

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثلجي - الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وجباية معمة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام
المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم 38
داسة حالة بالديوان الوطني للتطهير و تقارير مؤسسة "رويبة"

الأستاذ المشرف: بوهالي خيرة

من إعداد الطالبتين:

- مرغوب فاطنة
- طعيبة خضرة

لجنة المناقشة

- | | | |
|--------|-----------------|---------------------|
| رئيسا | أستاذ محاضر (أ) | - د. حساب محمد لمين |
| مقررا | أستاذ محاضر (ب) | - د. بوهالي خيرة |
| ممتحنا | أستاذ مساعد (أ) | - أ. هوارى سليمة |

السنة الجامعية 2022/2021

إهداء

نحمد الله تعالى ونشكره على توفيقه لإتمام هذا العمل

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة نبى الرحمة ونور العالمين "نبينا محمد صلى الله عليه
وعلى آله وصحبه وسلم تسليما كثيرا"

إلى من وضع المولى سبحانه وتعالى الجنة تحت قدميها، ووقرها في كتابه العزيز
"أمي الحبيبة"

إلى خير مثال لرب الأسرة، والذي لم يتهاون يوم في توفير سبيل الخير والسعادة
"أبي العزيز"

إلى من أعتمد عليه في كل صغيرة وكبيرة

إلى أصدقائي ومعارفي الذين ساعدوني ولو باليسير

كما أهدي ثمرة جهدي إلى أستاذتي الكريمة الدكتورة بوهالي خيرة التي وفرت لنا من
وقتها الثمين رغم مسؤوليتها المتعددة

أهدي لكم هذا العمل

فاطنة مرغوب

إهداء

بسم الله قبل كل شيء بسم الله قبل رفع قلمي بسم الله قبل قول كلماتي بسم الله قبل
كتابة كلماتي

إلى أبي "توهامي" الذي لا يكمل كلامه إلا بختامه بي الذي تعب من أجل تربيته
الذي قال في غيابي رعاها الله وحفظها وبوجودي يقول أدامها الله لي

إلى أمي التي سهرت ليالي وعانت قبل أن أعاني وأتكلم على من ربتي وقالت في
كل مجلس ها هي إبنتي أتكلم على أمي "عاشورة" وبكل فخر وها أنا ذكرتتهما

إلى إخوتي وأخواتي وأولادهم جميعا واليوم أهدي دراستي وتعبي ونجاحاتي إلى كل
أسرتي وصديقاتي وكل من ساندني

إليكم أهدي هذا العمل

شكر وتقدير

بعد الصلاة والسلام وبداية الكلام بذكر خاتم الأنبياء والمرسلين
والهادي الأمين

نتقدم بفائق الشكر والتقدير إلى كل من علمنا وساندنا في المشوار الدراسي إلى من
كانوا آباء قبل معلمين إلى من أشعل شعله الأمل
إلى من رايناه متبسما حين نجحنا نشكر كل ما ذكرنا بالخصوص الأم الثانية بوهالي
خيرة وضحت لنا وأشعلت أضواء أبقارنا ليس على الدراسة فقط بل الحياة والدراسة
معا

ونشكر باقي أعضاء اللجنة الأستاذ الدكتور حساب محمد لمين والأستاذة هوري سليمة
ولا ننسى فائق الشكر والتقدير لطاخم إدارة كليتنا والأستاذة أجمعين من الطور
الابتدائي إلى الطور الذي نحن فيه

يهدف هذا البحث إلى دراسة عمليات التسجيل المحاسبي للأصول غير الملموسة في المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي SCF و المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة"، ومعالجة موضوع الاعتراف والقياس عن الأصول غير الملموسة ودور الإفصاح المحاسبي عن تلك الأصول في خدمة مستخدمي التقارير المالية. لتحقيق أهداف الدراسة تم التعرف في الجانب النظري على الأصول غير الملموسة، والمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة" بالخصوص، وفي الجانب التطبيقي تم دراسة حالة لدى الديوان الوطني للتطهير وذلك لإظهار كيفية التسجيل المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF بالإضافة لتقرير مؤسسة رويبة من حيث الإفصاح المحاسبي مقارنة مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة". ومن خلال دراستنا لهذا البحث وجدنا أن النظام المحاسبي المالي SCF يتوافق إلى حد كبير مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة.

الكلمات المفتاحية: أصول غير ملموسة، معايير محاسبية دولية، نظام محاسبي مالي، معالجة محاسبية.

Abstract

This research aims to study the accounting registration processes for intangible assets in economic institutions according to the SCF financial accounting system and International Accounting Standard No. 38 "Intangible Assets", and to address the issue of recognition and measurement of intangible assets and the role of accounting disclosure for those assets in the service of users of financial reports. . To achieve the objectives of the study, intangible assets, international accounting standards and International Accounting Standard No. 38, "Intangible Assets" in particular, were identified on the theoretical side, and in the practical side, a case study was conducted at the National Office of Disinfection in order to show how to account for intangible assets according to the financial accounting system SCF in addition to the report of the Rouiba Foundation in terms of accounting disclosure, comparing it with what was stated in International Accounting Standard No. 38 "Intangible Assets". Through our study of this research, we found that the SCF financial accounting system is largely compatible with International Accounting Standard No. 38 Intangible Assets.

Keywords: intangible assets, international accounting standards, financial accounting system, accounting treatment.

فهرس المحتويات

الصفحة	الفهرس
	الإهداء
	الإهداء
	شكر وعرفان
	الملخص
VII	فهرس المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
X	قائمة الاختصارات والرموز
ب - د	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للأصول غير الملموسة	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مدخل حول الأصول غير الملموسة
3	المطلب الأول: ماهية الأصول غير الملموسة
3	الفرع الأول: تعريف الأصول غير الملموسة
4	الفرع الثاني: أسس تصنيف الأصول غير الملموسة
6	المطلب الثاني: أنواع وخصائص الأصول غير الملموسة
6	الفرع الأول: أنواع الأصول غير الملموسة
7	الفرع الثاني: خصائص الأصول غير الملموسة
8	المطلب الثالث: مشاكل المحاسبة عن الأصول غير الملموسة
8	الفرع الأول: المشاكل المتعلقة بمفهوم الأصول غير الملموسة قابلة للتحديد
8	الفرع الثاني: المشاكل المتعلقة بالاعتراف المحاسبي "السيطرة"
9	الفرع الثالث: المشاكل المتعلقة بالاعتراف المحاسبي "القياس"
10	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية والمعيار المحاسبي الدولي IAS38
10	المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية
10	الفرع الأول: تعريف ونشأة المعايير المحاسبية الدولية والهيئات المساهمة في تطويرها
14	الفرع الثاني: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية
15	المطلب الثاني: مدخل حول المعيار المحاسبي الدولي IAS38

15	الفرع الأول: تعريف ومصطلحات الأصول غير الملموسة وفق المعيار IAS38
18	الفرع الثاني: أهداف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS38
20	المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS38
20	المفرع الأول: الاعتراف والقياس حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS38
28	الفرع الثاني: العرض والإفصاح المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS38
30	المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي SCF
30	المطلب الأول: مدخل حول النظام المحاسبي المالي SCF
30	الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي SCF ومجال تطبيقه
31	الفرع الثاني: مكونات النظام المحاسبي المالي SCF
35	الفرع الثالث: تعريف ومكونات الأصول غير الملموسة في النظام المحاسبي المالي SCF
36	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF
36	الفرع الأول: الاعتراف المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي SCF
36	الفرع الثاني: القياس المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي SCF
45	الفرع الثالث: الإفصاح المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي SCF
46	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF دراسة حالة
48	تمهيد
49	المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF لدى الديوان الوطني للتطهير ONA
49	المطلب الأول: تقديم الديوان الوطني للتطهير ONA
49	الفرع الأول: تعريف ونشأة الديوان الوطني للتطهير ONA
50	الفرع الثاني: مهام وأهداف الديوان الوطني للتطهير ONA
52	الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير ONA
53	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF
53	الفرع الأول: متابعة الأصول غير الملموسة
55	الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي لدى الديوان الوطني للتطهير ONA
56	المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF لدى مؤسسة NCA Rouiba

فهرس المحتويات

56	المطلب الأول: تقديم مؤسسة NCA Rouiba
56	الفرع الأول: البطاقة الفنية لمؤسسة NCA Rouiba
57	الفرع الثاني: أهداف المؤسسة ورؤيتها المستقبلية
57	الفرع الثالث: مراحل تطوير المؤسسة والهيكل التنظيمي
60	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF
60	الفرع الأول: حيازة الأصل غير الملموس
69	الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة لمؤسسة رويبة
70	مقارنة الأصول غير الملموسة بين المعيار المحاسبي الدولي IAS38 والنظام المحاسبي المالي SCF
72	خلاصة الفصل
74	الخاتمة
77	قائمة المراجع
81	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	حسابات التثبيات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي SCF	35
02	المكونات البشرية	50
03	مقارنة الأصول غير الملموسة بين المعيار المحاسبي الدولي IAS38 والنظام المحاسبي المالي SCF	70

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
52	الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للتطهير ONA	01
59	الهيكل التنظيمي لمؤسسة NCA Rouiba	02

قائمة الاختصارات والرموز

باللغة الأجنبية	باللغة العربية	الرمز
systeme comptable financier	النظام المحاسبي المالي	SCF
international accounting standards	المعايير المحاسبية الدولية	IAS
international financial reporting standards	المعايير الدولية للتقارير المالية	IFRS
International Accounting Standards Committee	مجلس المعايير المحاسبية الدولية	IASC
International Accounting Standards Board	لجنة المعايير المحاسبية الدولية	IASB
Standards Advisory Council	المجلس الاستشاري للمعايير	SAC
office national de l'assainissement	الديوان الوطني للتطهير	ONA
Nouvelle Conserverie Algérienne	جديد تعليب الجزائر	NCA

المقدمة

توسع الاقتصاد العالمي والأنشطة التجارية بسبب ظهور التكنولوجيا وتطورها مع الوقت، أصبح هناك تنافس بين الدول لبقاء اقتصادها، إن كثرت المبادلات انعكست على عدة مجالات من بينها المحاسبة أدى إلى ظهور مشاكل في محاسبة الأصول خاصة منها الأصول غير الملموسة فهي أحد أصول المؤسسة التي تساهم في تحقيق أرباحها حيث تتمثل تلك المشاكل في قابلية التحديد، السيطرة، المنافع الاقتصادية المستقبلية من خلال تلك المشاكل التي عرقله المحاسبة.

جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة محاولا حل تلك المشاكل، ومنه تم اقتراح نموذج عام لمعالجتها من حيث الاعتراف، القياس والإفصاح المحاسبي لذا تبنت العديد من الدول معيار محاسبي الدولي رقم 38 لإعطاء مكانة للأصول غير الملموسة في كل بيئة والتفاعل معها لتسهيل قراءة القوائم المالية.

بعد تبني الدول من بينها الجزائر لهذا المعيار اعتمدت الجزائر على النظام المحاسبي المالي SCF والتخلي على نظامها القديم PCN لتسهيل قراءة القوائم المالية، ومن خلال دراستنا نطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى توافق المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 والنظام المحاسبي المالي scf ؟

نظرا لأهمية المعيار المحاسبي الدولي والنظام الحاسبي المالي وبغيت الإلمام بالموضوع، تقودنا الإشكالية الرئيسية إلى صياغة التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي المشاكل التي ظهرت في محاسبة الأصول غير الملموسة؟
- هل هناك توافق في الاعتراف بالأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي SCf والمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 ؟
- هل يوجد توافق في قياس الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي SCf والمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 ؟
- هل يتوافق الإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة في النظام المحاسبي المالي SCf مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 38؟

فرضيات البحث:

- هناك توافق في الاعتراف بالأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي SCf والمعيار المحاسبي الدولي رقم 38؟

- يوجد توافق في قياس الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار المحاسبي الدولي رقم 38؟

- يتوافق الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في النظام المحاسبي المالي SCF والمعيار المحاسبي الدولي رقم 38؟

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث فيما يلي:

- الأصول غير الملموسة لها أهمية وتأثير على القوائم المالية.
- توضيح أهم الشروط الواجب توافرها للاعتراف بالأصول غير الملموسة.
- تسليط الضوء على القياس والإفصاح عن الأصول غير الملموسة.

أهداف البحث:

تكمن أهداف البحث فيما يلي:

- إعطاء فكرة عن طبيعة الأصول غير الملموسة؛
- الوقوف على أهم إجراءات الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي المالي؛
- عرض أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاعتراف والقياس والإفصاح للأصول غير الملموسة؛
- بيان مدى توافق النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي للأصول غير الملموسة.

المنهج المتبع:

من أجل الإجابة عن التساؤلات المطروحة والتي تعكس الإشكالية تم الاعتماد على منهجين أساسيين هما المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، حيث يتم اعتماد المنهج الوصفي وتوضيح المفاهيم المتعلقة بطبيعة الأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 والنظام المحاسبي المالي SCF، ثم الاعتماد على المنهج التحليلي بجمع المعلومات في دراسة حالة.

الدراسات السابقة:

من خلال دراسة البحث تم الإطلاع على الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع وتتمثل في:

- دراسة بوشاكر جلول و عجيبة محمد، القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية ، دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF . مقال ، الجزائر سنة 2021 ، تدور إشكاليته حول مدى التزام النظام المحاسبي المالي الجزائري بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، وأهم نتيجة تم التوصل إليها في هذا البحث هو صعوبة تطبيق بعض جوانب معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال حيث أنها أعدت لبيئة دول متقدمة.
- دراسة قادري عبد القادر "القياس المحاسبي للأصول المعنوية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية _ دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي _ ، تطرق الباحث إلى مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية من حيث إجراءات قياس عناصر القوائم المالية المتمثلة في الأصول المعنوية، يهدف هذا البحث إلى عرض إجراءات القياس المحاسبي للأصول السابقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، والتوصل إلى وجود اختلافات جوهرية ناتجة عن التطورات التي حدثت في المعايير المحاسبية الدولية و التي لم يتم مواكبتها من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى حد أدنى.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع الخاصة بالموضوع (خاصة المعالجات المحاسبية للأصول غير الملموسة)؛
- صعوبة إيجاد مؤسسة كميدان للدراسة؛
- قلة المعلومات وعدم ضبط النتائج المصرح بها في مؤسسة روية؛
- هناك حالات لا تطبقها مؤسسة ONA في تسجيلها المحاسبي للأصول غير الملموسة مثل إعادة مراجعة التقييم؛
- ضيق الوقت لإنجاز البحث؛
- نقص في الوثائق (الملاحق) المتعلقة بالدراسة.

حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- حدود موضوعية:

تتمثل في توضيح المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي والنظام المحاسبي المالي، فإن الدراسة الأساسية تكمن في شرح المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة.

- **حدود مكانية:**

تمثلت الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة ONA

- **حدود زمانية:**

حدود الدراسة كانت من 2022/04/04 إلى 2022/06/06

هيكل البحث:

تناولنا في هذه الدراسة كيفية المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة بالاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، أما الدراسة الميدانية كانت على مستوى مؤسسة الديوان الوطني للتطهير ONA، بالإضافة إلى تقرير مؤسسة روية. وفي الأخير المقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 والنظام المحاسبي المالي.

الفصل الأول

تمهيد:

تعتبر الأصول الأساس الذي تركز عليه المؤسسة والتي تسعى من خلاله إلى تحقيق أرباحها، ونخص بالذكر الأصول غير الملموسة التي تمتاز بمجموعة من الخصائص من بينها المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تحقق منفعة ومكاسب للمؤسسة في المستقبل، حيث اختلفت محاسبة الأصول غير الملموسة مما أدى إلى ظهور مشاكل متعلقة بالأصول غير الملموسة.

لذا تبنت معظم الدول المعيار المحاسبي الدولي لتحديد هذه المشاكل وإعطاء مكانة للأصول غير الملموسة. كما سنتطرق في هذا الفصل إلى كل ما يتعلق بالإطار النظري للأصول غير الملموسة والمعايير المحاسبية الدولية والمعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 من خلال تقسيم الفصل إلى 3 مباحث.

المبحث الأول: مدخل حول الأصول غير الملموسة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

المبحث الأول: مدخل إلى الأصول غير الملموسة

تتمثل الأصول غير الملموسة في أحد ممتلكات المؤسسة، التي لا يمكن استبعادها وإنكار وجودها نظرا لأهميتها البالغة داخل المؤسسة، ومن خلال هذا المبحث سنتعرف على مفهوم الأصول غير الملموسة وفيما تتمثل أنواعها وخصائصها والمشاكل التي تواجه المحاسبة عن هذه الأصول.

المطلب الأول: ماهية الأصول غير الملموسة

من خلال هذا المطلب سنقدم المفاهيم الخاصة بالأصول غير الملموسة وأهم أسس تصنيفها.

الفرع الأول: تعريف الأصول غير الملموسة

تعددت التعاريف حول الأصول غير الملموسة، فقد اعتبرت بأنها:

- أصل غير نقدي* قابل للتشخيص وغير ملموسة في الواقع.¹
- الموجودات التي لا تشغل حيزا ولا يمكن لمسها ولها قيمة مثل شهرة محل ، العلامات التجارية وغيرها.²
- وعرفها لارسن بأنها الأصول التي ليس لها وجود مادي وتمنح المؤسسة حقا قانونيا يرافقه منافع اقتصادية مستقبلية.³
- أصل قابل للتحديد والتعيين وغير نقدي غير ملموسة يحتفظ به للاستخدام في العملية الإنتاجية أو تزويد البضائع أو الخدمات أو التأجير للأخيرين أو لأغراض إدارية ك: براءة اختراع.⁴
- الأصول التي تتصف بعدم توفر الوجود المادي للملموس وكذلك بدرجة عالية من عدم التأكد بالنسبة للمنافع الاقتصادية.⁵

نلخص أهم العناصر الواردة في التعاريف السابقة والتي تميز الأصول غير الملموسة في اعتبارها:

*الأصل غير نقدي(Non - montary Assets) هو الأصل الذي يظهر في الميزانية العمومية ولكن لا يمكن تحويله بسهولة إلى أصل نقدي أو ما يكافئه، مثل معدات المصنع، والمركب. الأصل النقدي يمثل النقود المحتفظ بها وأصول سيتم استلامها بمبالغ ثابتة أو قابلة للتحديد. (جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، 2019، ص 276).

¹ محمد بوتين، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، متينة للطباعة، براق، 2010، ص 133.

² باسل عبد الغني سنقرات، أصول المحاسبة، دار أسامة للنشر وتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 128.

³ ماجد عبد المجيد قباجة، أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العاملة للأصول المعنوية على محتوى القوائم العامة الأردنية، أطروحة الدكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص 41.

⁴ كتوم عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة شلف، العدد 6، 2010، ص 310.

