

القياس المحاسبي للأصول المعنوية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية - دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي -

Accounting measurement of intangible assets under international accounting standards – a compared study with the financial accounting system-

د. قادري عبد القادر

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم (الجزائر)، abdelkader.kadri@univ-mosta.dz

تاريخ النشر: 2021/03/31

تاريخ القبول: 2021/03/24

تاريخ الإرسال: 2021/01/31

ملخص:

يتطرق هذا البحث إلى عرض إجراءات القياس المحاسبي للأصول المعنوية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 38 : الأصول غير الملموسة، كما يهدف هذا البحث إلى عرض إجراءات القياس المحاسبي للأصول السابقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري، حيث خلصنا في النهاية إلى وجود اختلافات جوهرية ناتجة عن التطورات التي حدثت في معايير المحاسبة الدولية والتي لم يتم مواكبتها من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى حد الآن.

كلمات مفتاحية: قياس؛ أصول؛ تكلفة؛ إستهلاك؛ معيار.

تصنيفات JEL: M41

Abstract:

This research deals presenting the procedures for accounting measurement of intangible assets in accordance with International Accounting Standard IAS 38 — Intangible Assets, as well as the procedures for accounting measurement of foregoing assets according to the Algerian financial accounting system, as we concluded in the end that there are key differences resulting from the developments that have occurred in international accounting standards, which the Algerian financial accounting system does not keep up until now.

Keywords: Measurement; assets; cost; depreciation; standard.

JEL Classification Codes: M41

المقدمة:

سوف نتطرق في هذا الدراسة إلى إجراءات إعداد عناصر القوائم المالية وذلك وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IASs)، ونظرا لإتساع عدد تلك المعايير والإجراءات التي تتضمنها والتي تعالج متطلبات إعداد عناصر القوائم المالية المختلفة من قياس، إقرار، عرض وإفصاح...إلخ، سوف نقتصر في مجال دراستنا على إجراءات القياس المحاسبي لعناصر الأصول الغير الملموسة أو المعنوية، ووقع اختيارنا على ذلك على أساس أن تعالج أحداث مالية واسعة الإنتشار في المؤسسة الاقتصادية وخاصة الإنتاجية منها حيث تعتبر الأصول المعنوية أحد المكونات الأساسية لنظام المؤسسة المعاصرة والتي تتفاعل مع باقي المكونات المادية والبشرية من أجل تحقيق الهدف الأساسي للمؤسسة والمتمثل في تحقيق النمو والإستقرار.

إضافة إلى ما سبق، وفي سياق الإصلاح المحاسبي الذي شهدته الجزائر بصدد نظام محاسبي مالي جديد، والذي ظهر نتيجة القصور الذي شهده المخطط الوطني المحاسبي في الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية في الوقت الراهن، وذلك بسبب التغيرات الداخلية والخارجية التي عرفتها البيئة الاقتصادية الجزائرية، سوف نتطرق في هذا البحث إلى دراسة مقارنة بين متطلبات قياس عناصر القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية التي تم التطرق إليها في هذا البحث مع متطلبات قياس نفس العناصر وفقا للنظام المالي المحاسبي الجزائري الجديد.

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية من حيث إجراءات قياس عناصر القوائم المالية المتمثلة في

الأصول المعنوية؟

أهمية البحث:

- يستمد البحث أهميته من أهمية الحقوق الملكية الفكرية وبراءات الإختراع في المؤسسة الاقتصادية؛
- تمثل الأصول الغير الملموسة نسبة هامة من أصول المؤسسة المعاصرة في ظل إقتصاد المعرفة؛
- تعتمد أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تراخيص الملكية الفكرية وبراءات الإختراع الخارجية من أجل الإستفادة من الخبرات والتطورات الخارجية في تقديم منتجات وخدمات ذات جودة عالية وفق للمقاييس العالمية؛
- التوجه الصناعي للجزائر يحتم وضع إجراءات محاسبية فعالة لمواكبة هذا النوع من النشاطات الاقتصادية بما يتوافق مع المعمول به دوليا؛
- تسعى الجزائر إلى استقطاب أكبر حجم ممكن من الإستثمارات الأجنبية في المجال التكنولوجي والصناعي مما يستدعي توفير معلومات مالية صادقة تساعد المستثمر الأجنبي على اتخاذ القرار؛
- يعتبر التوافق مع معايير المحاسبة الدولية من أهم عوامل جذب الإستثمارات الأجنبية التي تراهن عليها الجزائر حاليا ومستقبلا.

أهداف البحث:

- الوقوف على أهم إجراءات القياس المحاسبي لعناصر الأصول الغير الملموسة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية؛
- عرض أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص قياس الأصول المعنوية؛

- الوقوف على مدى التوافق في إجراءات القياس المحاسبي لعناصر الأصول الغير ملموسة بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي.

