



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعرييج -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر، الطور الثاني  
ميدان: علوم اقتصادية، والتسيير وعلوم تجارية  
شعبة: علوم اقتصادية  
تخصص: محاسبة وجباية

الموضوع:

---

إشكالية الإعراف المحاسبي عن العناصر غير الملموسة  
دراسة حالة - شركة كوندور إلكترونيكس -

---

إشراف الأستاذة)  
© عبد السلام عقون

إعداد الطلبة:  
© وليد سعود  
© طاهر ضيف

السنة الجامعية: 2020-2021

## شكر وعرّفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على رسوله الكريم.

حمدا يكافئ نعمه؛ ويوافي أفضاله وندعوه بقلب خاشع خاضع أن يجازي عنا كل من قدم لنا يد العون من قريب أو بعيد خير الجزاء. وعن أنفسنا نتقدم بالشكر والامتنان إلى كل من جاز في حقهم قول

الشاعر:

قم للمعلم وقّه التبجيلا ♣ كاد المعلم أن يكون رسولا

بكل احتراماتنا وتقديرنا لهذه الكلمة الوجيزة التي تحمل في طياتها معان عظيمة يشرفنا أن نخطّ أناملنا كلمات الثناء والعرّفان بالجميل إلى من أحاطنا بتوجيهاته القيّمة وقّدا لنا من وقته وبصره وعونه الشيء الكثير فكان نعم الموجه في كل مراحل البحث، أستاذنا الفاضل **عقون عبد السلام** ويمتدّ شكرنا إلى كل من أعاننا بتوجيهاته ودعمه لإنجاز هذا البحث من قريب أو بعيد لكم منا أسمى معاني التقدير والإحترام والعرّفان بالجميل.

## الإهداء

إلى أمي الغالية أدام الله صحتها  
إلى الوالد العزيز أطال الله في عمره  
إلى إخوتي وجميع أفراد عائلتي إلى جميع الأصدقاء والاحباب  
إلى جميع الاهل والاقارب  
إلى زملائي في الدفعة  
أهدي هذا العمل المتواضع

سعود وليد

إلى أ غلى ما أملك فى الدنيا، إلى التى حملتنى وهنا ووضعتنى وهنا، وأرضعتنى عذب  
الحنان وصفاء الحب وخالص العطاء، إلى من كانت شمعة تنير دربى، إلى من كانت  
تسقىنى دعاء أو عطاء العوم حتى وصلت إلى أسمى المراتب

إلىك "أمى "

وإلى والدى العزىز أطل الله فى عمره

إلى كل عائلتى وأصدقائى

إلى كل زملائى.

اهدى لكم جمىعا هذا العمل باخلص كلمات الشكر والعرفان

ضىف الطاهر

## الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كل من طبيعة قواعد الاعتراف المحاسبي للعناصر غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية، كونها تعتبر من الموجودات التي تتميز بمجموعة من الخصائص تطرح العديد من الإشكاليات في معالجتها المحاسبية، كما تم تسليط الضوء على معايير وأسس تصنيفها في المؤسسة الإقتصادية وكيف تؤثر على تحديد قيمة المؤسسة، حيث أثبتت النتائج النظرية أن العناصر غير الملموسة من وجهة نظر المحاسبة يتم الاعتراف بها إما على أنها أصول غير ملموسة أو مصاريف غير ملموسة أو لا يتم الإيعتراف بها وتدرج ضمن أحداث إقتصادية (الشهرة مثلا) .

أما الدراسة التطبيقية فقد أثبتت أن الواقع الإقتصادي في البيئة الجزائرية لا يتطابق تماما مع النتائج النظرية المتوصل إليها، حيث توجد العديد من مظاهر القصور خاصة في قواعد الإيعتراف بالعناصر غير الملموسة، رغم ذلك يبقى للعناصر غير الملموسة تأثير كبير في قيمة المؤسسة وتعزيز أداءها خاصة مع توجه العديد من الإقتصاديات اليوم إلى التخلي عن الوجود المادي .

**الكلمات المفتاحية :** العناصر غير الملموسة، الاعتراف المحاسبي ، الأصول غير الملموسة، الشهرة، المصاريف غير الملموسة ، قيمة المؤسسة

## Summary

The purpose of this study is to identify both the nature of the accounting recognition rules for intangible items in Algerian accounting standards, as they are considered assets with a range of characteristics that pose many problems in their accounting treatment. The criteria and bases for their classification in the economic institution are highlighted and how they affect the determination of the value of the enterprise. Theoretical results demonstrate that intangible elements from the point of view of accounting are either recognized as intangible assets or intangible expenses or not.

The applied study has shown that the economic reality of the Algerian environment does not fully correspond to the theoretical results obtained. There are many shortcomings, particularly in the rules for the recognition of intangible elements.

**Keywords:** Intangible Elements, Accounting Recognition, Intangible Assets, Fame, Intangible Expenses, Enterprise Value



# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	شكر
	إهداء
	الملخص
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول
VI	قائمة الاشكال
01	مقدمة
05	الفصل الأول : الإطار النظري للإعتراف المحاسبي للعناصر غير الملموسة
06	تمهيد
07	المبحث الأول: الإطار العام للعناصر غير الملموسة
07	المطلب الأول : ماهية العناصر غير الملموسة(تعريف -اسس التصنيف - مكونات )
16	المطلب الثاني : العناصر غير الملموسة وفق SCF ووفق المعايير المحاسبية
18	المبحث الثاني : إشكالية الإعتراف المحاسبي للعناصر غير الملموسة
18	المطلب الأول : ماهية الإعتراف المحاسبي
19	المطلب الثاني : الإعتراف المحاسبي للعناصر غير الملموسة
26	المطلب الثالث : مظاهر وأسباب قصور النظرة المحاسبية للعناصر غير الملموسة
32	المبحث الثالث : الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع
33	المطلب الأول : الدراسات العربية
34	المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية
35	خاتمة الفصل
36	الفصل الثاني : الإعتراف بالعناصر غير الملموسة -دراسة حالة -شركة <b>condor electronics</b>
37	تمهيد
38	المبحث الاول : التعريف بميدان الدراسة

## فهرس المحتويات

38	المطلب الاول : نبذة عن شركة كوندور
41	المطلب الثاني : أهمية ميدان الدراسة ومدى ملاءمته للبحث
46	المبحث الثاني : العناصر غير الملموسة في شركة كوندور
46	المطلب الأول : العناصر غير الملموسة المعترف بها
49	المطلب الثاني : العناصر غير الملموسة غير المعترف بها
50	المبحث الثالث : تحليل ومناقشة نتائج المقابلة
50	المطلب الأول : الإجراءات المنهجية للمقابلة
51	المطلب الثاني : عرض ومناقشة المقابلة
53	خاتمة الفصل
55	خاتمة
58	قائمة المراجع
60	قائمة الملاحق



# فهرس الجداول

## والأشكال

## فهرس المحتويات

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
40	جدول تطور القوى العاملة 2012 فيفري 2018	1
40	جدول ترتيب العمال حسب الاعمار	2
46	قيمة التثبيتات المعنية خلال السنوات 2017-2018-2019	3
46	توزيع قيمة التثبيتات المعنية على الحسابات الخاصة بها	4
47	توزيع قيمة برمجيات المعلومات	5

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	مكونات الفرق بين سعر شراء مؤسسة مستمرة وقيمتها المحاسبية الصافية	1
28	مكونات القيمة السوقية لمؤشر CAC 40 خلال الفترة 2006-2010	2
29	نصيب العناصر غير الملموسة من القيمة السوقية لبعض الشركات الاوروبية لسنة 2007.	3
30	نصيب العناصر غير الملموسة من القيمة السوقية لبعض الشركات الاوروبية لسنة 2007.(2)	4
42	الهيكل التنظيمي لشركة " كوندور الكترونيكس	5

# مقدمة

إن التطور المستمر في الاقتصاد عبر السنين بين أن الموارد الطبيعية ليست أهم مصادر الثروة أو أهم مكونات المؤسسات والمجتمع، أو حتى رأس المال المادي الممثل في النقد والموجودات الثابتة بل إن العناصر المعنوية تعتبر أهم مكونات الثروة القومية. حيث تعد الأصول غير الملموسة مهمة بالنسبة للعديد من المنشآت في أغلب القطاعات الصناعية مثل براءات الاختراع، وقطاعات الخدمات مثل أعمال تطوير برامج الحاسب الآلي. وتتكون هذه الأصول من نوعين؛ يشمل النوع الأول الأصول التي يمكن تمييزها بشكل مستقل مثل حقوق الطبع، أما النوع الثاني في مثل تلك الأصول التي لا يمكن تمييزها عن المنشأة ولا عن بعضها ولا حتى الأصول الأخرى مثل خبرات ومهارات الموظفين وخدمات البيع والكفاءة الإدارية.

فقد شهدت الفترة الأخيرة تركيزا كبيرا على العناصر غير الملموسة سواء من طرف المديرين الذين اتجهوا نحو تكثيف الاستثمارات غير الملموسة أو من طرف الحكومات التي اتجهت نحو دعم مشاريع البحث والتطوير، لكن رغم الأهمية البالغة التي تحظى بها على المستويين الإداري والاقتصادي إلا أن الاعتراف بها يعتبر من أهم المشاكل التي تواجه الفكر والممارسة المحاسبية فقد أصبح الاعتراف بالعناصر غير الملموسة أحد أوجه القصور المحاسبي، ولهذا كان هناك سعي التطوير ممارسات محاسبية للاعتراف بالأصول غير الملموسة هدي إثراء محتوى القوائم المالية وزيادة ملائمتها لاتخاذ القرارات.

## 1- إشكالية البحث:

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية الآتية:

كيف تؤثر قواعد الاعتراف المحاسبي على تصنيف العناصر غير الملموسة بالمؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية : ولالإحاطة بجوانب الاشكالية قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة الفرعية كالاتي :

- كيف يتم تصنيف العناصر غير الملموسة داخل المؤسسة الاقتصادية؟

- كيف تؤثر هذه التصنيفات للعناصر غير الملموسة على قيمة المؤسسة ؟

## 2- فرضيات الدراسة :

تقوم الدراسة على الفرضيات الآتية :

- يمكن تصنيف العناصر غير الملموسة ضمن الأصول التقليدية ( الشهرة، العلامات والأسماء التجارية، البراءات... إلخ ) أو

ضمن الأعباء المؤجلة ( مصاريف الإشهار، مصاريف البحث والتطوير... إلخ )

- تعتبر العناصر غير الملموسة من أهم بنود القوائم المالية لذا فإن المعلومات المتعلقة بها تحتل مكانة هامة ضمن

سياسة الاتصال الخارجي للمؤسسة، وخصوصا إذا تعلق الأمر بالسوق المالي، وهذا ما يجعلها ضمن المحددات

الرئيسية لقيمة المؤسسة.

### 3- أسباب اختيار الموضوع :

يوجد العديد من الأسباب التي دفعتنا إلى اختيار البحث في هذا الموضوع نذكر منها :

#### ● الأسباب الذاتية :

- الرغبة والميول في تناول هذا الموضوع ومحاولة إثراء الموضوع والإلمام به وزيادة المعارف حوله ؛
- صلة الموضوع باختصاص الدراسة ( محاسبة وجباية ) .

#### ● الأسباب الموضوعية :

- باعتبار موضوع الاعتراف بالعناصر غير الملموسة من أهم المواضيع الحديثة والراهنة التي تطرح جدلا واسعا في مختلف الممارسات المحاسبية في العالم
- قلة الدراسات حول هذا الموضوع.
- صعوبة التعامل مع التثبتات المعنوية وصعوبة الاعتراف بها.
- كون هذه الدراسة مهمة لبعض الباحثين في هذا الموضوع.

### 4- أهداف الدراسة :

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في :

- معرفة كل من طبيعة تقييم واقع الأصول (غير الملموسة) وكذلك معرفة كل من قواعد الاعتراف المحاسبي لهذه الأصول والمعالجة المحاسبية لها في البيئة المحاسبية الجزائرية.
- إبراز الدور الكبير الذي أصبحت تلعبه العناصر غير الملموسة وأثرها في تحديد قيمة المؤسسة
- إبراز أهم السياسات المحاسبية المعتمدة في عمليات الاعتراف للعناصر غير الملموسة مع توضيح ماجاءت به المعايير المحاسبية الدولية

### 5- أهمية الدراسة :

تعتبر هذه الدراسة ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمحاسبين حيث يمكنهم الاسترشاد بها في عملية المعالجة المحاسبية للعناصر غير الملموسة، كما توضح الأهمية الكبيرة للعناصر غير الملموسة في التأثير على قيمة المؤسسة باعتبارها أصولا استراتيجية بالنسبة للمؤسسة وخاصة مع توجه الكثير من الدول إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية أو تكييف أنظمتها المحاسبية معها.

### 6- منهج الدراسة :

من أجل الوصول إلى النتائج وحل إشكالية وإثبات صحة الفرضيات أو نفيها إعتدنا أن نقسم هذه الدراسة إلى القسم النظري يقوم على أساس المنهج الوصفي في عرض المعلومات المتعلقة بالعناصر المعنوية وكذا الاعتراف المحاسبي وكيف يتم معالجة هذه العناصر سواء

من طرف النظام المحاسبي المالي أو المعايير الدولية.  
أما القسم التطبيقي فلقد أعتمد على وصف وتحليل المبالغ التي تمثل العناصر المعنوية داخل الشركة

## 7- حدود الدراسة :

- الحدود المكانية لهذه الدراسة تمثلت في مؤسسة CONDOR ELECTRONICS ؛
- الحدود الزمنية لهذه الدراسة تمثلت في الفترة من أفريل إلى أوت 2021.

## 8- صعوبات ومشاكل الدراسة :

- قلة الدراسات الميدانية في هذا الموضوع،
- صعوبة الدراسة في البيئة الإقتصادية الجزائرية ؛
- صعوبة إيجاد ميدان دراسة مناسب بسبب عدم إلمام بعض المحاسبين بالموضوع ؛
- جائحة كوفيد 19 والتي أثرت على المسار الدراسي بشكل كبير بالإضافة إلى قلة المراجع وضعف تدفق الأنترنت.

## 9- هيكل الدراسة :

بغرض إنجاز الدراسة وتحقيق أهدافها والإجابة على تساؤلاتها تم تقسيمها إلى فصلين، حيث يعتبر الفصل الأول نظريا تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث تم فيها التطرق للجوانب النظرية الخاصة بالعناصر غير الملموسة والاعتراف المحاسبي بها وعرض مجموعة من الدراسات السابقة

أما في الفصل الثاني فقد تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث أيضا تم فيها التعريف بميدان الدراسة والاطلاع على مختلف العناصر غير الملموسة الموجودة في المؤسسة قيد الدراسة وفي الاخير تم إجراء مقابلة مع مسؤول المحاسبة في المؤسسة تضمنت مجموعة من الأسئلة حول الموضوع المراد دراسته.

الفصل الأول:

الإطار النظري للإعتراف المحاسبي

العناصر غير الملموسة

تمهيد:

يعد الإطار المفاهيمي للعناصر غير الملموسة مهما جدا من أجل الإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وشروط الاعتراف الخاصة بها سواء كانت أصول أو مصاريف أو شهرة، ولهذا كان لا بد أن يتمحور فصلنا الأول حول هذه المفاهيم من أجل إزالة الغموض حول هذا الموضوع الهام قبل الخوض في الجانب التطبيقي من الدراسة. ولإحاطة أكثر بهذا الموضوع قمنا بتقسيم الفصل الأول الى ثلاثة مباحث والمتمثلة فيما يلي:

- المبحث الأول: الإطار العام للعناصر غير الملموسة
- المبحث الثاني: إشكالية الإعتراف المحاسبي للعناصر غير الملموسة
- المبحث الثالث: الدراسات السابقة



المبحث الأول: الإطار العام للعناصر غير الملموسة

يرى العديد من الكتاب أن الأهمية المتزايدة للعناصر غير الملموسة تعتبر من أبرز العوامل التي أدت إلى اختلاف القيم المحاسبية للمؤسسات عن قيمها السوقية )، ووفقا لذلك فإن العناصر غير الملموسة تعبر عن الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة وقيمتها المحاسبية ؛ ورغم أهمية هذه النظرة إلا أن ذلك الفرق لا يتأثر فقط بالعناصر غير الملموسة، وإنما هناك عدة عوامل أخرى تتحكم فيه

**المطلب الأول: ماهية الأصول غير الملموسة ( المعنوية ):**

من خلال هذا المطلب سوف نتطرق كل من مفهوم أصول المعنوية ونظرة المعايير المحاسبية لها.

**الفرع الأول: تعريف الأصول المعنوية:**

نوضح من خلال هذا الفرع مجموعة المفاهيم والتعريفات الأصول غير الملموسة وتصنيفها حسب النظام المحاسبي المالي الجديد ( scf )  
لقد تعلمت المفاهيم حول الأصول غير الملموسة ونذكر منها التالي :

قامت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC بتقديم تعريف للأصل المعنوي من خلال المعيار رقم 38 تحت عنوان " الأصول المعنوية "  
بأنه: أصل غير مادي، قابل للتحديد، ليس له وجود مادي<sup>1</sup>.

حسب البند 121-2 من النظام المحاسبي المالي يعرف أن التثبيت المعنوي على أنه: أصل قابل للتحديد، غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار نشاطها العادي<sup>2</sup>.

أما وفق لجنة المعايير المحاسبي السعودي التابع لهيئة المحاسبين القانونيين فإن الأصل المعنوي: هو أصل غير نقدي ليس له وجود مادي وله القدرة على تزويد المؤسسة بالخدمات أو منافع مستقبلية وأكتسبت المؤسسة الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي، وقد يكون الأصل المعنوي قابل للتمييز بشكل مستقل أي يمكن فصله عن باقي الأصول ومن بين الأصول غير الملموسة العلامات التجارية، حقوق الطبع والنشر، براءة الاختراع وقد يكون الأصل المعنوي غير قابل للتمييز بشكل مستقل مثل الشهرة المحل<sup>3</sup>.  
التثبيت المعنوي أو كما يسمى التثبيت غير مادي هو أصل غير مادي وهو أصل تراقبه المؤسسة وتستعمله في إطار أنشطتها العادية وتتمثل في العلامات والبرمجيات المعلوماتية وغيرها<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> لجنة المعايير المحاسبة الدولية، المعيار 38، الأصول المعنوية، 2003، ص 4.

<sup>2</sup> MANUEL DE COMPTABIL FINANCIER, conforme à la loi 07-11 du 25/11/2007 portant système comptable financière. ENAG/EDITIONS, ALGER. 2014 P 51.

<sup>3</sup> لجنة المعايير المحاسبية، معيار الاصول المعنوية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ديسمبر، 2002.

<sup>4</sup> حسين القاضي، النظام المحاسبي المالي، الصفحات الزرقاء، الجزائر، طبعة 2008، ص 12.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن الأصل المعنوي ( غير الملموس ) هو أصل ليس له وجود أي غير مادي وغير نقدي ولكنه يمتاز ويتمتع بالقيمة النقدية له ومن أجل إعتراف به كأصل يجب أن يقوم بتزويد الوحدة الاقتصادية ( المؤسسة ) منافع مستقبلية كما يصعب تحديد هذه المنافع المستقبلية، ويجب تحديد الأصل والتعرف إليه وهذا شرط من أجل إدراجه في حسابات المؤسسة يمكن أن يكون الأصل المعنوي قابلا للفصل مثل العلامات التجارية وغيرها ويمكن أن يكون غير قابل للفصل مثل شهرة المحل

#### الفرع الثاني: أسس تصنيف العناصر غير الملموسة:

من أجل حصر السياسات المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة ينبغي تحديد مكوناتها أو تصنيفها، وفي هذا الإطار تزخر الأدبيات المحاسبية بالعديد من التصنيفات، فهناك من يرى بأنه يمكن تصنيفها ضمن الشهرة، أو تحديدها بشكل منفصل، وتجميعها ضمن عدة فئات. وحسب ( Hendriksen & Van Breda )، فإنه يمكن تصنيف العناصر غير الملموسة ضمن الأصول التقليدية ( الشهرة، العلامات والأسماء التجارية، البراءات... إلخ ) أو ضمن الأعباء المؤجلة ( مصاريف الإشهار، مصاريف البحث والتطوير... إلخ )<sup>1</sup>

قدم مجلس المبادئ المحاسبية الأمريكي أربعة أسس لتصنيف العناصر غير الملموسة، 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، الاهتلاك وتدني القيمة وتمثل هذه الأسس في<sup>2</sup>:

**أولاً: قابلية التحديد:** تبرز أهمية هذا المعيار عند الاعتراف، ويمكن التمييز بين العناصر غير الملموسة القابلة للتحديد بشكل منفصل، والعناصر غير الملموسة غير القابلة للتحديد، أو التي ينقصها التحديد.

