بين المحاسبة الجزائرية و المعيار المحاسبي الدولي بشأن الأصول المعنوية

أوجه المقارنة	المعيار المحاسبي الدولي 38	المخطط المحاسبي الوطني	النظام المحاسبي المالي
تعريف الأصل	مورد يخضع لرقابة المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة من شأنه توليد منافع اقتصادية للمؤسسة	تشكل الموجودات الاموال اللازمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسسة أو المشروع	مورد يخضع لرقابة المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة من شأنه تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية لها .
تعريف الأصل الثابت	لا يوجد	مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية و المعنوية المنقولة و غير المنقولة التي اشترتها أو أنجزتها المؤسسة بنفسها ليس بغرض البيع أو التحويل وإنما لاستغلالها كوسيلة استغلال دائمة .	أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات الكيان مثل الثبتات العينية و المعنوية أو تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا ينوي الكيان إنجازها في غضون الأشهر الاثني عشر التي تلي تاريخ قفل السنة المالية.
تعريف الأصل المعنوي	أصل غير نقدي قابل للتحديد، ليس له وجود مادي .	قيمة شراء العناصر المعنوية للمتجر أو قيمة المزايا التي تكون الحماية الممنوحة للمخترع أو المؤلف أو لصاحب الحق في استغلال الملكية الصناعية أو التجارية	أصل غير نقدي غير قابل للتحديد وليس له وجود مادي بخضع لرقابة المؤسسة التي تمتلكه بغرض استخدامه في الانتاج أو لتقديم سلع أو خدمات أو لغرض تأجيرها أو استعماله لأغراض إدارية
شروط تسجيل أصل معنوي في الميزانية	ان يكون قابلا لتحديد ان يكون خاضعا لرقابة المنشأة وسيطرها ان يكون قادرا على توليد منافع اقتصادية مستقبلية ان يكون بالإمكان قياس كلفته بموثوقية	غير محددة	ان يحقق تعريف الأصل المعنوي ان يكون من المحتمل ان المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصل تعود الى المؤسسة ان يكون بالإمكان قياس كلفته بموثوقية
تعريف أنشطة البحث	هي البحوث الأصلية والمخططة والتي تقوم بها المنشأة على اساس توقع معرفة وفهم جديدين سواء	لا يوجد	هي بحث أو استقصاء أصلي مبرج ومخطط يهدف الى تحصيل فهم ومعارف علمية أو تقنية جديدة .

		في نواحي علمية أو فنية	
تعريف أنشطة التطوير	هي تطبيق نتائج البحث أو معرفة اخرى لخطة أو تصميم لإنتاج مواد محسنة جديدة أو اساسية أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم خدمات قبل بدء الانتاج التجاري أو الاستخدام .	لا يوجد	تطبيق نتائج البحث أو غيرها من المعارف الأخرى على تصميم أو نموذج من أجل إنتاج مواد أو تجهيزات أو منتجات أو طرق أو منظومات أو خدمات جديدة أو مطورة بشكل ملحوظ قبل بداية إنتاجه التجاري أو استعمالها.
إحاسبة عن تكاليف البحث	تسجل كمصروف خلال الدورة التي يتم انفاقها خلالها .	ترسمل ضمن المصاريف الإعدادية ،وليس كأصل معنوي ويتم اطفائها في اجل اقضاء 5 سنوات	تسجل كمصروف بمجرد انفاقها ولا يمكن رسملتها ضمن الأصل المعنوي.
إحاسبة عن مصاريف التطوير	ترسمل كأصل المعنوي اذا توفرت فيها شروط معينة وتمتلك على اساس عمرها الافتراضي.	ترسمل ضمن المصاريف الإعدادية ،وليس كأصل معنوي ويتم اطفائها في اجل اقضاء 5 سنوات	ترسمل كأصل المعنوي اذا توفرت فيها شروط معينة وتمتلك على اساس عمرها الافتراضي على الا يتجاوز عشرون (20) سنة
إحاسبة عن أنشطة البحث والتطوير والمقتناة من الغير	ترسمل كأصل معنوي اذا تمكنت المؤسسة من تحديد تكلفة اقتنائها بموثوقية .	لا يوجد.	لا يوجد.
إحاسبة عن برامج الإعلام الآلي	البرامج المنتجة داخليا لغرض بيعها : ترسمل التكاليف المنفقة اثناء مرحلة التطوير والتي يتوفر فيها شروط الرسملة فقط . البرامج المنتجة داخليا لغرض الاستخدام : تسجل كمصاريف فور انفاقها البرامج المشترية لغرض بيعها تعامل كمخزونات. البرامج المشترية بغرض تأجيرها أو الحصول على تراخيص ترسمل كأصل معنوي ،تمتلك البرامج المرسملة على مدى عمرها الافتراضي	لا يوجد،	ترسمل بتكلفة الاقتناء في حالة الحصول عليها من الغير. ترسمل بتكلفة الانتاج في حال انتاجها داخل المؤسسة. تمتلك على مدى عمرها الافتراضي على الا يتجاوز 20 سنة .
براءات	ترسمل بتكلفة الاقتناء وتمتلك على	ترسمل بتكلفة الاقتناء وتمتلك على	ترسمل بتكلفة الاقتناء وتمتلك على