المنهج المتبع في الدراسة:

تم التطرق إلى هذا الموضوع من خلال إتباع المنهج الوصفي لتوضيح المفاهيم المختلفة وكذلك المنهج التحليلي قصد تسهيل الفهم الكامل لموضوع من خلال تسليط الضوء على كافة أجزاءه
أولاً: قياس الأصول غير الملموسة:

المعيار المحاسبي الدولي الذي يتناول متطلبات قياس الأصول غير الملموسة ومتطلبات أخرى هو المعيار المحاسبي الدولي رقم(38): الأصول غير الملموسة، فيما عدا: (International Accounting Standards Board, 2008, p. 1865)

الأصول غير الملموسة المتضمنة في نطاق معيار آخر، الأصول المالية كما هي معرفة في المعيار المحاسبي الدولي رقم(32) الأدوات المالية: العرض، قياس أصول التقييم والتنقيب (تخضع لمتطلبات(IFRS6): تقييم والتنقيب عن الموارد المعدنية)، الإنفاق على استخراج وتطوير المعادن، النفط، الغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة الأخرى. الأصول غير الملموسة الناشئة عن عقود التأمين صادرة عن أصول غير ملموسة لشركات التأمين مغطاة بمعايير دولية أخرى للتقارير المالية ، مثل الأصول غير الملموسة المحتفظ بها للبيع (المعيار الدولي للتقارير المالية 5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة) ، الأصول الضريبية المؤجلة (معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل)، أصول الإيجار (معيار المحاسبة الدولي 17 عقود الإيجار) ، الأصول الناشئة من مزايا الموظفين (المعيار المحاسبي الدولي 19 مزايا الموظفين (2011))، والشهرة (المعيار الدولي للتقارير المالية 3 دمج الأعمال). (Deloitte, 2020).

1- مفهوم الأصول غير الملموسة:

الأصل غير الملموس هو أصل غير نقدي وقابل للتحديد وبدون جوهر مادي، ويمكن تحديد الأصل في حالة ما إذا كان
إما: (IASC Foundation staff., 2008)

- قابل للفصل، بمعنى قادر على أن يكون منفصل أو منقسم عن المؤسسة وباستطاعته أن يكون مباع أو متنازل عنه أو مرخص أو مؤجر أو مبادل إما منفرداً أو سوية مع عقد أو أصل أو خصم ذوي صلة. أو
- ينشأ من حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى، بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للتنازل أو قابلة للفصل عن المؤسسة أو عن حقوق والتزامات أخرى.

ومن أمثلة العناصر التي يمكن أن ينطبق عليها تعريف الأصل غير الملموس: برامج الكمبيوتر، براءات الاختراع ، حقوق التأليف والنشر، التراخيص وحصص الإستيراد...إلخ. (Deloitte, 2020).

قد توجد بعض الأصول غير الملموسة ضمن شيء مادي مثل قرص مضغوط (في حالة برامج الحاسب الآلي)، ولتحديد ما إذا كان يجب معاملة الأصل الذي يحتوي على كل من عناصر غير ملموسة وملموسة، بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS16) أو كأصل غير ملموس بموجب هذا المعيار فإنه يطلب استخدام الحكم الشخصي لتقييم أي عنصر أكثر أهمية، مثال ذلك برنامج الحاسب الآلي لآلة يتحكم بها الحاسب الآلي ولا تستطيع العمل بدون ذلك البرنامج المحدد يعتبر جزءاً لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي وتعامل كعقار أو مصانع أو تجهيزات، وينطبق نفس الشيء على نظام التشغيل للحاسب الآلي، وحيث لا تكون البرامج جزءاً لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي ذات العلاقة تعامل برامج الحاسب الآلي على أنها أصل غير ملموس. (مؤسسة لجنة معايير إعداد التقارير المالية الدولية (IFRSF)، 2013، صفحة 2، 3)

2- القياس الأولي (المبدئي) للأصول غير الملموسة:

2-1 الأصل غير الملموس المقتنى:

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) تشمل تكلفة الأصل غير الملموس المقتنى منفصلاً على سعر شراؤه شاملاً رسوم الإستيراد وضرائب الشراء الغير المسترجعة، بعد طرح الخصومات التجارية والخصومات، و أي تكلفة منسوبة مباشرة لإعداد الأصل لاستعماله المقصود.