**ثانياً: طريقة الحياة:** يرتبط هذا المعيار بالتقييم، ويمكن التمييز بين العناصر غير الملموسة المشتراة بشكل منفرد أو في مجموعات أو في عملية اندماج، والعناصر غير الملموسة المطورة داخليا.

**ثالثاً: الفترة المتوقعة للمنافع الاقتصادية:** يرتبط هذا المعيار بالاهتلاك وتدني القيمة، ويمكن التمييز بين العناصر غير الملموسة القابلة للاهتلاك وهي العناصر التي لها عمر إنتاجي محدد، والعناصر غير الملموسة غير القابلة للاهتلاك وهي العناصر التي لا يمكن تحديد عمرها الإنتاجي.

<sup>1</sup> كيموش بلال، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة، أطروحة دكتوراة في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016، ص 21.

<sup>2</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرة المحاسبة، ترجمة: خالد ع.أ. كاجيجي وآخرون، دار المريخ، السعودية، ص 391.

رابعا: قابلية الفصل عن المؤسسة أو باقي البنود: تتميز بعض البنود بقابلية فصلها، وبالتالي إمكانية التصرف فيها بالبيع أو التبادل أو التأجير، أما بعض البنود الأخرى فلا يمكن فصلها، وبالتالي عدم إمكانية التصرف فيها بشكل منفصل.

ويميز ( Napier & Power ) بين<sup>1</sup>: قابلية الفصل بالدخول ( Entry separability )، أين يمكن تحديد البند من خلال

التطوير أو الاقتناء، وهو ما يتفق مع قابلية الفصل حسب المعيار الدولي ( IAS 38 ) ؛ وقابلية الفصل بالخروج ( Exit

separability )، والتي تعني أن البند يمكن بيعه منفصلا عن المؤسسة أو باقي البنود، وهذا ما يتفق مع قابلية الفصل حسب قائمة

معايير الممارسة المحاسبية ( SSAP 22 ) الصادرة عن معهد المحاسبين القانونيين في بريطانيا وبلاد الغال

من جهته قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في جوان 2001 م، ضمن قائمة معايير المحاسبة المالية ( SFAS N ° 141

)، تصنيفا للعناصر غير الملموسة كآلي:

- العناصر المرتبطة بالتسويق: العلامات والأسماء التجارية، الإعلانات في الصحف والمجلات... إلخ.

- العناصر المرتبطة بالزبائن: قوائم العملاء، دفاتر الطلبات، والعلاقات التعاقدية مع الزبائن... إلخ.

- العناصر المرتبطة بالفنون: حقوق الطبع والنشر، حقوق الملكية الفكرية... إلخ.

- العناصر المرتبطة بالعقود: الامتيازات، الرخص، تصاريح البناء، حقوق الخدمة أو الإمداد... إلخ.

- العناصر المرتبطة بالتكنولوجيا: براءات الاختراع، البرمجيات، أنظمة المعلومات وقواعد البيانات... إلخ.

إضافة لما سبق، قدم كل من ( Blair & Wattman ) \* تصنيفا للعناصر غير الملموسة، استنادا لصعوبة تحقيق الرقابة عليها

ووجود حقوق ملكية لحمايتها، ويرى ( Ashton ) أنه إضافة للمعيارين السابقين، فإن هذا التصنيف يعتمد أيضا على صعوبة

القياس ؛ فالصنف الثالث يطرح مشاكل تتعلق بالاعتراف والقياس أكثر من الثاني، والثاني أكثر من الأول، ويضم هذا التصنيف ثلاث

مكونات كآلي:

- العناصر غير الملموسة التي لها حقوق ملكية واضحة، ولها أسواق وبالإمكان تبادلها، ويمكن التمييز بين نوعين منها وهي: الأصول

كالبراءات، حقوق التأليف، العلامات والأسماء التجارية ؛ والعقود كالرخص.

- العناصر غير الملموسة المراقبة من طرف المؤسسة، لكن ليس لها حقوق ملكية تسمح بحمايتها، والأسواق الخاصة بها نادرة أو غير

موجودة، كمصارييف البحث والتطوير، الأسرار التجارية، السمعة ونظم التسيير.

<sup>1</sup>كيموش بلال، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة، أطروحة دكتوراة في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1،

الجزائر، 2016، ص 22.

- العناصر غير الملموسة غير المراقبة، ولا توجد حقوق ملكية تسمح بحمايتها، وليس لها أسواق خاصة، وترتبط غالباً بالأفراد، على غرار رأس المال البشري، ورأس المال العلائقي<sup>1</sup>.

### الفرع الثالث: مكونات العناصر غير الملموسة

تعتمد الممارسة المحاسبية على مجموعة من أدوات التطبيق العملي، وأهمها معايير الاعتراف والإدراج، وكذا أساليب القياس، لذا سوف نعتمد على هذين الجانبين لتحديد مكونات العناصر غير الملموسة من وجهة نظر محاسبية؛

### أولاً: العناصر غير الملموسة المعترف بها كأصول

تشمل الأصول غير الملموسة جميع البنود التي تستوفي معايير الاعتراف والإدراج، وأمكن قياسها موثوقية، ووفق (Kohler) فهي أصول رأسمالية ليس لها كيان مادي، تعتمد قيمتها على الحقوق والمنافع التي تمنحها؛ وحسب (Paton) فإن غياب الكيان المادي لا يكفي لتمييز الأصول غير الملموسة، التي يرى أنها أصول ترتبط بشكل كبير بالمؤسسة ككل، تحمل معها حقا احتكاريًا، وتكمن قيمتها في الحقوق الخاصة والامتيازات التي تتضمنها<sup>2</sup>.

وما سبق يتضح اتفاق (Kohler) و(Paton) على أن الأصول غير الملموسة أصول غير جارية، تتضمن منافع اقتصادية مستقبلية، تتميز بغياب الكيان المادي، غير أن (Paton) يضيف خاصية ارتباط منافعها الاقتصادية بالمنافع الاقتصادية لباقي الأصول، فهي لا تولد أي منافع اقتصادية إذا استخدمت منفردة، وما يعاب على تعريف (Paton) اعتباره أن الأصول غير الملموسة تحمل معها حقا احتكاريًا، وهذا يكون في حالات خاصة فقط كالامتيازات، لذا من الأفضل القول بأنه عادة ما تمنح ميزة للمؤسسة التي تراقبها.

حسب المفاهيم المحاسبية المعاصرة، فإن الأصول غير الملموسة هي أصول غير نقدية، ليس لها كيان مادي ملموس، وتستمد قيمتها من المنافع أو الخدمات أو الحقوق التي تقدمها للمؤسسة، وافتقاد الكيان المادي شرط لازم لكنه غير كافي لتمييز الأصول غير الملموسة عن بعض الأصول الأخرى كالأدوات المالية<sup>3</sup> وحسب (APIE) فإن الأصول غير الملموسة عبارة عن عناصر قابلة للتحديد من ثروة

<sup>1</sup> كيموش بلال، مرجع سابق، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016، ص 23.

<sup>2</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 390.

<sup>3</sup> عبد الناصر ابراهيم نور وإيهاب نظمي ابراهيم، المحاسبة المتوسطة، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الاردن، 2011، ص 195.

المؤسسة، ليس لها كيان مادي ملموس، تتضمن منافع اقتصادية مستقبلية أو خدمات محتملة تستفيد منها المؤسسة المسيطرة عليها<sup>1</sup>. ومن هذا التعريف يمكن استنتاج خاصية أخرى للأصول غير الملموسة وهي قابليتها للتحديد.

مما سبق يمكن القول، أن الأصول غير الملموسة تعتبر موارد اقتصادية تخضع لرقابة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية، وتتضمن منافع اقتصادية يمكن تحصيلها في المستقبل، كما أنها عناصر قابلة للتحديد من ثروة المؤسسة تستخدم لأكثر من دورة محاسبية، وتتميز عن باقي الأصول بافتقارها للكيان المادي الملموس، وعدم التأكد الكبير الذي يميز منافعها الاقتصادية، وتتميز الأصول غير الملموسة بالعديد من الخصائص تتمثل في:

- 1- ليس لها كيان مادي ملموس على خلاف الأصول الملموسة، التي تتميز بوجود الكيان المادي الملموس.
- 2- ليست أدوات مالية: كالودائع والحسابات البنكية والأصول المالية، التي تفتقر للكيان الملموس، لكن لا تصنف كأصول غير ملموسة، فقيمتها تنبع من الحق في الحصول على النقد أو ما يعادله في المستقبل.
- 3- السيطرة على الأصول غير الملموسة، ويكون ذلك من خلال القدرة على تحصيل منافعها الاقتصادية، والحد من حصول الأطراف الأخرى عليها، وغالبا ما يتطلب ذلك وجود حقوق قانونية أو تعاقدية، رغم وجود بعض الأدوات الأخرى التي تسمح بتحقيق الرقابة؛ وتتميز أغلب العناصر غير الملموسة بصعوبة السيطرة عليها، ما يجعل الاعتراف بما ضمن الميزانية عملية صعبة أو غير ممكنة، كحالة الموارد البشرية.
- 4- المنافع الاقتصادية للأصول غير الملموسة والتي تنتج عن الخدمات المتوقعة منها، الحقوق والامتيازات التي تمنحها، غير أن هذه المنافع تتميز بعدم التأكد، فبعض الأصول غير الملموسة يصعب تحديد فيما إذا كانت ستولد منافع اقتصادية، أما الأصول غير الملموسة التي تتضمن منافع اقتصادية، فإنه يصعب حصر منافعها وبالتالي صعوبة تحديد أعمارها الإنتاجية، لذا تكون أغلبها ذات أعمار غير محددة. أما قيمة الأصول غير الملموسة فتتربط بالمستقبل، إذ تمثل إمكانية تحقيق الدخل والنمو مستقبلا، كما تتميز بخاصية لا تمتلكها باقي الأصول، وهي أن منافعها الاقتصادية غالبا ما تقتصر على مؤسسة بعينها دون غيرها،
- 5- تحديد الأصول غير الملموسة: يعتبر الأصل غير الملموس قابلا للتحديد إذا كان بالإمكان فصله عن المؤسسة أو عن الجزء الأكبر منها أو عن باقي الأصول الأخرى، أي بالإمكان التنازل عنه، تأجيله، أو تبادله بشكل منفرد أو ضمن عقد مع أصل أو التزام ذو

<sup>1</sup> Agence du patrimoine Immatériel de l'Etat, **La comptabilisation des actifs immatériels: enjeux et application**, Ministère de l'économie, France, p 02.

صلة ؛ أو إذا نتج عن حقوق قانونية أو تعاقدية بغض النظر عن إمكانية التنازل عن هذه الحقوق أو فصلها<sup>1</sup>. غير أن العديد من العناصر غير الملموسة تتميز بعدم إمكانية فصلها، وغياب حقوق قانونية أو تعاقدية متصلة بها، وصعوبة تحقيق عمليات خارجية يسمح بتحديدتها، مما يؤدي إلى صعوبة قياسها والاعتراف بها. لذا غالبا ما يتم الاعتماد على التقدير عند توزيع قيمة الأصل غير الملموس على مكوناته، رغم صعوبة إيجاد معيار يسمح بذلك على نحو دقيق، لذا فإن زيادة مستوى الموضوعية عند قياس العناصر غير الملموسة يتطلب قياسها بشكل إجمالي.

6- استخدام الأصول غير الملموسة: يصعب استخدام الأصول غير الملموسة منفردة، لأنها بحاجة إلى التعاضد مع الموارد الأخرى . فحسب ( Nussenbaum )، فإن العناصر غير الملموسة لا تمتلك تأثيرا خاصا، ولكنها تلعب دور المحفز الاقتصادي، الذي لا يتعرض بالضرورة للتآكل والتناقص التدريجي ضمن العملية الإنتاجية، لكن على العكس من ذلك يمكن أن يتزايد ويتطور ، أي أنها لا تخضع لقانون تناقص الغلة<sup>2</sup>.

#### ثانيا: العناصر غير الملموسة غير المعترف بها (شهرة المحل)

من بين المشاكل التي تواجه الممارسة المحاسبية، صعوبة تحديد العديد من العناصر غير الملموسة، وصعوبة تحديد المبلغ الذي خصص لها في عمليات الاندماج، لذا يتم الاعتراف بالعناصر القابلة للتحديد والقابلة للقياس بموثوقية بشكل منفصل، أما باقي العناصر فيتم إلحاقها بالشهرة، التي تمثل مجموع قيم العناصر غير الملموسة التي لا يمكن إدراجها كأصول منفردة، ولا يمكن إلحاقها بأي أصل محدد في عمليات الاندماج. تعتبر الشهرة خصلة للعديد من العوامل التي تولد قيمة مضافة للمؤسسة، وأهمها: التنظيم والإدارة الجيدة، العلاقات مع الزبائن وباقي الأطراف، الموقع المناسب، كفاءات العاملين، جودة المنتجات،، إلخ.

وقد وصفها ( Yang ) بأنها كل شيء يمكن أن يساهم في إعطاء ميزة لما تحوزه مؤسسة قائمة عما تحوزه مؤسسة جديدة. ويمكن قياسها بالقدرة على تحقيق الأرباح، حيث تتحدد بالقيمة الحالية بمجموع ما يمكن أن يحققه المؤسسة مستقبلا زيادة عما يحققه مؤسسات مشابهة، وهذا المدخل يستند إلى الأرباح غير العادية المتوقعة من المؤسسة، وتعتبر الشهرة أصلا غير ملموس ذو طبيعة

<sup>1</sup> أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 506.

<sup>2</sup> كيموش بلال، مرجع سابق، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016، ص 25.

خاصة، يختلف كثيرا عن بقية الأصول في العديد من الجوانب، وقد لخص كل من ( Olsen & Catleft ) الخصائص التي تميز الشهرة عن باقي الأصول في الآتي<sup>1</sup>:

1- قيمة الشهرة ليست لها علاقة موثوقة يمكن التنبؤ بما استنادا للتكاليف المستنفدة لإنشائها أو تطويرها ؛ إن العوامل غير الملموسة المختلفة التي يمكن أن تساهم في الشهرة لا يمكن تقييمها ؛

2- ترتبط الشهرة بالمؤسسة، فهي عامل من عوامل القيمة يعود مباشرة للمستثمر أو مالك المؤسسة ؛

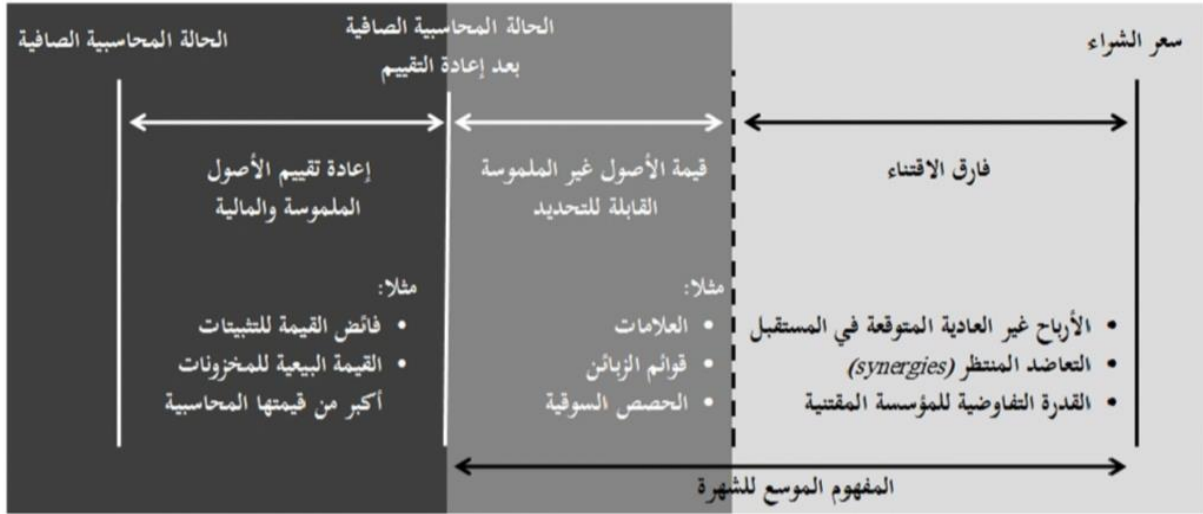
- يمكن أن تنقلب قيمة الشهرة فجأة وبشكل كبير بسبب عوامل عديدة تؤثر في القيمة. إضافة إلى ما سبق، فإن الشهرة لا يمكن اقتناؤها أو تبادلها، إلا عند اقتناء مؤسسة مستمرة بنشاطها بالكامل، بهدف الاستمرار بما كمؤسسة مستقلة، كما لا يمكن الاعتراف بها محاسبيا إلا في عمليات اقتناء واندماج المؤسسات، حيث لا تعترف المحاسبة بالشهرة المطورة داخليا كأصل، لعدم إمكانية تحديدها بشكل منفصل. " ورغم أن الشهرة لا تظهر بشكل صريح إلا في حالة وجود معاملة، يتم على أساسها تحديد سعر التبادل، إلا أنها توجد بشكل ضمني في حالة غياب أي معاملة، لأن القيمة الإجمالية للمؤسسة تختلف حتما عن ثروتها القابلة للتحديد<sup>2</sup> ."

وتدرج الشهرة الناتجة عن عمليات الاندماج، بحساب الفرق بين القيمة العادلة للأصول المشتراة والسعر المدفوع، والشكل (1) يوضح مكونات السعر المدفوع لقاء اقتناء مؤسسة مستمرة.

<sup>1</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 395.

<sup>2</sup> Lionel Escaffre, **Contribution à l'analyse des déterminants de l'offre d'information sur le capital intellectuel**, Thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, Université Paris IX-Dauphine, France, 2002, p 48.

الشكل (1): مكونات الفرق بين سعر شراء مؤسسة مستمرة وقيمتها المحاسبية الصافية



المصدر: كيموش بلال، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، الجزائر، 2016، ص 26

كما رأينا، فإن الشهرة من وجهة نظر محاسبية تعبر عن المبلغ المدفوع لاقتناء مؤسسة مستمرة، مطروحا منه مجموع القيم العادية لأصولها وخصومها القابلة للتحديد، وغالبا ما تكون موجبة، مما يعني تحمل المشتري المبلغ إضافي مقابل اقتناء المؤسسة ؛ لكن يمكن أن تكون سالبة، " وذلك راجع إما لضعف مردودية المؤسسة المشتراة، أو إلى قيام المشتري بعملية اقتناء في ظروف مواتية "1. أما من وجهة نظر اقتصادية، فإن الشهرة تمثل الفرق بين القيمة السوقية للمؤسسة وقيمتها المحاسبية هذا الفرق يتم تفسيره عادة بسمعة المؤسسة، التي تتحدد بمجموعة من العوامل أهمها: العلاقات الطيبة مع الزبائن، الإدارة المتميزة، الكفاءة في الإنتاج والأعمال الأخرى، ضعف المنافسة التي تواجهها من باقي المؤسسات، أو الموقع الجغرافي المتميز... إلخ.

وحسب ( Fabre & Farjetaddon ) \*، فإن الشهرة من وجهة نظر اقتصادية يمكن تفسيرها من خلال العوامل الآتية:  
1- وجود عناصر غير ملموسة لا يمكن الاعتراف بها: فحسب مجلس معايير المحاسبة الدولية، فإن الشهرة يمكن أن تنتج عن

<sup>1</sup> Karine Fabre & Anne-Laure Farjaudon, Une étude exploration des règles et pratiques francaises et internationales en matière de traitement comptable des actifs incorporels , France, 2002,p 03.