⁵ كمال الدين مصطفى هواوي، المحاسبة المتوسطة وفق لمعاينة المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص 984.

- أصل غير نقدي؛
- لا تشغل حيزا؛
- ليس لها وجود مادي؛
- أصل قابل للتحديد والتعيين؛
- يرافقه منافع اقتصادية مستقبلية.

الفرع الثاني: أسس تصنيف الأصول غير الملموسة: هناك عدة تصنيفات قدمها مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي نذكر منها: ¹

صنف مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي الأصول غير الملموسة لأربعة أسس ، والتي تعتبر من أهم الأسس التي يعتمد عليها الفكر المحاسبي، حيث سمحت بحل بعض المشاكل المطروحة فيما يخص تطبيق بعض السياسات المحاسبية، كالاعتراف، والتقييم المبدئي، الإهلاك وتدني القيمة، وتمثل هذه الأسس في:

1. **قابلية التحديد:** تبرر أهمية هذا المعيار عند الاعتراف و يمكن التمييز بين الأصول غير الملموسة القابلة للتحديد بشكل منفصل، والأصول غير الملموسة غير قابلة للتحديد، أو التي ينقصها التحديد؛
2. **طريقة الحياة:** يرتبط هذا المعيار بالتقييم، ويمكن التمييز بين الأصول غير الملموسة المشتراة بشكل منفرد وفي مجموعات أو في عملية الاندماج، والأصول غير الملموسة المطورة داخليا؛
3. **الفترة المتوقعة للمنافع الاقتصادية:** يرتبط هذا المعيار بالإهلاك وتدني القيمة، ويمكن التمييز بين الأصول غير الملموسة قابلة للإهلاك وهي الأصول التي لها عمر إنتاجي محدد والأصول غير الملموسة غير قابلة للإهلاك وهي الأصول التي لا يمكن تحديد عمرها الإنتاجي؛
4. **قابلية الفصل عن المؤسسة أو باقي البنود:** تتميز بعض البنود بقابلية فصلها، وبالتالي إمكانية التصرف فيها بالبيع أو التبادل، أما بعض البنود الأخرى فلا يمكن فصلها، وبالتالي عدم إمكانية التصرف فيها بشكل منفصل، ويميز بين قابلية الفصل بالدخول أين يمكن تحديد البند من خلال التطوير أو الاقتناء، وهو ما يتفق مع قابلية الفصل حسب المعيار الدولي رقم 38 وقابلية الفصل بالخروج والتي تعني أن البند يمكن بيعه منفصلا عن المؤسسة أو باقي البنود.

من جهته صنف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الأصول غير الملموسة في جوان 2001، ضمن قائمة معايير المحاسبة المالية كالآتي:

¹ كيموش بلال، أطروحة دكتوراه، البدائل المحاسبة للعناصر غير الملموسة، جامعة سطيف الجزائر، 2016، ص ص 22 23.

1. الأصول المرتبطة بالتسويق: العلامات والأسماء التجارية، الإعلانات في الصحف والمجلات....إلخ؛
2. الأصول المرتبطة بالزبائن: قوائم العملاء، دفاتر الطلبات والعلاقات التعاقدية مع الزبائن...إلخ؛
3. الأصول المرتبطة بالفنون: حقوق الطبع والنشر، حقوق الملكية الفكرية...إلخ؛
4. الأصول المرتبطة بالعقود: الامتيازات، الرخص، تصاريح البناء، حقوق الخدمة...إلخ؛
5. الأصول المرتبطة بالتكنولوجيا: براءات الاختراع، البرمجيات، أنظمة المعلومات وقواعد البيانات...إلخ.

تصنيفها تبعا لصعوبة تحقيق الرقابة عليها ووجود حقوق ملكية لحمايتها وهنا تصنف إلى ثلاث أصناف كما يلي:

- الأصول غير الملموسة التي لها حقوق ملكية واضحة، ولها أسواق وبالإمكان تبادلها، ويمكن التمييز بين نوعين منها هي: الأصول كالبراءات، حقوق التأليف، العلامات والأسماء التجارية والعقود كالرخص.
- الأصول غير الملموسة المراقبة من طرف المؤسسة، لكن ليس لها حقوق ملكية تسمح بحمايتها، والأسواق الخاصة بها نادرة أو غير موحدة، كمصاريف البحث والتطوير، الأسرار التجارية، السمعة ونظم التسيير؛
- الأصول غير الملموسة غير المراقبة، ولا توجد حقوق ملكية تسمح بحمايتها، وليس لها أسواق خاصة وترتبط غالبا بالأفراد، على غرار رأس المال البشري، ورأس المال العقلاني.

المطلب الثاني: أنواع وخصائص الأصول غير الملموسة

تعددت أنواع الأصول غير الملموسة وامتازت بمجموعة من الخصائص والتي سنذكرها في هذا المطلب.

الفرع الأول: أنواع الأصول غير الملموسة: تتمثل الأصول غير الملموسة فيما يلي: ¹

- **البحث والتطوير:** التكاليف التي يتم إنفاقها للحصول على منتجات جديدة أو عمليات لتحسين المنتجات الحالية واكتشاف معرفة جديدة يمكن أن تكون ذات قيمة في المستقبل حيث نميز بين البحث والتطوير في: ²

البحث: يهدف إلى اكتساب معارف جديدة والبحث هن حلول للمواد، الإجراءات، الأنظمة أو الخدمات.

التطوير: هو تصميم، تنفيذ واختبار نتائج الأبحاث المتوصل إليها قبل الإنتاج أو قبل الاستعمال للنماذج، واختبار المعدات والأنظمة أو الأقسام الجديدة أو المطورة.

- **حقوق الاختراع:** هناك نوعان من حقوق الاختراع وهما:

- حقوق اختراع المنتج: الذي يتعلق بالمنتجات المادية الفعلية.

- حقوق الاختراع العلمية: التي تغطي عملية إنتاج المنتج ويعطي حق الاختراع لحامله حق كامل في استخدام وتصنيع وبيع المنتجات لفترة زمنية معينة، دون تدخل أي أطراف أخرى، وعند شراء حق الاختراع من المخترع أو من مالك آخر له فإن سعر الشراء يمثل التكلفة.

- **حقوق الطبع والنشر:** هي الحقوق التي يكتسبها المؤلفون، الراسمون، الموسيقيون، وغيرهم من الفنانين على ابتكاراتهم كما هي حقوق قانونية تعطي لصاحبها الحق في البيع أو الإنتاج، تأجير هذا الحق وتظهر قيمة هذا الحق في قدرته على توليد وإنتاج الإيرادات ويقيّد حق اختراع عندما يتم شراؤه بتكلفة مضافا إليها جميع تكاليف الناجمة والتي يتكبدها صاحب الاختراع لحماية حقوقه ويحدد القانون مدة الحماية القانونية لهذا الحق. ³

¹ دونالد كيسو بيريا، جيرى ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، السنة غير مذكورة، ص 551_552.

² هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2017، ص 41.

³ حيدر محمد علي بني عطا، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة، دار الحماد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2007، ص 35.

- **العلامات التجارية والأسماء:** تتمثل العلامة أو الاسم التجاري في كلمة أو عبارة أو رمز يميز مؤسسة أو منتج معين ويستمر حق استخدام الاسم أو العلامة التجارية سواء كانت مسجلة أو لا طالما استمر المستخدم الأصلي في استخدامها، حيث يمكن تجديد ملكية الاسم والعلامة لعدد غير محدود من المرات.
- **مصرفوات التأسيس أو التكاليف التنظيمية:** هي التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند التكوين مثل الأتعاب القانونية، الرسوم الحكومية المتنوعة، حيث تضاف هذه البنود عادة لحساب مصرفوات التأسيس ويمكن إظهاره كأصل في الميزانية، حيث أنها نفقات ستقيد المؤسسة.
- **الامتيازات والترخيص:** تكون الامتيازات والترخيص لفترة زمنية محدودة أو لفترة زمنية غير محدودة أو مدى الحياة، ولا تسجل المؤسسة المنفعة بالامتياز ويمكن تحديدها لاقتناء هذا الحق، كما أن تكلفة الامتياز أو الترخيص الذي له عمر محدد يجب استنفادها كمصرفوات تشغيل على مدى عمر هذا الامتياز، في حين أن الامتياز الذي ليس له عمر محدد يجب تسجيله بالتكلفة واستنفاده على فترة مناسبة لا تتجاوز 40 سنة.
- **شهر المحل:** يقصد بالشهرة أحد عناصر الأصول غير الملموسة تنشأ عن قدرة المؤسسة في الحصول على المنافع المستقبلية نتيجة لسمعتها المتميزة.

الفرع الثاني: خصائص الأصول غير الملموسة: تمتاز الأصول غير الملموسة بمجموعة من الخصائص تتمثل في النقاط التالية:¹

- تساهم في تحقيق أرباح المؤسسة؛
- قابلة للتحديد وذلك لتمييزه عن الشهرة ويكون الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد عندما يكون من الممكن فصله عن المؤسسة، ويمكن بيعه أو نقله أو الترخيص به أو يتم تأجيره أو تبادله سواء بمفرده، أو مع أصول يكون ناشئاً عن حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى بصرف النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للتحويل أو الانفصال عن المؤسسة؛
- لها منافع اقتصادية مستقبلية والتي تشمل الإيرادات المستقبلية من بيع المنتجات والخدمات على سبيل المثال استخدام أي أصل من الأصول غير الملموسة في عملية إنتاج معينة يمكن أن تؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من زيادة الإيرادات المستقبلية؛
- موجودة كقوة قانونية للمؤسسة ويمكن أن تحقق منفعة ومكاسب في المستقبل.²

¹ عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة، الجزء الثاني، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2010، ص 261.

² ماجد عبد المجيد قباجة، مرجع سبق ذكره، ص 42_41.

المطلب الثالث: مشاكل المحاسبة عن الأصول غير الملموسة

واجهت المحاسبة عن الأصول غير الملموسة مجموعة من المشاكل داخل المؤسسات المتعلقة بمفهوم الأصول غير الملموسة بحد ذاتها ، ومن بين هذه المشاكل نذكر المشاكل المتعلقة بالاعتراف المحاسبي للسيطرة حيث أعطى للأصول غير الملموسة منافع اقتصادية متوقعة، أما المشاكل المتعلقة بالاعتراف المحاسبي القياس فهناك أصول لا يمكن قياسها بموثوقية. ومنه سنتطرق إلى هذه المشاكل من خلال هذه العناصر التالية: ¹

الفرع الأول: المشاكل المتعلقة بمفهوم الأصول غير الملموسة قابلة للتحديد

هو معيار قابلية التحديد الذي يكون محققا بالنسبة لعدد محدود من الأصول غير الملموسة، والتي تكون أغلبها مقتناة من أطراف خارجية، إما الأصول غير الملموسة المطورة داخليا فأغلبها غير قابلة للتحديد بشكل منفصل، لأنها لا تنتج عن حقوق قانونية أو تعاقدية، ولا يمكن تبادلها أو تأجيرها للغير، كالعلاقات مع مختلف الأطراف، الحصص السوقية، مهارات العاملين....الخ.

الفرع الثاني: المشاكل المتعلقة بالاعتراف المحاسبي "السيطرة"

يتطلب الاعتراف بالأصل غير الملموس وجود منافع اقتصادية متوقعة منه في المستقبل تخضع لرقابة المؤسسة، الأمر الذي يتطلب قدرة المؤسسة على تحصيل هذه المنافع، والقدرة على منع الغير من الوصول إليها.

وتبرز المشكلة فيما يخص السيطرة في حالة الأصول غير الملموسة التي لا تمتلكها المؤسسة، أو لا تتضمن حقوق قانونية أو تعاقدية تسمح بتحصيل منافعها الاقتصادية، وتمنع الغير من الوصول إليها وهذه الحالة تنطبق على العديد من البنود على غرار معارف ومهارات العاملين، فعندما تقوم المؤسسة بالاستثمار في التدريب والتكوين أو كان هؤلاء العاملون أكفاء، فإنها قد لا تتمكن من تحصيل المنافع الاقتصادية المتوقعة منهم، إذا قرروا الانتقال للعمل في مؤسسات أخرى، وبالتالي فإن هذه الاستثمارات لا يمكن الاعتراف بها وإدراجها كأول وفق المفهوم المحاسبي للأصل نتيجة عدم التأكد الذي يميز العلاقات التعاقدية بين المؤسسة والعاملين .

¹ بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، ص 60 61.

الفرع الثالث: المشاكل المتعلقة بالاعتراف المحاسبي "القياس"

هناك العديد من الأصول غير الملموسة التي تلي مفهوم الأصل غير الملموس لكن لا يمكن الاعتراف بها لعدم إمكانية قياسها بموثوقية، فإذا كانت العناصر المقتناة لا تطرح أي مشكل لوجود أساس ينتج تقييمها بموثوقية، فإن الأمر يختلف بالنسبة للأصول غير الملموسة المطورة داخليا والتي يصعب تحديد قيمتها بموثوقية كافية، ففي الغالب يتغير فصل المصاريف المستنفذة داخليا لتطوير الأصول غير الملموسة عن المصاريف المستنفذة لتطوير نشاط المؤسسة ككل، إلى جانب صعوبة إيجاد العلاقات سببية بين المصاريف المستنفذة في عمليات التطوير والمنافع الاقتصادية المتوقعة، كما أن العديد من الأصول غير الملموسة لا تتطلب تحمل أي مصاريف، من جانب آخر تعتمد أغلب المداخل القياس المحاسبي على تحديد قيمة كل أصل منفصلا وهذا ما لا يتفق مع المداخل الاقتصادية لتقييم الأصول غير الملموسة والتي تعتمد على القيم الشامل الذي يأخذ بعين الاعتبار التعاضد الناتج عن تفاعل الأصول غير الملموسة مع بعضها أو مع باقي الأصول فحسب، فإنه من الخطأ الاستنتاج مباشرة أن قيمة الأصول غير الملموسة هي مجموعة القيم المحسوبة لكل أصل غير ملموس على حدا وذلك لسببين رئيسيين جزء كبير من الأصول غير ملموسة ليس لها تعريف محاسبي باعتبارها أصلا إضافة إلى عدم تجانس طرق التقييم مما يجعل عملية تجميع القيم المحصل عليها غير ملائمة.

المبحث الثاني: المحاسبية للأصول غير الملموسة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 38

اختلفت الدول فيما بينها من حيث المعالجات المحاسبية، وذلك ما خلف مشاكل محاسبية متعددة، ولاستبعاد هذه المشاكل القائمة بين الدول جاءت المعايير المحاسبية الدولية لتسهيل عملية التبادل بين المؤسسات المالية الدولية والمعالجات المحاسبية، ونخص في هذا المبحث المعيار المحاسبي الدولي IAS38 "الأصول غير الملموسة".

المطلب الأول: ماهية المعايير المحاسبية الدولية IAS

منذ أن ظهرت المعايير المحاسبية الدولية قامت العديد من الدول بتبني هذه المعايير والعمل بها، وبالرغم من هذا نجد هناك بعض النقائص نظرا لاختلاف البيئة التي تمارس فيها هذه المعايير، لذا سنتناول في هذا المطلب موضوع المعايير المحاسبية الدولية، وأهم الهيئات المساعدة في تطويرها.

الفرع الأول: تعريف ونشأة المعايير المحاسبية والهيئات المساهمة في تطويرها

أولا: تعريف المعايير المحاسبية الدولية

الحديث عن المعايير المحاسبية الدولية يجعلنا نقف على مفهوم المعيار التي تعتبر ترجمة لكلمة " Standar " وتعني القاعدة، أما في المحاسبة فيقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها، وإيصال المعلومات للمستفيدين، والمعيار بهذا المعنى يعد عنصرا من عناصر القوائم المالية.¹

تعرف المعايير المحاسبية على أنها كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية، أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية، أو توصيات صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي، بالإضافة إلى أنها تعد معايير محاسبية كل ما تم استحداثه من قبل المؤسسات من الممارسات المحاسبية التي لاقت انتشارا نتيجة تكرار استعمالها، كما أن مفهومها يعني جميع القواعد التي تلزم بتطبيقها المؤسسات لأجل إعداد

¹ السعيد قاسمي، فرحات عباس، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 1، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010، ص 6.

قوائمها المالية، ويمكن اعتبارها أيضا بأنها عبارة عن مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند إليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات.¹

ثانيا : نشأة المعايير المحاسبية الدولية

- بدأ المحاسبون ومنذ زمن بعيد التفكير بالتنسيق بين المبادئ والممارسات المحاسبية التي تطبقها مختلف الشركات في عرض قوائمها المالية. قامت المنظمات المحاسبية الدولية والدول بالسعي إلى تقريب وجهات النظر فيما يتعلق بقياس العمليات المالية والأحداث التي تخص الأعمال الدولية وتؤثر على المؤسسة وطريقة عرض قوائمها المالية، حيث عقدت عدة مؤتمرات للمحاسبة نذكر منها:²
- 1- مؤتمر سانت لويس 1904: بولاية " ماي سوري " ب و.م.أ برعاية إتحاد جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين ، قبل تأسيس المجمع المحاسبي الأمريكي سنة 1917 وقد دار البحث حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول ، ثم تلاه مؤتمر أمستردام 1926 ؛
 - 2- مؤتمر نيويورك 1929: وقد تم فيه دراسة ثلاثة نقاط رئيسية هي: الاستهلاك والاستثمار وإعادة التقييم ؛
 - 3- مؤتمر لندن 1933: شاركت فيه 49 منظمة محاسبية، عينت 90 مندوب عنها بحضور 22 دولة منها: أستراليا، نيوزلندا، وبعض الدول الإفريقية؛
 - 4- مؤتمر برلين 1938: بمشاركة 320 وفد، وما يقارب 250 مشارك من باقي أنحاء العالم؛
 - 5- مؤتمر أمستردام 1957: شارك فيه 104 منظمة محاسبية وحضرته 4 دول وأيضا 1650 زائر من الخارج ، 1200 عضو عن البلد المضيف هو لندن ؛
 - 6- مؤتمر نيويورك 1962: حضره 1627 عضو من و.م.أ وشاركت فيه 83 منظمة من 48 دولة، وفي سنة 1973 أسست لجنة من قبل الأمم المتحدة أسندت إليها عملية إصدار معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي ، وتم تأليف لجنة تمثل المحاسبين القانونيين في 10 دول هي: أستراليا، كندا، ألمانيا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، أيرلندا، و.م.أ، وقد تم انضمام حوالي 50 دولة أخرى إلى هذا المجمع؛
 - 7- مؤتمر ميونخ ألمانيا الاتحادية 1977 : حضره مندوبون عن 100 دولة في العالم ؛
 - 8- مؤتمر و.م.أ 1992: كان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في الاقتصاد الشامل شارك فيه نحو 106 هيئة محاسبية، وكان من بين الوفود المشاركة وفود عربية من لبنان ، مصر ، السعودية ،

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 42.