ومن أمثلة التكاليف المنسوبة مباشرة لإعداد الأصل لإستعماله المقصود وتلك التي ليست كذلك ما يلي: (وزارة الإستثمار المصرية، 2015، صفحة 408، 409)

- تكاليف مزايا العاملين (كما هو موضح في (IAS19) الناشئة مباشرة من تجهيز الأصل بحالته التشغيلية.
- الأتعاب المهنية الناشئة مباشرة عن تجهيز الأصل بحالته التشغيلية.
- تكاليف الإختبارات الخاصة بصلاحية تشغيل الأصل.
- وكأمثلة عن النفقات التي لا تعبر جزء من تكاليف الأصل غير الملموس:
- تكاليف إدخال منتج أو خدمة جديدة (بما في ذلك تكاليف الإعلانات والأنشطة الترويجية).
- تكاليف القيام بالنشاط في موقع جديد أو مع فئة جديدة من العملاء (بما في ذلك تكاليف تدريب العمالة).
- التكاليف الإدارية والتكاليف العامة غير المباشرة الأخرى.

2-2 إمتلاك أصل غير ملموس من خلال عملية تبادل:

تخضع متطلبات القياس المبدئي للأصول غير الملموسة المحازة عن طريق التبادل لنفس متطلبات القياس المبدئي لعنصر العقار، المصانع والتجهيزات المقتناة بالتبادل.

2-3 الأصول غير الملموسة المصنعة داخليا:

2-3-1 مراحل تكوين الأصل غير الملموس داخليا:

تقسم مراحل تكوين الأصل غير الملموس داخليا إلى مرحلتين، مرحلة البحث ومرحلة التطوير.

- أ- مرحلة البحث: بموجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS38)، لا يتم الاعتراف بأي أصل غير ملموس ينشأ من البحث (أو من مرحلة بحث لمشروع داخلي)، والإنفاق على البحث (أو من مرحلة بحث لمشروع داخلي) يتم الاعتراف به

كمصروف عندما يتم تكبده (IASC Foundation staff., 2008) ، والسبب من وراء ذلك، أن التكاليف المنفقة على هذه الأنشطة قد لا تؤدي إلى أية منافع مستقبلية، وهذا يعتبر من الشروط الهامة للإعتراف بها كأصل . (قاضي و حمدان، 2000، صفحة 72)

ويعرف البحث بأنه: تحقيق أصيل(مبتكر) ومخطط، بوشر بأمل الحصول على معرفة وفهم علمي أو تقني جديد (International Accounting Standards Board, 2008, p. 1867)،

وفيما يلي أمثلة عن أنشطة البحث: (نور، 2000، صفحة 578، 579)

- الأنشطة التي تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة؛
 - البحث عن تطبيقات للإكتشافات الناتجة عن البحوث أو المعرفة الأخرى؛
 - البحث عن بديل لمنتج أو لعملية معينة؛
 - تشكيل أو تصميم لمنتج محتمل جديد أو محسن أو لبدائل عملية التشغيل.
- ب- **مرحلة التطوير:** التطوير هو تطبيق نتائج البحث التي تم التوصل إليها أو المعرفة الأخرى لخطوة أو نموذج مواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديد أو محسنة بشكل جوهري قبل البدء في الإنتاج أو الاستخدام التجاري (قاضي و حمدان، 2000، صفحة 72) ، وفيما يلي أمثلة على أنشطة التطوير: (مؤسسة لجنة معايير إعداد التقارير المالية الدولية(IFRSF)، 2013، صفحة 10)

- تصميم وبناء واختبار نماذج أولية ونماذج سابقة للإنتاج أو لما بعد الاستعمال؛
- تصميم الأدوات وأجهزة التثبيت والقوالب والأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة؛
- تصميم وبناء وتشغيل مشروع تجريبي على نطاق ليس مجديا اقتصاديا للإنتاج التجاري؛
- تصميم وبناء واختبار بديل تم اختياره لمواد أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة.

ويشير المعيار المحاسبي الدولي رقم(38) إلى وجوب الإعتراف بالأصل غير الملموس الناشئ من تطوير(أو من مرحلة

تطوير لمشروع داخلي) فقط إذا تمكنت المؤسسة من بيان كل ما يلي(IASC Foundation staff., 2008):

- الإمكانية التقنية لإتمام الأصل لكي يكون متوفر للإستعمال أو للبيع؛
- النية لإتمام الأصل غير الملموس واستعماله أو بيعه؛
- كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، من بين أشياء أخرى، المؤسسة تستطيع إثبات وجود سوق للإنتاج الناشئ عن الأصل غير الملموس، أو الأصل غير الملموس نفسه، أو إذا كان سيستعمل داخليا، منفعة الأصل غير الملموس؛
- توفر الموارد المالية والتقنية والموارد الأخرى لإتمام تطوير واستعمال أو بيع الأصل غير الملموس؛
- قدرة المؤسسة على قياس بشكل موثوق الإنفاق المنسوب إلى الأصل غير الملموس أثناء تطويره.