التعاقد ( Synergie ) المنتظر بين الأصول المكتناة القابلة للتحديد<sup>1</sup>، غير أن الكثير من الباحثين على غرار ( Edvinasson & Malone ) يعتبرون أنها ترجع إلى عناصر غير ملموسة لم تؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة، كسمعة المؤسسة، معارف الموظفين وعلاقات المؤسسة بزبائنهم ومورديها... إلخ كما تتضمن الشهرة عناصر غير ملموسة ملازمة لهما، غير قابلة للتحديد وليس لها قيمة تبادلية.

**2- التعاقد الذي يمكن أن يتولد نتيجة اندماج المؤسسات ( Synergies potentielles ):** من أهم العوامل المحفزة على الاندماج هو الاستفادة من أثر التكتاف، الذي يمكن أن يتولد من اندماج مؤسستين أو أكثر، ويمكن أن يكون التعاقد في شكل تحسين للعمليات الإنتاجية، الاستخدام المشترك للمعارف وتبادلها، احتكار السوق أو من خلال اقتصاديات الحجم... إلخ.

**3- اخطئ التنافسي:** يعتبر السعر المدفوع من طرف المؤسسة المكتنية محصلة لقانون العرض والطلب، لذا يمكن الافتراض أن جزء من فارق الاقتناء يرجع إلى عوامل متعلقة بالمحيط التنافسي، الذي يعتبر محصلة للعديد من العوامل، أهمها موقع المؤسسة في السوق، القدرة التفاوضية للطرفين وظروف إجراء الصفقة.

### ثالثا: العناصر غير الملموسة المعترف بها كمصاريف

تعتبر المصاريف غير الملموسة جزء من العناصر غير الملموسة، لكنها لا تعتبر أصولا حسب المفهوم المحاسبي للأصل غير الملموس، رغم أنها تتوفر على خاصية أساسية من خصائصه، وهي وجود منافع اقتصادية متوقعة منها في المستقبل، وإمكانية الاستفادة منها لأكثر من دورة محاسبية واحدة.

**1- مصاريف البحث والتطوير لا ينطبق مفهوم الأصل غير الملموس على مصاريف البحث والتطوير، فهي لا تعتبر أصولا غير ملموسة بذاتها، إلا أنه غالبا ما يتم التعرض لها عند تناول الأصول غير الملموسة، لأنها تعتبر من أهم العناصر غير الملموسة، فأنشطة البحث والتطوير غالبا ما تكون ضرورية للمحافظة على الأصول غير الملموسة الموجودة، كما تعتبر من العوامل الهامة لتطوير وتوليد العديد من الأصول غير الملموسة، وتقسّم إلى**

**أ- مصاريف البحث:** تكون بغرض تمويل أنشطة بحثية أو استكشافية، من أجل ابتكار معرفة وأفكار جديدة. ,  
**ب- مصاريف التطوير:** تكون بغرض تمويل أنشطة تهدف إلى استغلال مخرجات الأنشطة البحثية، وترجمتها من مجرد تصاميم إلى منتجات أو أساليب إنتاج جديدة، أو تطوير المنتجات والأساليب الموجودة. تجدر الإشارة إلى أن بعض الآراء ترى أن مصاريف

<sup>1</sup> Pierre Schevin, Dépréciation d'un goodwill: Les nouvelles règles IAS/IFRS, **Revue Française de Comptabilité**, 2005, p48

البحث والتطوير لا تشمل التغييرات والاستبدالات الروتينية والدورية للمنتجات وأساليب الإنتاج، بالرغم من أنه يمكن أن ينتج عنها تحسينات، وبالتالي لا تعتبر الجهود المستمرة بغرض تحسين جودة منتجات موجودة كمصاريف بحث وتطوير. من جانب آخر، هناك من يرى أن مصاريف البحث والتطوير يمكن تصنيفها إلى<sup>1</sup>:

- مصاريف البحوث الأساسية: وهي التجارب التي ليس لها غرض تجاري محدد.
  - مصاريف تطوير منتجات جديدة، وهي الجهود التجريبية الموجهة نحو منتجات لم يسبق تجربتها
  - مصاريف تحسين المنتجات: وهي الجهود المبذولة لتطوير الخطوط الإنتاجية الحالية وتحسين أدائها.
  - مصاريف خفض التكلفة أو تحسين الطاقة الإنتاجية أو كلاهما معا، وهي مصاريف تطوير عمليات جديدة أو - تحسين العمليات الموجودة، وتطوير المعدات الصناعية وما شابه ذلك
  - مصاريف السلامة والصحة والملاءمة: تشمل مصاريف تحسين ظروف العمل وغيرها.
- يسمح هذا التصنيف الأخير بتحديد المصاريف التي يجب تأجيلها، والتي يجب تحميلها لحساب النتيجة، ويرى هذا الاتجاه ضرورة رسمة العناصر الثلاثة الأولى واهتلاكها، وتحميل العنصرين الأخيرين على حساب النتيجة، نظرا لصعوبة تحديد الفترات المستقبلية التي يمكن أن تولد خلالها منافع اقتصادية.

#### رابعا: المصاريف غير الملموسة الأخرى

تتمثل المصاريف غير الملموسة الأخرى في:

- 1- مصاريف بدء التشغيل:** وهي مصاريف ضرورية، تتحملها المؤسسة مرة واحدة عند تأسيسها أو عند البدء في عملية جديدة ( افتتاح مصنع جديد، إدخال منتج أو خدمة جديدة، ممارسة نشاط في منطقة جديدة )، وتشمل المصاريف التنظيمية ومصاريف التأسيس كالأتعاب القضائية، أتعاب الخبرة... إلخ
- 2- خسائر التشغيل المبدئية:** غالبا ما تتحمل المؤسسة خسائر عند بدء نشاطها، والتي تعتبر ضرورية لا يمكن تجنبها، وتنتج عن تكاليف الاستثمار المبدئية التي تكون عادة كبيرة، لذا تكون المؤسسة في بداية نشاطها في طور استرجاعها، لتبدأ فيما بعد بتحقيق الأرباح، إضافة لعامل التعلم.
- 3- مصاريف الأشهر ومصاريف التدريب:** تعتبر ضرورية لزيادة رواج المنتجات، إلى جانب تحديث معارف العاملين وتحسين كفاءتهم، ورغم أهميتها إلا أن جميع الممارسات المحاسبية تعتبرها مصاريف جارية. D.E. Kieso

<sup>1</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 401.

4- مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة عن العناصر غير الملموسة: لا تتضمن هذه البنود أي منافع اقتصادية مستقبلية، وإنما تعبر عن انخفاض المنافع الاقتصادية للعناصر غير الملموسة المدرجة كأصول، نتيجة الاستخدام ومرور الزمن أو نتيجة العوامل التكنولوجية والقانونية... إلخ.

المطلب الثاني: العناصر غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي ووفق المعايير الدولية

الفرع الأول: العناصر غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي

حاول النظام المحاسبي المالي مواكبة الاهتمام المتزايد بالعناصر غير الملموسة، من خلال تحديد البدائل المحاسبية لقياسها والإفصاح عنها، والتخلي عن مفهوم المحل التجاري واستبداله بمفهوم الشهرة. وقد تناول العناصر غير الملموسة التي يمكن إدراجها كأصول، وأطلق عليها التثبيتات المعنوية، فحسب القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008)، فإن التثبيت المعنوي هو أصل قابل للتحديد، غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستعمل من طرف المؤسسة في إطار أنشطتها العادية. وتضم التثبيتات المعنوية في النظام المحاسبي المالي العناصر الآتية<sup>1</sup>:

أولاً: مصاريف التطوير القابلة للتثبيت (ح / 203): والمتتمثلة في نفقات التطوير أو النفقات الناتجة عن مرحلة التطوير المشروع داخلي، وتعتبر عناصر غير ملموسة مولدة داخليا، وتدرج ككتيبات معنوي في نفس الدورة التي حدثت فيها (لا يمكن إدراجها في دورة لاحقة) إذا توفرت الشروط الآتية مجتمعة، ارتباطا بمصاريف التطوير بعمليات نوعية مستقبلية لها حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛ ، للمؤسسة النية والقدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بها واستخدامها أو بيعها؟ يمكن تقييمها موثوقية. أما مصاريف البحث أو المصاريف الناتجة عن مرحلة البحث لمشروع داخلي، ومصاريف التطوير التي لا تتوفر على إحدى الشروط السابقة، فتدرج كمصاريف جارية في الدورة التي حدثت فيها.

ثانياً: البرمجيات المعلوماتية وما شابهها (ح / 204): تدرج ككتيبات معنوية بتكلفة شرائها عند الحصول عليها من أطراف خارجية، أو بتكلفة إنتاجها عند تطويرها داخل المؤسسة.

ثالثاً: الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات (ح / 205): لا تدرج ككتيبات معنوية إلا إذا تم اقتناؤها من أطراف خارجية، لأنها تتطلب حماية قانونية من أجل السيطرة عليها، وتدرج بالتكلفة.

رابعاً: التثبيتات المعنوية الأخرى (ح / 208): تدرج أيضا بالتكلفة.

<sup>1</sup> CNC (2006), **Projet de système comptable financier**, p.p 81-82.

خامسا: فارق الاقتناء ( الشهرة ) ( ح / 207 ): يفرض النظام المحاسبي المالي إدراج فارق الاقتناء كثنيت معنوي مهما كان رصيده ( موجبا أو سالبا )، ويعتبره أصلا غير معرف يجب تمييزه عن باقي التثبيلات المعنوية الأخرى،

#### الفرع الثاني: العناصر غير الملموسة وفق المعايير المحاسبية الدولية

حسب الفقرتين ( 9 ) و ( 10 ) من المعيار الدولي ( IAS 38 )، فإن العناصر غير الملموسة هي الموارد التي يتم استهلاكها، أو الالتزامات التي يتم تحملها، بعرض اقتناء أو تطوير أو صيانة وتحسين الموارد غير الملموسة ؛ غير أنه ليست جميع الموارد المستنفدة تلي تعريف الأصل غير الملموس، فيما يخص قابلية التحديد والرقابة، ووجود منافع اقتصادية مستقبلية ؛ لذا فإن البنود المستنفدة للحصول على موارد غير ملموسة، ولا تلي تعريف الأصل غير الملموس، يتم الاعتراف بها كمصاريف جارية في الدورة التي حدثت فيها، باستثناء البنود المحصل عليها في عمليات اندماج المؤسسات، والتي يتم الاعتراف بها كجزء من الشهرة<sup>1</sup>، ومن هذا التعريف يمكن تحديد العناصر غير الملموسة وفق مجلس معايير المحاسبة الدولية في البنود الآتية:

- المصاريف غير الملموسة التي يتم إدراجها كمصاريف جارية في الدورة التي حدثت فيها، حيث لا يمكن الاعتراف بها كأصول غير ملموسة منفصلة، كما لا يمكن ربطها بالشهرة لأنها لا تتعلق بعملية اندماج.
- المصاريف غير الملموسة التي تلي مفهوم الأصل غير الملموس وتلي معايير الاعتراف والقياس، لذا يتم الاعتراف بها وإدراجها كأصول منفصلة، أو ضمن تكلفة أصل غير ملموس.
- العناصر غير الملموسة المحصل عليها في عمليات الاندماج، والتي لا يمكن الاعتراف بها وإدراجها كأصل منفصل، لذا يتم إدراجها كجزء من الشهرة.

حسب الفقرة ( 08 ) من المعيار الدولي ( IAS 38 )، فإن الأصل غير الملموس أصل قابل للتحديد، غير تقدي وليس له جوهر مادي ملموس ؛ ويركز هذا التعريف على قابلية التحديد، باعتبارها شرطا ضروريا حتى يلي المبدأ تعريف الأصل غير الملموس. فحسب الفقرة ( 11 )، فإن تعريف الأصل غير الملموس يتطلب أن يكون هذا الأخير قابلا للتحديد بشكل يتيح تمييزه عن الشهرة، وذلك " إذا كان بالإمكان فصله عن المؤسسة وبيعها تحويله، تبادله أو تأجيله، سواء منفردا أو مع أصل أو خصم آخر مرتبط به ؛ أو نتج عن

<sup>1</sup> مجلس معايير المحاسبة الدولية (2008)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008، معيار المحاسبة الدولي 38، نسخة مترجمة إلى العربية، لجنة معايير المحاسبة الدولية، لندن، ص 1868.

حقوق تعاقدية أو قانونية، حتى وإن كانت غير قابلة للفصل أو التحويل<sup>1</sup>. أما فيما يخص تحقيق السيطرة على الأصل غير الملموس، فإن المعيار الدولي (IAS 38) يعتبر أفهما تتبع أساسا من الحقوق القانونية أو التعاقدية التي يتضمنها، ورغم أن المجلس أشار إلى إمكانية تحقيق السيطرة من خلال آليات أخرى، إلا أنه لم يحددها واكتفى بذكر "السرية" كمثال على ذلك، رغم أن الموقف يحتاج إلى تفصيل أكثر

### المبحث الثاني: الإعتراف المحاسبي للعناصر غير الملموسة

إن المشكل المفاهيمي المطروح فيما يخص العناصر غير الملموسة هو: في أي لحظة زمنية يصبح للمصاريف غير الملموسة، التي تحملتها المؤسسة في دورة معينة تأثير على مردوديتها المستقبلية؟ وفي أي لحظة زمنية يتم التوقف عن إدراج استثمار غير ملموس كمصرف جاري ليصبح أصلا غير ملموس في الميزانية.

#### المطلب الأول: ماهية الإعتراف المحاسبي

#### الفرع الأول: مفهوم الاعتراف المحاسبي

الاعتراف هو عملية الإدراج في الميزانية أو في بيان الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويفي بمعايير الاعتراف، ويستلزم ذلك وصف البند بالكلمات والقيمة وإدراجه ضمن مجموع الميزانية العمومية أو بيان الدخل، فالبند الذي تفي بمعايير الاعتراف يجب أن يعترف بها في الميزانية العمومية أو في بيان الدخل، إن الإخفاق في الاعتراف بهذه البنود لا يتم تصحيحه من خلال الإفصاح عن السياسات المحاسبية أو بالملاحظات والمواد التفسيرية<sup>2</sup>.

وعليه نجد أربعة خصائص جوهرية يجب أن تتوفر في الأصل حتى يمكن دمجها ضمن عناصر الأصول الثابتة للميزانية.

<sup>1</sup> Brian Friedrich & Laura Friedirich (2009), **Norme comptable internationale 38 (IAS 38), Immobilisations incorporelles**, Série du Reper, CGA-Canada, p 03.

<sup>2</sup> رواد صالح، الإعتراف والقياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص 02.

أولاً: قابل للتحديد: تكون قيمة الأصل قابلة للتحديد إذا كان الإنفاق عليه قابل للتحديد أو يمكن فصله بشكل مستقل عن المؤسسة من أجل بيعه أو نقله أو ترخيصه أو عندما ينشأ الأصل من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن المؤسسة .

ثانياً: تتحكم فيه المؤسسة تحت سيطرة المؤسسة: تسيطر المؤسسة على الأصل إذا كانت تحتفظ به، كما أنها ستتحمل المخاطر المصاحبة بالأصل

ثالثاً: تحقيق منافع اقتصادية: تكون للأصل مؤسسة بالمنفعة وخلق تدفقات نقدية موجبة في القدرة على تزويد المستقبل أي ستحصل على العوائد المرتبطة بالأصل وذلك باستخدامه أو لغرض تقديم سلع أو خدمات وللتأجير للغير أو لأغراض إدارية.

رابعاً: استخدامها لأكثر من دورة محاسبية: أي أن تكون مدة استخدامها أكثر من سنة واحدة

المطلب الثاني: الإعتراف المحاسبي للعناصر غير الملموسة

الفرع الأول: الاعتراف، الإدراج والتقييم المبدئي للعناصر غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي

أولاً: الاعتراف بالعناصر غير الملموسة

فيما يتعلق بالاعتراف بالعناصر غير الملموسة، فإن أغلب الممارسات المحاسبية تتوافق مع الرأي رقم ( 17 ) لمجلس المبادئ المحاسبية، وحسب هذا الأخير، فإنه " يجب على المؤسسة أن تدرج كأصل، العناصر غير الملموسة المشتراة من الأطراف الخارجية، أما مصاريف تطوير أو صيانة الأصول غير الملموسة أو استعادتها، والتي لا يمكن تحديدها أو ذات أعمار غير محددة أو كامنة في الأعمال المستمرة، وترتبط بالمؤسسة ككل، فيجب استقطاعها من الدخل عند تحملها"<sup>1</sup> ، لذا ومن أجل الاعتراف المبدئي بالعناصر غير الملموسة، يمكن تقسيمها إلى صنفين وفقاً لطريقة الحصول عليها

1- العناصر غير الملموسة المحصل عليها من أطراف خارجية

تتمثل المعالجة المحاسبية للعناصر غير الملموسة المحصل عليها من أطراف خارجية مع المعالجة المحاسبية للعناصر الملموسة، حيث درج كأصل بالتكلفة، التي تشمل جميع مصاريف الشراء وجميع المصاريف الضرورية لجعل الأصل جاهزاً للاستخدام المرغوب فيه. وإذا تم تبادل الأصل غير الملموس بأصل آخر، فإن التكلفة تمثل القيمة العادلة للأصل المقدم أو الأصل المحصل عليه أيهما أكثر

<sup>1</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 392

وضوحاً، وعند شراء مجموعة من الأصول غير الملموسة معاً أو مع أصول أخرى، فإن تكلفة الشراء توزع تناسبياً على مختلف الأصول استناداً إلى قيمها العادلة. وتستند هذه المعالجة إلى وجود معاملة مالية مع طرف خارجي، تسمح بتحديد العناصر غير الملموسة بشكل منفصل، وتسمح بقياس تكلفتها بكل موثوقية، إضافة إلى توفر دليل يثبت تحقيق سيطرة المؤسسة على المنافع الاقتصادية للأصل غير الملموس، والمتمثل في المستندات المرتبطة بمعاملة التبادل.

## 2- العناصر غير الملموسة المطورة داخلياً

يعتمد الاعتراف المبدئي بالعناصر غير الملموسة المطورة داخلياً وفق الرأي رقم ( 17 ) لمجلس المبادئ المحاسبية، على معيار " القابلية للتحديد "، الذي يزيل الكثير من الغموض، فالبنود التي يمكن تحديدها بشكل منفصل يمكن إدراجها كأصول، أما البنود التي لا يمكن تحديدها أو ذات أعمار غير محددة، أو كامنة في الأعمال المستمرة وترتبط بالمؤسسة ككل، فتدرج كمصاريف جارية. ونظراً لصعوبة تحديد العناصر غير الملموسة المطورة داخلياً، فإن أغلبها تعالج كمصاريف جارية، سواء كانت مصاريف بغرض تطوير أصول غير ملموسة أو بغرض صيانتها أو استعادتها، رغم أنها غالباً ما تتضمن منافع اقتصادية تستفيد منها العديد من الدورات المحاسبية، كما أنها غالباً ما تكون مهمة نسبياً، وتستند هذه المعالجة إلى المبررات الآتية<sup>1</sup>:

- صعوبة تحديد المصاريف المتعلقة بكل أصل أو مشروع، فهناك من يرى أن المصاريف الداخلية لتطوير الأصول غير الملموسة قد ينتج عنها العديد من البنود، مما لا يسمح بربطها بأصول محددة.
- هناك من يرى عدم وجود علاقة سببية بين المصاريف المستنفدة والقيمة الحقيقية للأصول غير الملموسة.
- عدم التأكد فيما يخص تحديد مستوى المنافع الاقتصادية المستقبلية، والمدة التي يمكن أن تتحقق خلالها.

### ثانياً: متابعة قيمة الأصل غير الملموس بعد الاعتراف المبدئي

يتم التقييم المبدئي للعناصر غير الملموسة المدرجة كأصول بالتكلفة، التي تمثل تكلفة الشراء في حالة أصل محصل عليه من أطراف خارجية، أو تكلفة الإنتاج في حالة أصل مطور داخلياً وقابل للتحديد، ويمكن أن يطرأ على القيمة المبدئية عدة تغييرات سواء بالزيادة أو النقصان.