² حمزة العرابي ، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2012-2013، ص ص 31 32.

- سوريا، الكويت، برعاية الإتحاد الدولي للمحاسبين، حيث استضافته 3 منظمات محاسبية أمريكية هي: مجمع المحاسبين الأمريكيين، جمعية المحاسبين الإداريين، جمعية المراجعين الداخليين؛
- 9- مؤتمر هونغ كونغ 2002: تناول شمولية البيانات وأخلاقيات المهنة؛
- 10- مؤتمر إسطنبول 2007: عقد تحت شعار النمو والاستقرار في الاقتصاد العالمي ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم ، واستقرار أسواق رأس المال ودور المحاسبين في عمليات تقييم المشاريع. وكانت نتيجة هذه المؤتمرات التي جاءت استجابة للضغوط المتزايدة لمستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ونقابات تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع معايير دولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.

ثالثا : الهيئات المساهمة في تطوير معايير المحاسبة الدولية

لقد أصبح العالم عبارة عن قرية وله اقتصاد واحد وهذا لا يتماشى مع وجود مرجعيات محاسبية مختلفة منعزلة هنا وهناك ، ومن ثم فإن إتباع المرجعية الدولية في ظل العولمة والظروف الراهنة أمر لا مفر منه بالنسبة للمؤسسة الكبيرة ، وحتى المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الطموحة. ولهذا الأسباب وغيرها جاءت الهيئات الدولية لإزالة العوائق وإنشاء معايير محاسبية دولية مناسبة والتي تمثلت في:¹

1- لجنة معايير المحاسبة الدولية : (IASC)

تم إنشاء ما يعرف بلجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1973 من طرف معاهد خبراء المحاسبة التابعة لعشر دول هي : ألمانيا ، أستراليا ، كندا ، الولايات المتحدة ، فرنسا ، إنجلترا ، إيرلندا ، المكسيك وهولندا ، وارتفع عدد هذه الدول إلى 100 دولة سنة 2001 ، تجدر الإشارة إلى أن التمثيل في هذه الهيئة تمثيل جغرافي أو وظيفي وليس تمثيلا وطنيا .

2- مجلس المعايير المحاسبية الدولية: (IASB)

تم إنشاؤه في 06 فيفري سنة 2001 ، يتكون المجلس من 14 عضو من أصل 9 دول 12 عضو منهم بدوام كامل حيث 7 من أوروبا ، 4 من أمريكا الشمالية ، 2 من آسيا و 1 من باقي دول العالم ، 7 منهم لهم علاقة بالجهات المسؤولة عن وضع المعايير في 7 دول مختلفة ، ويتمثل دور المجلس في تحضير ، إصدار و تعديل معايير المحاسبة الدولية ، نشر مسودات العرض حول المشاريع الجارية ، تطبيق إجراءات تسمح بتقديم التعليقات حول مسودات العرض في فترات مناسبة ، استشارة المجلس الاستشاري فيما يخص المشاريع المهمة وتحضير أجندة العمل ، إقامة دراسات في الدول المتطورة والنامية من أجل ضمان قابلية تطبيق المعايير .

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص ص 44 45.

3- المجلس الاستشاري للمعايير (SAC)

- يوفر المجلس الاستشاري للمعايير منتدى وملتقى للمشاركة بواسطة المنظمات والأفراد المهتمين بالتقارير المالية وذوي الخلفيات الجغرافية والوظيفية وذلك بهدف:
- تقديم النصح لـ IASB حول القرارات المتصلة بجدول العمال وأولويات عمل المجلس؛
 - إبلاغ IASB بوجهات نظر أعضاء SAC حول مشروعات وضع المعايير الرئيسية؛
 - تقديم نصائح أخرى لـ IASB أو الأمناء.
- ويجب أن يتم التشاور مع SAC من قبل IASB قبل صدور قرارات المجلس حول المشروعات الرئيسية وبواسطة الأمناء قبل إدخال أي تغييرات رئيسية في النظام الأساسي.

4- اللجنة الدولية لتفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية: IFRS-IAS

- تتشكل هذه اللجنة من 12 عضو يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد ، وتهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الموجودة وإعداد ونشر مشاريع تفاسير أودعت الإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير ، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالمية .

5- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية : تتكون مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية من 19

- عضواً، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية ، والتنوع في الأصول الجغرافية المهنية ، لضمان وجود تمثيل دولي عريض:

- 6 أعضاء أمناء من أمريكا الشمالية؛
- 4 أمناء من آسيا (منطقة المحيط الهادي)؛
- 3 أمناء من أي منطقة شريطة إيجاد توازن جغرافي عام.

الفرع الثاني: الحاجة للمعايير المحاسبية الدولية وأهدافها أولاً: الحاجة للمعايير المحاسبية الدولية

تظهر الحاجة للمعايير المحاسبية من خلال:¹

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة، فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن الوصول إلى نتائج سليمة ودقيقة وتعكس المركز الصحيح للأحداث المالية؛
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية ، وغياب المعايير المحاسبية سيؤدي إلى عدم الوصول لنتائج قياس سليمة وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج تعكس الواقع غير السليم؛
- تحديد الطريقة السليمة للقياس، ويلاحظ بأن المعيار يحدد المناسبة في عدد من الطرق التي قد يشار إليها في تنوع المعيار؛
- عملية اتخاذ القرار، وبهذا فإن المعيار الملائم والمناسب وتوفره بشكل دقيق يمكن في النهاية من اتخاذ القرار المناسب.

ثانياً: أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية

تتمثل أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي:²

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي للمعايير وتطبيقها دولياً؛
- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.
- ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون إليها وأن يبذلوا عنايتهم الخاصة لتحقيق ما يلي:
- التأكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك؛
- إقناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية؛

¹ حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، دار حنين للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 1995، ص 47.

² يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2002، ص 22.

- إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة للإشراف أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام؛
- إقناع مراجعي الحسابات الخارجية بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية؛
- العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية .

المطلب الثاني: مدخل حول المعيار المحاسبي الدولي IAS38

في هذا المطلب سنتعرف على مفهوم الأصول غير الملموسة والمصطلحات المتعلقة بالمعيار IAS38، أهدافه ونطاقه.

الفرع الأول: تعريف ومصطلحات الأصول غير الملموسة وفق المعيار IAS38

أولاً: تعريف الأصل غير الملموس وفق المعيار IAS38

هو أصل غير نقدي قابل للتحديد وليس له جوهر مادي و تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير الذاتي، وأن البند غير الملموس يستوفي تعريف الأصل غير الملموسة فقط إذا توفرت الشروط الثلاثة التالية:¹

1. **قابلية التحديد:** يجب أن تكون النفقات على بند ما قابلة للتحديد بشكل منفصل لتمييزها عن الشهرة ويلبي الأصل قابلية التحديد عندما:
 - من الممكن فصله عن المؤسسة أو بيعه أو نقله أو ترخيصه أو تأجيره إما بشكل فردي أو بالاشتراك مع عقد أو إلزام ذو علاقة؛
 - ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المؤسسة أو عن حقوق أو التزامات أخرى.
2. **السيطرة:** تتم سيطرة المؤسسة على الأصل غير الملموس إذا كانت تملك سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية من ذلك الأصل، وتستطيع منع الغير من الحصول على هذه المنافع وذلك من خلال وجود حماية قانونية كما هو الحال في البراءات، في حين لا يمكن الاعتراف بمهارات العمال أو بولاء العملاء كأصل غير ملموس نظراً لأن المؤسسة لا تملك السيطرة على منع العمال أو الموظفين من ترك العمل لديها، كما لا تستطيع إجبار العملاء على الاستمرار في شراء المؤسسة.

¹ جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص276_277.

3. **المنافع الاقتصادية المستقبلية:** يتوقع الحصول على منافع اقتصادية ممثلة بتدفقات نقدية مستقبلية واردة نتيجة اقتناء أو استخدام تلك الأصول في بيع البضاعة أو تقديم الخدمات أو منافع أخرى مثل تخفيض التكاليف، فعلى سبيل المثال: قد يخفض استخدام الملكية الفكرية في عملية الإنتاج من التكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من أن يزيد من الإيرادات المستقبلية.

ومن المهم نذكر أن المعيار المعدل IAS38 لم يعد يتطلب أن الأصل غير الملموس يوجد للاستخدام في الإنتاج أو توريد السلع والخدمات أو للتأجير للآخرين أو لخدمات إدارية ويرجع ذلك إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يعتبر أن " الغرض الذي من أجله تحتفظ المؤسسة بالبند بهذه الخصائص لا يلائم تصنيفها كأصل غير ملموس وأن كل هذه البنود يتم تصنيفها داخل نطاق المعيار، وهو أن الأصل غير الملموس المحتفظ به لغرض البيع والتي تتم المحاسبة عنه وفق المعيار الدولي رقم 02 الخاص بالمخزون مستبعده بصفة خاصة من نطاق المعيار IAS38.¹

ثانيا: المصطلحات الواردة في المعيار IAS38

حدد المعيار المصطلحات الخاصة بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة كما يلي:²

الإهلاك: هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل غير الملموس على فترات العمر الافتراضي له؛

القيمة القابلة للإهلاك: هي تكلفة الأصل أو أي قيمة أخرى بديلة للتكلفة مدرجة في القوائم المالية ناقصا القيمة المتبقية له؛

العمر الافتراضي: هو إما أن يكون:

- الفترة التي تتوقع المؤسسة أن تنتفع خلالها بالأصل؛
- عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات مناسبة أخرى تتوقع المؤسسة الحصول عليها من ذلك الأصل.

التكلفة: هي مبلغ النقدية أو ما في حكمها المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل الذي قدم من أجل الحصول على الأصل عند اقتنائه أو إنشائه؛

¹ طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الخامس، قياس بنود الميزانية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 748.

² المرجع السابق، ص 760_761.

القيمة المتبقية: هي صافي القيمة المتوقع الحصول عليها في نهاية العمر الافتراضي للأصل بعد خصم تكاليف التخلص منه؛

القيمة العادلة للأصل هي القيمة التبادلية لأصل معين بين أطراف لديها رغبة في التبادل وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة؛

السوق النشطة: هي السوق التي تتوفر فيها الشروط التالية:

- أن تتلاءم بنود التي يتم المتاجرة بها مع السوق؛
- أن يتواجد عادة مشتريين وبائعين راغبين في أي وقت في عمليات التبادل؛
- أن يتاح للجمهور معرفة الأسعار.

الخسارة الناتجة عن نقص القيمة: هي الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ المتوقع استرداده منه؛

القيمة الدفترية: هي القيمة التي يظهر فيها الأصل في الميزانية بعد خصم مجمع الإهلاك الخاص به ومجمع الخسارة الناتجة عن نقص القيمة المذكورة أعلاه؛

الشهرة: هي مجموعة العوامل التي تؤثر على قيمة المؤسسة أو مقدرتها على اكتساب الإيراد ولا يمكن تمييزها بشكل مستقل عن المؤسسة أو عن بعضها أو عن أصول المؤسسة الأخرى؛

مرحلة الإنشاء: هي الفترة التي تركز فيها المؤسسة كل جهودها لتطوير نشاطها وأعمالها الرئيسية المخططة، ولم تنتج المؤسسة إيرادات هامة بعد؛

المنافع المستقبلية: قدرة الأصل بمفرده أو بالإشتراك مع غيره من الأصول على المساهمة، بشكل مباشر أو غير مباشر في تحقيق تدفقات نقدية للمؤسسة؛

القيمة العادلة للأصل غير الملموس: هي القيمة التي يتم بموجبها تبادل الأصل غير الملموس في عملية تبادلية متكاملة بين طرفين الرضا، وفي حالة تبادل الأصل غير الملموس بأسهم يستدل على القيمة العادلة للأصل غير الملموس بغرض هذا المعيار بالقيمة السوقية للأصل غير الملموس أو القيمة السوقية للأسهم؛

العمر الإنتاجي: هو الفترة التي يتوقع أن يستخدم الأصل خلالها من قبل المؤسسة ويمكن تحديد العمر الإنتاجي بإجمالي عدد وحدات الإنتاج أو ما شبهها، المتوقع أن تحصل عليها المؤسسة من الأصل؛

العمر النظامي: هو الفترة الزمنية التي تحددها القوانين والأنظمة لحماية بعض الأصول غير الملموسة مثل براءات الاختراع وحقوق الطبع.

الفرع الثاني: أهداف ونطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS38

أولاً: أهداف المعيار المحاسبي الدولي IAS38

يهدف المعيار المحاسبي الدولي IAS38 إلى مجموعة من الأهداف من بينها:¹

- تحديد متطلبات القياس وإثبات الأصول غير الملموسة التي لا تغطيها معايير أخرى؛
- يمكن مستخدمي القوائم المالية من معرفة طبيعة وحجم استثمارات المؤسسة في الأصول غير الملموسة؛
- يحدد الإفصاحات الواجب عرضها بخصوص تلك الأصول؛
- توضيح كيفية معالجة الإهلاكات وخسائر التدهور إن وجدت؛²
- يهدف إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة.³

ثانياً: نطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS38

ينطبق هذا المعيار على:⁴

- كافة المنشآت على المحاسبة عن الأصول غير الملموسة؛
- تكاليف الإعانات والتدريب وتكاليف ما قبل التشغيل والبحث والتطوير وتوجه أنشطة البحث والتطوير إلى تطوير المعرفة، بناءً عليه، وبالرغم من أنه قد ينتج عن هذه الأنشطة كيانات مادية (مثل نموذج أولي مثل روبوت)، فإن العنصر المادي للأصل يعد ثانوياً لكونه غير ملموس، أي المعرفة الكامنة فيه؛

¹ طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص 786.

² جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 274.

³ ريتشارد شويذر وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي إبراهيم ولد محمد فال، "نظرية المحاسبة"، دار المريخ للنشر، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 120.

⁴ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 746.

- الحقوق المحتفظ بها بواسطة المستأجر بموجب اتفاقيات الترخيص لبنود مثل أفلام الصورة المتحركة، وتسجيلات الفيديو، المسرحيات، المخطوطات، براءات و حقوق التأليف والنشر تقع ضمن نطاق هذا المعيار، وتستثنى من نطاق المعيار الدولي التقرير المالي رقم (16) IFRS.¹

لا ينطبق هذا المعيار على ما يلي:²

- الأصول غير الملموسة التي تندرج ضمن نطاق معيار محاسب دولي آخر؛
- النفقات المتعلقة بالتنقيب أو التطوير واستخراج الثروات المعدنية والزيوت والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المتشابهة وحقوق التعدين الخاص بها؛
- الأصول غير الملموسة المحتفظ بها للبيع ضمن سياق العمل العادي وكنشاط تشغيلي وتعالج وفق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (2) المخزون؛
- الأصول الضريبة المؤجلة والتي يعالجها معيار المحاسبة الدولي رقم (12) "ضرائب الدخل"؛
- عقود الإيجار للأصول غير الملموسة التي يتم المحاسبة عنها وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي (16) "عقود الإيجار"؛
- الشهرة الناجمة من اندماج الأعمال بموجب معيار التقرير المالي الدولي رقم (3) ؛
- العقود الواقعة ضمن نطاق المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (17) "عقود التأمين"؛
- الأصول غير المتداولة وغير الملموسة المصنفة كالمحتفظ بها للبيع أو الداخلة ضمن مجموعة التصرف المصنفة كمحتفظ بها للبيع بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية رقم (5)؛
- الأصول الناتجة عن العقود مع العملاء التي تم إثباتها وفق للمعيار الدولي للتقرير المالي رقم (15)، "الإيرادات من العقود مع العملاء"؛
- الأصول الناجمة عن منافع الموظفين بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (19)، "منافع الموظفين"؛³
- الأصول المالية التي يغطيها المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) الأدوات المالية، "العرض"؛⁴
- الأصول غير الملموسة التي تتكون في مؤسسات التأمين .

¹ جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 276.

² طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 747.

³ جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 274_275.

⁴ شبيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبة الدولي IAS/ IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009، ص

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS38

جاء المعيار المحاسبي الدولي IAS38 للاعتراف والقياس للأصول غير الملموسة التي لم يتم ذكرها في المعايير المحاسبية الدولية الأخرى، وتحديد الإفصاح الواجب عن هذه الأصول. وسنوضح في هذا المبحث أيضا كيفية المعالجة المحاسبية لها.

الفرع الأول: الاعتراف والقياس حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS38

يبين هذا المطلب كيفية الاعتراف بقياس الأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS38

أولاً: الاعتراف حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS38:

يتم الاعتراف ببند ما كأصل غير ملموس عندما يلي تعريف الأصل غير الملموس و معايير الاعتراف التالية:¹

- من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى المؤسسة؛
- أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية يجب أن يقاس الأصل غير الملموس بشكل أولي بالتكلفة، وأي أصل غير ملموس لا يستوي الشرطين أعلاه، تعتبر تكاليفها مصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل.

1. الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخليا:

يمنع معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الاعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخليا نظرا لأنها ليست موردا قابلا للتحديد (أي أنها ليست قابلة للانفصال ولا ينشأ عنها حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى) مسيطر عليه من قبل المؤسسة والذي يمكن قياسه بالتكلفة_ بطريقة يمكن الاعتماد عليها ويمكن بيان متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (38) بهذا الخصوص كما يلي:²

- يجب عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا كأصل غير ملموس لأن الشهرة هنا غير قابلة للتحديد أو الفصل بمبلغ معين ولا تنشأ عن حقوق قانونية أو تعاقدية؛

¹ جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 277.

² جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 281.

- يجب عدم الاعتراف بالأسماء التجارية المولدة داخليا والبيانات الإدارية المولدة داخليا، وعناوين النشر المولدة داخليا، وقوائم العملاء والبنود المشابهة لها المولدة داخليا على أنها أصول غير ملموسة.

2. مراحل تكوين الأصول غير الملموسة المولدة داخليا:

تقسم مراحل تكوين الأصل غير الملموس داخليا إلى مرحلتين:¹

- مرحلة البحث:

بموجب المعيار المحاسبي الدولي IAS38، لا يتم الاعتراف بأي أصل غير ملموس ينشأ من البحث، أو الإنفاق على البحث، بينما يتم الاعتراف بذلك كمصروف عندما يتم تكبده.

ويتبنى المعيار هذا الرأي بأنه في مرحلة البحث لا يستطيع المشروع إظهار وجود الأصل غير الملموس الذي سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، ولذلك يتم الاعتراف بهذا الإنفاق دائما على أنه مصروف عندما يتم تحمله، وفيما يلي أمثلة عن أنشطة البحث:

- الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جيدة؛
- البحث عن تطبيقات لنتائج البحث أو المعرفة الأخرى وتقييمها وإجراء اختبار نهائي لها؛
- البحث عن بدائل للمواد، والأدوات، المنتجات، العمليات، الأنظمة أو الخدمات؛
- وضع وتصميم وتقييم وإجراء اختبار نهائي للبدائل الممكنة للمواد أو الأدوات أو المعلومات أو الخدمات الجديدة أو المحسنة.