ويشير المعيار إلى أنه إذا لم تتمكن المؤسسة من تمييز مرحلة البحث من مرحلة التطوير لمشروع داخلي لإيجاد أصل غير ملموس فإن المؤسسة تعامل الإنفاق على ذلك المشروع كما لو أنه تم تحمله في مرحلة البحث فقط . (مؤسسة لجنة معايير إعداد التقارير المالية الدولية(IFRSF)، 2013، صفحة 12)

كما يتبنى المعيار وجهة النظر التي تفيد بأن النفقات المتعلقة بالعلامات التجارية والأسماء التجارية بالصحف والمجلات وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة في جوهرها والتي تم إنتاجها داخليا، لا يمكن تمييزها عن تكلفة تطوير النشاط بوجه عام، ولذلك لا يتم إقرار هذه البنود كأصول غير ملموسة (وزارة الإستثمار المصرية، 2015، صفحة 416)، كما أن الشهرة المولدة داخليا لا يعترف بها كأصل لأنها ليست مورد محدد(أي غير قابلة للفصل وليست ناشئة عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى) مسيطر عليه من قبل المؤسسة و الذي يمكن قياسه بشكل موثوق . (International Accounting Standards Board, 2008, p. 1875) (مؤسسة لجنة معايير إعداد التقارير المالية الدولية(IFRSF)، 2013، صفحة 11) (International Accounting Standards Board, 2008, p. 1878)

2-3-2 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 للإستعمال 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 الإختراع والترخيصات المستخدمة لتوليد الأصل غير الملموس. (قاضي و حمدان، 2000، صفحة 74)

وبغية تجنب التكاليف غير المتعلقة بتوليد أصل غير الملموس 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 للإستعمال، عدم الكفاءة المحددة بوضوح وخسائر التشغيل الأولية التي تم تحملها قبل أن يحقق الأصل الأداء المرسوم، الإنفاق على تدريب الموظفين لتشغيل الأصل.

3- القياس اللاحق للأصول غير الملموسة:

يخضع القياس اللاحق للأصول غير الملموسة إلى نموذجين يمكن اختيار أحد منهما وهما: نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم، بحيث تخضع متطلبات تطبيق هذان النموذجين لنفس متطلبات القياس اللاحق للأصول الثابتة المادية، فيما عدا أن المعيار المحاسبي الدولي(IAS38) لا يشير إلى تطبيق تكلفة الإحلال المهلكة(المسموح بها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي (IAS16) عند استخدام نموذج إعادة التقييم في قياس الأصول غير الملموسة وذلك في حالة تعذر إيجاد القيمة السوقية للأصل كمؤشر للقيمة العادلة.

كما أن المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) يشير إلى صعوبة تطبيق نموذج إعادة التقييم عند قياس اللاحق للأصول غير الملموسة، بحيث ينص على أنه من غير الشائع وجود سوق نشط بالنسبة للأصل غير الملموس، على سبيل المثال: الماركات، أسماء الصحف، حقوق نشر الأفلام، براءات الإختراع والعلامات التجارية (International Accounting

(Standards Board, 2008, p. 1878) ، وكذلك بالرغم من أن الأصول غير الملموسة يمكن شراؤها أو بيعها فإنه يتم التفاوض بشأن العقود بين المشتريين والبائعين والعمليات هي نسبيا غير شائعة، ولهذا الأسباب قد لا يوفر السعر المدفوع لأصل واحد دليلا كافيا للقيمة العادلة لأصل آخر، وأخيرا غالبا ما تكون الأسعار غير متوفرة للجمهور. كما يشير المعيار إلى أنه إذا تم الاعتراف فقط بجزء من تكلفة الأصل غير الملموس على أنه أصل لأن الأصل لم يحقق مقاييس الاعتراف إلا بعد انقضاء مدة من بدء العملية، يمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل ككل . (مؤسسة لجنة معايير إعداد التقارير المالية الدولية(IFRSF)، 2013، صفحة 15)

4- قياس استهلاك الأصول غير الملموسة:

الإستهلاك هو مفهوم مرادف لمفهوم الإهلاك لكن بالتطبيق على الأصول غير الملموسة. والأصل غير الملموس يمكن أن يكون له عمر محدد أو غير محدد، في الحالة الأخيرة لا يتم استهلاك الأصل غير الملموس ويعاد النظر في عمره المفيد في نهاية كل فترة تقرير (Ducasse, Anne, Ouvrard, & Christian, 2005, p. 129)، وإذا ثبت أن له عمر مفيد محدد بعدما كان غير محدد يتم استهلاك الأصل غير الملموس ويحاسب كتغيير في التقديرات المحاسبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي (IAS8).