<sup>1</sup> Jerry J. Weygandt & al. (2012), **Accounting principles**, 10<sup>th</sup> edition, John Wiley & Sons, USA, p 478.

## 1- حالة نقص قيمة الأصل غير الملموس

تمثل السياسات المحاسبية التي ينتج عنها نقص قيمة الأصل غير الملموس، في اهتلاك الأصول غير الملموسة وتدني قيمها، والتوقف عن الاعتراف بها.

### أ- اهتلاك الأصول غير الملموسة

يتعلق الاهتلاك بالعناصر غير الملموسة المعترف بها كأصول، ويهدف إلى توزيع تكلفتها على الدورات المحاسبية المستفيدة من خدماتها، والتي يتوقع أن تحقق خلالها منافع اقتصادية انسجاماً مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف، ويجب أن يعكس الاهتلاك نمط تحصيل المنافع الاقتصادية للأصل غير الملموس خلال مدته النفعية، إذا كان بالإمكان تحديد هذا النمط موثوقة، وإذا كان ذلك غير ممكن يتم استخدام أسلوب القسط الثابت، ولغرض الاهتلاك قسم العناصر غير الملموسة إلى:

- الأصول غير الملموسة ذات المدة النفعية المحددة: ويتم اهتلاكها على مدار مدتها النفعية ( العمر القانوني أو الاقتصادي أيهما أقصر )، هذه المدة يجب أن تعكس الفترة التي يمكن أن يساهم فيها الأصل غير الملموس في التدفقات النقدية للمؤسسة، سواء منفرداً أو بالتضافر مع باقي الأصول.

- الأصول غير الملموسة ذات المدة النفعية غير المحددة: ففي بعض الحالات يصعب تحديد أي عوامل قانونية، تنظيمية، تعاقدية، تنافسية أو أي عوامل أخرى يمكن أن تحد من استخدام الأصل غير الملموس، لذا يعتبر هذا الأصل ذو مدة نفعية غير محددة، مما يعني عدم إمكانية التنبؤ بالفترة التي يمكن أن يدر خلالها منافع اقتصادية، وقد اختلفت الآراء في اهتلاك هذا النوع من الأصول غير الملموسة، فهناك من يرى أنه يجب اهتلاكها خلال فترة طويلة جداً، وتتفق هذه النظرة مع الرأي رقم ( 17 ) لمجلس المبادئ المحاسبية، الذي يرى " ضرورة اهتلاكها على مدار فترة لا تتجاوز أربعين عاماً، على أساس أن المدة النفعية للأصول غير الملموسة نادراً ما تزيد عن هذه الفترة، فعندما يصعب تحديد المدة النفعية للأصول غير الملموسة، تستخدم فترة أربعين عاماً، بالرغم من أنهما محددة بصورة اجتهادية"<sup>1</sup>. وهناك من يرى أن الأصول غير الملموسة ذات المدة النفعية غير المحددة لا يجب أن تمتلك ما لم يكن بالإمكان تحديد مدتها النفعية.

<sup>1</sup> دونالد كيسو وجيري ويجانت (1999)، *المحاسبة المتوسطة*، الجزء الأول، ترجمة: أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص.ص 547-548.



أما فيما يخص الشهرة، التي تعتبر أصل ذو مدة نفعية غير محددة، والتي كثيرا ما يدور النقاش حول كيفية اهتلاكها، فيمكن أن نميز في الممارسات والأعراف المحاسبية بين ثلاث آراء وهي<sup>1</sup>:

- اهتلاك الشهرة بمجرد إتمام عملية الاقتناء أو الاندماج، ومبرر هذا الاتجاه أن هذه المعالجة تؤدي إلى إجراءات محاسبية موحدة بين الشهرة المقتناة والشهرة المطورة داخليا، كما أن اهتلاك الشهرة على أكثر من دورة محاسبية يؤدي إلى تحميل إيرادات الفترة بنوعين من المصاريف:
- مصاريف اهتلاك الشهرة والمصاريف الجارية للمحافظة عليها، ضف إلى ذلك صعوبة تقدير العمر الإنتاجي للشهرة.
- اهتلاك الشهرة خلال العمر الإنتاجي الافتراضي لها، وذلك بتحميل كل دورة بجزء من قيمتها.
- اهتلاك الشهرة فقط في حالة عدم التأكد من جدواها في تحقيق الدخل غير العادي، وهذا يعني الاحتفاظ بالشهرة بكامل قيمتها في الميزانية والاكتفاء بإجراء اختبار تدني القيمة.

**ب- اختبار تدني قيم الأصول غير الملموسة:** تتأثر الممارسة المحاسبية المعاصرة كثيرا بمبدأ الحيطة والحذر، وخاصة فيما يتعلق بالعناصر غير الملموسة، وذلك لتجنب أي تأثير لعدم التأكد على مختلف الأطراف، لذا تتفق أغلب الممارسات المحاسبية على ضرورة الاعتراف بخسارة تدني قيمة الأصل غير الملموس، في حالة وجود أي مؤشرات تدل على أن أحداثا أو ظروف معينة جعلت من تكلفته غير قابلة للاسترداد بشكل كامل. ويتم تطبيق نفس القواعد الخاصة باختبار تدني قيم الأصول الملموسة على الأصول غير الملموسة، غير أن الممارسات المحاسبية غالبا ما تميز بين الأصول غير الملموسة ذات المدة النفعية المحددة، التي تخضع لاختبار القابلية للاسترداد واختبار القيمة العادلة؛ والأصول غير الملموسة ذات المدة النفعية غير المحددة، التي تخضع لاختبار القيمة العادلة فقط، على أساس أنها سوف تتجاوز اختبار القابلية للاسترداد بسهولة لأن المنافع الاقتصادية المتوقعة منها لا تنضب بالاستخدام. وإضافة لما سبق، هناك حالة خاصة بالشهرة، هذه الأخيرة لا يمكن فصلها عن باقي الأصول والالتزامات الأخرى، لذا فإن اختبار تدني قيمتها يرتبط بالمؤسسة ككل أو بجزء منها (الوحدة المولدة للنقدية)، وهذا ما يستدعي تقسيم المؤسسة إلى وحدات مولدة للنقدية وتخصيص الشهرة عليها.

**ج- التوقف عن الاعتراف بالأصول غير الملموسة:** بصفة عامة يتم التوقف عن الاعتراف بالأصل إذا تم تحصيل جميع منفعه الاقتصادية، أي أنه أصبح لا يتضمن أي خدمات يمكن أن تستفيد منها المؤسسة، لكن التوقف عن الاعتراف بالأصول غير الملموسة يطرح عدة مشاكل، ترجع أساسا إلى عدم تأكد منافعها المستقبلية، وصعوبة تحديد مدتها النفعية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، *الحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007*، ص 292.

<sup>2</sup> كيموش بلال، *مرجع سابق، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016*، ص 32.

## 2- حالة زيادة قيمة الأصل غير الملموس

تتعلق زيادة قيمة الأصل غير الملموس بإعادة التقييم، غير أن أغلب الممارسات المحاسبية تفرض إدراج الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف المبدئي بالتكلفة، ولا تسمح بإعادة تقييمها (فرنسا، الولايات المتحدة الأمريكية... إلخ) تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر، وذلك لعدم التأكد الذي يميز منافعتها الاقتصادية، لكن هناك بعض الممارسات المحاسبية التي تسمح بإعادة تقييم الأصول غير الملموسة وفقاً لقيمتها العادلة، كالمعايير البريطانية، ومعايير المحاسبة الدولية... إلخ، ويمكن تبرير عدم اعتماد نموذج إعادة التقييم في أغلب الممارسات المحاسبية لصعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول غير الملموسة بالاعتماد على سوق نشط، فالأسواق الخاصة بها نادرة، أما إذا تم الاعتماد على القيمة الإستعمالية لتقدير القيمة العادلة للأصل غير الملموس، تبرز مشكلة تقدير التدفقات النقدية المتوقعة منه في المستقبل، والمدة التي يمكن تحصيل هذه التدفقات خلالها.

### الفرع الثاني: الاعتراف، الإدراج والتقييم المبدئي للعناصر غير الملموسة وفق معايير المحاسبة الدولية

#### أولاً: الإعتراف وفق معايير المحاسبة الدولية

حسب الفقرة ( 68 ) من المعيار الدولي ( IAS 38 )، فإنه يجب الاعتراف بجميع المصاريف المستنفدة في تطوير أو اقتناء العناصر غير الملموسة على أنها مصاريف جارية عندما يتم تحملها مباشرة، باستثناء المصاريف التي يمكن إدراجها لتكلفة أصل غير ملموس، والعناصر غير الملموسة التي تم الاعتراف بها وإدراجها ضمن الشهرة. ووفق الشروط العامة المحددة في المعيار الدولي ( IAS 38 )<sup>1</sup>، فإنه يتم الاعتراف بأصل غير ملموس، إذا وفقط إذا كان يتضمن منافع اقتصادية من المتوقع أن تتدفق إلى المؤسسة، وكان بالإمكان تقييم تكلفته بموثوقية. أما فيما يخص القياس المبدئي للعناصر غير الملموسة، فإن المعيار يفرض أن يتم ذلك بالتكلفة في الحالة العامة، غير أنه يمكن تمييز عدة حالات خاصة، بسبب الاختلافات الموجودة بين بنود العناصر غير الملموسة.

#### 1- العناصر غير الملموسة المقتناة

تدرج العناصر غير الملموسة المقتناة كأصول منفصلة ويتم تقييمها بالتكلفة، لأن شرط احتمال تدفق منافع اقتصادية منها يكون دائماً محققاً، كما يمكن قياس تكلفتها بموثوقية؛ ويتم التوقف عن الاعتراف بمصاريف الشراء ضمن تكلفة الأصل غير الملموس، عندما يصبح في الوضع المرغوب فيه، لذا فإن المصاريف غير الضرورية أو خسائر التشغيل الأولية تدرج كمصاريف جارية، وتدرج الأصول غير

<sup>1</sup> IASB(2008), **International Financial Reporting standards(IFRSs) 2008,IAS 38**, IASCF publication department , LONDON. P 1870.

الملموسة المحصل عليها من خلال منحة حكومية بالقيمة العادلة أو مبلغ رمزي ، كما تدرج العناصر غير الملموسة المكتتاة من خلال عملية تبادل بالقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه أو الأصل المستلم أيهما أكثر وضوحا، ما لم تفتقر عملية التبادل إلى جوهر تجاري، وأمكن قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بموثوقية.

أما الشهرة المحصل عليها في عمليات الاندماج، فيتم تحديدها بالفرق بين تكلفة الاقتناء ومجموع القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد، الالتزامات والالتزامات المحتملة<sup>1</sup>، ويتم الاعتراف بالشهرة الموجبة كأصل غير جاري، وتدرج بشكل منفصل عن باقي الأصول غير الملموسة ؛ أما الشهرة السالبة فيتم الاعتراف بها مباشرة كإيراد ضمن حساب النتيجة في الدورة التي تمت فيها عملية الاقتناء، وذلك بعد مراجعة القيم العادلة للأصول القابلة للتحديد، الالتزامات والالتزامات المحتملة، وكذا تكلفة الاندماج والتأكد منها جيدا. عند تحليل المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ ثمانينيات القرن العشرين، يتضح توجه واضح نحو تكييف القوائم المالية مع التطورات الاقتصادية، ويبدو ذلك جليا بالنسبة للعناصر غير الملموسة، من خلال تسهيل الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة قدر الإمكان<sup>2</sup>. فوفقا للمعيار الدولي ( IFRS 3 )، فإن العناصر غير الملموسة المكتتاة في عمليات الاندماج، يجب أن يتم الاعتراف بها بشكل منفصل عن الشهرة، وقياسها بالقيمة العادلة في تاريخ الاندماج، إذا كان بالإمكان تقديرها موثوقية، بعض النظر عما إذا كانت المؤسسة المكتتاة تعترف بها كأصول أو لا، أما الأصول غير الملموسة القابلة للفصل معا، فيتم الاعتراف بها معا كأصل منفصل عن الشهرة، كما يتم الاعتراف بمشروع البحث والتطوير قيد التنفيذ للمؤسسة المكتتاة كأصل منفصل عن الشهرة إذا استوفي تعريف الأصل غير الملموس.

## 2- العناصر غير الملموسة المطورة داخليا

تطرح العناصر غير الملموسة المولدة داخليا عدة إشكالات فيما يخص الاعتراف والتقييم المبدئي، نظرا لغياب أي أساس يمكن الاعتماد عليه في ذلك، كوجود معاملة مع طرف خارجي، فحسب الفقرة ( 51 ) من المعيار الدولي ( IAS 38 )، فإنه يصعب في كثير من الأحيان تحديد فيما إذا كان هناك بند غير ملموس مولد داخليا يستوفي شروط الاعتراف والقياس، لصعوبة تحديد فيما إذا

<sup>1</sup> Mateja Jerman & Massimo mazino (2008) , Accounting Treatment of Goodwill in IFRS and US GAAP, **Organizacija**, Vol.41 p 219.

<sup>2</sup> Pierre Astolfi (2010), IFRS 3 et reconnaissance des actifs incorporels: L inertie des émetteurs en question, **journée sur le thème: capital immatériel: état des lieux et perspectives** ,Montpellier, France, 18 juin 2010 p 03.

كان هناك أصل غير ملموس قابل للتحديد سيولد منافع اقتصادية في المستقبل، وصعوبة قياس تكلفته بموثوقية، وفي بعض الحالات لا يمكن تمييز تكلفة تطوير أصل غير ملموس عن تكلفة الاحتفاظ بالشهرة المولدة داخليا.

بالنسبة للشهرة المولدة داخليا، فإن المعيار الدولي ( IAS 38 ) يمنع الاعتراف بها كأصل، أما بالنسبة لمصاريف البحث والتطوير ، فإن الأمر يتطلب تحديد فيما إذا كان هناك مشروع داخلي يمكن أن يولد أصلا غير ملموس يلي معايير الاعتراف والقياس، من خلال تقسيم هذا المشروع إلى مرحلتين: مرحلة البحث ومرحلة التطوير ؛ وإذا كان من غير الممكن التمييز بوضوح بين مرحلة البحث ومرحلة التطوير لأي مشروع داخلي، يتم معالجة كل المصاريف المتعلقة بهذا المشروع كما لو أنه تم تحملها في مرحلة البحث فقط. وحسب متطلبات المعيار الدولي ( IAS 38 )، فإنه لا يمكن إدراج مصاريف البحث، أو المصاريف المستنفدة في مرحلة البحث لمشروع داخلي كأصل غير ملموس، وإنما تدرج كمصاريف جارية، لصعوبة إثبات وجود أصل ناتج عن هذه المصاريف يمكن أن يولد منافع اقتصادية في المستقبل.

أما فيما يخص مرحلة التطوير، فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية يعتبر أن نشاطات التطوير تساهم في توليد موارد غير ملموسة، يمكن أن تكون مصدرا للمنافع الاقتصادية المستقبلية، وبالتالي فهي تضمن معلومات مفيدة للمستثمرين، تسمح لهم بالوقوف على الأداء المستقبلي للمؤسسة. لذا فإن المجلس يفرض ضرورة الاعتراف بالأصل غير الملموس الناتج عن مرحلة التطوير المشروع داخلي، إذا توفرت الشروط الآتية مجتمعة:

- الجدوى التقنية التي تسمح بإتمام الأصل غير الملموس حتى يصبح جاهزا للاستعمال أو البيع ؛
- توفر النية والقدرة لدى المؤسسة لإتمام الأصل غير الملموس واستعماله أو بيعه
- إمكانية تحديد كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية، وإثبات وجود سوق للأصل غير الملموس أو للمخرجات الناتجة عنه، وإذا كان سيتم استعماله داخليا، ضرورة إثبات منفعته
- توفر الموارد التقنية والمالية والموارد الأخرى الضرورية لإنهاء الأصل بما يتيح استعماله داخليا أو بيعه
- القدرة على تقييم المصاريف المستنفدة في تطوير الأصل غير الملموس بشكل موثوق.

في الأخير، تجدر الإشارة إلى أن المعيار الدولي ( AS1 38 ) لا يسمح بإدراج العلامات والأسماء التجارية المولدة داخليا البيانات الإدارية، عناوين الصحف والمجلات، قوائم الزبائن، والبنود المشابهة لها في الجوهر كأصول غير ملموسة، لعدم إمكانية تمييز المصاريف المرتبطة بها عن المصاريف المرتبطة بتطوير نشاط المؤسسة ككل. كما تعتبر كل من مصاريف بدء التشغيل ( إلا إذا تم إدماجها ضمن تكلفة أصل آخر)، مصاريف التدريب، مصاريف الإعلان والدعاية، مصاريف تغيير الموقع أو إعادة تنظيم جزء من المؤسسة أو كلها، كمصاريف جارية تدرج مباشرة في الدورة التي حدثت فيها .

## ثانياً: التقييم اللاحق للعناصر غير الملموسة وفق معايير المحاسبة الدولية

يعتمد التقييم اللاحق للعناصر غير الملموسة وفق معايير المحاسبة الدولية على مداها النفعية، فالعناصر التي لها مدة نفعية محددة يجب اهتلاكها واختبار تدني قيمها، في حالة وجود مؤشرات تدل على ذلك أما العناصر التي لها مدة نفعية غير محددة فلا يمكن اهتلاكها، وإنما يجب اختبار تدني قيمها بشكل دوري، كما تتيح معايير المحاسبة الدولية إمكانية إعادة تقييم العناصر غير الملموسة وفقاً لقيمتها العادلة.

### 1- الاهتلاك

حسب المعيار الدولي (IAS 38)، فإنه يجب تقييم فيما إذا كانت المدة النفعية للأصل غير الملموس محددة أو غير محددة، وإذا كانت محددة يتم تقييم الفترة أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات الأخرى التي تتيح التعبير عنها، ومصطلح "غير محددة" لا يعني "لا نهائية"، وإنما يقصد بذلك أن للأصل غير الملموس مدة نفعية، لكن ليس بالإمكان تقييم الفترة أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات الأخرى التي تعبر عنها. ويشير المعيار صراحة إلى أن محاسبة الأصل غير الملموس تعتمد على مدته النفعية، حيث يتم اهتلاك الأصل غير الملموس ذو المدة النفعية المحددة، في حين لا يتم اهتلاك الأصل غير الملموس ذو المدة النفعية غير المحددة.

### 2- اختبار تدني القيمة

وفق المعيار الدولي (IAS 38)، فإنه في حالة اختيار نموذج التكلفة لتقييم العناصر غير الملموسة المعترف بها كأصول، يجب أن يتم اختبار مدى وجود تدني في قيمها وفق متطلبات المعيار الدولي IAS 36، الذي يقضي باختبار تدني قيم الأصول غير الملموسة ذات المدة النفعية المحددة، عند وجود مؤشرات تدل على احتمال تدهور قيمها، أما في حالة الأصول غير الملموسة ذات المدة النفعية غير المحددة، فيجب تطبيق الاختبار عليها دورياً بغض النظر عن مؤشرات التدني. وفيما يخص الشهرة، فإن الأمر يتطلب تخصيصها على الوحدات المولدة للنقدية التي تساهم الشهرة في تحقيق منافعتها الاقتصادية، مما يتطلب إجراء اختبار التدني على هذه الوحدات دورياً، وعند تخصيص خسائر القيمة للشهرة، فإنها لا يمكن أن تكون محل استرجاع في المستقبل.

### 3- إعادة التقييم

حسب الفقرة (75) من المعيار الدولي (IAS 38)، فإنه يمكن إدراج الأصل غير الملموس في القوائم المالية بمبلغه المعاد تقييمه، الذي يمثل القيمة العادلة مطروحا منها الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة. ولغرض إعادة التقييم، يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشط، وتتم عمليات إعادة التقييم بانتظام حتى لا يختلف المبلغ المسجل للأصل غير الملموس بشكل كبير عن قيمته العادلة، وفي حالة إعادة تقييم أصل غير ملموس، فإن الأمر يتطلب إعادة تقييم جميع الأصول غير الملموسة المنتمة لفتته.