- مرحلة التطوير:

انطلاقا من المعايير المحاسبية الدولية يعرف التطور على أنه، تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة الأخرى لخطة أو نموذج مواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري قبل البدء في الإنتاج أو الاستخدام التجاري، وبالتالي أمثلة عن أنشطة التطور :

- تسيير وبناء واختبار نماذج أولية ونماذج سابقة للإنتاج أو لما بعد الاستعمال؛
- تصميم الأدوات وأجهزة التثبيت والقوالب والأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة؛
- تصميم وبناء واختبار بديل تم اختياره لمواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة.

¹ بوشاكر جلول، عجيلة مُجَدِّد، القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 7، العدد 1، جامعة طاهري مُجَدِّد، بشار الجزائر، 2021، ص ص 595_596.

ثانياً: القياس المحاسبي حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS38

1. القياس الأولي (مبدئي، عند الاقتناء)

يتم امتلاك أو اقتناء الأصول غير الملموسة بالعديد من الطرق، فقد يتم ذلك من خلال الشراء المنفصل أو الاقتناء كجزء من اندماج الأعمال، أو من خلال منحة حكومية أو التطوير الذاتي من قبل نفس المؤسسة كالشهرة مثلاً، أو من خلال عمليات مبادلة الأصول بعضها ببعض، وتقاس تكلفة الأصول غير الملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة" وفق كل حالة كما يلي:¹

1.1. الحياة

تقاس الأصول غير الملموسة والتي يتم اقتنائها بشكل منفصل (من خلال الشراء) مبدئياً بالتكلفة، وتشمل التكلفة ما يلي:

- سعر الشراء بما في ذلك أي رسوم استيراد وضرائب الشراء غير المستردة، مطروحا منه الخصومات و الحسومات التجارية؛
- التكاليف المتعلقة بشكل مباشر لتهيئة الأصل للاستخدام المقصود مثل: منافع الموظفين والرسوم المهنية وتكاليف فحص واختبار سلامة أداء الأصل.

هناك تكاليف لا تعتبر جزء من تكلفة الأصل غير الملموس، وتعتبر مصاريف عند تكبدها وتشمل:

- التكاليف الإضافية الناجمة عن شراء الأصل بمدفوعات آجلة، ويسجل الفرق بين السعر النقدي المعادل وإجمالي المدفوعات على أنه مصاريف فائدة على مدى فترة الائتمان ضمن بيان الدخل، ما لم ترسل مثل هذه الفائدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (23) "تكاليف الاقتراض" ؛
- تكاليف تقديم (طرح) منتج جديد أو خدمة جديدة: مثل مصاريف الدعاية والترويج والإعلان بما فيها الحملات الإعلانية الكبيرة؛
- تكاليف ممارسة العمل في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء، بما في ذلك تكاليف تدريب العاملين؛
- التكاليف الإدارية؛
- التكاليف المتكبدة في الفترة التي يكون الأصل جاهزا للاستخدام؛

¹ جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص ص 278_280.

- الخسائر التشغيلية الأولية ، مثل الخسائر الناجمة عن طرح مخرجات الأصل بكميات محدودة في بداية عمل الأصل أي تلك التي يتم تحملها إلى أن ينمو الطلب على مخرجات الأصل.

1.2. تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا:

تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا كافة الإنفاق الذي يمكن أن يعزى أو يخصص مباشرة على أساس معقول وثابت لإيجاد، إنتاج وإعداد الأصل للاستعمال المقصود منه، وتشمل التكلفة، الإنفاق على المواد والخدمات المستخدمة أو المستهلكة لتوليد الأصل غير الملموس، رواتب وأجور الموظفين والتكاليف الأخرى المتعلقة بالموظفين والعاملين مباشرة في توليد الأصل، رسوم تسجيل حق قانوني، استهلاك براءات الاختراع والترخيصات المستخدمة لتوليد الأصل غير الملموس. وبغية تجنب التكاليف غير المتعلقة بتوليد أصل غير ملموس داخليا يقدم المعيار أمثلة عن هذه التكاليف مثل، مصاريف البيع والإنفاق الإداري والمصروفات الثابتة العامة الأخرى إلا إذا كان من الممكن أن تعزى هذه المصروفات مباشرة لإعداد الأصل للاستعمال ، عدم الكفاءة المحددة بوضوح وخسائر التشغيل الأولية التي تم تحملها قبل أن يحقق الأصل الأداء المرسوم، الإنفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الأصل.¹

1.3. امتلاك أصل غير ملموس من خلال اندماج الأعمال:

عند حدوث اندماج والذي يمثل قيام مؤسسة بشراء صافي أصول مؤسسة أخرى، حيث تنقل أصول والالتزامات المؤسسة المشتراة إلى المؤسسة المشتري وينتهي وجود المؤسسة المشتراة، ففي مثل هذه الحالة فإن قيد عملية الشراء في دفاتر المؤسسة المشتري، قد يتضمن الأصول غير الملموسة التالية:

- أصول غير ملموسة معرفة ومحددة، كوجود براءة اختراع أو حقوق تأليف أو علامة تجارية لدى مؤسسة مشتراة وانتقال السيطرة عليها إلى المؤسسة المشتري. ويتم الاعتراف بها بالقيمة العادلة لها في تاريخ الشراء وفقا لما يتطلبه معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) "اندماج أعمال"؛
- الشهرة: والتي تمثل زيادة تكلفة الشراء المدفوعة من قبل المؤسسة المشتري عن القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة، (صافي الأصول = القيمة العادلة للأصول _ القيمة العادلة للالتزامات).

1.4. مبادلة أصل غير ملموس بأصل غير ملموس آخر:

¹ قادري عبد القادر، القياس المحاسبي للأصول المعنوية وفقا معايير المحاسبة الدولية -دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي-، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 9، العدد 1، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2021، ص 110.

عند امتلاك أصل غير ملموس من خلال عملية المبادلة، يقاس الأصل غير الملموس المشتري (المستلم) بالقيمة العادلة (فإذا كانت المؤسسة قادرة على قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها لأي من الأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه، فإن القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه تستخدم لقياس التكلفة ما لم تكن القيمة العادلة للأصل المستلم بينه بشكل أكثر وضوحاً). أي يعترف بأرباح أو خسائر المبادلة في قائمة الدخل سواء كانت متشابهة أم غير متشابهة، ما لم يكن التبادل يفتر إلى الجوهر التجاري¹ * أو أن القيمة العادلة لا يمكن قياسها بموثوقية، (أي يجب أن يكون جوهر عملية التبادل تجاري، وليس لوجود مجاملة أو علاقات مع البائع لذلك الأصل كأن تكون مؤسسة تابعة مثلاً) وفي هذه الحالة يجب قياس الأصل غير الملموس المشتري بالقيمة المسجلة (الدفترية) للأصل أو الأصول التي تم التنازل عنها (مبادلتها).

1.5. الامتلاك من خلال منحة حكومية:

عند امتلاك أصل غير ملموس بدون تكلفة أو مقابل قيمة رمزية من خلال منحة حكومية، مثل حقوق الهبوط بالمطار أو حصول المؤسسة على حقوق ترخيص مجاني لمحطة راديو أو تلفزيون، أو حصص استيراد، فإنه بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (20) "المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" فإن المؤسسة يمكنها الاختيار بين الواحدة من المعالجات التالية عند الاعتراف الأول:

- الاعتراف بالأصل غير الملموس والمنحة بالقيمة العادلة للأصل غير الملموس؛
- الاعتراف بالأصل غير الملموس بمبلغ رمزي (دينار الواحد) مضافاً إليها أي نفقات تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له.

2. القياس اللاحق

بعد الاعتراف والقياس المبدئي بالأصل غير الملموس يتطلب المعيار قياس اللاحق للأصول غير الملموسة باستخدام أحد النموذجين التاليين:²

• ¹ ويكون لمعاملة مبادلة جوهر تجاري عندما:

(أ) يختلف تكوين (أي مخاطر ، توقيت، مبلغ) التدفق النقدي من الأصل المستلم عن تكوين التدفق النقدي من الأصل الصادر

(ب) تتغير نتيجة المبادلة القيمة الخاصة بالمنشأة للجزء من عمليات المنشأة المتأثرة بالمعاملة

(ج) يكون الفرق في (أ) و (ب) كبيراً بالنسبة للقيمة العاملة للأصول المتبادلة.

² جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 287.

2.1. نموذج التكلفة:

بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصل غير الملموس عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها الإهلاك المتراكم ومجمع خسائر انخفاض القيمة إن وجدت.

2.2. نموذج إعادة التقييم:

أما بموجب هذا النموذج فيتم تسجيل الأصل غير الملموس بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته العادلة مطروحا منه الإهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة اللاحقة، ويجب تحديد القيمة العادلة من خلال السوق النشط (مثل سوق نشط لرخص سيارات الأجرة قابلة للتداول أو رخص صيد الأسماك)، وأن يتم إعادة تقييمها بانتظام بحيث لا يختلف المبلغ المسجل في تاريخ قائمة المركز المالي بشكل كبير عن قيمته العادلة، ويتم تطبيق هذا النموذج وفق المتطلبات التالية الواردة في المعيار المحاسبة الدولي رقم (38) "الأصول غير الملموسة":

- إذا تم تطبيق نموذج إعادة التقييم على فئة من فئات الأصول غير الملموسة، فيجب إعادة تقييم كامل الفئة التي ينتمي لها الأصل غير الملموس المعاد تقييمه. وتشير "فئات الأصول غير الملموسة" إلى مجموعات من البنود المتشابهة مثل براءات، علامات تجارية، حقوق الامتياز، الأسماء التجارية ويجب أن تعامل الأصول في كل فئة بطريقة متشابهة من أجل تجنب الخلط بين التكاليف والقيم في التواريخ المختلفة؛

- إذا كان من غير الممكن إعادة تقييم الأصل غير الملموس في فئة الأصول غير الملموسة التي تم إعادة تقييمها لعدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يتم تسجيل الأصل بمبلغ التكلفة مطروحا منه أي إهلاك متراكم وخسائر انخفاض القيمة إن وجدت؛

- عند إعادة تقييم أصل غير ملموس يتم الاعتراف بالزيادة في قيمة ذلك الأصل من تكلفته ضمن حقوق الملكية في حساب يسمى "فائض إعادة التقييم" ويتم عرض فائض إعادة التقييم بالفترة المالية الحالية ضمن الدخل الشامل الآخر في قائمة الدخل الشامل، وإذا حدث انخفاض لاحق في قيمة الأصل المعاد تقييمه يتم قيد الانخفاض في قيمة بجعل حساب فائض إعادة التقييم مدينا حتى يصبح رصيد الفائض صفرا، وأي هبوط بعد ذلك يعتبر تدني يظهر كمصروف في بيان الدخل وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (36) "تدني الموجودات"؛

- إذا انخفض المبلغ المسجل للأصل غير الملموس نتيجة إعادة التقييم يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في بيان الدخل (بعد استنفاد رصيد فائض إعادة التقييم)، وعند ارتفاع قيمة الأصل

غير الملموس في فترة لاحقة - عند إعداد القوائم المالية - يتم زيادة قيمة الأصل غير الملموس و الاعتراف بأرباح استعادة خسارة التدني التي حصلت في الفترات السابقة؛

- إذا تم استخدام نموذج إعادة التقييم يتم معالجة الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة المسجلة في الدفاتر للأصل غير الملموس محاسبيا كما يلي: ¹

- إلغاء الإهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة، ومن ثم يتم زيادة المتبقي من زيادة القيمة العادلة إلى حساب الأصل غير الملموس؛

- إعادة احتساب مبلغ تكلفة الأصل غير الملموس ورصيد مجمع الإهلاك ورصيد متراكم خسائر انخفاض القيمة بالتناسب مع إعادة بيان المبلغ المسجل الإجمالي بحيث يكون المبلغ الصافي مساويا للقيمة العادلة.

3. إهلاك الأصول غير الملموسة:

يعتمد في حساب و تسجيل الإهلاك أو عدم حسابه و تسجيله فيما يخص الأصول غير الملموسة على مدة المنفعة وهي المدة التي تجني فيها المؤسسة إدخلات صافية للخزينة ناتجة عن استعمال الأصل المعني، إذا كانت مدة المنفعة محددة (معروفة) فإن الأصل قابل للإهلاك ويهلك، أما إذا كانت هذه المدة غير محددة (غير معروفة) وهذا يعني عدم تقدير مدة معينة تجني المؤسسة خلالها مداخيل صافية للخزينة، فإن الأصل المعني في هذه الحالة أصل غير قابل للإهلاك، ولا يهلك على أن تراجع مدة المنفعة بين فترة وأخرى فقد تصبح يوما محددة.

3.1. إهلاك الأصول غير الملموسة ذات مدة منفعة محددة:

المبلغ القابل للإهلاك هو تكلفة الأصل أو أي مبلغ معوض مطروح منه القيمة الباقية (Valeur résiduelles) وتعتبر القيمة الباقية معدومة في الغالب إلا إذا كان الالتزام مؤكد من الطرف الذي يشتري الأصل في نهاية مدة استعماله أو هناك سوق دائم يسمح بتحديد هذه القيمة، تراجع القيمة الباقية مرة على الأقل في السوق وفي حالة تغيرها فهذا التغير في التقدير.

3.2. مدة الإهلاك:

تختار المؤسسة الطريقة (إهلاك خطي، متناقص، أو حسب الوحدات المنتجة) وإهلاك المزايا الاقتصادية المستقبلية للأصل. وفي حالة صعوبة تحديد مدة إهلاك المزايا الاقتصادية المستقبلية، فإن طريقة الإهلاك الخطي هي المختارة، تراجع مدة وطريقة الإهلاك في نهاية كل دورة على الأقل

¹ جمعة فلاح حميدات، المرجع السابق، ص 288.

يسجل مخصص الإهلاك مع الأعباء إلا إذا كان هناك معيار يسمح أو يفرض تحميله في القيمة المحاسبية كأصل.¹

4. استبعاد الأصل غير الملموس أو تخريده

يجب أن يلغى إثبات الأصل غير الملموس من سجلات المؤسسة في الحالات التالية:

- عند الاستبعاد (بالباع أو المبادل أو التبرع)؛
- عندما لا يتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو استبعاده.

يتم احتساب المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات غير ملموس بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد، إن وجدت، والمبلغ الدفترى للأصل. ويجب أن يثبت ضمن الربح أو الخسارة عندما يلغى إثبات الأصل (ما لم يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي رقم (16) "الإيجار" خلاف ذلك عند البيع وإعادة الاستئجار). ولا يجوز أن تصنف تلك المكاسب على أنها إيراد.²

الفرع الثاني: العرض والإفصاح حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS38

- يجب أن تفصح البيانات المالية لكل فئة من الأصول غير الملموسة وتميز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخليا والأصول غير الملموسة الأخرى عما يلي:³
- بيان إذا كان العمر الإنتاجي محددًا أو غير محددًا، إذا كان محددًا يفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة؛
- أساليب الإهلاك المستخدمة للأصول غير الملموسة مع أعمار محددة؛
- إجمالي المبلغ المرحل والإهلاك المتراكم (مجمع مع خسائر انخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة؛
- بند (بنود) بيان الدخل الشامل الآخر الذي يدخل ضمن إهلاك الأصل غير الملموس؛
- مطابقة المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة مبينة ما يلي:⁴
- الإضافات، مبينة بشكل منفصل تلك الناجمة من التطور الداخلي، من خلال اندماج الأعمال؛

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 138_139.

² جمعة فلاح حميدات، المرجع السابق، ص 293_294.

³ جمعة فلاح حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 294.

⁴ جمعة فلاح حميدات، المرجع السابق، ص 295.

- الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة في بيان الدخل الشامل الآخر بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (36) (إن وجدت)؛
- خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي (36) (إن وجدت)؛
- أية خسائر تم الاعتراف بها خلال الفترة، الإهلاك المعترف به خلال الفترة؛
- صافي فروقات الإنفاق الناجمة من ترجمة البيانات المالية لمؤسسة أجنبية من خلال عملة العرض للمؤسسة؛
- التغيرات الأخرى في المبلغ المرحل خلال فترة؛
- بالنسبة للأصول ذات العمر الإنتاجي غير المحددة يتوجب الإفصاح عن المبلغ المسجل للأصل والأسباب التي تدعم ذلك؛
- الأصول غير الملموسة التي يتم امتلاكها من خلال منحة حكومية والمعترف بها بموجب القيمة العادلة؛
- مبلغ الالتزامات التعاقدية بشراء الأصول غير الملموسة؛
- التغيرات في القيمة الدفترية للأصل غير الملموس التي حدثت خلال الفترة بما في ذلك: ¹
 - الرصيد الافتتاحي للتكلفة؛
 - الإضافات للإستبعادات ؛
 - التخفيضات في التكلفة التاريخية؛
 - الاستنفاد المحمل للفترة.
- تكاليف التأسيس التي تمت معالجتها خلال الفترة المصنفة حسب طبيعته؛
- يجب أن تفصح قائمة الدخل والإيضاحات عن الآتي: ²
 - عبئ الاستهلاك عن كل فئة من الأصول موضحة للبند الذي يتضمنه؛
 - إجمالي مبالغ البحوث والتطوير المعترف بها كمصروف؛
 - الإفصاحات الإضافية المطلوبة لقيم إعادة التقييم؛
 - التاريخ الفعلي لإعادة التقييم؛
 - المبلغ المسجل للأصول المعاد تقييمه؛
 - المبلغ المسجل الذي سيتم الاعتراف به لو تم استخدام نموذج التكلفة؛

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 791.

² طارق عبد العال حماد، المرجع السابق، ص ص 756_757.

- مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مع بيان التغيرات خلال الفترة وأية قيود على توزيع رصيد المساهمين؛
- الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

النظام المحاسبي المالي SCF كان إلزامي بداية من جانفي 2010، ومحاولة الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال تطبيقها لهذا النظام، ومن أجل الإلمام بالأصول غير الملموسة، سنتناول في هذا المبحث نظرة عامة حول النظام المحاسبي المالي SCF من مفهوم ونطاق والعناصر المكونة للنظام المحاسبي المالي SCF ، كما سنتطرق إلى تعريف ومكونات الأصول غير الملموسة والمعالجة المحاسبية لهذه الأصول وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

المطلب الأول: مدخل حول النظام المحاسبي المالي SCF

جاء هذا النظام المحاسبي المالي لبيان كيفية إعداد القوائم والكشوف المالية، وإعداد الميزانية وجدول النتائج وتطبيقها داخل المؤسسات لمساعدة وتسهيل عمليات التبادل فيما بينها.

الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي ومجال تطبيقه:

أولاً: تعريف النظام المحاسبي المالي SCF:

قد صدر النظام المالي بموجب القانون رقم 07/ 11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وحسب المادة رقم 03 من القانون 07/11 فإن " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدين عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".¹

ثانياً: نطاق تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF

ألزم القانون 07/11 حسب المادة رقم 04 الكيانات التالية بمسك المحاسبة المالية:²

- الشركات والمؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- الأشخاص الطبيعيون والمعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

¹ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، النظام المحاسبي المالي، العدد 74، الصادرة في 15 ذو القعدة الموافق ل: 25 نوفمبر 2007، ص 3.

² الجريدة الرسمية، المرجع السابق، العدد 74، ص 3.

الفرع الثاني: مكونات النظام المحاسبي المالي SCF

يتكون من العناصر التالية:

أولاً: تنظيم المحاسبة: أشار النظام المحاسبي المالي بوضوح إلى جملة من التعليمات التي يتعين أخذها لتنظيم المحاسبة من أهمها ما يلي:¹

- تحدد المؤسسة تحت مسؤوليتها الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على سواء؛
- يجب القيام بعملية جرد أصول وخصوم المؤسسة مرة في السنة على الأقل؛
- يجب أن يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتخصيصها وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند عليها؛
- كل تسجيل محاسبي يجب تدعيمه بوثيقة ثبوتية على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- يجب الاحتفاظ بالدفاتر المحاسبية، المستندات والوثائق المبررة لمدة عشر سنوات؛
- يتم مسك المحاسبة إما يدوياً أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

ثانياً: الكشوف المالية

تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون، الكشوف المالية سنوياً على الأقل، تتضمن الكشوف الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة.²

1. الميزانية:

تتصف الميزانية بصفة منفصلة: عناصر الأصول وعناصر الخصوم وتبرز بصورة منفصلة على الأقل الفصول التالية عند وجود عمليات تتعلق بهذه الفصول.³

في الأصول:

- التثبيات المعنوية؛
- التثبيات العينية؛

¹ محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 53.

² الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد 74، ص 53.

³ الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، النظام المحاسبي المالي، العدد 19، 28، الصادرة في ربيع الأول الموافق ل: 05 مارس 2009، ص 23.

- الإهلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛
- الأصول الضريبية مع تميز الضرائب المؤجلة؛
- الزبائن والمدينين الآخرين والأصول الأخرى المماثلة "أعباء مثبتة مسبقاً"؛
- خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.

في الخصوم:

- رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال مع تمييز رأسمال الصادر "في حالة الشركات" والإحتياجات والنتيجة الصافية للسنة المالية والعنصرية الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردين والدائنين الآخرين؛
- الخصوم الضريبية مع تمييز الضرائب المؤجلة؛
- المرصودات للأعباء والخصوم المتماثلة "منتجات مثبتة مسبقاً"؛
- خزينة الأموال السلبية ومعدات الخزينة السلبية.

2. حساب النتائج:

حساب النتائج هو بيان ملخص للأعباء والمنتجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو التاريخ السحب. ويرز بالتمييز النتيجة الصافية للسنة المالية الربح، الكسب أو الخسارة.¹

3. جدول سيولة الخزينة:

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساساً لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية.²

¹ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد 19، ص 24.

² الجريدة الرسمية، المرجع السابق، العدد 19، ص 26.

4. جدول تغير الأموال الخاصة:

يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلات للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

المعلومات المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يأتي:¹

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغيرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع ، الانخفاض، التسديد...)
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

5. ملحق الكشف المالية:

يشمل ملحق الكشف المالية معلومات تخص النقاط الآتية متى كانت هذه المعلومات تكتسي طابعا هاما مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشف المالية:²

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشف المالية (المطابقة للمعايير موضحة كل مخالفة لها مفسرة ومبررة).
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم الميزانية وحساب النتائج، وجدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة، والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملة، حجم ومبلغ المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص هذه النعومات؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفيّة.

¹ الجريدة الرسمية، المرجع السابق، العدد 19، ص 26_27.

² الجريدة الرسمية، مرجع السابق، العدد 19، ص 27.

ثالثا: الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة:

كل كيان يكون مقره أو نشاطه الرئيسي موجودا في الإقليم الوطني ويشرف على كيان أن عدة كيانات أخرى يعد وينشر سنويا الكشوف المالية المدمجة للمجموع المكون لكل هذه الكيانات.

علاوة على الأحكام المنصوص عليها في مواد الفصول السابقة، يهدف دمج الحسابات إلى عرض الوضعية المالية ونتيجة مجموعة الكيانات على أنها كيان وحيد.

يكون إعداد ونشر الكشوف المدمجة على عاتق الأجهزة الاجتماعية للكيان المهيمن للمجموع المدمج، والذي يدعى الكيان المدمج.

تعد الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، وتنتشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد. يخضع إعداد الحسابات المركبة ونشرها إلى قواعد المنصوص عليها في مجال الحسابات المدمجة، مع مراعاة الأحكام الناتجة عن خصوصية الحسابات المركبة المتعلقة بغياب روابط المساهمة في رأس المال، تحدد شروط وكيفيات وطرق إجراءات إعداد ونشر الحسابات المدمجة والحسابات المركبة عن طريق التنظيم.¹

رابعا: تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:

يمكن أن يلجأ الكيان إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو الطرق المحاسبية إذا كان الغرض منها تحسين نوعية الكشوف المالية.

يرتكز تغيير التقديرات المحاسبية على تغيير الظروف التي تم على أساسها التقدير، أو على أحسن تجربة، أو على معلومات جديدة، والتي تسمح بتقديم معلومة موثوقة أكثر والحصول عليها.

تغيير الطرق المحاسبية يخص تغيير المبادئ والأسس والاتفاقيات والقواعد والممارسات الخاصة التي يطبقها الكيان بهدف إعداد وعرض الكشوف المالية، لا يتم أي تغيير في الطرق المحاسبية إلا إذا فرض في إطار تنظيم جديد أو إذا كان يسمح بتحسين عرض الكشوف المالية للكيان المعني.

تحديد كيفية أخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية، بعين الاعتبار ضمن الكشوف المالية، عن طريق التنظيم.²

¹ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد 74، ص 06.

² الجريدة الرسمية، المرجع السابق، العدد 74، ص 06.

الفرع الثالث: تعريف ومكونات الأصول غير الملموسة في النظام المحاسبي المالي SCF:

أولاً: تعريف الأصول غير الملموسة في النظام المحاسبي المالي SCF

التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير مادي مراقب ومستعمل في إطار أنشطته العادية، والمقصود منه مثلاً المحلات التجارية المكتسبة، والعلامات، وبرامج المعلوماتية أو رخص الاستغلال الأخرى، والإعفاءات، ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري.¹

ثانياً : مكونات الأصول غير الملموسة في النظام المحاسبي المالي SCF

يمكن توضيح الحسابات الخاصة بالتثبيتات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي SCF كالتالي:

الجدول رقم (1): يوضح حسابات التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي SCF

حساب رقم 20 التثبيتات المعنوية		
الحساب	التسمية	التعريف
ح/ 203	مصاريف التنمية القابلة لتثبيت	- التنمية (التطوير): تصميم نموذج وتطبيق نتائج البحث والمعارف الأخرى عليه قبل بداية استعمال هذا النموذج واستغلاله في الإنتاج، ومنه تحديد تكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجه مباشرة وتبدأ باحتساب هاته التكلفة انطلاقاً من معرفتها بصفة أنها الأصل المعنوي. - مصاريف التنمية: نفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة، تنوي المؤسسة وتمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها، يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.
ح/ 204	برمجيات المعلومات وماشابهها	هذا الحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أو إنتاج البرمجيات ومواقع الإنترنت.
ح/ 205	الإمتيازات والبراءات والمماثلة والرخص والعلامات	هذا الحساب عبارة عن مصاريف تمت من أجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المخترع، إلى المؤلف أو المستفيد من حق استغلال البراءة، شهادة، موديل، حق الملكية الأدبية أو الفنية أو إلى حامل التنازل تحت

¹ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد 19، ص 8.

بعض الشروط.		
هو فرق الشراء الموجب أو السلبي الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الاندماج أو الشراء أو التوحيد، يعتبر فرق الشراء أصل غير قابل للتمييز وبالتالي يجب أن يميز عن التثبيات المعنوية، والتي حسب تعريفها، تعتبر أصول قابلة للتمييز.	فارق الإقتناء	ح/ 207
يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابق ذكرها.	التثبيات المعنوية الأخرى	ح/ 208

المصدر: هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 42.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

سنقوم في هذا المطلب بدراسة المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF من حيث الاعتراف، القياس، والإفصاح المحاسبي.

الفرع الأول : الاعتراف المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي SCF

يُدرج التثبيات العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل:¹

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى كيان.
- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

الفرع ثاني: القياس المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي SCF

أولاً: القياس الأولي للأصول غير الملموسة:

1. الأصول المعنوية المقتناة:

تتضمن تكلفة التثبيات المعنوية سعر الشراء، بما فيها رسوم الاستيراد والرسوم غير المستردة، بعد تخفيض الحسومات والتخفيضات التجارية، كذلك كل المصاريف المباشرة المحملة لإعداد هذا الأصل

¹ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد 19، ص 8.

من أجل الاستخدام. تتضمن المصاريف التي تعزى مباشرة مثلا، تكلفة العمال الذين ساهموا في تشكيل التثبيات، الأتعاب المدفوعة إلى المهنيين، تكلفة الاختبارات الضرورية لسير العمل الصحيح.¹

و تسجل التثبيات غير الملموسة المشتراة مباشرة في الأقسام الفرعية للحساب 20 (في مقابل حسابات أطراف أخرى أو الحسابات المالية)، نأخذ على سبيل المثال الحساب 205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والحساب 208 التثبيات المعنوية الأخرى كالتالي :²

المبالغ		الحساب	
دائن	مدين	دائن	مدين
	XXXX		205
			ح/ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات
XXXX		40	ح/ الموردون والحسابات الملحقه
XXXX		512	ح/ حسابات البنوك الجارية
XXXX		53	ح/ الصندوق
			(شراء امتيازات)
	XXXX		208
			ح/ التثبيات المعنوية الأخرى
XXXX		40	ح/ الموردون والحسابات الملحقه
XXXX		512	ح/ حسابات البنوك الجارية
XXXX		53	ح/ الصندوق
			(شراء تثبيت معنوي)

2. الأصول المعنوية المولدة داخليا:

من الصعب أن نقوم بتقدير فيما إذا كان تثبيت معنوي مولد داخليا يحقق الشروط من أجل تسجيله محاسبيا. هذه المعايير للتسجيل (من الضروري أن المزايا الاقتصادية التي تعزى إلى تثبيت تذهب إلى المؤسسة. وأن تكلفة هذا التثبيت يمكن تقييمها بشكل موثوق منه)، فالمؤسسة عليها التمييز بين

¹ هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 68.

² Ratiba Aoudjit, Le Système Comptable Financier Règles d'évaluation et de Comptabilisation, Enag éditions, Alger, 2012, P P 131_132.

مرحلة البحث ومرحلة التطوير لخلق هذا التثبيت. فالمصاريف الناتجة عن التطوير (أو مرحلة تطوير مشروع داخلي)، يجب أن تسجل ضمن التجهيزات المعنوية إذا، وإذا فقط تستطيع المؤسسة إثبات (SCF 123_14):¹

- هذه المصاريف لها صلة بالعمليات الخصوصية الآتية والتي لها فرص لمردودية إجمالية هامة؛
- للمؤسسة الرغبة والقدرة التقنية، المالية الأخرى لبلوغ العمليات المرتبطة بمصاريف التطوير لاستخدامها أو لبيعها؛
- هذه المصاريف يمكن تقييمها بشكل موثوق فيه.

أما مصاريف البحث أو المصاريف الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي تشكل أعباء تسجل عند حدوثها، ولا يمكن تسجيلها ضمن التثبيتات (SCF 121_15).

وتعالج الأصول غير الملموسة محاسبيا -إذا استوفت الشروط المذكورة سابقا- وفق مرحلتين:²

المرحلة الأولى: تسجل التكاليف بحسب طبيعتها (في المجموعة السادسة) حيث يتم تسجيل المصاريف المتعلقة بعنصر من الأصول غير الملموسة التي أدرجت أصلا في الحسابات كأعباء من قبل الكيان في كشوفها المالية السنوية السابقة (أو التقارير المالية السابقة، وتسجل كالتالي:

المبالغ		الحساب	
مدين	دائن	مدين	دائن
XXXX	XXXX	6xx	ح/ مصاريف
	XXXX	512	ح/ حسابات البنوك الجارية (تحمل الأعباء وتسديدها)

المرحلة الثانية: تحويل المصروف العادي إلى أصول غير ملموسة يجعل 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت مدنيا إلى الحساب 73 الإنتاج المثبت دئنا ويكون القيد كمايلي:

¹ هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 68.

² لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، الطبعة الأولى، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، الجزائر، 2009، ص 79.

المبالغ		الحساب	
مدين	دائن	مدين	دائن
XXXX	XXXX	203	73
		ح/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت ح/ الإنتاج المثبت (تحويل المصاريف إلى تثبيت)	

3. الأصول غير الملموسة الناتجة عن اندماج الأعمال:

وفق النظام المحاسبي المالي SCF يسجل حساب/207 فارق الاقتناء سواء كان إيجابيا أو سلبيا الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية اقتناء أو انصهار أو اندماج. ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائئا، ويجب أن يظهر في الميزانية ضمن الأصل المالي غير الجاري مهما يكن رصيده. وفارق الشراء هو أصل غير معرف، وعليه يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية التي هي بالتعريف أصول معرفة.¹

ثانيا: القياس اللاحق للتسجيل الأولي:

حسب النظام المحاسبي المالي يقترح معالجتين ممكنتين عند القياس اللاحق على التسجيل الأولي هما:²

1. نموذج التكلفة:

بعد التسجيل الأولي، فإن التثبيتات المعنوية يجب أن تسجل بالتكلفة ناقص الإهلاك المتراكم وخسائر القيمة المتراكمة (SCF 121_50).

2. نموذج القيمة المعاد تقييمها:

في إطار المعالجة المسموح بها، كل تثبيت معني، وبعد تسجيله الأولى كأصل، يسجل بمبلغه المعاد تقييمه، أي قيمته العادلة عند تاريخ إعادة التقييم، ناقص الإهلاكات المتراكمة السابقة وخسائر في القيمة المتراكمة السابقة (SCF 121_21).

¹ سماش كمال، عياشي فاطمة الزهراء، تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة (في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي SCF)، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2019، ص 53.

² هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 69.

إعادة التقييم يجب أن تتم بشكل منتظم حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيات بشكل فعال عن تلك المحددة باستعمال القيمة العادلة عند تاريخ الغلق.

هذه المعالجة غير مسموح بها إلا إذا كانت القيمة العادلة للتثبيات المعنوي يمكن تحديدها بالرجوع إلى سوق نشطة (SCF 121_27).

3. التسجيل المحاسبي لإعادة التقييم:¹

- التسجيل لأول إعادة تقييم:

عندما ترتفع القيمة المحاسبية لأصل بعد إعادة تقييمه، يسجل الارتفاع في الجانب الدائن فارق إعادة التقييم (ح/105) ضمن الأصول الخاصة.

إلا أن إعادة التقييم الموجب تسجل في الإيرادات عندما تعوض إعادة تقييم سالب لنفس التثبيات، المسجل سابقا في الأعباء.

- التسجيل لإعادة تقييم لاحق:

عندما تظهر إعادة تقييم فرق سالب، يحمل هذا الأخير على حساب فارق إعادة التقييم (ح/105) المسجل سابقا في الأصول الخاصة لنفس التثبيات، وباقي رصيد الفرق السابق إن وجد يسجل في الأعباء.

كل خسارة قيمة لتثبيات معاد تقييمه تعالج كإعادة تقييم سالب، وتكون إذا تخفيض لإعادة التقييم.

كل استرجاع لخسارة قيمة لتثبيات معاد تقييمه تسجل كإعادة تقييم عندما يتم ملاحظة خسارة القيمة المسجلة سابقا كإعادة تقييم سالب.

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:²

المبالغ		الحساب	
دائن	مدين	دائن	مدين
XXXX	XXXX	105	20X
		ح/ التثبيات المعنوية ح/ فارق إعادة التقييم (ارتفاع القيمة المحاسبية للتثبيات)	

¹ Ratiba Aoudjit, **op.cit**, P 136.

² Ratiba Aoudjit, **IBID**, P 137.

		فرق إيجابي)			
XXXX	XXXX	ح/ التثبيتات المعنوية ح/ إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية- (إعادة تقييم إيجابي بعد إعادة تقييم سلبى سابق مسجل في الأعباء)	781	20X	
XXXX	XXXX	ح/ فارق إعادة التقييم ح/ التثبيتات المعنوية (إعادة تقييم فرق سالب)	20X	105	
XXXX	XXXX	ح/ فارق إعادة التقييم ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات (خسارة القيمة لتثبيت معاد تقييمه)	29	105	
XXXX	XXXX	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات ح/ إسترجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات - الأصول غير الجارية- (استرجاع خسارة القيمة لتثبيت معاد تقييمه)	781	29	

ثالثاً: إهلاك الأصول غير الملموسة وخسائر القيمة:

يتمثل إهلاك الأصول غير الملموسة وخسائر القيمة فيما يلي : ¹

1. مدة الإهلاك:

¹ هوام جمع، مرجع سبق ذكره، ص ص 70 71.

المبلغ القابل للإهلاك لتثبيت معنوي بمدة منفعة محددة يجب أن يوزع بشكل نظامي على مدة المنفعة. يفترض أن مدة المنفعة لا تتجاوز 20 سنة. وفي حالة أن الإهلاك على مدة أطول أو غياب الإهلاك فإن المعلومات الخصوصية تزود في ملحق القوائم المالية (SCF 121_13).

2. طريقة الإهلاك:

طريقة الإهلاك المستخدمة يجب أن تترجم وزن (rythme) إهلاك المزايا الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المؤسسة، إذا كان هذا الوزن لا يمكن تحديده بشكل موثق منه، يجب تطبيق طريقة الإهلاك الخطي، وتسجل حصص الإهلاكات في الأعباء إلا في حالة دمجها في القيمة المحاسبية لأصل منتج من قبل المؤسسة نفسها (SCF 121_7)

3. القيمة الباقية:

القيمة الباقية للتثبيات المعنوية يجب أن تساوي الصفر ، باستثناء:

- أن الغير تعهد بإعادة شرائها في نهاية مدة الاستخدام.
- وجود سوق نشطة وأن القيمة الباقية يمكن تحديدها بالرجوع إلى هذا السوق وأنه من المحتمل أن مثل هذا السوق سيوجد في نهاية مدة استخدام الأصل.