أما المتطلبات المتعلقة بتحديد استهلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر مفيد هي نفسها تلك الخاصة بإهلاك الأصول المادية الثابتة فيما عدا المتطلبات التالية:

فيما يخص طرق استهلاك الأصول غير الملموسة أشار المعيار إلى ثلاث طرق ممكنة وهي طريقة القسط الثابت وطريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع الوحدات والذي سبق شرحهم عند التطرق لإهلاك الأصول المادية الثابتة، إلا أن المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) يشير إلى تطبيق طريقة القسط الثابت في حالة تعذر تحديد النمط الذي تستهلك به المؤسسة المنافع الاقتصادية للأصل.

وفيما يخص القيمة المتبقية للأصل غير الملموس في نهاية عمره المفيد، فيتم تقديرها في تاريخ امتلاك الأصل باستخدام الأسعار السائدة لبيع أصل مشابه وصل إلى نهاية عمره المفيد وعمل في ظل ظروف مشابهة للظروف التي يستخدم الأصل فيها . (مؤسسة لجنة معايير إعداد التقارير المالية الدولية(IFRSF)، 2013، صفحة 19)

وبخصوص العمر المفيد للأصل غير الملموس الذي يعد مهما عند تحديد قسط الإستهلاك، يشير المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) بأن هناك العديد من العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد العمر المفيد للأصل غير الملموس منها: (مؤسسة لجنة معايير إعداد التقارير المالية الدولية(IFRSF)، 2013، صفحة 17) (وزارة الإستثمار المصرية، 2015، صفحة 420، 421) (International Accounting Standards Board, 2008, p. 1883)

- استعمال المؤسسة المتوقع للأصل، وما إذا كان من الممكن إدارة الأصل بفاعلية من قبل فريق إدارة آخر؛
- دورات عمر المنتجات النموذجية للأصل والمعلومات العامة الخاصة بتقديرات الأعمار النافعة لأنواع المشاهدة من الأصول المستعملة بطريقة مشابهة؛
- التقدم الفني أو التكنولوجي أو التجاري أو أنواع أخرى؛

- استقرار الصناعة التي يعمل بها الأصل والتغيرات في طلب السوق على المنتجات أو الخدمات الناتجة من الأصل ؛
- الإجراءات المتوقعة من المنافسين أو المنافسين المحتملين.؛
- مستوى الإنفاق على الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، وقدرة ونية الشركة للوصول إلى ذلك المستوى؛
- فترة السيطرة على الأصل والحدود القانونية أو المشاهدة لإستعمال الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار الخاصة بذلك، أما في حالة انتقال الحقوق القانونية أو التعاقدية لمدة محدودة قابلة للتجديد، عندئذ يتضمن العمر المفيد للأصل غير الملموس فترات التجديد فقط في حالة وجود دليل يؤكد التجديد دون تكاليف جوهرية، وفي حالة أن تكون تكاليف التجديد كبيرة وهامة مقارنة بالمنافع الاقتصادية المتوقعة الحصول عليها من التجديد، عندئذ تمثل تكاليف التجديد من الناحية الموضوعية تكلفة اقتناء أصل غير ملموس جديد عند تاريخ التجديد؛
- ما إذا كان العمر النافع للموجود معتمدا على العمر النافع للموجودات الأخرى للمؤسسة.

ثانيا: مقارنة بين متطلبات قياس الأصول غير الملموسة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي (SCF):

1- عرض متطلبات قياس الأصول المعنوية وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF):

إن متطلبات قياس التثبيات المعنوية (الأصول غير الملموسة) وردت في الباب الأول من النظام المحاسبي المالي (SCF) تحت القسم الثاني: القواعد العامة للتقييم، المدرج تحت الفصل الأول، وكذا ضمن القسم الأول: التثبيات العينية والمعنوية، المدرج تحت الفصل الثاني: قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات، أما القواعد العامة للتقييم فهو يتضمن متطلبات قياس خاصة بكل أصول المؤسسة بدون استثناء، أما القسم الذي يتضمن التثبيات العينية والمعنوية فهو يتضمن متطلبات قياس خاصة بتلك الفئة من الأصول فقط.

وفيما يلي عرض للقواعد الخاصة للتقييم والإدراج في الحسابات باستثناء ما تم الإشارة إليه بأنه يدخل ضمن القواعد العامة للتقييم: (الجريدة الرسمية، الجزائر، 2009)

- تدرج التثبيات في الحسابات بقيمتها المنسوبة إليها مباشرة، وتدرج فيها مجموع تكاليف الشراء، ووضع المشتريات في أماكنها، والرسوم المدفوعة، والأعباء المباشرة الأخرى، وليست المصاريف العامة والمصاريف الإدارية، ومصاريف الإنطلاق في النشاط والتي تدرج ضمن هذه التكاليف.

و تشير القواعد العامة للتقييم إلى أن كلفة شراء أصل تساوي ، سعر الشراء الناتج عن اتفاق الطرفين في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التزييلات والتخفيضات التجارية، وإضافة الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى غير القابلة للإسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية، وكذلك المصاريف المقدمة مباشرة للحصول على مراقبة الأصل* ووضعه في حالة الإستخدام.