### المطلب الثالث: قصور النظرة المحاسبية للعناصر غير الملموسة

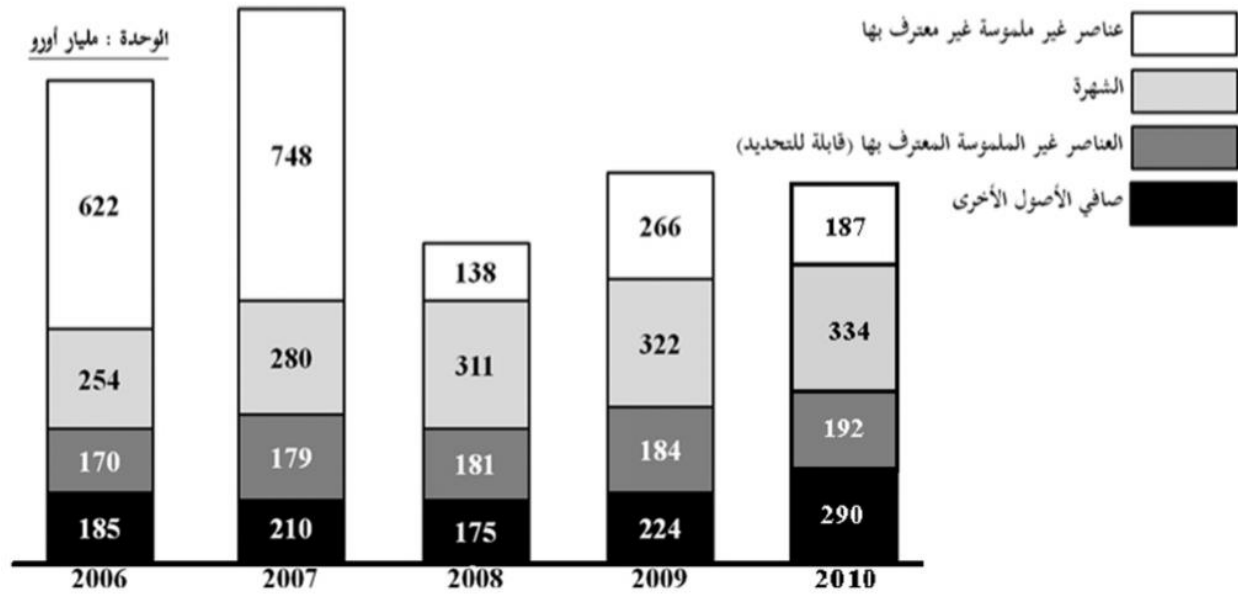
منذ ظهوره في غاية الثمانينيات وبداية التسعينيات من القرن العشرين، عرف مفهوم العناصر غير الملموسة عدة تطورات، سواء من الناحية الاقتصادية أو من الناحية الإدارية، حيث اتسع مجال العناصر غير الملموسة ليشمل العديد من المكونات ؛ لكن الأمر يختلف من الناحية المحاسبية، أين لم تتمكن المحاسبة من الاعتراف إلا بجزء يسير منها ضمن الأصول غير الملموسة أو ضمن الشهرة، أما الجزء الأكبر والذي يمثل الجانب الأهم والمخفي من قيمة المؤسسة، وهي البنود غير الملموسة غير القابلة للتحديد بشكل منفصل، والتي لا يمكن إلحاقها بالشهرة أو بأصل غير ملموس آخر، فلم تتمكن الممارسات المحاسبية المعاصرة من حصرها رغم المحاولات المبذولة من طرف الهيئات مصدرة المعايير المحاسبية، وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي عمل جاهدا على توسيع نطاق الأصول غير الملموسة المعترف بها بشكل منفصل.

### الفرع الأول: أهم مظاهر قصور النظرة المحاسبية للعناصر غير الملموسة

حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية، فإن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون مقيمة للمستثمرين الحاليين والمرقبين، والدائنين والأطراف الأخرى في اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان وباقي القرارات، من خلال استخدام القوائم المالية للحكم على أداء المؤسسة ومركزها المالي وتدفقات النقدية، مما يتيح التنبؤ بأفاقها المستقبلية. وعليه فإن أي حدث اقتصادي يؤثر على المركز المالي الحالي للمؤسسة أو يمكن أن يؤثر على أدائها في المستقبل، يجب أن يتم الاعتراف به وإدراجه في القوائم المالية، وذلك من أجل توفير معلومات محاسبية ملائمة، وتعتبر بصدق عن جميع الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، مما يزيد من منفعتها للمستخدمين. لكن اهتمام المحاسبة بالموثوقية على حساب الملاءمة وعجزها عن مواكبة التطورات الاقتصادية وخاصة فيما يتعلق بتزايد أهمية العناصر غير الملموسة، التي لم تتمكن المبادئ المحاسبية من أخذها بعين الاعتبار، أثر سلبا على منفعة المعلومات المحاسبية، لأن القوائم المالية في شكلها الحالي توفر معلومات موثوقة لكنها غير ملائمة لتقدير قيمة المؤسسة ، فمع نهاية تسعينيات القرن العشرين أثبتت العديد من الدراسات أن القوائم المالية التي تتجه أكثر نحو الماضي، وتعتمد على نظرية المعاملات في الاعتراف بأثر الأحداث الاقتصادية، أصبحت غير قادرة على أخذ التحولات المتسارعة التي يعرفها النشاط الاقتصادي بعين الاعتبار، وخصوصا فيما يتعلق بالعناصر غير الملموسة، التي تتجه أكثر نحو المستقبل، وتعتبر المصدر الرئيسي لهذه التحولات، مما أثر سلبا على منفعة القوائم المالية وملاءمتها للمستثمرين، لأنها لا تسمح بإبراز المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، ولا تتيح التنبؤ بأفاقها المستقبلية بشكل سليم، ولا يمكنها التعبير عن أدائها الشامل. حظيت الفجوة بين القيم السوقية للمؤسسات وقيمها الدفترية باهتمام العديد من الدراسات المحاسبية والمالية، باعتبارها مؤشرا على تراجع منفعة المعلومات المحاسبية، ومحصلة للقصور المحاسبي في مجال العناصر غير الملموسة، لعدم قدرة الممارسات المحاسبية على حصر جميع مكوناتها، فجزء كبير من الفجوة بين القيم السوقية للمؤسسات وقيمها الدفترية يرجع في الأساس للعناصر غير الملموسة غير المعترف بها في القوائم

المالية، هذه الفجوة يمكن ملاحظتها حتى في حالة إعادة تقييم جميع الأصول القابلة للتحديد بقيمتها العادلة، فلو أخذنا مثلاً مؤشر (40) بين عامي 2006 م و2009 الشكل (2)، يمكن ملاحظة أن الشهرة المحاسبية وغير المحاسبية (Goodwi's extra - comptables) تمثل جزءاً كبيراً من قيمة المؤسسات (بين 55% و72%)

الشكل (02): مكونات القيمة السوقية لمؤشر CAC 40 خلال الفترة 2006-2010



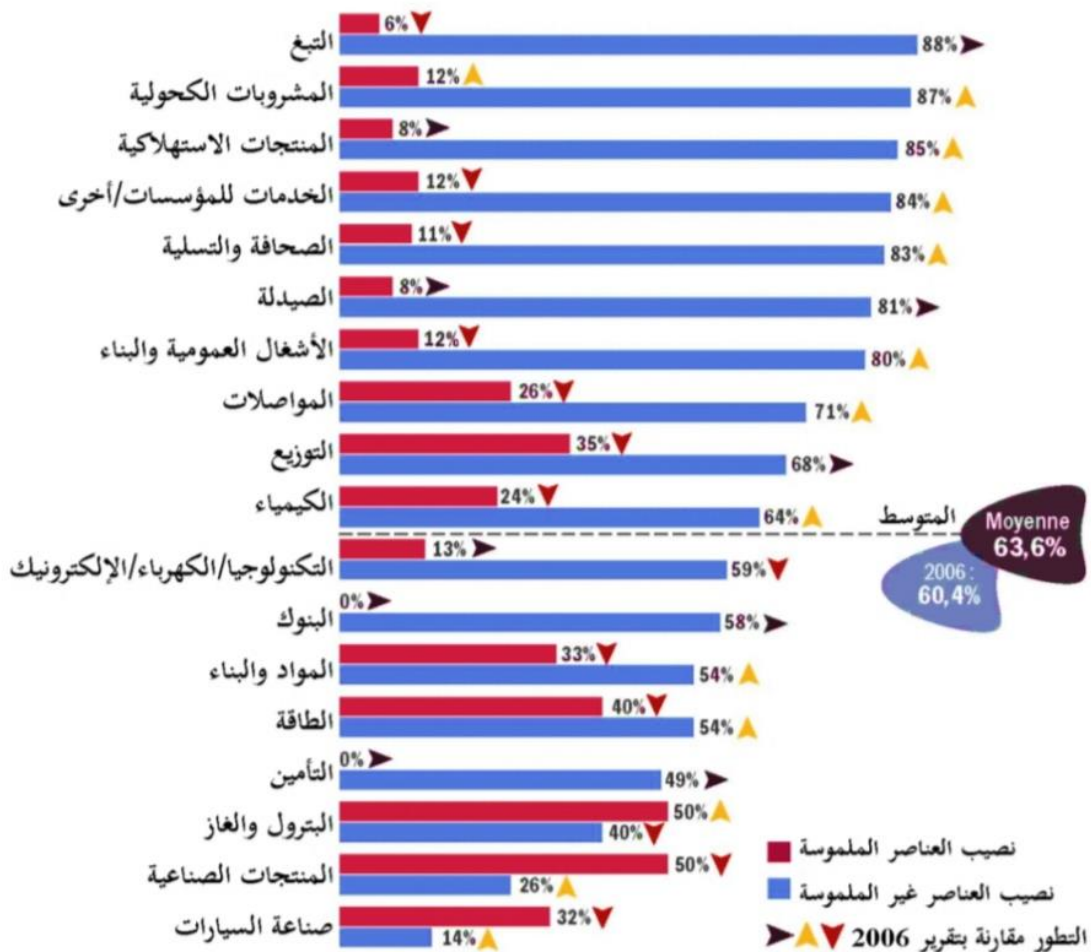
**Source:** Ricol Lasteyrie (2011), Présentation du 5<sup>o</sup> Profil financier du CAC 40, Communiqué de Presse, Paris, 28 juin 2010, p. 08, Disponible sur le lien: <http://www.ricol-lasteyrie.fr/doc/news/2011/Com%205eme%20Profil%20CAC%2040%20%20DEF.pdf> [Consulter le: 25/11/2012].

الشكل (2) يتضح وجود فجوة معتبرة بين القيم السوقية للمؤسسات وقيمها المحاسبية، عبر عنها (Lasteyrie) بالعناصر غير الملموسة غير المعترف بها في القوائم المالية، وإذا تم أخذ الشهرة في الحسبان باعتبارها مجموعة من العناصر غير الملموسة غير القابلة للتحديد بشكل منفصل، فإن الفجوة سوف تزداد وتصبح أكبر من النصف بكثير، وهو ما يبرز أهمية العناصر غير الملموسة كجزء من قيمة المؤسسة. وما يمكن ملاحظته من الشكل هو تراجع أهمية العناصر غير الملموسة غير المعترف بها محاسبياً بدءاً من عام 2008 م، وذلك راجع حسب العديد من الباحثين إلى تأثير الأزمة المالية العالمية لعام 2008.

## الفصل الأول: الإطار النظري للإعتراف المحاسبي للعناصر غير الملموسة

إضافة لما سبق، حاول مكتب التدقيق ( Ernst & Yaoung ) عام 2007 م، تحديد نصيب العناصر غير الملموسة من قيم المؤسسات، وذلك من خلال عينة من المؤسسات المدرجة في أهم المؤشرات الأوروبية. وكما يتضح من الشكل ( 2.2 ) فإن العناصر غير الملموسة تشكل النصيب الأكبر من القيم السوقية للمؤسسات بنسبة % 63,6 في المتوسط، بعد ما كانت % 60,4 عام 2006 م، كما أن هناك حضوراً للعناصر غير الملموسة في كل القطاعات، مع وجود تباين كبير بينها فيما يخص نصيبها من القيمة السوقية للمؤسسات، حيث يحتل قطاع التبغ الصدارة بنصيب 88 %، ويأتي قطاع السيارات في المركز الأخير بنصيب 14 %.

الشكل (3): نصيب العناصر غير الملموسة من القيمة السوقية لبعض الشركات الأوروبية لسنة 2007.



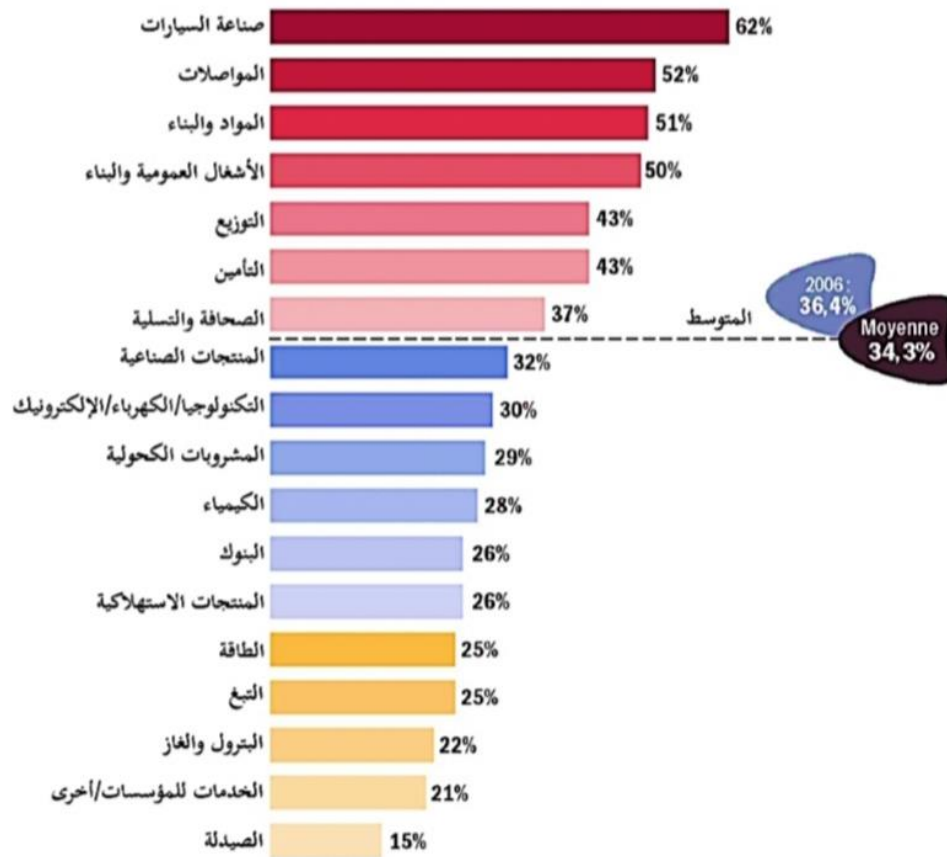
**Source:** Alexis Karklins-Marchay & al. (2008), Capital immatériel, son importance se confirme, 2 edition, Service d'experts en transactions, Ernst & Young, p. 04. La sdan



## الفصل الأول: الإطار النظري للإعتراف المحاسبي للعناصر غير الملموسة

حاولت الدراسة السابقة التركيز أيضا على حصة العناصر غير الملموسة المعترف بها في القوائم المالية، فمن الشكل (3)، يتضح أن نصيب العناصر غير الملموسة المدرجة كأصول بلغ 34.3% في المتوسط، بعد ما كان 36.4% عام 2006 م، مما يعني أن أغلب العناصر غير الملموسة غير معترف بها (65,7% في المتوسط). كما يتضح وجود تباين كبير بين مختلف القطاعات فيما يخص نسبة العناصر غير الملموسة المدرجة في الميزانية، إذ يعتبر قطاع السيارات أقل قطاع يعتمد على العناصر غير الملموسة، حيث يقدر نصيب العناصر غير الملموسة من القيمة السوقية للمؤسسات بنسبة 14% في المتوسط، منها 62 مدرجة في الميزانية؛ أما أقل نسبة من العناصر غير الملموسة المدرجة في الميزانية، فهي من نصيب قطاع الصناعات الصيدلانية بنسبة 15% فقط.

الشكل 4: نصيب العناصر غير الملموسة من القيمة السوقية لبعض الشركات الأوروبية لسنة 2007. (2)



**Source:** Alexis Karklins-Marchay & al. (2008), Capital immatériel: son importance se confirme, édition, Service d'experts en transactions, Ernst & Young, p. 09.

حسب ( Lev & Zarwin )، فإن هذه الظاهرة لا تعبر عن تغيرات في عمليات توليد القيمة الاقتصادية فقط، وإنما تعبر أيضا عن تراجع ملائمة القياس المحاسبي والمالي، ما يتطلب إعادة النظر في النموذج المحاسبي التقليدي، فالتقارير المالية في شكلها الحالي توضح ما حدث، أما السوق المالي فيتوقع ما سيحدث، مما أدى إلى غياب التناظر بين ما يتم معالجته محاسبيا وما يقدر المستثمرون قيمته. وحسب العديد من الباحثين وعلى رأسهم ( EvinassOP , Malone , Pierrat & Lev )، فإن تلك الفجوة تعود إلى عدة أسباب، ومن أهمها العناصر غير الملموسة، التي لم تتمكن المحاسبة من الاعتراف بجزء كبير منها كأصول ( الجزء المخفي من قيمة المؤسسة). انطلاقا مما سبق يتضح أن العناصر غير الملموسة تمثل الجزء الأكبر من قيم المؤسسات، غير أن الجزء الأكبر منها لا تتيح الممارسات المحاسبية الاعتراف به وإدراجه كأصول ضمن الميزانية، لذا يمكن تمييز ثلاث أصناف من العناصر غير الملموسة حسب قابلية الاعتراف:

- العناصر غير الملموسة المعترف بها كأصول: لأنها تلي مفهوم الأصل غير الملموس، ويمكن قياسها بموثوقية ؛  
- الشهرة التي يمكن اعتبارها كفارق قيمة غير قابل للتفسير ( أو غير معرفي ناتج عن عمليات الاندماج، وتعتبر خصلة لمجموعة من العوامل، ومن بينها العناصر غير الملموسة غير القابلة للتحديد بشكل منفصل ؛

- العناصر غير الملموسة غير المعترف بها محاسبا كأصول: فهي لا تلي المفهوم المحاسبي للأصل غير الملموس الأغا غير قابلة للتحديد بشكل منفصل، ولا يمكن إلحاقها بالشهرة أو بأي أصل آخر، ولا تخضع لرقابة المؤسسة، كما لا يمكن قياسها بموثوقية، وتمثل " الجزء المخفي من قيمة المؤسسة " رغم أهميتها، ويتم إدراج بعض هذه البنود كمصاريف جارية، أما البنود الأخرى فلا تظهر تماما في القوائم المالية.

### الفرع الثاني: أسباب قصور النظرة المحاسبية للعناصر غير الملموسة

حاولت العديد من الدراسات حصر الأسباب التي كانت وراء قصور النظرة المحاسبية للعناصر غير الملموسة، وعدم قدرة المحاسبة على أخذ العناصر غير الملموسة بعين الاعتبار، وقد أجمعت أغلبها على أن المبادئ المحاسبية لم تتمكن من مواكبة التطورات والتغيرات التي عرفها النشاط الاقتصادي منذ نهاية ثمانينيات القرن العشرين، حيث أبدى النموذج المحاسبي التقليدي المرتكز على نظرية المعاملات ومبدأ القياس التاريخي، والذي ينطلق من التحليل القانوني للعمليات على حساب التحليل الاقتصادي، قصورا فيما يخص الاعتراف بالعناصر غير الملموسة كأصول وإدراجها في الميزانية كباقي الموارد الاقتصادية للمؤسسة.