4. الخسارة في قيمة الأصول المعنوية:

يجب على كل مؤسسة خاصة لكل تثبيت معنوي مقارنة قيمته القابلة للاسترداد وقيمه المحاسبية الصافية بعد الإهلاكات في نهاية كل دورة وفي كل مرة إذا كان هناك دليل على أن التثبيت المعنوي قد فقد من قيمته (خسارة في القيمة)، يجب أن ترجع القيمة المحاسبية الصافية إلى قيمة الاسترداد.

ملاحظة : خسارة القيمة المسجلة بعد اختبار انخفاض القيمة على فارق الاقتناء لا يمكن استعادتها لاحقاً، على عكس خسارة القيمة المسجلة على الأصول الأخرى .

المعالجة المحاسبية لخسارة القيمة: ¹

المبالغ		الحساب	
مدين	دائن	مدين	دائن
XXXX		681	ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيمة -الأصول غير

¹ Ratiba Aoudjit, **op.cit**, P 138.

XXXX		الجارية- ح/ خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها	2904	
XXXX		ح/ خسائر القيمة عن الإمتيازات والحقوق المماثلة	2905	
XXXX		ح/ خسائر القيمة عن فارق الشراء	2907	
XXXX		ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية الأخرى (قيد إثبات خسارة القسمة)	2908	
XXXX	XXXX	ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤنات وخسائر القيمة -الأصول غير الجارية- ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات (رفع خسارة القيمة)	290	681
XXXX	XXXX	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات ح/ الإسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤنات (استعادة تخفيض خسارة القيمة)	78	29

رابعاً: خروج الأصول غير الملموسة من المؤسسة:

تقييم الأصول غير الملموسة عند خروجها من المؤسسة: ¹

يجب أن يحذف التثبيت المعنوي من الميزانية عند خروجه أو عندما لا ينتظر منه مزايا اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو خروجه.

¹ هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 71.

الأرباح والخسارة المتحصل عليها من وضع خارج الخدمة لتثبيت معنوي تحدد بالفرق بين نواتج الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية الصافية للأصل ويجب أن تسجل في النواتج أو في الأعباء التشغيلية في حساب النتيجة (SCF 121_12).

التسجيل المحاسبي في حالة خروج أحد التثبيتات غير الملموسة:¹

عند خروج أحد الأصول غير الملموسة من أصل الكيان يتم احتساب الفرق بين منتجات الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصول وتدرج في الحسابات كمنتجات أو كأعباء في الحسابين ح/65 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية، ح/75 فوائض القيمة عن مخزونات الأصول المثبتة غير المالية.

في حالة تحقيق خسارة:

XXXX	ح/ الحسابات المالية	53/512
XXXX	ح/ إهلاك التثبيتات المعنوية	280
XXXX	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	290
XXXX	ح/ نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية	652
XXXX	ح/ التثبيتات المعنوية (تسجيل خسارة في قيمة الأصل)	20X

¹ Ratiba Aoudjit, **op.cit**, P 133.

في حالة تحقيق ربح:

	XXXX	ح/ الحسابات المالية	53/512
	XXXX	ح/ إهلاك التثبيات المعنوية	280
	XXXX	ح/ خسائر القيمة عن التثبيات المعنوية	290
XXXX		ح/ التثبيات المعنوية	20
XXXX		ح/ فوائض القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية (تسجيل فائض في قيمة الأصل)	752

الفرع الثالث: الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة حسب النظام المحاسبي المالي SCF

تظهر الأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي في ميزانية المؤسسة، في جانب الأصول، وينقسم هذا الجانب إلى أصول غير جارية تضم أصول مادية، معنوية ومالية، بالإضافة إلى أصول جارية وتتكون من الأصول التي يمكن تحويلها إلى سيولة في أقل من سنة.¹

كما يتم الإفصاح عن معلومات أخرى خاصة بالأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي في الملاحق ضمن جدول الإهلاك وجدول خسائر القيمة كالتالي:²

جدول الإهلاك يتضمن المعلومات التالية:

- اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية؛
- زيادات في مخصصات السنة المالية،
- انخفاضات في عناصر الخارجية؛
- اهتلاكات مجمعة في اخر السنة المالية.

¹ الجريدة الرسمية، مرجع سبق ذكره، العدد 19، ص 28.

² الجريدة الرسمية، المرجع السابق، العدد 19، ص 43.

جدول خسائر القيمة يتضمن المعلومات التالية:

- خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية؛
- ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية؛
- استرجاع في خسائر القيمة؛
- خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية.

خلاصة الفصل:

في نهاية الفصل نوضح أهم النقاط المتعلقة بالجانب النظري الذي وضعنا فيه الأصول غير الملموسة وكيف نظر لها المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة الذي عرفها بأنها أصول ليس لها جوهر مادي ولها منافع اقتصادية مستقبلية حيث واجهت مشاكل في محاسبتها، حاول المعيار تحديد هذه المشاكل. ومنه بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 الأصول غير الملموسة كيفية الاعتراف، القياس، الإفصاح المحاسبي والمعالجة المحاسبية لهذه الأصول باعتبارها أصول لديها منافع اقتصادية.

الفصل الثاني

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لهذا البحث، المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS38 . سنقوم في هذا الفصل بدراسة المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF بإسقاط الجانب النظري على الواقع، أخذنا الديوان الوطني للتطهير SONA كميدان للدراسة، بهدف إبراز الجوانب المتعلقة ببحثنا من خلال إجراء مقابلة مع المحاسب وطلب الوثائق المعتمدة في الدراسة. وأخذنا أيضا مؤسسة روبية للدراسة من خلال المعلومات المفصّل عنها في التقرير الخاص بالمؤسسة. قمنا من خلاله بتقسيم الفصل الثاني إلى مبحثين.

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF لدى الديوان الوطني للتطهير ONA

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF لدى مؤسسة NCA Rouiba

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي

المالي scf لدى الديوان الوطني للتطهير ONA

الديوان الوطني للتطهير هو مؤسسة عمومية وطنية ذات طابع صناعي و تجاري تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي، من خلال هذا البحث نقدم الديوان الوطني للتطهير وحدة الأغواط ميدان دراسة حالة، وكيف تقوم بالمعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة بالاعتماد على الملاحق المقدمة من طرف المؤسسة.

المطلب الأول : تقديم الديوان الوطني للتطهير ONA

نقدم في هذا المطلب تعريف ونشأة الديوان الوطني للتطهير وأهم المهام التي يقوم بها والأهداف التي يطمح إلى تحقيقها.

الفرع الأول: نشأة وتعريف الديوان الوطني للتطهير ONA

أولاً: نشأة الديوان الوطني للتطهير ONA

نشأت المؤسسة وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 102-01 المؤرخ في 27 محرم 1422 الموافق 21 أبريل سنة 2001 . يوضع الديوان تحت وصاية الوزير المكلف بالموارد المائية، يوجد مقره الاجتماعي بالجزائر العاصمة.

ثانياً: التعريف بوحدة الأغواط ONA

إن وحدة الأغواط تمثل الديوان الوطني للتطهير على مستوى الولاية، فتقوم بأداء الخدمات وإنجاز المشاريع ومتابعتها، وقد بدأت في العمل منذ تنصيبها سنة 2005 والتي تشغل حالياً ما يقارب 225 عاملاً حسب التقسيم الآتي:

1. العمال حسب الفئات:

- فئة الإطارات السامية 01 عامل؛
- فئة الإطارات 27 عاملاً؛
- فئة التحكم 46 عاملاً؛
- فئة التنفيذ 151 عامل.

2. المكونات البشرية:

الجدول لرقم (2): المكونات البشرية

المكونات البشرية	إطار سامي	إطار	عون تحكم	عون تنفيذ
عدد العمال	01	27	46	151

المصدر: إدارة وحدة الديوان الوطني للتطهير بالأغواط ONA

الفرع الثاني: مهام وأهداف الديوان الوطني للتطهير

أولاً: مهام الديوان الوطني للتطهير ONA

يكلّف الديوان، في إطار السياسة الوطنيّة للتنمية بضمان المحافظة على المحيط المائي على كامل التراب الوطني و تنفيذ السياسة الوطنية للتطهير بالتشاور مع الجماعات المحلية، ويكلّف بهذه الصفة عن طريق التفويض:

1. بالتحكم في الإنجاز و الأشغال و كذا استغلال منشآت التطهير الأساسية التابعة لمجال اختصاصه و لاسيّما:
 - مكافحة كل مصادر تلوث المياه في المناطق التابعة لمجال تدخله و كذا تسيير كل منشأة مخصصة لتطهير التجمعات الحضرية و استغلالها، و صيانتها و تجديدها و توسيعها و بنائها و لاسيما منها شبكات جمع المياه المستعملة، و محطات الضخ و محطات التصفية و صرف المياه في المساحات الحضرية و البلدية و كذا في مناطق التطور السياحي و الصناعي؛
 - إعداد و إنجاز المشاريع المدمجة المرتبطة بمعالجة المياه المستعملة و صرف مياه الأمطار؛
 - إنجاز مشاريع الدراسات و الأشغال لحساب الدولة و الجماعات المحلية.

ويكلف الديوان زيادة على ذلك بما يأتي:

- القيام بكل عمل في مجال التوعية أو التربية أو التكوين أو الدراسة و البحث في مجال مكافحة تلوث المياه؛
- التكفل عند الاقتضاء بمنشآت صرف مياه الأمطار في مناطق تدخله لحساب الجماعات المحلية؛

- إنجاز المشاريع الجديدة الممولة من الدولة أو الجماعات المحلية؛
- يكلف الديوان على الخصوص بالمهام العملية الآتية:
- إنشاء كل تنظيم أو هيكلية يتعلق بهدفه في أي مكان من التراب الوطني؛
- تسيير المشتركين في الخدمة العمومية للتطهير؛
- إعداد مسح للهياكل الأساسية للتطهير و ضمان ضبطه اليومي؛
- إعداد المخططات الرئيسية لتطوير الهياكل الأساسية للتطهير التابعة لمجال نشاطه؛
- الإنجاز المباشر لكل الدراسات التقنية و التكنولوجية و الاقتصادية التي لها علاقة بهدفه.

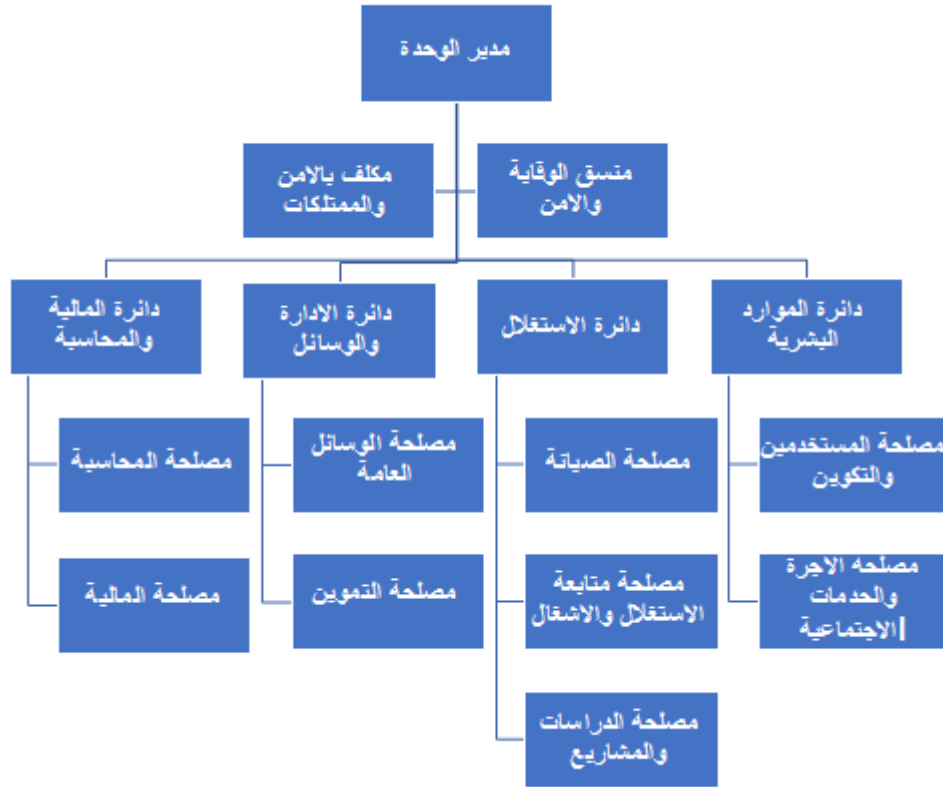
ثانيا: أهداف وحدة الأغواط للتطهير ONA

تتمثل أهداف الديوان بوحدة الأغواط فيما يلي:

- الحماية والحفاظ على المحيط البيئي؛
- مكافحة ومحاربة كل مصادر التلوث المائي؛
- إدارة المشاريع والعمل على المشاريع الصرف الصحي؛
- دعم برامج التوعية لدى المواطنين وحثهم على حماية البيئة المائية؛
- الاهتمام بالتقويم البيئي ودمج مشروعات البيئة المائية في عمليات التنمية؛
- العمل على صياغة مقترحات وتوصيات لوضع مشاريع وقوانين خاصة لحماية البيئة المائية؛
- التنبيه والتحذير من أخطار تلوث البيئة المائية؛
- التركيز على البيئة المائية وحمايتها من قبل الأجهزة المعنية .

الفرع الثالث: الخارطة التنظيمية لوحدة الأغواط ONA

الشكل رقم (1): الخارطة التنظيمية للديوان الوطني للتطهير وحدة الأغواط ONA



المصدر: إدارة وحدة الديوان الوطني للتطهير بالأغواط ONA

- يوضح الهيكل التنظيمي للوحدة محل الدراسة مختلف الوظائف التي تمارسها الوحدة وهو يتكون من المدير والهيكل التشغيلية وهيكل الدعم التي تنقسم إلى أربعة دوائر
- **مدير الوحدة:** يعمل على السير الحسن للوحدة من خلال الهيكل التشغيلية وهيكل الدعم.
 - **الأمانة العامة:** هي مصلحة مكلفة بإدارة البريد الوارد و الصادر وكذا الفاكس ، بالإضافة إلى التحرير المراسلات و استقبال الأفراد وكذا التنسيق بين المصالح في ما يخص علاقات العمل الداخلية..... الخ.

- دائرة الموارد البشرية: و تهتم بتسيير المستخدمين من تحديد لأجورهم كل على حسب وضعيته وطبيعة عمله وكذا الاهتمام بالجانب الاجتماعي من حوادث العمل العطل المرضية وغيرها وكذا الاهتمام ببرمجة التكوين وبتحديد العلاوات الخاصة بالمر دودية الجماعية والفردية.
 - دائرة الاستغلال: والتي تشرف على مصلحة الصيانة ومصلحة متابعة الاستغلال وأعمال الدمج وكما تشرف على قسم الدراسات والمشاريع.
 - دائرة الإدارة والوسائل العامة: والتي تشرف على مصلحة الإدارة والوسائل وتشرف على مصلحة التمويل
 - دائرة المالية والمحاسبة: هي التي تهتم بمختلف العمليات المالية والاقتصادية للوحدة وهي المكلفة بالمحاسبة العامة والخزينة.
- المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

الفرع الأول: متابعة الأصول غير الملموسة

قامت مؤسسة ONA بإقتناء برمجيات بتاريخ 2010/11/29 بقيمة 4900000 . معدل الإهلاك 10% يهلك لمدة 10 سنوات . تتبع طريقة الإهلاك الخطي.¹

أولاً: إعداد مخطط الإهلاك

قسط الإهلاك = القيمة الإجمالية × معدل الإهلاك

$$4900000 \times 10\% = 490000$$

¹ أنظر الملحق 1.

- جدول الإهلاك الخطي :

اسم التثبيت : البرمجيات					
تاريخ الحياة: 2010/11/29					
طريقة الإهلاك الخطي					
التكلفة الأصلية 4900000					
معدل الإهلاك 10%					
سنوات الإهلاك	معدل الإهلاك	القيمة القابلة للإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2011	10%	4900000	490000	490000	4410000
2012	10%	4900000	490000	980000	3920000
2013	10%	4900000	490000	1470000	3430000
2014	10%	4900000	490000	1960000	2940000
2015	10%	4900000	490000	2450000	2450000
2016	10%	4900000	490000	2940000	1960000
2017	10%	4900000	490000	3430000	1470000
2018	10%	4900000	490000	3920000	980000
2019	10%	4900000	490000	4410000	490000
2020	10%	4900000	490000	4900000	0

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة القابلة للإهلاك - مجمع الإهلاك

$$4900000 - 490000 = 4410000$$

ثانيا: التسجيل المحاسبي:

الحساب		المبالغ	
مدين	دائن	مدين	دائن
			2010/11/29

204	ح/ برمجيات المعلومات وماشابهها	4900000	
445130	ح/ الرسم على القيمة المضافة	833000	
	المدفوعة على الاستثمارات 17%		
512	ح/ بنوك الحسابات الجارية		5733000
	(حيازة برمجيات بشيك بنكي)		

يتم إثبات البرمجيات بتكلفة حيازتها.

- تسجيل قسط الإهلاك:

الحساب		المبالغ	
مدین	دائن	مدین	دائن
2011/12/31			
681	ح/ برمجيات المعلومات وماشابهها	490000	
2804	ح/ إهلاكات البرمجيات		490000
	(تسجيل قسط الإهلاك السنوي)		

ومن خلال الملاحق الخاصة بالديوان الوطني للتطهير نلاحظ أن هذا التثبيت رغم نهاية العمر وإهلاكه كلياً إلا أنه مازال يظهر في الميزانية.¹

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي لدى الديوان الوطني للتطهير ONA

من خلال وضعية التثبيات لدى الديوان الوطني للتطهير ONA توفرت المعلومات التالية:²

- قسط الإهلاك السنوي؛
- مجمع الإهلاك؛
- معدل الإهلاك؛
- القيمة القابلة للإهلاك.

¹ أنظر الملحق 3.

² أنظر الملحق 1.

المبحث الثالث: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي

المالي SCF لدى مؤسسة NCA Rouiba

مؤسسة NCA Rouiba هي من بين المؤسسات التي اكتسبت شهرة محلية وعالمية في قطاع المشروعات، حيث اكتسبت هذا المجال بقوة. وذلك لإتباعها سياسة مفادها، تطوير العلاقات والمسؤوليات الفردية، تطبيق تسيير صارم، الشفافية، تعزيز الحوار الاجتماعي. وسنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم المؤسسة وتوضيح الطريقة المتبعة في المعالجة المحاسبية لأصولها المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

المطلب الأول : تقديم مؤسسة NCA Rouiba

نقدم في هذا المطلب لمحة تاريخية عن مؤسسة NCA Rouiba، ورؤيتها المستقبلية وتسطير أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، ومراحل تطورها.