- إن تكلفة أي تثبيت أنتجه الكيان لنفسه تتضمن تكلفة العتاد، واليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى.

* تعني بإمكانية مراقبة الأصل ، إمكانية الحصول على منافع اقتصادية مستقبلا تنتج من هذه الأصول.

وبخصوص نفس المتطلب ورد في قواعد التقييم العامة أن تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة ما تساوي، كلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لتحقيق هذا الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى المترجم بها خلال عمليات الإنتاج، أي الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة، وتستبعد الأعباء المرتبطة بالإستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية (النشاط أقل من القدرة الإنتاجية الحقيقية) عند تحديد تكلفة إنتاج الأصل.

- تضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الإنتاج بها أو كلفة تحديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التحديد يشكل إلزاما للكيان.

- تدرج النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيات المعنوية التي سبق إدراجها في الحسابات في شكل تثبيت في الحسابات كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل، أم إذا كانت ترفع من القيمة الحسابية لتلك الأصول، أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيات وتضاف إلى قيمة الأصل.

والتحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة المنافع المستقبلية هي على سبيل المثال:

- تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية؛
- تحسين قطع الماكينات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الكيان؛
- تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح، خفض التكاليف التشغيلية المعينة سابقا تخفيضا جوهريا.
- الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدجا في القيمة المحاسبية* لأصل أنتجه الكيان لنفسه، وتطبق المبادئ التالية:

- يوزع المبلغ القابل للإهلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل الكيان وفي حالة ما إذا كانت هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة، والقيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه لأصل عند إنقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة، وغالبا ما تكون هذه القيمة غير معبرة إلا في إطار بعض عمليات خاصة مثل الإمتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدد.

- إن طريقة إهلاك أي أصل هي انعكاس تطور إستهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقضية أو طريقة وحدات الإنتاج، وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة لم يمكن تحديد هذا التطور بصورة صادقة، و يقود الإهلاك الخطي إلى عبء ثابت على مدة الأصل النفعية، وتؤدي الطريقة التناقضية إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية، أما طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الإستعمال أو الإنتاج المقرر المنتظر من الأصل، والطريقة الترايضية تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.

* هي المبلغ الذي تدرج على أساسه الأصول في دفاتر المحاسبة المتعلقة بالميزانية بعد خصم مجموع الإهلاكات ومجموع خسارة القيمة المتعلقة بهذا الأصل.

- يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما، وفي حالة حصول الإهلاك على مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا، فإن معلومات خاصة بذلك تقدم في الملحق الكشوفات المالية.
- تشكل نفقات التنمية(التطوير) أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنوي في الحالات الآتية فقط:
 - إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.
 - إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.
 - إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.
 - تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها.
- بالنسبة إلى السلع والممتلكات المكتسبة عن طريق التبادل، تسجل الأصول غير المماثلة عند إدراجها في الحسابات بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة، وتسجل الأصول المماثلة بالقيمة الحسائية للأصول المقدمة للمبادلة، وتعرف القيمة الحقيقية بالمبلغ الذي يمكن أن يتم من أحله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية، أما بالنسبة إلى السلع المكتسبة مجانا فتشير القواعد العامة للتقييم بأن تقاس بالقيمة الحقيقية في تاريخ دخولها.
- تقييم التثبيتات-معالجة أخرى مرخص بها: حسب المعالجة المرجعية يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة، غير أنه يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه.
- وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المقوم ثانية أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة اللاحقة، وتتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية(=القيمة المسجلة) للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال.
- إذا إرتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان فارق إعادة التقييم، على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج(=دخل) إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات، أما إذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه، ويقيد الرصيد المحتمل (فارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء.

القياس المحاسبي للأصول المعنوية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية- دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي-

يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته، أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية، غير أن هذه المعالجة لا يرحص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالإستناد إلى سوق نشطة.

2- نقاط التشابه والاختلاف بين متطلبات القياس وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS38):
قبل التطرق إلى أهم نقاط التشابه والاختلاف بين متطلبات القياس المحاسبي للأصول الغير ملموسة أو المعنوية وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS38)، يجب الإشارة إلى أهم التعديلات التي أجريت على المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) كما يوضح الجدول رقم 1، حيث أن هذه التعديلات تعتبر من أهم الأسباب التي خلقت نقاط اختلاف بين النظام المحاسبي المالي منذ تطبيقه الأول عام 2009 إلى غاية يومنا هذا:

الجدول رقم 1: التعديلات على المعيار المحاسبي الدولي (IAS38)

التاريخ	التعديل	الملاحظات
16 أبريل 2009	تم تعديله بإدخال تحسينات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (قياس الأصول غير الملموسة في مجموعات الأعمال)	ساري المفعول بالنسبة للفترات السنوية التي تبدأ من أو بعد 1 جويلية 2009
12 ديسمبر 2013	تم تعديله من خلال دورة التحسينات السنوية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) 2010-2012 (إعادة صياغة تناسبية للإهلاك المتراكم بموجب طريقة إعادة التقييم)	ساري المفعول بالنسبة للفترات السنوية التي تبدأ من أو بعد 1 جويلية 2014
12 ماي 2014	تم تعديله بتوضيح الطرق المقبولة للاهلاك والإطفاء (تعديلات على معيار المحاسبة الدولي 16 و معيار المحاسبة الدولي 38)	ساري المفعول بالنسبة للفترات السنوية التي تبدأ من أو بعد 1 جانفي 2016

المصدر: (Deloitte, 2020)

كما أن من نقاط الاختلاف بين المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) والنظام المحاسبي المالي، هي التفسيرات المرفقة المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) والتي تتمثل في: (Deloitte, 2020)

- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية رقم 12: ترتيبات امتياز الخدمة؛
- تفسير لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية رقم 20 ، تقليص التكاليف في مرحلة الإنتاج لمنجم سطحي؛
- يحل معيار المحاسبة الدولي رقم 16 محل تفسير 6-SIC تكاليف تعديل البرامج الحالية؛
- تفسير 32-SIC الأصول غير المادية - تكاليف الموقع الإلكتروني.

تستخدم التفسيرات السابقة في حالة ظهور ممارسات محاسبية تختلف عن الممارسات المقصودة من قبل متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) نتيجة لسوء الفهم من قبل المعدين للقوائم المالية، مما يستدعي ذلك إصدار توضيحات وإرشادات إضافية من أجل رفع اللبس عن القضية المختلف في تطبيقها، وكل ما سبق يفترق إليه النظام المحاسبي المالي. بالإضافة إلى ما سبق ومن خلال العرض السابق لمتطلبات قياس الأصول الثابتة غير الملموسة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS38) وكذا متطلبات قياس التثبيتات المعنوية وفقاً لنظام المحاسبي المالي (SCF) نلاحظ أن هناك تشابه، فيما عدا نقاط الاختلاف التالية:

- لم يتضمن النظام المحاسبي المالي (SCF) أي استثناء من نطاق متطلبات قياس التثبيتات المعنوية؛
- لم يرد في المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) بأن الأصول غير الملموسة هي أصول ثابتة عكس ماورد في النظام المحاسبي المالي (SCF) بأنها تثبيتات معنوية؛
- إن قياس الأصول غير الملموسة أو التثبيتات المعنوية يتضمن شروط مفصلة للإعتراف بأي نفقة تنمية أو تطوير كما ورد في كل من النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعيار المحاسبي الدولي (IAS38)، إلا أن هذه الشروط الموجودة في النظام المحاسبي المالي (SCF) تختلف عن تلك الواردة في المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) فيما عدا تلك المتعلقة بنية الكيان وامتلاكه القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمال الأصول المعنوية أو بيعها، وما إذا كانت تلك النفقات مما يمكن تقييمها بصورة صادقة (موثوقة)؛
- كما يشير النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى أنه في حالة تجاوز المدة النفعية (العمر المفيد) للتثبيت المعنوي 20 عاماً، يجب أن تقدم المؤسسة معلومات خاصة بالملحق المرافق للكشوف المالية، وهذا لم يرد في المعيار المحاسبي الدولي (IAS38).
- تعتبر متطلبات القياس الواردة في المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) أكثر توضيح وشرح من تلك الواردة في النظام المحاسبي المالي (SCF).

الخلاصة:

من خلال ما سبق عرضه من متطلبات قياس الأصول المعنوية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، يتضح أن تلك المتطلبات قائمة على التحفظ، ويظهر ذلك من خلال استخدام نموذج التكلفة في تقييم الأصول غير الملموسة، إذ أن في غالب الأحيان تكلفة الأصل تكون أقل من قيمة الأصل مع مرور الزمن، كما أن يظهر التحفظ كذلك من خلال النموذج الثاني للقياس اللاحق في تقييم الأصول الغير ملموسة، بحيث أن التغير في القيمة العادلة السليبي يتم الإعتراف به كمصروف، أما التغير الإيجابي فيتم الإعتراف به في كدخل شامل آخر ضمن حقوق الملكية، وهذا بهدف تقليص الربح كل ما أمكن ذلك. أما في بخصوص التوافق المحاسبي الدولي فنلاحظ أن هذا الأخير يخيم على متطلبات القياس الواردة في معايير المحاسبة الدولية محل الدراسة، حيث نجد عدة بدائل متاحة لقياس نفس العنصر من القوائم المالية، مثل استخدام نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم في قياس عناصر الأصول الغير ملموسة، إلا أن الشيء الملاحظ هو أن هذا التوافق غير معقد ومتحكم فيه بحيث لا يمكن أن تتجاوز عدد البدائل المتاحة في أغلب المتطلبات أكثر من بديلين، وهذا ما يجعل إمكانية مقارنة المعلومات المالية كبيرة.

أما بخصوص النظام المحاسبي المالي الجزائري، فنستنتج من خلال ما تم من مقارنة بين متطلبات القياس المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية محل الدراسة والنظام المحاسبي المالي، أن المتطلبات الواردة في النظام المحاسبي المالي (SCF) مستمدة من معايير المحاسبة الدولية، وعلى رغم من ذلك يوجد فروق بين كلا من المتطلبات الواردة في النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS) ناجمة بالأساس عن إدخال بعض التعديلات على بعض المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية (IAS) مع بقاء تلك المتطلبات على حالها في النظام المحاسبي المالي (SCF)، بالإضافة إلى أن النظام المحاسبي المالي (SCF) اكتفى في أغلب الأحيان بأخذ إشارات فقط لبعض المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية (IAS) (أي دون أي شرح أو توضيح) مما أضفى عليه نقص كبير مقارنة مع المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة الدولية (IAS).

بالإضافة إلى ما سبق تمكنا من خلال هذه الدراسة من الخروج بالنتائج التالية:

- إن متطلبات قياس الأصول المعنوية وفقا للنظام المحاسبي المالي يعكس سعي الجزائر للتقارب مع معايير المحاسبة الدولية؛
- يعتبر التطابق الضعيف لمتطلبات قياس الأصول المعنوية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 مع متطلبات قياس التثبيتات المعنوية وفقا للنظام المحاسبي المالي ناتج في الغالب عن عدم استكمال تبني باقي متطلبات القياس وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 ضمن النظام المحاسبي المالي؛
- إن التحديث المستمر لمعايير المحاسبة الدولية من خلال تعديل بعض متطلبات القياس المحاسبي أو إضافة متطلبات جديدة أو حذف لبعض المتطلبات التي يثبت أنها غير سليمة أو غير مناسبة، سوف يزيد من الفجوة بين متطلبات قياس الأصول المعنوية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 والنظام المحاسبي المالي إن لم يتم مواكبة تلك التحديثات التي تجرى على معايير المحاسبة الدولية؛
- قد يؤدي ضعف متطلبات قياس التثبيتات المعنوية وفقا للنظام المحاسبي المالي مقارنة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 إلى وجود اختلافات في التطبيق نتيجة اعتماد المحاسبين على تأويل ما هو موجود من متطلبات أو الإعتماد على مرجعيات محاسبية أخرى غير متطابقة مع سياق النظام المحاسبي المالي مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية غير سليمة.

المصادر والمراجع:

1. أحمد محمد نور. (2000). المحاسبة المالية، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية. الإسكندرية:الدار الجامعية.
2. الجريدة الرسمية، الجزائر. (2009, 04 05). قرار يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجزائر.
3. حسين قاضي، و مأمون توفيق حمدان. (2000). المحاسبة الدولية. عمان:الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع.
4. مؤسسة لجنة معايير إعداد التقارير المالية الدولية. (2013). (IFRSF) معيار المحاسبة الدولي 38 الأصول غير الملموسة. (ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الرياض:الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

5. وزارة الإستثمار المصرية. (2015). معايير المحاسبة المصرية المعدلة. 2015 القاهرة: الوقائع المصرية.
6. Deloitte. (2020). IAS 16 — Property, Plant and Equipment. Retrieved 11 23, 2020, from <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16#:~:text=The%20objective%20of%20IAS%2016,recognised%20in%20relation%20to%20them.>
7. Deloitte. (2020, 12 15). IAS 38 — Intangible Assets. Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>
8. Ducasse, E., Anne, J., Ouvrard, S., & Christian, P. d. (2005). Normes comptables internationales IAS/IFRS - Avec exercices d'application corrigés. Bruxelles: De Boeck.
9. IASC Foundation staff. (2008). IAS 38 Intangible Assets, Technical Summary. london: IASC Foundation Education. Retrieved from IASC Foundation staff. IAS 38 Intangible Assets, Technical Summary(on line). IASC Foundation Education. Available on:> www.iasb.org/NR/rdonlyres/E52C2F1A-DA51-4CFC-A363-9E84920D6EED/0/IAS38.pdf < (05/08/2008).
10. International Accounting Standards Board. (2008). International Financial Reporting Standards (IFRSs). London: International Accounting Standards Board.