أولاً: المشاكل المتعلقة بمفهوم الأصل غير الملموس: قابلية التحديد

يعرف الأصل غير الملموس بأنه أصل غير نقدي، قابل للتحديد، ليس له جوهر مادي؛ والمشكل في هذا التعريف هو معيار قابلية التحديد الذي يكون محققاً بالنسبة لعدد محدود من العناصر غير الملموسة، والتي تكون أغلبها مقتناة من أطراف خارجية، أما العناصر غير الملموسة المطورة داخلياً 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... إلخ.

ثانياً: 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 العناصر 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 كأصول وفق المفهوم المحاسبي للأصل، نتيجة عدم التأكد الذي يميز العلاقات التعاقدية بين المؤسسة والعاملين.

ثالثاً: المشاكل المتعلقة بالاعتراف المحاسبي: القياس

هناك العديد من العناصر 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 يتيح تقييمها بموثوقية، فإن الأمر يختلف بالنسبة للعناصر غير الملموسة المطورة داخلياً، والتي يصعب تحديد قيمها بموثوقية كافية. ففي الغالب يتعذر فصل المصاريف المستنفدة داخلياً لتطوير أصول غير ملموسة عن المصاريف المستنفدة لتطوير نشاط المؤسسة ككل، إلى جانب صعوبة إيجاد علاقات سببية بين المصاريف المستنفدة في عمليات التطوير والمنافع الاقتصادية المتوقعة، كما أن العديد من العناصر غير الملموسة لا تتطلب تحمل أي مصاريف من جانب آخر، تعتمد أغلب مداخل القياس المحاسبي على تحديد قيمة كل أصل منفصلاً، وهذا ما لا يتفق مع المداخل الاقتصادية لتقييم العناصر غير الملموسة، والتي تعتمد على التقييم الشامل، الذي يأخذ بعين الاعتبار التعاضد الناتج عن تفاعل العناصر غير الملموسة مع بعضها أو مع باقي العناصر. فحسب (1) ( Duoment ) فإنه من الخطأ الاستنتاج مباشرة أن قيمة العناصر غير الملموسة هي مجموع

القيم المحسوبة لكل أصل غير ملموس على حدا، وذلك لسببين رئيسين: جزء كبير من العناصر غير الملموسة ليس لها تعريف محاسبي باعتبارها أصلا، إضافة إلى عدم تجانس طرق التقييم، مما يجعل عملية تجميع القيم المحصل عليها غير ملائمة.

### رابعا: المشاكل المتعلقة بالإعتراف المحاسبي: التحفظ المحاسبي

تعتبر العناصر غير الملموسة من أكثر البنود تأثرا بمبدأ التحفظ المحاسبي، فالعديد منها يصعب قياسها بموثوقية كافية، نظرا لعدم التأكد الذي يميز منافعتها الاقتصادية، وبالتالي عدم إمكانية الاعتراف بها كأصول، حيث يقضي مبدأ التحفظ بتبني البدائل المحاسبية التي ينتج عنها تخفيض قيم الأصول والإيرادات وزيادة قيم الخصوم والمصاريف، لتجنب أي تأثير محتمل لعدم التأكد المتعلق بالمستقبل على قرارات المستخدمين.

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة

#### المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

من أهم الدراسات التي عالجت هذا الموضوع مايلي:

#### أولا: دراسة كيموش بلال، 2015:

قدمت كأطروحة لنيل دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية بجامعة سطيف 1 سنة 2015 بعنوان " البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة "، عالجت هذه الدراسة إشكالية مفادها " ما مدى تأثير المقاييس المحاسبية للعناصر غير الملموسة على القيم السوقية للمؤسسات الجزائرية والفرنسية والإنجليزية المدرجة في السوق المالي " حيث هدفت من خلال معالجة هذه الإشكالية إلى تحليل أثر البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة على قيم المؤسسات.

#### - نتائج الدراسة:

- ضعف مساهمة العناصر غير الملموسة في تقييم المؤسسات الجزائرية حيث أن حصتها من القيمة السوقية والدفترية ضعيفة جدا لكن رغم ذلك فقد بينت نتائج الاختبارات الإحصائية أن العناصر غير الملموسة كانت ملائمة لتقييم المؤسسات الجزائرية، حيث فسرت جزء من التغيرات التي حدثت في قيمة المؤسسات لكن قدرتها التفسيرية كانت ضعيفة جدا

- بالنسبة للمؤسسات الفرنسية ساهمت العناصر غير الملموسة بشكل كبير في قيمتها، حيث أنها تمثل الجزء الأكبر من قيمتها، ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسات الإنجليزية، لكن اتضح أن المعلومات المحاسبية في البيئة الفرنسية أكثر ملامية لتقييم المؤسسات مقارنة بمعلومات البيئة المحاسبية الإنجليزية، حيث أن الجزء الأكبر من العناصر غير الملموسة غير معترف به في القوائم المالية للمؤسسات المدرجة في السوق المالي الإنجليزي.

ثانياً: دراسة العينوس رياض 2018:

قدمت كأطروحة لنيل دكتوراه علوم في العلوم التجارية بجامعة الدكتور يحيى فارس - المدية - سنة 2018 بعنوان " إشكالية تقييم المؤسسات القائمة على المعرفة في ظل المعالجات المحاسبية السائدة للعناصر غير الملموسة "، عاجلت هذه الدراسة إشكالية مفادها " ما مدى ملائمة مخرجات الأنظمة المحاسبية للمؤسسات القائمة على المعرفة كمدخلات لعملية تقييمها في ظل إشكالية المعالجة المحاسبية للعناصر غير الملموسة " حيث هدفت من خلال معالجة هذه الإشكالية إلى إبراز الدور الكبير التي أصبحت تلعبه الاصول غير الملموسة في ظل اقتصاد المعرفة وأثرها في تحديد قيمة المؤسسة

نتائج الدراسة:

- العناصر غير الملموسة تتصف بخصائص اقتصادية مولدة للقيمة وخصائص مخفضة لهما، حيث تشمل الخصائص المولدة للقيمة كل من القابلية للتوسع وزيادة العوائد والأثر الإيجابي للشبكة، بينما تشمل الخصائص المخفضة للقيمة كل من صعوبة السيطرة على المنافع المستقبلية المتوقعة منها ودرجة المخاطرة المرتفعة لتحقيق هذه المنافع إضافة إلى صعوبة التداول، هذه الخصائص هي التي عززت الجدل حول المعالجة المحاسبية للعناصر غير الملموسة بين المتفائلين الذين يركزون على الخصائص المولدة للقيمة ويرون أن المحاسبة لا بد أن تنظر للعناصر غير الملموسة هذا الجانب كموارد اقتصادية هامة تستحق الاعتراف بها كأصول، أما المتشائمون فهم يركزون على الخصائص المخفضة للقيمة ويؤكدون خطورة توجه نحو الاعتراف بالعناصر غير الملموسة كأصول لأن ذلك يمكن أن يشكل مخاطرة كبيرة على مستقبل المؤسسة خاصة منها القائمة على المعرفة

هناك أوجه قصور عديدة في المعالجات المحاسبية السائدة للعناصر غير الملموسة فبعض العناصر يتم الاعتراف بما كمصاريف مستنفدة تحمل للسنة التي حدثت فيها رغم أنها تحقق بعض شروط الاعتراف كأصل خاصة وأنها قد تحقق عوائد مستقبلية تمتد لسنوات وليس السنة واحدة فقط وهذا يتناقض مع مبدأ الدورية ومقابلة إيرادات كل سنة مع المصاريف التي ساهمت في تحقيقها، كما أن هناك عناصر غير ملموسة تتفق المرجعيات المحاسبية السائدة على عدم الاعتراف بها لا كأصل ولا كمصروف حيث تعتبرها أحداث اقتصادية لا

تخضع للمعالجة المحاسبية خاصة وأن أغلبها لا تنتج عن معاملة بين طرفين والتي تعتبر من أهم شروط الاعتراف بالحدث الاقتصادي محاسبيا وبالتالي يتم إهمالها رغم أهميتها الكبيرة في توليد القيمة وفي تعزيز أداء المؤسسات خاصة منها القائمة على المعرفة.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

أولا: دراسة 2014: Stephan Griber

وهي أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في التسيير بجامعة Gallen University of بسويسرا سنة 2014، أنطلق الباحث من جدلية أن العناصر غير الملموسة أصبحت من أهم العناصر خلقا للقيمة في المؤسسة في الوقت الحالي لكن في المقابل فإن التقارير المالية للمؤسسات لا تزال مقصرة في تقريرها عن مساهمة هذه العناصر في خلق القيمة مما لا يسمح بإعطاء صورة كاملة عن الموارد الحقيقية للمؤسسة، وقد ركز الباحث على المحللين الماليين كأهم مستخدمي المعلومة المالية وحاول إثراء النقاش عن نظرهم للمعلومات الخاصة بالعناصر غير الملموسة أثناء اتخاذ القرار وهل المعلومات المتوفرة عن العناصر غير الملموسة مفيدة في عملية اتخاذ القرار، كما حاولت الدراسة كذلك معرفة تفضيلات المحللين الماليين فيما يخص مستقبل المحاسبة والتقرير عن العناصر غير الملموسة، وقد قام الباحث بإجراء دراسة عن طريق استبيان تم توزيعه على المحللين الماليين

نتائج الدراسة:

- لا تزال معلومات التقارير المالية السنوية أهم مصدر يعتمد عليه المحللين الماليين مهما كان صنفهم
- أغلب المحاسبين يفضلون الاعتماد على المعلومات المباشرة التي توفرها المؤسسة بدلا من المعلومات التي توفرها أطراف خارجية.
- تميزت دراستنا عن الدراسات السابقة بكونها ركزت على عنصر الإعتراف المحاسبي عكس معظم الدراسات السابقة التي كانت عموما ما تركز على عنصر القياس كما أنها حاولت الوقوف على بعض الأسباب التي تمنع الإعتراف بكثير من العناصر غير الملموسة في المؤسسات الاقتصادية وإظهار أبرز أوجه القصور المحاسبي في معالجة العناصر غير الملموسة

## خاتمة الفصل

مما سبق، يمكن القول أن الاعتراف المحاسبي بالعناصر غير الملموسة يثير العديد من المشاكل، فالنموذج المحاسبي التقليدي الذي يركز على العناصر الملموسة، أصبح غير قادر على أخذ الجانب الأهم من قيمة المؤسسة بعين الاعتبار. فرغم الاهتمام المتزايد بالعناصر غير الملموسة، إلا أن اللغة المحاسبية مازالت غير قادرة على تمثيل الأحداث الاقتصادية المرتبطة بها وتوصيلها، حيث عجزت المحاسبة عن حصر أغلب العناصر غير الملموسة، كما أنها توفر معالجات غير ملائمة للعديد من بنودها بإدراجها كمصاريف جارية. وحسب Zeghal & Maaloul، فإن هذه المعالجات المحاسبية غير الملائمة أدت للعديد من المشاكل فيما يخص ملائمة المعلومات المحاسبية، تخصيص الموارد في السوق المالي، ونمو الاستثمارات غير الملموسة وتمويلها. أما Wurzburg فيرى أن تقدير العديد من العناصر غير الملموسة بصفر كما يحدث الآن يقود إلى حدوث تشوهات في تخصيص الموارد وبما أن الأنظمة المحاسبية تؤثر على أسلوب مكافأة الأداء فإن ذلك بدوره يؤثر على السلوك الإقتصادي للمسيرين داخل المؤسسة والمستثمرين خارجها.

## الفصل الثاني :

حراسة حالة - شركة كوندور الكترونيكس -



تمهيد:

بعد التطرق إلى الجانب النظري واستعراض المفاهيم النظرية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وشروط الإعتراف الخاصة بها ، وبعد إستعراض بعض الدراسات السابقة فيما يخص هذا الموضوع سنحاول في هذا الفصل القيام بالدراسة التطبيقية وهذا من خلال القيام بدراسة مؤسسة - كوندور الكترونيكس - حيث قمنا بالبحث عن أهم العناصر غير الملموسة داخل المؤسسة المعترف بها وأسباب عدم الإعتراف ببعض العناصر الأخرى .

وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :

المبحث الأول: التعريف بشركة كوندور

المبحث الثاني: أهم العناصر المعنوية في الشركة

المبحث الثالث: الأسئلة والمقابلة .

### المبحث الأول: التعريف بميدان الدراسة

تعتبر شركة كوندور الكهرونيكس من أكبر الشركات في الجزائر والأكبر في برج بوعرييج في النشاط الصناعي والتجاري حيث تساعد بشكل كبير جدا في التنمية الاقتصادية والتجارية في الولاية وفي البلد ككل ، ولهذا سنتطرق إلى نبذة عن هذه الشركة من تعريف ونشأة والاطلاع على هيكلها التنظيمي وتحليله .

المطلب الاول : نبذة عن شركة كوندور:

أولا : تقديم مؤسسة كوندور:

مؤسسة كوندور " **CONDOR** " أو باسمها التجاري عنتر للتجارة " **ANTER TRADE** "، مؤسسة اقتصادية خاصة كبيرة الحجم تختص بإنتاج وتسويق الأجهزة الإلكترونية والكهرو منزلية، تنتمي الى مجموعة بن حمادي " **GROUPE BEN HAMADI** " شكلها القانوني أصبح في جوان 2002 هو " **SPA** " مؤسسة خاصة ذات الأسهم.

تنشط المؤسسة وفقا لأحكام القانون التجاري، حيث تحصلت على السجل التجاري في أبريل 2002، وبدأ نشاطها الفعلي في فيفري 2003، يتواجد مقرها التجاري بالمنطقة الصناعية ببرج بوعرييج، تتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ: 80104 م<sup>2</sup> وهي بملكية كاملة للمؤسسة، يبلغ عدد عمالها أكثر من 3473 عامل موزعين على الوحدات والمصالح حسب التخصص. مؤسسة كوندور هي إحدى المؤسسات المكونة لمجموعة بن حمادي التي تحتوي على عدة وحدات هي:

- مؤسسة " **ARGILOR** " وهي وحدة لإنتاج القمح الصلب ومشتقاته.
- مؤسسة " **POLYBEN** " وهي وحدة لإنتاج الأكياس البلاستيكية.
- مؤسسة " **GEMAC** " وهي وحدة لإنتاج البلاط ومواد البناء.
- مؤسسة " **TRAVAUX COUVIA** " وهي وحدة المشاريع البناء العملاق.
- مؤسسة " **GEPATTE** " وهي وحدة إنتاج العجائن.
- مؤسسة " **HODNA METAL** " لإنتاج الصفائح.

أما بالنسبة لاسم كوندور فيعتبر العلامة المسجلة للمؤسسة، حيث تم تسجيلها بهذا الاسم لدى الديوان الوطني لحماية المؤلفات ولابتكرارات في 30 أبريل 2003.

وكلمة كوندور تعني طائر من أكبر الطيور في العالم يعيش في أمريكا الجنوبية، وشعار المؤسسة هو "الحياة.... ابتكار " **INNOVATION IS LIFE** واللون المميز للشركة هو اللون الأزرق<sup>1</sup>.

تحصلت الشركة في جانفي 2007 على شهادة الايزو 9001 نسخة "VERSION 2000 ISO"، نشاطها في الإنتاج والتسويق وخدمات ما بعد البيع للأجهزة الإلكترونية والكهر ومنزلية.

وشهدت مؤسسة كوندور عدة مراحل حتى وصلت الى ماهي عليه الآن، وأولى المراحل هي مرحلة الشراء للبيع أي شراء المنتج وإعادة بيعه، أما المرحلة الثانية هي مرحلة شراء المنتج مفككا كليا ومن ثم إعادة تركيبه مما خفض من سعر منتجها في السوق، والمرحلة الثالثة والجوهرية هي مرحلة الإنتاج في هذه المرحلة استفادت المؤسسة من المراحل السابقة فأصبحت تتحكم في تقنيات التركيب، فحددت المكونات التي يمكن شرائها محليا أو إنتاجها ذاتيا، وبدأت في الإنتاج المحلي.

تحصلت المؤسسة في جانفي 2007 على شهادة الإيزو 9001 نسخة 2000 "VERSION 2000 ISO 9001"، لنشاطها والتسويق وخدمات ما بعد البيع للأجهزة الإلكترونية والكهر ومنزلية<sup>2</sup>.

#### ثانيا : لمحة جغرافية:

يتواجد مقرها الرئيسي بالمنطقة الصناعية بـ برج بوعريـج تتوزع فيها حسب الملحق رقم (02) يقدر رأس مالها بـ 4277.000.000 دج، تقدر مساحتها الإجمالية بـ 2م89700 منها 2م37178 تعمل على ترقية و تطوير نشاطها القاعدية و المتمثلة أساسا في تركيب و تصنيع المنتجات الكهر و منزلية و الإلكترونية وهذا بموجب المرسوم الوزاري رقم 74/200 المؤرخ في 2000/04/02 المحدد للصناعة و الإنتاج من خلال الاستفادة من النظم الجمركية بالجزائر في إطار التركيب وهي (CKD, SDK) منتج المؤسسة متنوع مثل (LCD, LED) أجهزة التلفاز و الاستقبال الرقمي ،الثلاجات ، أجهزة الكمبيوتر ، الألواح الشمسية ، المكيفات الهوائية ، آلات الطبخ.... إلخ.<sup>3</sup>

تحتل المؤسسة بتشكيلة جهاز التلفاز مرتبة متقدمة ضمن مراتب المؤسسات الرائدة على مستوى الوطني .

#### ثالثا : لمحة ديموغرافية:

#### 1- تطور اليد العاملة عبر السنوات:

<sup>1</sup> الوثائق الداخلية للمؤسسة

<sup>2</sup> الوثائق الداخلية للمؤسسة.

<sup>3</sup> الوثائق الداخلية للمؤسسة.

الجدول (01) : جدول تطور القوى العاملة 2012 فيفري 2018.

السنوات	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
عامل	3556	4306	4674	5484	6180	6221	6397

❖ المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

ملاحظة: ارتفاع عدد العمال في شركة كوندور الكترونك من 3556 موظفا في عام 2012 الى 6397 موظفا في فيفري 2018 وهو معدل النمو بنسبة 79.89%<sup>1</sup>

الوثائق الداخلية للمؤسسة.<sup>1</sup>

2- ترتيب العمال حسب الاعمار

الجدول 02: يوضح ترتيب العمال حسب الاعمار :

نسبة	مجموع	الجنس		شريحة العمل
		نساء	رجال	
0.48	30	3	27	اقل من 20 سنة
5.96	373	77	296	24-20
22.83	1430	312	1118	29-25
24.13	1511	200	1311	34-30
19.81	1241	148	1093	39-35
13.92	872	88	784	44-40
7.68	481	48	433	49-45
2.84	178	24	154	54-50
1.41	88	9	79	59-55
0.62	39	6	33	64-60
0.32	20	1	19	65 او أكثر
<b>100</b>	<b>6263</b>	<b>916</b>	<b>5347</b>	<b>مجموع</b>
	<b>100.00</b>	<b>14.63</b>	<b>85.37</b>	<b>نسبة</b>

المصدر: من اعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

المطلب الثاني : أهمية ميدان الدراسة ومدى ملائمته للبحث:

أولا : الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور:

يتم تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري لدوائر ومصالح مؤسسة " كوندور إلكترونيكس " وفق المسؤوليات ومهام كل دائرة من هذه الدوائر، حيث يشتغل في مؤسسة " كوندور " أكثر من (5000) عامل، يتوزعون على مجمل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ما يجعلها من أكبر المؤسسات الاقتصادية من حيث العمالة في الجزائر:

يمكن تمثيل الهياكل الوظيفية لمؤسسة " كوندور إلكترونيكس " في الشكل التالي:



يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور مما يلي:

- ❖ **المدير العام:** هو الذي يشكل حلقة الوصل بين المنشأة والموظفين والاهداف الخاصة بما لأنه المسؤول عن العديد من المهام الخاصة بمجريات العمل لخبرته الكافية في اصول ومبادئ الادارة الصحيحة.
- ❖ **أمانة المديرية:** تعتبر من الوظائف الادارية المهمة في بيئة العمل حيث تعتمد السكرتارية للقيام بالعديد من الوظائف المهمة في بيئة العمل، ومنها: متابعة البريد، اي الاهتمام بالحصول على البريد الوارد بشكل يومي، مع ارسال البريد الصادر عندما يكون جاهزا في الوقت المحدد لذلك، استقبال الناس اي الحرص على تنظيم المواعيد، والتعامل مع الناس وفقا لجدول منظم يسمح لهم بزيارة المدير، اي الحرص على تطبيق كافة العمليات.
- ❖ **ادارة الجودة:** تهدف الى تحسين وتطوير ادائها بصفة مستمرة وذلك من خلال الاستجابة لمتطلبات العميل.
- ❖ **مثل الجودة:** هي مجموعة من المبادئ والادوات التي تهدف الى تحقيق رضا العميل من خلال التصميم النهائي للمنتج مثل جودة الخدمة والتكلفة وتطوير المنتج.
  - يعطي إرشادات خاصة بمتطلبات الحصول على شهادة الإيزو ISO.
  - يعطي نصائح للمصالح الأخرى حول عملية التسيير.
- ❖ **مديرية المحاسبة والمالية:** هي القلب النابض للمؤسسة حيث تترجم كل عمليات الانتاج والبيع الى اموال تسدد بما تكاليف المنتجات، استلام المبالغ المالية المقابلة للمنتجات المقدمة او هي التي توفر الجانب المالي الذي يضمن السير الحسن للمؤسسة.
- ❖ **مديرية الموارد البشرية:**
  - توظيف العمال حسب طلبات هياكل المؤسسة.
  - معالجة الشؤون القانونية للعمال.
  - التنسيق مع الهياكل الخارجية للعمل والشؤون العامة.
- ❖ **مديرية خدمات ما بعد البيع:**
  - توفير خدمات ما بعد البيع للزبائن في إطار الضمان.
  - جمع المعلومات حول مختلف الأعطاب في المنتج.
  - توجيه عملية الإنتاج لتحسين المنتج.
- ❖ **مصلحة التسويق:** تتمثل مهامها فيما يلي:
  - دراسة وجذب كل ما يتعلق بمعلومات السوق.