الفرع الأول: البطاقة الفنية لمؤسسة NCA Rouiba

أن سي أ الرويبة (NCA Rouiba): هي شركة جزائرية خاصة تأسست بموجب عقد مؤرخ في 8 أبريل 1966 في الجزائر العاصمة في شكل شركة ذات المسؤولية المحدودة تحت اسم " شركة ذات مسؤولية محدودة، جديد تعليب الجزائر، تتواجد بالمنطقة الصناعية الرويبة - الجزائر، وهي تتربع على مساحة 11270 متر مربع وتمثل منها 7228 متر مربع مساحة المبنى مع ورشات العمل والمخازن والإدارة أما المساحة المتبقية والتي تقدر ب 4042 متر مربع غير مغطاة مخصصة لقنوات الاتصال وموقف السيارات.

قدر رأس المال الاجتماعي للمؤسسة عند تأسيسها ب 300.000 دج مقسمة إلى 300 سهم بقيمة اسمية 1.000 دج للسهم الواحد دفعت نقدا من قبل الشريكين، حيث كانت حصة السيد صالح عثماني (مؤسس الشركة) 255 سهم أي ما يمثل 83% من رأس مال المؤسسة أما حصة السيد محمد سعيد عثماني (والد صالح عثماني) 45 سهم أي ما يمثل 17%، كان أول رفع لرأس مال الشركة سنة 1974 ليصبح 800.000 دج وآخر رفع لها سنة 2008 ليصبح رأسماليا يقدر ب 849.195.000 دج مقسما على 19 مساهم.¹

¹ نرمان مخلوف، استخدام المؤشرات المالية المستحدثة في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة أم البواقي الجزائر، 2019، ص 49.

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة ورؤيتها المستقبلية:

تهدف المؤسسة منذ إنشائها إلى إرضاء زبائنهم، ولذلك شطرت أهدافها من خلال التوجهات الإستراتيجية المعتمدة والتي تتمثل فيما يلي: ¹

- تحسين الطاقة الإنتاجية للمؤسسة؛
- تعزيز القدرة السوقية للمؤسسة؛
- تطوير الصادرات وخاصة في منطقة المغرب العربي؛
- ترقية سياسة الجودة الشمالية بالاستجابة للمعايير الدولية ISO ونظام تحليل المخاطر ونقاط التحكم الحرجة HACCP.

الفرع الثالث: مراحل تطور المؤسسة والهيكل التنظيمي لها

أولاً: مراحل تطوير المؤسسة

مرت المؤسسة منذ تأسيسها بمجموعة من المحطات وهي: ²

- سنة 1966: تأسيس المؤسسة وبداية الإنتاج والتوزيع لمصبرات العلب (طماطم، هريسة.....)
- والحيازة على أرضية المعمل في قلب المنطقة الصناعية برويبة - الجزائر العاصمة؛
- سنة 1984: بداية النشاط في إنتاج العصير؛
- سنة 1989: حيازة معدات ذات قدرات إنتاجية عالية خاصة بالتحضير والتعبئة والتعقيم والتغليف الكرتوني لعصير الفواكه؛
- سنة 2000: الحصول على شهادة (ISO 9002) وهي أول مؤسسة جزائرية تتحصل على هذه الشهادة؛
- سنة 2003: تغيير الشكل القانوني لتصبح شركة مساهمة، وتضرر جزء هام من بناياتها جراء زلزال ماي 2003، وترحيل فرع التوزيع بواد السمار؛
- سنة 2004: بداية النشاط في إنتاج الحليب المعقم بدرجة حرارة فوق العالية Lait UHT ؛
- سنة 2005: دخول مؤسسة Africinvest Fund Ltd في رأس مال الشركة واعتماد لجنة لتنفيذ برنامج شامل لتطوير الشركة تمحور حول الإجراءات التالية :
- اعتماد نظام ERP وهو برنامج متكامل يغطي مختلف نشاطات المؤسسة؛
- اعتماد برنامج للتطوير الصناعي والبدء في خطة تكوين وتدريب خاصة بالموارد البشرية؛
- إيقاف نشاط إنتاج الحليب والمصبرات والتي لم تعد من الأنشطة الإستراتيجية للمؤسسة؛

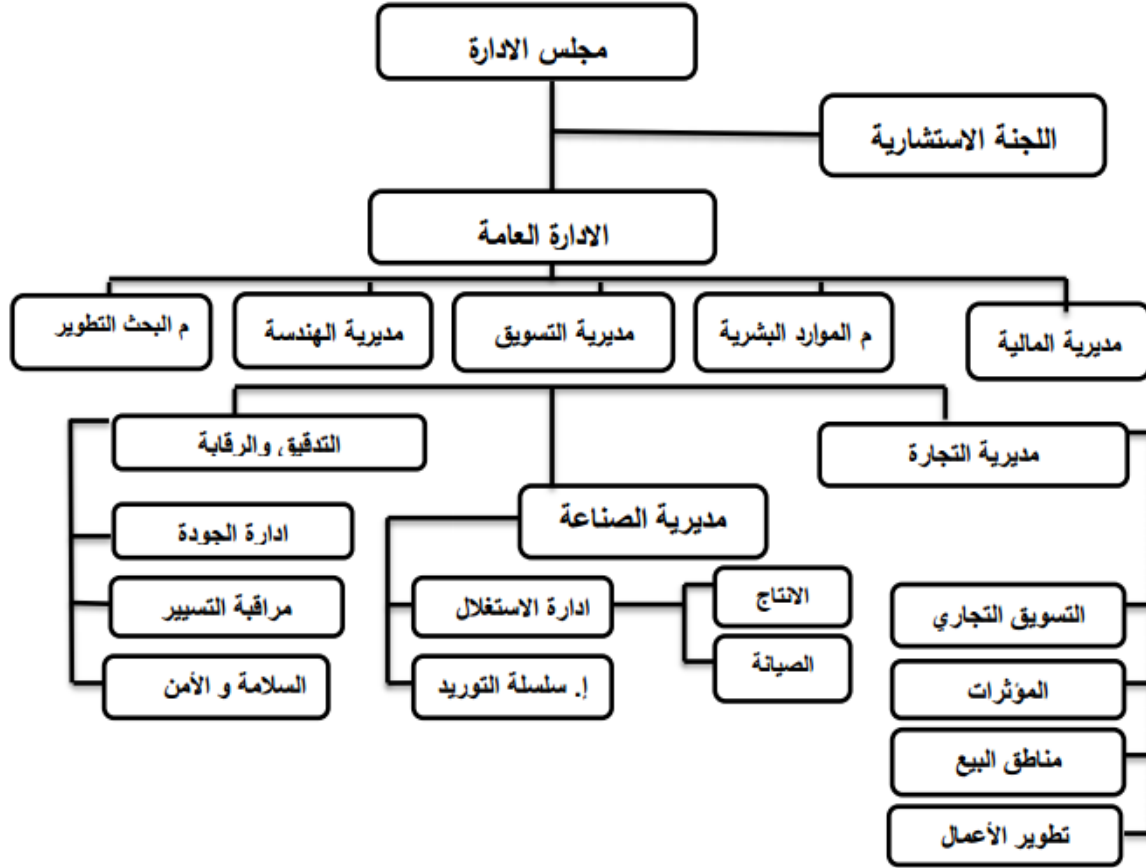
¹ نرمان مخلوف، المرجع السابق، ص 52.

² نرمان مخلوف، المرجع السابق، ص 50_51.

- وضع إستراتيجية شاملو لتطبيق المعايير الدولية .
- سنة 2007: اعتماد برنامج لإعادة الهيكلة المالية، ولاسيما الحصول على تمويل من قبل البنك الأوروبي للاستثمار؛
- سنة 2008: الحصول على الجائزة الوطنية للبيئة، الحصول على شهادة ISO14001 ونجاح أول برنامج للتطوير الصناعي الذي بدأ سنة 2005، واعتماد خطة لتطوير المنتجات والعلامة التجارية؛
- سنة 2009: البدء في تنفيذ خطة تسويقية تستهدف تطوير الشعار والعلامة التجارية، تحسين التعبئة والتغليف وزيادة تنوع المنتجات، والتنوع في طرق التعبئة والتغليف؛
- سنة 2010: تبني قواعد الحوكمة والإدارة الراشدة والتي من شأنها تدعيم تألقها واستمراريتها، مع اعتماد خطة ثانية للتطوير الصناعي والتي تعتمد بشكل خاص على تطوير مرافق الإنتاج وتعزيز شبكة التوزيع، مع دراسة إمكانية تطوير التصدير إلى المغرب العربي وكيفية ضمان تقديم منتجات روية في هذه الأسواق، كما تم خلال السنة اتخاذ القرار بالدخول للبورصة؛
- سنة 2012: تطوير ورشة الإنتاج وترقية سياسات الجودة الشاملة لتلبية متطلبات الحصول على ISO 22000 وتركيب خط التعبئة الثاني للرفع من مستوى الإنتاج؛
- سنة 2013: تعزيز قدرات التعبئة والتغليف من خلال تركيب خط التعبئة الثالث، كما كللت جهود المؤسسة بالحصول على شهادة ISO 22000 وفتح رأس مال الشركة من خلال إدراجها في البورصة بهدف توفير بدائل تمويلية توافق طموحاتها.

ثانيا: الخارطة التنظيمية لمؤسسة NCA Rouiba

الشكل رقم (1): الخارطة التنظيمية لمؤسسة NCA Rouiba



المصدر: نورمان مخلوف، المرجع السابق، ص 53.

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF

بما أن دراستنا تعتمد على المعلومات المقدمة من طرف مجلس الإدارة وأعضائه على الموقع الخاص بالمؤسسة، سنبين في هذا المطلب كيفية المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي SCF، استناداً على المعلومات المقدمة في ميزانية المؤسسة للسنتين 2014-2015، إلا أن هناك نقص في المعلومات المفصّل عنها من طرف المؤسسة.

الفرع الأول: حياة الأصل غير الملموس

أولاً : تعريف الأصول غير الملموسة وشروط تسجيلها¹

يهدف هذا الحساب إلى تسجيل العناصر غير النقدية التي يمكن تحديدها ، بدون وجود مادي والتي يُقصد استخدامها بطريقة دائمة لنشاط الشركة.

شروط تسجيلها:

- وجود منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بهذا العنصر ؛
- تكلفة هذا العنصر قابلة للقياس بطريقة موثوقة.

ثانياً : حساب قسط الإهلاك:

ويمكن تحديد معدل الإهلاك من خلال معرفة العمر الإنتاجي للأصل كالتالي:

$$\text{معدل الإهلاك} = \frac{100}{\text{العمر الإنتاجي}} = \frac{100}{\text{عدد سنوات الإهلاك}}$$

ومن المعطيات الموجودة في ميزانية مؤسسة روية المتعلقة بشراء البرمجيات يمكن حساب قسط الإهلاك وإعداد جدول الإهلاك كالتالي : ²

معدل الإهلاك 20%

¹ أنظر الملحق 4.

² أنظر الملحق 2.

- حساب قسط الإهلاك :

$$\begin{aligned} \text{قسط الإهلاك} &= \frac{\text{القيمة القابلة للإهلاك}}{\text{العمر الإنتاجي}} \\ \text{أو} \\ \text{قسط الإهلاك} &= \text{القيمة القابلة للإهلاك} \times \text{معدل الإهلاك} \end{aligned}$$

1. المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة لسنة 2014:

$$\text{القيمة القابلة للإهلاك} = \text{التكلفة الأصلية} - \text{القيمة المتبقية}$$

ومنه :

$$\text{قسط الإهلاك} = 44454 \div 5 = 8890,8$$

أو

$$\text{قسط الإهلاك} = 44454 \times 20\% = 8890,8$$

- تحديد تاريخ الحيابة (مدة استعماله إلى غاية 2014)

$$\text{مدة الاستعمال} = \text{مجمع الإهلاك} \div \text{قسط الإهلاك}$$

$$\text{مجمع الإهلاك في 2014/12/31} = 31273$$

ومنه:

$$\text{مدة الإستعمال} = 31273 \div 8890,8 = 3,5 \text{ سنة}$$

ومنه :

تاريخ الحيابة هو : من 2011/06/16 إلى 2011/07/15

- حساب قسط الإهلاك : من 2011/07/01 إلى غاية 2011/12/31

"6 أشهر"

$$\text{قسط الإهلاك} = 44454 \times 20\% \times \frac{12}{6} = 4445,4$$

- حساب قسط الإهلاك : من 2016/01/01 إلى 2016/06/03 "6 أشهر"

$$\text{قسط الإهلاك} = 44454 \div 5 \times \frac{12}{6} = 4445,4$$

- حساب مجمع الإهلاك (الإهلاك المتراكم)

مجمع الإهلاك = مجموع الإهلاكات للسنوات السابقة + قسط الإهلاك للسنة الحالية

أو

قسط الإهلاك لسنة 2012 + مجمع الإهلاك لسنة 2011

القيمة المحاسبية الصافية VNC : من سنة 2011 إلى سنة 2016

القيمة المحاسبية الصافية = القيمة القابلة للإهلاك - مجمع الإهلاك

- إعداد جدول الإهلاك :

اسم التثبيت : البرمجيات تاريخ الحيازة: 2011/07/15 طريقة الإهلاك الخطي					
التكلفة الأصلية 44454 معدل الإهلاك 20%					
سنوات الإهلاك	معدل الإهلاك	القيمة القابلة للإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2011	20%	44454	4445,4	4445,4	40008,6
2012	20%	44454	8890,8	13336,2	31117,8
2013	20%	44454	8890,8	22227	22227
2014	20%	44454	8890,8	31117,8	13336,2
2015	20%	44454	8890,8	40008,6	4445,4
2016	20%	44454	4445,4	44454	0

- التسجيل المحاسبي :

تسجيل عملية شراء برمجيات بشيك بنكي وقسط الإهلاك لستة أشهر وقسط الإهلاك السنوي.

الحساب		المبالغ	
مدین	دائن	مدین	دائن
			2011/07/01

52011,18	44454	ح/ برمجيات المعلومات وماشابهها	204
	7557,18	ح/ الرسم على القيمة المضافة المدفوعة 17%	44562
		ح/ بنوك الحسابات الجارية (حيازة برمجيات بشيك بنكي) 2011/12/31	512
4445,4	4445,4	ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -الأصول غير الجارية- ح/ إهلاكات البرمجيات (تسجيل قسط إهلاك البرمجيات لستة أشهر) 2014/12/31	681
	8890,8	ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -الأصول غير الجارية- ح/ إهلاكات البرمجيات (تسجيل قسط الإهلاك السنوي)	2804
8890,8			681

2. المعالجة المحاسبية للتثبيات المعنوية لسنة 2015 : بالرجوع إلى المعطيات الموجودة في

الميزانية حول هذا العنصر نلاحظ :¹

وجود فرق بين القيمة الإجمالية لسنة 2015 والقيمة الإجمالية لسنة 2014 ويمثل التثبيات التي تم حيازتها خلال سنة 2015 وبالتالي هناك ارتفاع في قيمة الأصل غير الملموس سنة 2015 الذي ظهر بمبلغ 68304 دج ونخصم منها قيمة الإجمالية لسنة 2014 المقدرة بـ 44454 دج. ومنه نتحصل على قيمة الحيازة الجديدة لسنة 2015 كما هو موضح .

- حساب تكلفة الحيازة الجديد:

القيمة الإجمالية لسنة 2015 - القيمة الإجمالية لسنة 2014

¹ أنظر الملحق 3.

$$23850 = 44454 - 68304$$

- حساب قسط الإهلاك الإجمالي لسنة 2015:

$$\text{قسط الإهلاك الإجمالي لسنة 2015} = \text{مجمع إهلاك 2015} - \text{مجمع إهلاك 2014}$$

$$9880 = 31273 - 41153$$

- قسط الإهلاك الجديد للتثبيات = قسط الإهلاك الإجمالية لسنة 2015 - قسط الإهلاك القديم

$$988,2 = 8890,8 - 9880$$

أو

- قسط الإهلاك الجديد لسنة 2015:

$$989,2 = (8890,8 + 31273) - 41153$$

- حساب قسط الإهلاك السنوي:

التثبيات الجديدة

$$\text{الطريقة الأولى : قسط الإهلاك} = 23850 \div 5 = 4770$$

$$\text{الطريقة الثانية : قسط الإهلاك} = 23850 \times 20\% = 4770$$

- حساب تاريخ الحيازة:

- حساب قسط الإهلاك الشهري:

$$\text{قسط الإهلاك السنوي} \div 12 = 4770 \div 12 = 397,5$$

- حساب مدة الحيازة:

$$\text{مدة الإستعمال} = \text{قسط الإهلاك الجديد} \div \text{القسط الشهري}$$

$$3 \text{ أشهر} = 397,5 \div 989,2$$

ومنه تاريخ الحيازة من 2015/09/16 إلى 2015/10/15

- إعداد جدول الإهلاك:

التثبيات التي تم حيازتها سنة 2015.

اسم التثبيات : البرمجيات		تاريخ الحيازة: 2015/10/02		طريقة الإهلاك الخطي	
التكلفة الأصلية 44454				معدل الإهلاك 20%	
سنوات	معدل	القيمة القابلة	قسط	الإهلاك	القيمة المحاسبية

الإهلاك	الإهلاك	للإهلاك	الإهلاك	المتراكم	الصافية
2015	20%	23850	989,2	989,2	22860,8
2016	20%	23850	4770	5759,2	18090,8
2017	20%	23850	4770	10529,2	13320,8
2018	20%	23850	4770	15299,2	8550,8
2019	20%	23850	4770	20069,2	3780,8
2020	20%	23850	3780,8	23850	0

3. التسجيل المحاسبي:

- تسجيل عملية شراء برمجيات جديدة بشيك بنكي.

الحساب		المبالغ	
مدین	دائن	مدین	دائن
204		23850	
44562		4054,5	
	512		27904,5
		2015/10/02	
		ح/ برمجيات المعلومات وماشابهها	
		ح/ الرسم على القيمة المضافة	
		المدفوعة 17%	
		ح/ بنوك الحسابات الجارية	
		(حيازة البرمجيات بشيك بنكي)	

- تسجيل قسط إهلاك السنوات التالية: 2015 _ 2018 _ 2020

من أجل توضيح عمليات التسجيل لأقساط الإهلاك.

الحساب		المبالغ	
مدین	دائن	مدین	دائن
681		8890,8	
	2804		8890,8
		2015/01/01	
		ح/ مخصصات الإهلاكات	
		والمؤونات وخسائر القيمة -الأصول	
		غير الجارية-	
		ح/ إهلاكات البرمجيات	
		(تسجيل قسط إهلاك البرمجيات	

		القديم		
989,2	989,2	2015/12/31	2804	681
		ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -الأصول غير الجارية-		
		ح/ إهلاكات البرمجيات (تسجيل قسط إهلاك البرمجيات لثلاثة أشهر)		
4770	4770	2018/12/31	2804	681
		ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -الأصول غير الجارية-		
		ح/ إهلاكات البرمجيات (تسجيل قسط الإهلاك السنوي)		
3780,8	3780,8	2020/12/31	2804	681
		ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -الأصول غير الجارية-		
		ح/ إهلاكات البرمجيات (تسجيل قسط الإهلاك 9 أشهر)		

ثالثاً: تسجيل خسارة القيمة للأصل غير الملموس

لنفترض أنه وبتاريخ 2013/12/31 قدر مبلغ بيع الأصل بـ 20000 وتكلفة الخروج كانت بقيمة 4000.