الاختراع المقتناة	اساس عمرها الافتراضي أو القانوني القانوني ايهما اقل.	مدى عمرها القانوني.	اساس عمرها الافتراضي أو القانوني ايهما اقل على الا يتجاوز 20 سنة .
براءات الاختراع المطورة داخليا	ترسمل بتكلفة المنفقة خلال مرحلة التطوير والتي تحقق شروط الرسمة وتهلك على عمرها الافتراضي أو القانوني ايهما اقل .	لا يوجد.	لا يوجد.
العلامات التجارية المقتناة	ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهلك على اساس عمرها الافتراضي أو القانوني ايهما اقل	ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهلك على مدى عمرها القانوني .	ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهلك على اساس عمرها الافتراضي أو القانوني ايهما اقل على الا يتجاوز 20 سنة .
العلامات التجارية المطورة داخليا	تسجل النفقات المرتبطة بها كمصروفات ولا لتعترف بها كأصل معنوي	لا يوجد	لا يوجد
النفقات التأسيسية والمصاريف التمهيدية	تستنفد فوراً كمصروفات ولا يعترف بها كأصل معنوي	ترسمل كأصول وهمية وليس كأصول معنوية و تطفأ في اجل اقضاء 5 سنوات	تستنفد فوراً كمصروفات ولا يعترف بها كأصل معنوي.
الشهرة المقتناة	ترسمل ولا تهلك بل تخضع لاختبار انخفاض قيمة .	ترسمل ولا تخضع للاهتلاك	ترسمل وتهلك على اساس عمرها الافتراضي على الا يتجاوز 20 سنة.
الشهرة المطورة داخليا	لا يعترف بها كأصل معنوي فلا تسجل .	لا يوجد.	لا يعترف بها كأصل معنوي فلا تسجل .

المصدر ^{ci}: ياسمينة جلالى، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية- مدخل

مقارن، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف 2009- 2010، ص 166 .

الخاتمة :

من خلال دراستنا لموضوع الأصول المعنوية و كيفية معالجتها محاسبيا من منظور النظام المحاسبي المالي يمكن الخروج بالاستنتاجات التالية:

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

توصيات الدراسة :

- مواكبة التطور الكبير والأهمية القصوى للأصول المعنوية على الصعيد العالمي يحتاج النظام المحاسبي المالي الى ان يكون اكثر مرونة من اجل ادخال أي تعديلات تكون ضرورية لمصلحة الاقتصاد الوطني .
 - تشجيع المؤسسات الجزائرية على الاستثمار في مجال الأصول المعنوية من خلال اعطاء قواعد محاسبية موضوعية لا يغلب عليها مبدأ الحيطة والحذر في رسملة نفقات البحوث والتطوير التي هي اساس نمو الأصول المعنوية في المؤسسات .
 - ضرورة الالتزام بتطبيق قواعد التقييم و الإدراج المحاسبي للأصول المعنوية وفق نصوص النظام المحاسبي المالي من خلال:
 - توفير مذكرات منهجية من طرف الجهة الوصية تحدد بالتفصيل محاسبة الأصول المعنوية لتكون مرجعية لممارسة المحاسبة .
 - توفير السوق النشطة للأصول المعنوية الضرورية لتكون القواعد المحاسبية مطبقة بصورة كاملة.
 - التأهيل الجيد للإطارات المحاسبية لمختلف الشركات الجزائرية من اجل مواكبة التطور الحاصل في هذا المجال.
 - ضرورة ملائمة القانون التجاري والنظام الضريبي لعدم التعارض مع نصوص النظام المحاسبي المالي .
- الهوامش والمراجع:

- liii يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة وراق، الطبعة الأولى، عمان 2002، ص 88.
- liv لجنة المعايير المحاسبية الدولية، المعيار الدولي المحاسبي 38 "الأصول المعنوية"، نسخة 2003، الفقرة (8).
- Iv الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرسوم تنفيذي 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، متعلق بتطبيق أحكام القانون 11-07، العدد 27، 28 ماي سنة 2008، ص 13.
- Ivi المعيار الدولي المحاسبي 38 "الأصول المعنوية"، الفقرة (8).
- Ivii لجنة معايير المحاسبة، معيار الأصول معنوية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ديسمبر 2002، ص 2315.
- Iviii 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.
- lix الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، العدد 19، ص 8.
- Ix محمد عبد العزيز محمد خليفة، إطار مقترح لقياس قيمة الأصول غير الملموسة، جامعة عين شمس، المجلة العربية للإدارة، عدد 2 - ديسمبر 2009، ص 194.
- Ixi بختي إبراهيم و دويس محمد الطيب، براءة الاختراع مؤشر لتنافسية الاقتصاديات: الجزائر والدول العربية، مجلة الباحث، عدد 04/ 2006، جامعة ورقلة، ص 149.
- Ixii الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر 07-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق ببراءة الاختراع، عدد 44، 23 جويلية 2003، ص 27.
- Ixiii الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، عدد 44، ص 28.
- Ixiv الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، عدد 44، ص 29.
- Ixv أمير حاتم خوري، أساسيات الملكية الفكرية، منشورات مكتب براءات الاختراع والعلامات التجارية للولايات المتحدة، 2005، ص 18.
- Ixvi حسام الدين الصغير، حقوق الملكية الفكرية، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، مسقط عمان، مارس 2004، ص 10.
- Ixvii الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر 06-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق بالعلامة التجارية، عدد 44، 23 جويلية 2003، ص 23.
- Ixviii كنعان الأحمر، الانتفاع بالمعلومات المتعلقة بالعلامات التجارية لأغراض عقود الترخيص والامتياز، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، دمشق، ماي 2004، ص 3.
- Ixix كنعان الأحمر، مرجع سبق ذكره، ص 8.
- Ixx بسام التلهوني، حقوق الملكية الفكرية، المنظمة العالمية للملكية الفكرية، مسقط عمان، 22 مارس 2004، ص 2.
- Ixxi الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الأمر 05-03 المؤرخ في 19 جويلية 2003، المتعلق بحقوق المؤلف والحقوق المجاورة، عدد 44، 23 جويلية 2003، ص 4.
- Ixxii الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، عدد 44، ص 10.
- Ixxiii مجلس معايير المحاسبة الدولية، المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (3) : اندماج المؤسسات، نسخة 2013، الملحق أ.
- Ixxiv سارة بودربالة، معمر 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.
- Ixxv المعيار المحاسبي الدولي 38، الفقرة (49).
- Ixxvi المعيار المحاسبي الدولي 38، الفقرة (8).
- Ixxvii المعيار المحاسبي الدولي 38، الفقرة (59).
- Ixxviii عبد اللطيف مصيطفي و عبد القادر مراد، أثر إستراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية، جامعة ورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية - العدد 04 / 2013، ص 28.
- Ixxix عبد اللطيف مصيطفي و عبد القادر مراد، مرجع سبق ذكره، ص 30.
- Ixxx نفس المرجع والصفحة سابقا.
- Ixxxi المرجع السابق، ص 6.
- Ixxxii المرجع السابق، ص 7.
- Ixxxiii الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 7.
- Ixxxiv المرجع السابق، ص 9.
- Ixxxv المرجع السابق، ص 10.
- Ixxxvi الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 57.
- Ixxxvii الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 57.
- Ixxxviii Robert OBERT et Marie-Pierre Mairesse, comptabilité et audit, éditions 2014 Dunod, Paris, p 312.
- Ixxxix الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرجع السابق، ص 17.
- xc الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 9.
- xcii نفس المرجع والصفحة سابقا.
- xciii نفس المرجع والصفحة سابقا.
- xciv الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 9.
- xcv نفس المرجع والصفحة سابقا.
- xcvi عبدالرحمان عطية، المحاسبة العميقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار جيطلي للنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 219.
- xcvii الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع سبق ذكره، ص 9.
- xcviii ددان عبد الوهاب و كيجلي عائشة سلمى، المحاسبة العميقة، مطبوعة جامعية غير منشورة، جامعة ورقلة، 2011، ص 15.

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

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

^{ci} ياسمينة جلالى، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية- مدخل مقارن، مذكرة ماجستير ،جامعة سطيف 2009 - 2010 ، ص 166 .