- القيام بحملات الإشهار في كافة وسائل الإعلام.
  - تنظيم المعارض الوطنية والدولية.
  - تدعيم الفرق الرياضية خاصة فرق كرة القدم، والنشاطات الثقافية والاجتماعية.
- ❖ **مصلحة البرمجة:** تهتم بنظام يتكون من اشخاص وسجلات البيانات وعمليات يدوية وغير يدوية حيث يقوم هذا النظام بمعالجة البيانات والمعلومات في المؤسسة.
- فهي جملة العناصر المتداخلة التي تعمل مع بعضها البعض لجمع ومعالجة وتخزين وتوزيع المعلومات المتوفرة والمتعلقة بسير المؤسسة وهيكلتها بشكل تقني لعدم اتخاذ القرار ولدعم التنظيم والتحكم في تحليل المنظمة المؤسساتية وبناء تصور حالي مستقبلي واضح عن سير تحقيق الاهداف التي وضعتها المؤسسة.
- ❖ **مصلحة الامن:** ويوكل لهذه المصلحة مهمة حماية املاك الشركة من الاتلاف بشتى انواعه وكل انواع الحوادث ودفع الجرم عن الشركة وكذا وضع الخطط والسياسات والاهداف وتنفيذ قوانين الخاصة بالمؤسسة التي تساعد على الارتقاء بالشركة او المؤسسة.
- ❖ **مصلحة البيع:** تتمثل مهامها في:
- الاستماع الى الزبون.
  - تطوير عمليات البيع للحفاظ على الزبائن القدماء والحصول على الزبائن جدد.
  - تفقد عمليات البيع وطلبات الزبائن والتكفل بتوفيرها.
  - دراسة السوق وادارة مخزونه.
  - الامداد والتكفل بالنقل.
  - التنسيق مع الممول لتنظيم الطلبيات، ومتابعتها في مراكز العبور.
  - معالجة الطلبيات اتجاه البنك، والإمضاء على الموافقة من طرف البنك.
  - فرز ملفات الشراء.
- ❖ **مصلحة العتاد:** وهي المسؤولة عن إمداد المصالح الأخرى بالتجهيزات المكتبية اللازمة، والسيارات شاحنات النقل، البنزين.... الخ.
- ❖ **ممثل نائب المدير المكلف بوحدات الإنتاج:**
- يتفرع لعدة وحدات للإنتاج المختلفة للأجهزة معرفة على حسب نوعها مثل:
- ❖ **وحدة البولسترين:** البولسترين هي مادة عازلة ويستخدم في العزل والتغليف والتعبئة.

- صنع صناديق التغليف لوحدي التلفاز والمكيفات الهوائية.
  - تطبيق كل الاحتياط لوصول المؤسسة الى الجودة.
  - تلبية احتياجات وحدة التلفاز والمكيفات الهوائية.
- ❖ وحدة البلاستيك: تقوم هذه الوحدة بصنع كل المنتجات البلاستيكية في تركيب التلفاز والثلاجات وتلبية احتياجات وحدة الثلاجات ووحدة المكيفات الهوائية.
- ❖ وحدة المكيفات والمواد البيضاء: تقوم هذه وحدة ب:
- تركيب المكيفات الهوائية.
  - تطبيق كل الاحتياط لوصول المؤسسة الى الجودة.
  - تلبية احتياجات مصلحة البيع.
- ❖ وحدة الثلاجات: تقوم هذه الوحدة ب:
- تركيب الثلاجات المختلفة.
  - تطبيق كل الاحتياط لوصول المؤسسة الى الجودة.
  - تلبية احتياجات مصلحة البيع.
- ❖ وحدة المنتجات السمراء: تقوم هذه الوحدة ب:
- تركيب الهواتف وأجهزة السمع البصري (التلفاز - ... إلخ).
  - تطبيق كل الاحتياط لوصول المؤسسة الى الجودة.
  - تلبية احتياجات مصلحة الزبائن.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> الوثائق الداخلية للمؤسسة.

المبحث الثاني : العناصر المعنوية داخل المؤسسة

تنشط شركة كوندور الكترونيكس في مجال إنتاج وتسويق الأجهزة الالكترونية والكهرومنزلية أي أن نشاطها يوجب عليها استعمال بعض الموارد والمكونات وكذا بعض التعاملات التي تكتسي طابعا غير ملموس وبالتالي يتوجب عليها أن تتعامل مع هذه وفق قواعد وقوانين النظام المحاسبي المالي أو المعايير المحاسبية الدولية .

المطلب الاول : العناصر المعنوية المعترف بها في شركة كوندور :

الفرع الأول : عرض العناصر غير الملموسة

بعد الاطلاع على ميزانية شركة كوندور لسنوات 2019،2018،2017 وجدنا أن قيمة التثبيات المعنوية للشركة كانت كما يوضحها الجدول الآتي :

الجدول (03) : قيمة التثبيات المعنوية خلال السنوات 2017-2018-2019

القيمة الكلية للتثبيات المعنوية	الاهتلاكات وخسائر القيمة	القيمة الصافية للتثبيات المعنوية	
64252619261	7696602	8902756	سنة 2017
59821989	1977996	40042026	سنة 2018
960247895	3441476	925833131	سنة 2019

المصدر : من إعداد الطالبان انطلاقا من ميزانية الشركة

من خلال الجدول الموضح اعلاه نلاحظ ان قيمة التثبيات المعنوية تتزايد خلال السنوات الثلاث رغم أنه يتم اهتلاكها وهذا راجع إلى قيام الشركة باقتناء المزيد من التثبيات المعنوية وبعد الاتصال برئيس مصلحة المحاسبة تبين أن توزيع التثبيات المعنوية كالآتي :

الجدول (04) : توزيع قيمة التثبيات المعنوية على الحسابات الخاصة بها

اسم ورقم الحساب	قيمة الأصل	
204 برمجيات المعوماتية وماشائها	7.902.756 دج	سنة 2017
205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	1.000.000 دج	
204 برمجيات المعوماتية وماشائها	39.042.026 دج	سنة 2018
205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	1.000.000 دج	
204 برمجيات المعوماتية وماشائها	924.833.131 دج	سنة 2019
205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	1.000.000 دج	

## الفصل الثاني : دراسة حالة - شركة Condor Electronics -

**المصدر :** من إعداد الطالب انطلاقا من ميزانية الشركة

- نلاحظ من الجدول أعلاه قيمة التثبيتات المعنوية تقتصر فقط على حساب برمجيات المعلومات وحساب الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات ومن أجل التفصيل أكثر في هذه القيم استفسرنا من رئيس مصلحة المحاسبة في شركة كوندور عن توزيع هذه المبالغ فتبين أنها موزعة كالتالي :

**الجدول (05) :** توزيع قيمة برمجيات المعلومات

قيمة الأصل	الاصول المعنوية	
7.902.756 دج	برمجيات أخرى ( pc compta , navision... )	الحساب (204) لسنة 2017
39.042.026 دج	برمجيات أخرى ( pc compta , navision... )	الحساب (204) لسنة 2018
890.833.131 دج	برنامج SAP(System application and product)	الحساب (204) لسنة 2019
34.000.000 دج	برمجيات أخرى ( pc compta , navision... )	

**المصدر :** من إعداد الطالبان انطلاقا من ميزانية الشركة

بعد معرفة كيف توزع مبالغ الحساب 204 على برمجيات المعلومات تبين ما يلي :

- تم اقتناء برنامج SAP في سنة 2019 والذي أصبح يمثل 96 % من قيمة برمجيات المعلومات
- برنامج SAP وهو عبارة عن برنامج لتسيير المخزون والتسيير المحاسبي تم إنتاجه من طرف شركة ألمانية يتم استعماله في الشركة الام كوندور وكذا الشركات الفروع التابعة لها وتستعمله غالبا الشركات الكبرى فقط في الجزائر (نפטال - سونالغاز - سونا طراك..). وذلك لتكلفته الكبيرة جدا وعدم ضرورة الحاجة إليه بالنسبة للشركات الاخرى .
- يتميز برنامج SAP بالخصائص التالية :

- ERP (Entreprise Resource And Planning) هو برنامج إدارة وتخطيط الموارد خاصة على المدى

البعيد مما يساعد في بناء الاستراتيجيات

- All in One الكل في واحد حيث يتم تسجيل كل الانشطة الخاصة بالمؤسسة في هذا البرنامج سواء كانت خاصة

بالمحاسبة أ، بتسيير الموارد البشرية أو الإنتاج أو غيرها مما يسهل الحصول على أي مخلص خاص بكافة نشاطات المؤسسة

في أي وقت .

**الفصل الثاني : دراسة حالة - شركة Condor Electronics**

- استطاعة كبيرة جدا في ضخ المعلومات حيث يمكن القيام بأكثر من 30.000 آلاف عملية عن طريق برنامج SAP دون حدوث أي مشاكل .

الفرع الثاني : التسجيل المحاسبي

أولا : التسجيل المحاسبي لاقتناء برنامج SAP

تم اقتناء برنامج SAP عن طريق Lessback كما يلي :

890833131	721574836,11	ح/برمجيات المعلوماتية	204
	169258294,89	ح/ TVA sur achat	44XX
		ح/موردو التثبيتات	404
		شراء برنامج SAP	

890833131	890833131	ح/الحسابات الدائنة عن عمليات التنازل عن التثبيتات	462
		ح/ برمجيات المعلوماتية	204
		عملية التنازل عن برنامج SAP	

890833131	890833131	من ح/برمجيات المعلوماتية	204
		ح/الديون المترتبة على عقد الايجار - التمويل	167
		إعادة اقتناء برنامج SAP	

أما بالنسبة للحساب 205 فتبين أن القيمة الكلية للحساب تتمثل في العلامة التجارية CRISTOR حيث قامت شركة كوندور في 2016 بشراء شركة كريستور بكافة ممتلكاتها ( اصول ، خصوم ، علامة تجارية ) وتعتبر قيمة العلامة التجارية لكريستور ثابتة حيث لا يتم اهتلاكها بمرور السنوات

#### ثانيا : التسجيل المحاسبي لاقتناء العلامة التجارية CRISTOR

890833131	890833131	من ح/الامتيازات والرخص والعلامات ... ح/موردو التثبيتات (cristor) اقتناء العلامة التجارية cristor	404	205
-----------	-----------	--	-----	-----

#### المطلب الثاني : العناصر المعنوية غير المعترف بها في شركة CONDOR

لاحظنا عدم ظهور بقية حسابات الاصول المعنوية في ميزانية شركة كوندور والتي تتمثل في الحساب 203 (مصاريف التنمية القابلة للتثبيت) و الحساب 207 (فارق الاقتناء) فقمنا من الاستفسار عن السبب من رئيس المصلحة عن السبب فوضح لنا مايلي :

#### الفرع الأول : أسباب عدم وجود مصاريف التنمية القابلة للتثبيت ح/ 203 :

- ✓ النشاط الذي تنشط فيه شركة كوندور الكرتونيكس نشاط يتميز بالحصرية في أغلب دول العالم حيث أن أغلب المنتجات التي تصنعها شركة كوندور الكرتونيكس تعتمد على براءات اختراع مملوكة لشركات أخرى ( AMD , MEDEA .... )
- ✓ إضافة إلى هذا فإن البحث في هذا المجال يعد مكلف جدا مقارنة بموارد شركة كوندور أما منافسيها LG , SAMSUNG .. هذا ما يجعل متخذي القرار في شركة كوندور يستندون إلى متغيرات أخرى للمنافسة والتميز ( السعر، خدمة ما بعد البيع.... الخ )

#### الفرع الثاني : أسباب عدم وجود فارق الاقتناء (شهرة المحل) ح/ 207 :

- ✓ عدم قيام شركة كوندور باقتناء أي وحدة اقتصادية وبالتالي غياب الحدث المنشأ لفارق الاقتناء
- ✓ عدم وجود سوق مالية نشطة في الجزائر مما منع شركة كوندور من الدخول إلى البورصة
- ✓ عدم القدرة على تقييم شهرة المحل في البيئة الاقتصادية الجزائرية

### المبحث الثالث : تحليل ومناقشة نتائج المقابلة

بعد اطلاعنا على مختلف المعلومات المتعلقة بالعناصر غير الملموسة الخاصة بشركة كوندور الكترونيكس وتحليلها وفق المعطيات المقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة في الشركة قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة على رئيس مصلحة المحاسبة حول كيفية تعامل الشركة مع مختلف العناصر غير الملموسة الخاصة بها .

#### المطلب الأول : الإجراءات المنهجية للمقابلة

##### الفرع الأول : محتوى المقابلة

تم الاعتماد في هذه المقابلة على طرح مجموعة من الأسئلة على المسؤول عن مصلحة المحاسبة في شركة كوندور الكترونيكس حيث تضمنت هذه المقابلة أسئلة عن أبرز محاور الدراسة من أجل التحقق من صحة الفرضيات الموضوعية، إذ تم طرح ثلاثة أسئلة رئيسية كان السؤال الأول فيها عبارة عن محاولة إعطاء تصنيف لمجموعة من العناصر غير الملموسة داخل المؤسسة وبيان كيفية الإعراف بها سواء كانت أصلا أو مصروفا أو لا يتم الإعراف بها نهائيا .

أما السؤال الثاني فقد كان عبارة عن بيان أثر هذه العناصر غير الملموسة على قيمة المؤسسة وفي الأخير تم طلب إعطاء مجموعة من الإقتراحات حول تعديل تصنيف هذه العناصر داخل المؤسسة انطلاقا من مجموع الخبرات المكتسبة لدى المحاسب سواء أكاديميا أو مهنيا .

##### الفرع الثاني : وصف عينة الدراسة

تشمل عينة الدراسة شخصا واحد فقط وهو المحاسب المسؤول عن قسم المحاسبة في شركة كوندور الكترونيكس حيث تم تسليمه الورقة التي تتضمن أسئلة المقابلة بعد الإنتهاء من تحليل كافة المعلومات المتعلقة بالعناصر غير الملموسة للشركة .

الفصل الثاني : دراسة حالة - شركة Condor Electronics -

المطلب الثاني : عرض ومناقشة المقابلة

الفرع الأول : عرض المقابلة

السؤال الأول : قم بتصنيف العناصر غير الملموسة المذكور في الجدول وفق ما يتم الإعتراف به مع هذه العناصر داخل المؤسسة .

- الجواب :

عدم الاعتراف بها	يتم الاعتراف بها		
	كمصروف	كأصل	
	X		أنشطة التسويق والاعلان
	X		أنشطة تكوين العمال
X			حقوق الملكية الفكرية (براءة الاختراع)
	X		خبرات ومهارات الموظفين
X			ثقافة المؤسسة
	X (المقتناة)		الاسم التجاري والعلامة التجارية
	X		نطاق الانترنت
		X	التراخيص والامتيازات
X			الشهرة
X			عقود العمل مع الموظفين
		X	أنظمة وبرامج المعلومات
	X		أنشطة البحث والتطوير



السؤال الثاني : كيف تؤثر مختلف العناصر غير الملموسة على قيمة المؤسسة ؟

- الجواب : تساهم العناصر غير الملموسة في تقرير أداء المؤسسات الاقتصادية، فحين تتقارب المؤسسات الاقتصادية من حيث الممتلكات المادية فإن الفارق في الأداء عادة ما تحدته العناصر غير الملموسة .

السؤال الثالث : من خلال خبرتك المهنية والاكاديمية كمحاسب . ماهي أبرز الامقترحات لإعادة تصنيف العناصر غير الملموسة داخل مؤسستكم ؟

الجواب :

- ✓ إعادة تصور شروط الاعتراف المحاسبي مع ما يتوافق مع هذه الممتلكات والأصول
- ✓ دخول شركة كوندور إلى سوق البورصة من أجل القدرة على تقييم شهرة المحل الخاصة بها
- ✓ تكييف معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي مع الواقع الاقتصادي للبيئة الاقتصادية الجزائرية
- ✓ تركيز شركة كوندور على أنشطة البحث والتطوير لما لها من أهمية بالغة في قيمة المؤسسة

الفرع الثاني :مناقشة المقابلة

بعد الاطلاع على الأجوبة المقدمة من طرف محاسب الشركة ومن خلال الطريقة التي يتم من خلالها تصنيف العناصر غير الملموسة داخل شركة كوندور الكترولنيكس نجد أن هناك العديد من أوجه القصور في معايير التصنيف حيث نجد أنه يتم الإيعتراف بمجموعة من العناصر على أنها مصاريف مستنفدة تحمل للسنة التي حدثت فيها رغم أنها تحقق بعض شروط الإيعتراف كأصل خاصة وأنها قد تحقق عوائد مستقبلية تمتد لسنوات وليس سنة واحد فقط وهذا يتناقض مع مبدأ الدورية ومقابلة إيرادات كل سنة مع المصاريف التي ساهمت في تحقيقها، كما أن هناك عناصر غير ملموسة تتفق المرجعيات المحاسبية السائدة على عدم الإيعتراف بها لا كأصل ولا كمصروف حيث تعتبرها أحداثا اقتصادية لا تخضع للمعالجة المحاسبية خاصة وأن أغلبها لا تنتج عن معاملة بين طرفين والتي تعتبر من أهم شروط الإيعتراف بالحدث الإيعتصادي محاسبيا وبالتلي يتم إهمالها رغم أهميتها الكبيرة في توليد القيمة وتعزيز أداء المؤسسة .

### خلاصة الفصل

يعتبر هذا الفصل عبارة عن محاولة إسقاط لما تم التطرق إليه في الجانب النظري حول الاعتراف المحاسبي للعناصر غير الملموسة حيث قمنا بابرار مختلف العناصر غير الملموسة داخل شركة كوندور الكترولنيكس وتحليل قيمها وفق ما تم الاطلاع عليه من المعلومات المقدمة وكذا الوقوف على مختلف التبريرات المقدمة من طرف رئيس مصلحة المحاسبة حول أسباب عدم الاعتراف ببعض العناصر غير الملموسة الاخرى والتي لها تأثير كبير على قيمة المؤسسة

وفي الأخير قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة حول تصنيف العناصر غير الملموسة داخل شركة كوندور الكترولنيكس وكذا مدى تأثيرها على قيمة المؤسسة والمقترحات المقدمة لإعادة تصنيف هذه العناصر ومناقشة الأجوبة المقدمة من طرف محاسب الشركة .