تحديد خسارة القيمة في 2013/12/31

- حساب سعر البيع الصافي:

سعر البيع الصافي = سعر البيع المحتمل - تكلفة الخروج

$$16000 = 4000 - 20000$$

- حساب القيمة المحاسبية الصافية في 2013/12/31:

$$22227 = (8890,8 + 8890,8 + 4445,4) - 44454$$

- حساب خسارة القيمة:

$$6227 = 16000 - 22227$$

- حساب المبلغ القابل للإهلاك بعد تسجيل خسارة القيمة:

$$16000 = (6227 + 22227) - 44454$$

- حساب قسط الإهلاك السنوي بعد التعديل:

قسط الإهلاك السنوي بعد التعديل = القيمة قابلة للإهلاك بعد الخسارة ÷ المدة المتبقية

$$6400 = 2,5 \div 16000$$

- حساب قسط إهلاك السنة الأخيرة "6 أشهر":

$$3200 = 12/6 \times 6400$$

- تعديل جدول الإهلاك: تعديل جدول الإهلاك بعد خسارة القيمة.

اسم التثبيت : البرمجيات						
التكلفة الأصلية 44454						
طريقة الإهلاك الخطي						
معدل الإهلاك 20 %						
سنوات الإهلاك	معدل الإهلاك	القيمة القابلة للإهلاك	قسط الإهلاك	الإهلاك المتراكم	خسارة القيمة	القيمة المحاسبية الصافية
2011	20%	44454	4445,4	4445,4	-	40008,6
2012	20%	44454	8890,8	13336,2	-	31117,8
2013	20%	44454	8890,8	22227	6227	16000
2014	20%	16000	6400	28627	-	9600
2015	20%	16000	6400	35027	-	3200
2016	20%	16000	3200	38227	-	0

- التسجيل المحاسبي : تسجيل خسارة قيمة البرمجيات.

المبالغ		الحساب	
دائن	مدين	2013/12/31	دائن مدين
6227	6227	ح/ مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة -الأصول غير الجارية- ح/ خسائر القيمة عن البرمجيات (تسجيل خسارة قيمة البرمجيات)	681 2904

رابعاً: خروج الأصول غير الملموسة

الحالة الأولى : التسجيل المحاسبي في حالة تحقيق ربح

بافتراض أن مؤسسة روبية قامت بعملية التنازل عن أصولها غير الملموسة والمتمثلة في البرمجيات بقيمة 35000 دج بتاريخ 2015/12/31 بشيك بنكي يكون التسجيل المحاسبي كالتالي :

المبالغ		الحساب	
دائن	مدين	2015/12/31	دائن مدين
35000	35000	ح/ بنوك الحسابات الجارية	512
35027	35027	ح/ إهلاكات البرمجيات	2804
6227	6227	ح/ خسائر القيمة عن البرمجيات تسجيل خسارة قيمة البرمجيات ح/ برمجيات المعلومات وماشابهها	2904 204
44454	44454	ح/ فوائض القيمة عن خروج أصول معنوية (التنازل عن البرمجيات بفائض قيمة)	752
31800	31800		

الحالة الثانية : التسجيل المحاسبي في حالة تحقيق خسارة

قامت مؤسسة روية بالتنازل عن البرمجيات بتاريخ 2015/12/31 بقيمة 2000 دج

المبالغ		الحساب	
دائن	مدين	2015/12/31	دائن مدين
	2000	ح/ بنوك الحسابات الجارية	512
	35027	ح/ إهلاكات البرمجيات	2804
	6227	ح/ خسائر القيمة عن البرمجيات	2904
		تسجيل خسارة قيمة البرمجيات	
	1200	ح/ نواقص القيمة عن خروج أصول معنوية	652
44454		ح/ برمجيات المعلومات وماشابهها	204
		(التنازل عن برمجيات بنواقص القيمة)	

الفرع الثاني: الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة لمؤسسة روية

من خلال التقرير الخاص بمؤسسة روية تم استخراج المعلومات التالية: ¹

- تعريف الأصول غير الملموسة وشروط الاعتراف بها؛
- معدل الإهلاك؛
- القيمة الإجمالية لسنتي 2015/2014؛
- مجمع الإهلاك لسنتي 2015/2014؛
- المبلغ الصافي.

لم يتم التفصيل في الإفصاح عن المعلومات الكافية الخاصة بالأصول غير الملموسة مثل خسارة القيمة.

¹ أنظر الملحق

مقارنة الأصول غير الملموسة بين المعيار المحاسبي الدولي IAS38 والنظام المحاسبي المالي SCF

الجدول رقم (2): مقارنة الأصول غير الملموسة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 والنظام المحاسبي المالي SCF

البيان	المعيار المحاسبي الدولي رقم 38	النظام المحاسبي المالي SCF	التوافق
الاعتراف	- تدفق منافع اقتصادية مستقبلية؛ - إمكانية قياس الأصول بموثوقية.	- تؤول منافع اقتصادية مستقبلية إلى كيان؛ - من الممكن تقييم الأصول بصورة صادقة.	يوجد
القياس	القياس الأولي: وضوح المعيار الطرق التي تكتسب بها المنشأة هذه الأصول مثل: الحيازة: تقاس بتكلفة الشراء بما في ذلك رسوم الاستيراد والرسوم غير المستردة. المولدة داخليا: وتشمل تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخليا كافة الإنفاق المباشرة على أساس معقول وثابت. الاندماج: تنقل أصول والتزامات الشركة المشتراة إلى الشركة المشترية ويتضمن الأصول غير المشترية.	القياس الأولي: وضوح SCF الطرق التي تكتسب بها المنشأة هذه الأصول مثل: الحيازة: تتضمن تكلفة التثبيتات المعنوية سعر الشراء بما فيها رسوم الاستيراد والرسوم غير المستردة. المولدة داخليا: تسجل تكاليف التثبيت المولدة داخليا في شكل مصاريف ثم يحول إلى تثبيت معنوي. الاندماج: يسجل فارق الاقتناء سواء كان موجبا أو سالبا ويمكن أن يكون مدين أو دائن ويجب أن يظهر في الميزانية.	يوجد
	القياس اللاحق: يتطلب المعيار قياس الأصول باستخدام أحد النموذجين: (التكلفة، إعادة التقييم)	القياس اللاحق: اقترح SCF معالجتين ممكنتين عند القياس اللاحق وهما: (التكلفة، إعادة التقييم)	يوجد
	العمر النظامي:	العمر النظامي:	

الإهلاك	لم يحدد المعيار مدة المنفعة	حدد SCF مدة المنفعة حيث لا تتجاوز المدة 20 سنة	لا يوجد
الإفصاح	يفصح المعيار عن الأصول غير الملموسة: - إذا كان العمر الإنتاجي محدد أو غير محدد. - مطابقة المبلغ المسجل في بداية ونهاية الفترة. - التغيرات في القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة التي حدثت خلال الفترة.	يتم الإفصاح عن الأصول غير الملموسة وفق SCF في: - ميزانية المؤسسة في جانب الأصول. - جدول الإهلاك ويتضمن اهتلاكات مجمعة في بداية ونهاية السنة المالية، الزيادات، الانخفاضات. - جدول خسائر القيمة ويتضمن خسائر القيمة المجمعة في بداية ونهاية السنة المالية، ارتفاعات، استرجاعات.	لا يوجد

خلاصة الفصل:

المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة لدى كل من الديوان الوطني للتطهير و مؤسسة رويبة لهما تسجيل مختلف بحيث أن الديوان الوطني للتطهير لم يكن له خسائر قيمة أو تنازل عن أصلها غير الملموس (البرمجيات)، أما بالنسبة لرويبة كانت قد فصحت عن بعض معلوماتها وباقي المعلومات كانت بافتراض مثل خسارة القيمة، خروج الأصل، وبعد الدراسة توصلنا في الأخير إلى المقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 و النظام المحاسبي المالي أنه هناك توافق لحد كبير لا يمنع وجود إختلاف.

خاتمة

من خلال دراستنا لموضوع المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي 38 والنظام المحاسبي المالي SCF حاولنا معالجة إشكالية الدراسة من خلال التطرق إلى جانبين، في الجانب النظري توصلنا إلى أن الأصول غير الملموسة لها أهمية كبيرة لبناء المؤسسة والحفاظ على استقرارها فهي تدعم مبدأ استمرارية النشاط داخل المؤسسة. حيث أعطى المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 أهمية بالغة للأصول غير الملموسة تمكن أي متعامل سواء كان ذو معرفة بالمحاسبة أم لا من الإطلاع على القوائم المالية للمؤسسة والتعرف على الوضعية المالية للمؤسسة.

أما من الناحية التطبيقية تم عرض المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي، ومقارنة مدى التوافق المحاسبي لهذه الأصول بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 والنظام المحاسبي المالي SCF.

اختبار صحة الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** توافق في شروط الاعتراف الأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي و النظام المحاسبي المالي انه بعد المقارنة نجد أن هناك توافق وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.
- **الفرضية الثانية:** يوجد توافق في القياس للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي و النظام المحاسبي المالي من خلال المقارنة وهذا ما يثبت صحة هذه الفرضية.
- **الفرضية الثالث:** يتوافق الإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي و النظام المحاسبي المالي من خلال المقارنة نقول أنه لا يوجد توافق وهذا ما ينفي صحة الفرضية.

نتائج الدراسة:

- أغلب الأصول غير الملموسة المقتناة من أطراف خارجية تكون قابلة للتحديد على عكس الأصول مولدة داخليا أغلبها غير قابلة لتحديد؛
- الأصول غير الملموسة التي لها منافع اقتصادية متوقعة في مستقبل تخضع لرقابة المؤسسة؛
- منع الغير من الوصول إلى الأصول غير ملموسة؛
- الأصول غير الملموسة التي لا تمتلكها مؤسسة تبرز لها مشكلة تفقدها السيطرة؛
- هناك الأصول غير الملموسة لا يمكن الاعتراف بها لعدم إمكانية قياسها بموثوقية؛
- جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 من أجل دراسة الأصول غير ملموسة وإبراز أهم نقاط فيه الاعتراف، القياس والإفصاح؛
- تعرفنا على سيورة العمل داخل مؤسسة الديوان الوطني للتطهير محل التبرص؛
- الأصول غير الملموسة التي بحوزة المؤسسة لا يمكن الاستغناء عنها لأنها جزء لا يتجزء منها؛

- المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة داخل مؤسسة ONA فيها اختلاف؛
- يجب الإفصاح على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة لتسهيل الدراسة على الطالب مثل مؤسسة الرويبة التي لم تفصح على معلومات كافية؛
- اقتصر الأصول غير الملموسة في مؤسسة ONA على البرمجيات الإعلام الآلي فقط.

توصيات الدراسة:

- ضرورة إعطاء أهمية أكبر للأصول غير الملموسة من قبل المؤسسات؛
- التنسيق بين الجامعات والمؤسسات لتسهيل عملية التربص؛

آفاق الدراسة:

- يبقى موضوع دراسة الأصول غير الملموسة من أهم المواضيع التي مستها التغيرات في مجال المحاسبة.
- اقترح أن يتم تناول الفوارق المتعلقة بالأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 38، خاصة الجانب التطبيقي الواقع منها ذلك لعدم توفر دراسات واقعية عنه في واقع الوحدات الاقتصادية الجزائرية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً - الكتب:

1. محمد بوتين، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، متينة للطباعة، براق الجزائر، 2010.
2. باسل عبد الغني سنقرط، أصول المحاسبة، دار أسامة للنشر وتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
3. كتوم عاشور ، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر،مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة شلف، العدد 6، 2010.
4. كمال الدين مصطفى هواوي، المحاسبة المتوسطة وفق لمعاينة المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، مصر ، 2009.
5. . دونالد كيسو بيريا، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، دار المريخ للنشر ، المملكة العربية السعودية ،السنة غير مذكورة.
6. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/ IFRS، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، 2017.
7. حيدر محمد علي بني عطا، مفاهيم أساسية في قياس الأصول الثابتة، دار الحماد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2007.
8. عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة ، الجزء الثاني، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.
9. حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية، دار حنين للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 1995.
10. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2002.
11. طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الخامس، قياس بنود الميزانية،الدار الجامعية، مصر، 2006.
12. رتشارد شويذر وآخرون، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي ابراهيم ولد محمد فال، “نظرية المحاسبة”، دار المريخ للنشر، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية ،2009.
13. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبة الدولي IAS/ IFRS ، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، 2009.

14. لبوز نوح، مخطط النظام المحاسبي المالي الجديد، الطبعة الأولى، مؤسسة الفنون المطبعية والمكتبية، بسكرة، الجزائر، 2009

ثانيا - الأطروحات والرسائل الجامعية:

15. كيموش بلال، أطروحة دكتوراه، البدائل المحاسبية للعناصر غير الملموسة، جامعة سطيف الجزائر، 2016.
16. ماجد عبد المجيد قباجة، أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العاملة للأصول المعنوية على محتوى القوائم العامة الأردنية، أطروحة مقدمة استكمال المتطلبات منح درجة الدكتوراه لصفه في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2009.
17. حمزة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2012-2013.
18. نرمان مخلوف، استخدام المؤشرات المالية المستحدثة في تقييم الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة أم البواقي الجزائر، 2019

ثالثا - المجالات:

19. السعيد قاسمي، فرحات عباس، النظام المحاسبي المالي الجديد ومدى تنميته مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 1، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2010.
20. بوشاكر جلول، عجيلة محمد، القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 7، العدد 1، جامعة طاهري محمد، بشار الجزائر، 2021.
21. قادري عبد القادر، القياس المحاسبي للأصول المعنوية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية - دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي-، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 9، العدد 1، جامعة أحمد دراية، أدرار الجزائر، 2021.
22. سماش كمال، عياشي فاطمة الزهراء، تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة (في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي SCF)، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 7، العدد 1، جامعة أحمد دراية أدرار، الجزائر، 2019.

رابعاً - الجرائد الرسمية:

23. الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، النظام المحاسبي المالي، العدد

74، الصادرة في 15 ذو القعدة الموافق ل: 25 نوفمبر 2007.

24. الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، النظام المحاسبي المالي، العدد

19، 28 الصادرة في ربيع الأول الموافق ل: 05 مارس 2009

المراجع باللغة الفرنسية:

Ratiba Aoudjit, **Le Système Comptable Financier Règles d'évaluation et de Comptabilisation**, Enag éditions, Alger, 2012.

قائمة الملاحق

Chapitre 4. Informations financières

4.1 Présentation des principes comptables :

Les comptes de la société sont établis conformément aux règles du Nouveau Système Comptable et Financier et aux principes et conventions comptables généralement admis notamment le principe de prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique, le coût historique, la non-compensation, le principe de prudence, le principe de l'importance relative et la permanence des méthodes comptables.

4.2 Présentation du plan comptable de la NCA-Rouiba

4.2.1 Les actifs non courants :

4.2.1.1 Les immobilisations incorporelles

Ce compte est destiné à enregistrer les éléments non monétaires identifiables, sans substance physique et qui sont destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise.

4.2.1.2 Les immobilisations corporelles

Ce compte enregistre les éléments physiques destinés à servir de façon durable à l'activité de la société. Ces immobilisations sont amorties selon la méthode linéaire en utilisant les taux d'amortissement qui figurent dans le tableau ci-dessous :

TABLEAU NUMERO 21 : TAUX D'AMORTISSEMENT

Investissement	Taux d'amortissement
Constructions	5%
Station de traitement d'eau	5%
Agencements, aménagements et installations	10%
Matériel industriel	10%
Outils industriels	10%
Equipements de bureaux	10%
Logiciels informatiques	20%
Véhicules légers	20%
Véhicules lourds	20%

L'inscription d'un élément en immobilisations incorporelles et corporelles est conditionnée par les deux exigences suivantes :

- L'existence d'avantages économiques futurs associés à cet élément,
- Le coût de cet élément est mesurable de façon fiable.

1. PRÉSENTATION ET ANALYSE DES BILANS (ACTIFS)

ACTIF	Note	31/12/2015	31/12/2014	Var
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES NETTES		5 302 558	4 553 849	16%
Immobilisations incorporelles brutes	1	27 151	13 181	106%
<i>Immobilisations incorporelles brutes</i>		68 304	44 454	54%
<i>Amortissement des immobilisations incorporelles</i>		(41 153)	(31 273)	32%
Immobilisations corporelles nettes	2	5 244 712	4 486 129	17%
<i>Terrains nets</i>		1 183 751	1 183 751	0%
<i>Bâtiments nets</i>		751 767	797 758	-6%
<i>Bâtiments bruts</i>		922 838	922 838	0%
<i>Amortissement des bâtiments</i>		(171 071)	(125 081)	37%
<i>Autres immobilisations corporelles nettes</i>		3 157 979	2 351 167	34%
<i>Autres immobilisations corporelles brutes</i>		5 430 344	4 179 586	30%
<i>Amortissement des autres immobilisations corporelles</i>		(2 272 365)	(1 828 419)	24%
<i>Immobilisations en cours nettes</i>		151 215	153 453	-1%
<i>Immobilisations en cours brutes</i>		151 215	153 453	-1%
Immobilisations financières	3	30 695	54 539	-44%
<i>Autres participations et créances rattachées</i>		-	-	
<i>Autres titres immobilisés</i>		-	-	
<i>Prêts et autres actifs financiers non courants</i>		2 034	1 614	26%
<i>Impôts différés actifs</i>		28 660	52 925	-46%
TOTAL ACTIF COURANT		3 037 647	2 655 825	14%
Stocks et en cours nets	4	1 164 306	1 043 003	12%
<i>Stocks et en cours nets</i>		1 164 306	1 043 003	12%
<i>Provisions de dépréciation des stocks</i>		(70 264)	(73 092)	-4%
Créances et emplois assimilés		1 633 135	1 386 693	18%
<i>Clients nets</i>	5	1 403 363	1 158 815	21%
<i>Clients bruts</i>		1 573 152	1 327 061	19%
<i>Provisions de clients</i>		(169 789)	(168 246)	1%
<i>Autres débiteurs</i>	6	80 974	134 907	-40%
<i>Impôts et assimilés</i>	7	97 145	65 912	47%
<i>Autres créances et emplois assimilés</i>	8	51 652	27 059	91%
Disponibilités et assimilés		240 206	226 129	6%
<i>Placements et autres actifs financiers courants</i>		7 539	14 335	-47%
<i>Trésorerie</i>	9	232 667	211 794	10%
<i>Provisions de dépréciation des disponibilités</i>		-	-	
TOTAL GENERAL ACTIF		8 340 205	7 209 674	16%