# خاتمة

من خلال الإطار النظري والتطبيقي للدراسة ولعلاجتنا لإشكالية الإعراف المحاسبي للعناصر غير الملموسة حاولنا في الجانب النظري الإمام بمختلف المفاهيم والجوانب النظرية الخاصة بكل من العناصر غير الملموسة وكذا الاعتراف المحاسبي سواء من وجهة نظر النظام المحاسبي المالي أو من وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية كما حاولنا أيضا تسليط الضوء على كل من مظاهر وأسباب قصور النظرة المحاسبية، ثم تطرقنا في الجانب التطبيقي إلى معرفة كيفية التعامل مع هذه العناصر غير الملموسة في إحدى الشركات الجزائرية فوجدنا ثغرة كبيرة بين الاسس والمعايير التي تبين كيفية الاعتراف بالعناصر غير الملموسة وبين الواقع الاقتصادي الجزائري مما يؤثر تأثيرا كبيرا على قيمة المؤسسة حيث يتم إهمال الكثير من العناصر غير الملموسة التي تمثل نسبة كبيرة من القيمة الحقيقية للشركة .

#### 1- اختبار الفرضيات :

##### الفرضية الأولى:

يمكن تصنيف العناصر غير الملموسة ضمن الأصول التقليدية (العلامات والأسماء التجارية ، البراءات ... إلخ) أو ضمن الأعباء المؤجلة ( مصاريف الإشهار ، مصاريف البحث و التطوير ... إلخ ) ويتم إدراج الباقي ضمن الشهرة .

##### اختبارها:

من خلال ما تم التطرق إليه تبين أن تصنيف العناصر غير الملموسة داخل المؤسسة الاقتصادية يخضع لمجموعة من المعايير تحدد كيفية الإعراف بهذه العناصر حيث تصنف إما أصول غير ملموسة أو مصارف أو لا يتم الإعراف بها وتدرج ضمن أحداث اقتصادية .

ومنه نجد أنها هذه الفرضية صحيحة

##### الفرضية الثانية:

- تعتبر العناصر غير الملموسة من أهم بنود القوائم المالية لذا فإن المعلومات المتعلقة بها تحتل مكانة هامة ضمن سياسة الاتصال الخارجي للمؤسسة، وخصوصا إذا تعلق الأمر بالسوق المالي ، وهذا ما يجعلها ضمن المحددات الرئيسية لقيمة المؤسسة

##### اختبارها:

من خلال تحليلنا لنتائج المقابلة تبين أن الأثر الكبير للعناصر غير الملموسة في تحديد قيمة المؤسسة حيث وجدنا ضعف في مساهمة التثبيات غير الملموسة في قيمة المؤسسة وذلك راجع لمظاهر القصور الموجودة في معايير الاعتراف المتبعة حيث نجد العديد من العناصر التي تستوفي شروط الإعراف بها كأصل لكن يتم الإعراف بها كمصروف .  
ومنه نجد أن الفرضية خاطئة

## 2- نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة الحالية تم التوصل إلى عدة نتائج نذكر منها:

- توجد العديد من أوجه القصور في المعالجات المحاسبية للعناصر غير الملموسة في البيئة الاقتصادية الجزائرية حيث توجد بعض العناصر يتم الاعتراف بها كمصروف في حين أنها تستوفي الشروط التي توجب الإقرار بها كأصول .
- تعتبر معلومات القوائم المالية الأساسية هي الأكثر أهمية في البيئة الجزائرية مقارنة بباقي المعلومات التي يتم التحصل عليها من أطراف أخرى خارجية
- تساهم العناصر غير الملموسة في تقرير أداء المؤسسات الاقتصادية، فحين تتقارب المؤسسات الاقتصادية من حيث الممتلكات المادية فإن الفارق في الأداء عادة ما تحدته العناصر غير الملموسة

## 3- مقترحات الدراسة:

- ضرورة الإلمام الجيد بالاساس النظري للعناصر غير الملموسة وخصائصها الاقتصادية التي تميزها عن العناصر الاخرى سواء من طرف الادارة أو من طرف القائمين على إعداد القوائم المالية
- ضرورة تطوير المعايير المحاسبية حتى يتسنى للقوائم المالية استيعاب بنود أخرى من العناصر غير الملموسة
- ضرورة التركيز على المحاسبة على العناصر غير الملموسة على المستوى المحلي والمستوى الدولي واعتبارها من المشاكل المحاسبية المعاصرة

## 4- آفاق البحث:

بعد استعراض نتائج الدراسة تبادرت لنا تساؤلات جديدة يمكن أن تكون بحوثا مستقبلية للمهتمين بالموضوع وهي :

- أثر تغيير الأنظمة المحاسبية على ملائمة المقاييس المحاسبية للعناصر غير الملموسة .
- تصنيف الممارسات المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة المتاحة في مختلف أنظمة المحاسبة في العالم .

# قائمة المراجع والمصادر

قائمة المصادر والمراجع :

أولا الكتب

- (1) وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007 .
- (2) توماس أستيوارت ، ثروة المعرفة : رأس المال الفكري ومؤسسة القرن الحادي والعشرون، ترجمة : علا أحمد إصلاح ، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، القاهرة، 2004 .
- (3) ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرة المحاسبة، ترجمة : خالد ع .أ.كاجيجي وآخرون ، دار المريخ، السعودية .
- (4) عبد الناصر ابراهيم نور وإيهاب نظمي ابراهيم، المحاسبة المتوسطة، الطبعة الاولى، دار المسيرة، عمان، الاردن، 2011
- (5) أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية .
- (6) دونالد كيسو وجيري ويجانت (1999)، المحاسبة المتوسطة، الجزء الأول، ترجمة : أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، الطبعة العربية الثانية ، دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية .

ثانيا الرسائل والأطروحات

- (1) كيموش بلال ، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة ، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف1، الجزائر ، 2016
- (2) رصاص صالح، الإعراف والقياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014 .
- (3) العينوس رياض، إشكالية تقييم المؤسسات القائمة على المعرفة في ظل المعالجات المحاسبية السائدة للعناصر غير الملموسة، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الدكتور يحيى فارس، المدية، الجزائر، 2018 .
- (4) تينعمري وليد، القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر ، 2018 .
- (5)

ثالثا المجالات

- (1) سماش كمال و عياشي فاطمة الزهراء، تحديات القياس والافصاح المحاسبي عن الاصول غير الملموسة ، مجلة التكامل الاقتصادي، العدد 01، المجلد 07، 2019 .
- (2) شريط صلاح الدين و حفاصة أمينة ، مدى توافق محاسبة الأصول غير الملموسة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية ، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 03، العدد 01، 2018 .
- (3) العبسي علي و ضيف الله محمد الهادي ومهاوات لعبيدي، إشكالية الاعتراف والقياس للأدوات المالية وفق IFRS 9، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 12، العدد 01، 2019 .

4) فريد لطرش وراضية عطوي، محاسبة الوارد البشرية : بين ضرورة الاعتراف بالموارد البشري في القوائم المالية وإشكالية القياس المحاسبي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 20، العدد 01، 2020 .

رابعا : التقارير

- 1) لجنة المعايير المحاسبية الدولية، **المعيار 38**، الأصول المعنوية، 2003.
- 2) لجنة المعايير المحاسبية ، معيار الاصول المعنوية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ديسمبر، 2002
- 3) **النظام المحاسبي المالي**، الصفحات الزرقاء، الجزائر ، طبعة 2008
- 4) الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **الجريدة الرسمية**، العدد 19، 2009/03/25
- 5) مجلس معايير المحاسبة الدولية (2008)، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2008**، معيار المحاسبة الدولي 38، نسخة مترجمة إلى العربية، لجنة معايير المحاسبة الدولية، لندن.

خامسا: المراجع باللغة الأجنبية

- 1) Pierre Astolfi (2010), IFRS 3 et reconnaissance des actifs incorporels : L inertie des émetteurs en question, **journée sur le thème : capital immatériel : état des lieux et perspectives** ,Montpellier, France, 18 juin 2010
- 2) <sup>1</sup> IASB(2008), **International Financial Reporting standards(IFRSs) 2008,IAS 38**, IASCF publication department , LONDON .
- 3) Mateja Jerman & Massimo mazino (2008) , Accounting Treatment of Goodwill in IFRS and US GAAP, **Organizacija**, Vol.41
- 4) Jerry J. Weygandt & al. (2012), **Accounting principles**, 10<sup>th</sup> edition, John Wiley & Sons, USA .
- 5) Brian Friedrich & Laura Friedirich (2009), Norme comptable internationale 38 (IAS 38), Immobilisations incorporelles, **Série du Reper**, CGA-Canada
- 6) CNC (2006), **Projet de système comptable financier**
- 7) Pierre Schevin, Dépréciation d'un goodwill : Les nouvelles règles IAS/IFRS, **Revue Française de Comptabilité**,2005
- 8) Karine Fabre & Anne-Laure Farjaudon, Une étude exploration des règles et pratiques francaises et internationales en matière de traitement comptable des actifs incorporels , France, 2002
- 9) Lionel Escaffre, **Contribution à l'analyse des déterminants de l'offre d'information sur le capital intellectuel**, Thèse pour l'obtention du titre de docteur en sciences de gestion, Université Paris IX-Dauphine, France,2002
- 10) Agence du patrimoine Immatériel de l'Etat, **La comptabilisation des actifs immatériels : enjeux et application**, Ministère de l'economie, France
- 11) MANUEL DE COMPTABIL FINANCIER, conforme à la loi 07-11 du 25/11/2007 portant système comptable financière .ENAG/EDITIONS, ALGER.2014 .



# ملاحق

Désignation de l'entreprise:	SPA CONDOR ELECTRONICS
Activité:	FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS
Adresse:	ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice clos le	31/12/2017
------------------	------------

## BILAN (ACTIF)

ACTIF	2017			2016
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	16 599 359	7 696 602	8 902 756	189 161 479
Immobilisations corporelles				
Terrains	1 028 933 500		1 028 933 500	1 028 933 500
Bâtiments	12 319 715 980	2 858 429 326	9 461 286 654	5 820 796 947
Autres immobilisations corporelles	7 912 802 841	3 871 102 596	4 041 700 245	3 374 494 249
Immobilisations en concession	637 730 835	120 650 485	517 080 350	403 177 504
Immobilisations encours	2 534 504 921		2 534 504 921	2 378 643 984
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	4 875 858 000		4 875 858 000	2 551 767 000
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	3 408 515 254		3 408 515 254	3 900 214 915
Impôts différés actif				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>32 734 670 692</b>	<b>6 857 879 010</b>	<b>25 876 791 632</b>	<b>19 647 389 580</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
Stocks et encours	19 349 815 573		19 349 815 573	18 344 434 671
Créances et emplois assimilés				
Clients	9 718 135 143		9 718 135 143	10 695 411 104
Autres débiteurs	4 876 042 337		4 876 042 337	5 939 617 892
Impôts et assimilés	953 907 019		953 907 019	1 692 122 376
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	3 477 927 505		3 477 927 505	3 644 303 086
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>38 375 827 579</b>		<b>38 375 827 579</b>	<b>40 315 889 132</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>71 110 498 272</b>	<b>6 857 879 010</b>	<b>64 252 619 211</b>	<b>59 963 278 713</b>

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 0 0 2 3 4 0 1 0 0 8 6 3 5 8
Désignation de l'entreprise:	SPA CONDOR ELECTRONICS
Activité:	FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPAREILS ELECTROMENAGERS
Adresse:	ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice clos le

31/12/2017

## BILAN (PASSIF)

	2017	2016
<b>CAPITAUX PROPRES</b>		
Capital émis	4 277 000 000	2 450 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	10 966 638 758	7 766 918 240
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	4 289 336 131	3 675 426 906
Autres capitaux propres - Report à nouveau	260 963 167	364 293 611
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>	<b>19 793 968 056</b>	<b>14 256 638 758</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>		
Emprunts et dettes financières	4 257 859 736	3 624 613 002
Impôts (différés et provisionnés)	100 241 818	68 361 270
Autres dettes non courantes	589 759 934	577 958 088
Provisions et produits constatés d'avance		
<b>TOTAL II</b>	<b>4 947 861 489</b>	<b>4 270 932 360</b>
<b>PASSIFS COURANTS:</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	7 855 555 664	12 848 118 430
Impôts	561 398 009	1 497 957 347
Autres dettes	1 617 447 890	2 767 446 254
Trésorerie passif	29 476 388 150	24 322 185 561
<b>TOTAL III</b>	<b>39 510 789 715</b>	<b>41 435 707 594</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>64 252 619 261</b>	<b>59 963 278 713</b>

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F 0 0 0 2 3 4 0 4 6 2 7 7 2 2 8									
Désignation de l'entreprise:		SPA CONDOR ELECTRONICS									
Activité:		FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS									
Adresse:		ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ									
Exercice clos le		31/12/2018									
<b>BILAN (ACTIF)</b>											
ACTIF	2018			2017							
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net							
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>											
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif											
Immobilisations incorporelles	59 821 989	19 779 962	40 042 026	8 902 756							
Immobilisations corporelles											
Terrains	1 302 293 500		1 302 293 500	1 028 933 500							
Bâtiments	15 426 113 414	3 622 618 252	11 803 495 162	9 461 286 864							
Autres immobilisations corporelles	9 663 418 596	4 879 732 907	4 783 685 688	4 041 700 245							
Immobilisations en concession	720 570 482	142 671 119	577 899 363	517 080 350							
Immobilisations encours	5 036 296 579		5 036 266 579	2 534 504 921							
Immobilisations financières											
Titres mis en équivalence											
Autres participations et créances rattachées	5 927 925 800		5 927 925 800	4 875 868 000							
Autres titres immobilisés											
Prêts et autres actifs financiers non courants	465 232 646		465 232 646	3 408 515 254							
Impôts différés actif											
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>38 601 663 008</b>	<b>8 664 802 242</b>	<b>29 936 860 766</b>	<b>25 876 791 682</b>							
<b>ACTIF COURANT</b>											
Stocks et encours	22 331 534 142		22 331 584 142	19 349 815 573							
Créances et emplois assimilés											
Clients	12 578 862 815	276 421 675	12 302 441 140	9 718 135 143							
Autres débiteurs	7 514 822 938		7 514 822 938	4 876 042 337							
Impôts et assimilés	277 515 931		277 515 931	953 907 019							
Autres créances et emplois assimilés											
Disponibilités et assimilés											
Placements et autres actifs financiers courants											
Trésorerie	4 691 668 652		4 691 668 652	3 477 927 505							
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>47 394 454 481</b>	<b>276 421 675</b>	<b>47 118 032 805</b>	<b>38 375 827 579</b>							
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>85 996 117 489</b>	<b>8 941 223 917</b>	<b>77 054 893 572</b>	<b>64 252 619 261</b>							



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F 0 0 0 2 3 4 0 4 6 2 7 7 2 2 8												
Désignation de l'entreprise:		SPA CONDOR ELECTRONICS												
Activité:		FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS												
Adresse:		ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ												
Exercice clos le		31/12/2018												
BILAN (PASSIF)														
2018														
2017														
<b>CAPITAUX PROPRES</b>														
Capital émis	4 277 000 000													
Capital non appelé														
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)	14 676 968 056													
Ecart de réévaluation														
Ecart d'équivalence (1)														
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	5 813 011 475													
Autres capitaux propres - Report à nouveau	260 963 167													
Part de la société consolidante (1)														
Part des minoritaires (1)														
<b>TOTAL I</b>	<b>24 766 979 532</b>													
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>														
Emprunts et dettes financières	7 035 035 755													
Impôts (différés et provisionnés)	70 908 784													
Autres dettes non courantes	745 293 820													
Provisions et produits constatés d'avance														
<b>TOTAL II</b>	<b>7 851 238 360</b>													
<b>PASSIFS COURANTS:</b>														
Fournisseurs et comptes rattachés	5 981 489 687													
Impôts	394 373 697													
Autres dettes	2 498 142 487													
Trésorerie passif	35 562 689 806													
<b>TOTAL III</b>	<b>44 436 675 679</b>													
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>77 054 893 572</b>													
	64 252 619 261													

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 0 0 2 3 4 0 4 6 2 7 7 2 2 8
Désignation de l'entreprise:	SPA CONDOR ELECTRONICS
Activité:	FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPAREILS ELECTROMENAGERS
Adresse:	ZONE D'ACTIVITE RTE DE M'SILA BORDJ BOU ARRERIDJ

Exercice clos le 31/12/2019

## BILAN (ACTIF)

ACTIF	2019			2018
	Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	960 247 895	34 414 763	925 833 131	40 042 026
Immobilisations corporelles				
Terrains	17 356 695 000		17 356 695 000	1 302 293 500
Bâtiments	19 268 693 668	4 565 157 582	14 703 536 085	11 803 495 162
Autres immobilisations corporelles	10 421 836 087	6 011 566 774	4 410 269 312	4 783 685 668
Immobilisations en concession	720 570 482	161 245 007	559 325 475	577 899 363
Immobilisations encours	2 410 246 008		2 410 246 008	5 036 286 579
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	5 928 915 800		5 928 915 800	5 927 925 800
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	434 832 968		434 832 968	465 232 646
Impôts différés actif	27 046 123		27 046 123	
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>57 529 084 034</b>	<b>10 772 384 129</b>	<b>46 756 699 905</b>	<b>29 936 860 766</b>
<b>ACTIF COURANT</b>				
Stocks et encours	18 625 167 665	1 121 023 634	17 504 144 050	22 331 584 142
Créances et emplois assimilés				
Clients	12 517 138 553	905 858 229	11 611 280 323	12 302 441 140
Autres débiteurs	9 234 599 852		9 234 599 852	7 514 822 938
Impôts et assimilés	474 837 877		474 837 877	277 515 931
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	3 005 684 620		3 005 684 620	4 691 668 652
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>43 857 428 590</b>	<b>2 026 861 894</b>	<b>41 830 566 725</b>	<b>47 118 032 805</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>101 386 512 624</b>	<b>12 799 265 993</b>	<b>88 587 266 630</b>	<b>77 054 893 572</b>

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION		N.I.F 0 0 0 2 3 4 0 4 6 2 7 7 2 2 8													
Désignation de l'entreprise:		SPA CONDOR ELECTRONICS													
Activité:		FABRICATION COMMERCIALISATION ET SAV APPARAILS ELECTROMENAGERS													
Adresse:		ZONE D'ACTIVITE RTE DE M SILA BORDJ BOU ARRERIDJ													
Exercice clos le		31/12/2019													
<b>BILAN (PASSIF)</b>															
		2019												2018	
<b>CAPITAUX PROPRES</b>															
Capital émis		4 277 000 000												4 277 000 000	
Capital non appelé															
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)		20 237 979 532												14 676 968 056	
Ecart de réévaluation		15 982 401 500													
Ecart d'équivalence (1)															
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		2 391 643 244												5 813 011 475	
Autres capitaux propres - Report à nouveau															
Part de la société consolidante (1)															
Part des minoritaires (1)															
<b>TOTAL I</b>		<b>42 889 024 276</b>												<b>24 766 979 532</b>	
<b>PASSIFS NON-COURANTS</b>															
Emprunts et dettes financières		8 945 475 841												7 035 035 755	
Impôts (différés et provisionnés)		41 575 750												70 908 784	
Autres dettes non courantes		657 326 679												745 293 820	
Provisions et produits constatés d'avance															
<b>TOTAL II</b>		<b>9 644 378 271</b>												<b>7 851 238 360</b>	
<b>PASSIFS COURANTS:</b>															
Fournisseurs et comptes rattachés		8 990 836 450												5 981 469 687	
Impôts		558 037 220												394 373 697	
Autres dettes		2 399 147 526												2 498 142 487	
Trésorerie passif		24 105 822 885												35 562 689 806	
<b>TOTAL III</b>		<b>36 053 844 083</b>												<b>44 436 675 679</b>	
<b>TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)</b>		<b>88 587 246 630</b>												<b>77 054 893 572</b>	

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés