مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد (12) /العدد (2)، ديسمبر 2025، ص.ص:41-57

معالجة الأصول المعنوية في المحاسبة المالية: مقاربة مفاهيمية في ضوء الممارسات الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري

The treatment of intangible assets in financial accounting: A conceptual approach in light of international practices and the Algerian financial accounting system.

بن منصور موسى *[1]، [2] بن قطاف أحمد

[1]جامعة محمد البشير الإبراهيمي_ برج بوعريريج، الجزائر، moussa.benmansour@univ-bba.dz

[2]جامعة محمد البشير الإبراهيمي _ برج بوعريريج، الجزائر، ahmed.benguetaf@univ-bba.dz

تاريخ الاستلام:2025/12/01 تاريخ القبول:2025/12/25 تاريخ النشر:2025/12/31

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى دراسة معالجة الأصول المعنوية في المحاسبة المالية، على ضوء الممارسات الدولية وفقًا للمعيار IAS 38 من جهة والتطبيقات المعتمدة في النظام المحاسبي المالي الجزائري من جهة أخرى، وتسليط الضوء على أبرز الإشكاليات المرتبطة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن هذه الأصول. وقد اعتمد البحث على منهج وصفي–مفاهيمي من خلال تحليل الأدبيات المحاسبية والنصوص التنظيمية ذات الصلة.

وأظهرت الدراسة أن الممارسات الدولية تركز على تعزيز موضوعية القياس وإمكانية إعادة التقييم، وأن النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، بدأ يتجه نحو التكيف مع المعايير الدولية، مع محاولة تبني أساليب أكثر مرونة في معالجة الأصول المعنوية. ورغم هذه الخطوة، لا تزال بعض الفجوات قائمة، مما يبرز الحاجة إلى تعزيز التوافق الكامل لتحسين جودة المعلومات المالية المقدمة للمستخدمين لاسيما تحديث النصوص الوطنية لتواكب التطورات العالمية.

الكلمات المفتاحية: (الأصول المعنوية، الممارسات المحاسبية الدولية، النظام المحاسبي المالي الجزائري).

ترميز JEL: M41, M40

Abstract:

This research paper aims to study the treatment of intangible assets in financial accounting, in light of international practices according to IAS 38 and the applications adopted in the Algerian financial accounting system. It highlights the most prominent issues related to the recognition, measurement, and disclosure of these assets. The research adopted a descriptive-conceptual approach through the analysis of relevant accounting literature and regulatory texts. The study showed that international practices focus on enhancing the objectivity of measurement and the possibility of revaluation, and that the new Algerian financial accounting system has begun to move towards adapting to international standards, while attempting to adopt more flexible methods in treating intangible assets. Despite this step, some gaps remain, highlighting the need to promote full harmonization to improve the quality of financial information provided to users, particularly by updating national texts to keep pace with global developments.

Keywords: (Intangible assets, International accounting practices, Algerian financial accounting system)

* المؤلف المرسل

1. مقدمة:

عرف الاقتصاد العالمي خلال الفترة الأخيرة سلسلة من التحولات البنيوية، من أبرزها تنامي عمليات الاندماج والاستحواذ بين المؤسسات، وتعاظم دور قواعد الحوكمة، إضافة إلى التطورات المستمرة في الأسواق المالية. وقد أسهمت هذه المتغيرات في تعميق الحاجة إلى تعزيز الإفصاح المحاسبي والمالي، ودفع الفكر المحاسبي إلى تطوير أدواته ونُهجه في القياس بما يتلاءم مع المشكلات الناتجة عن هذه التطورات التي أفرزها هذا الواقع الاقتصادي المتجدّد.

ومن هذا المنطلق، برزت الأصول المعنوية كأحد أكثر العناصر المحاسبية أهمية في بنية المؤسسة الحديثة، لما تمثله من مكوّن رئيسي للقيمة الاقتصادية والاستراتيجية لها، سواء من منظور محاسبي أو مالي. وقد أدركت الشركات والهيئات المهنية ضرورة التكيّف مع البيئة المتغيرة بسرعة، وتعزيز القدرة على مواكبة متطلبات العصر، باعتبار أن استمرار تطور المحاسبة كعلم اجتماعي مرتبط بمدى قدرتها على الاستجابة للمستجدات في عالم الأعمال.

وفي ظل هذه المعطيات، تهدف هذه الورقة إلى إبراز مكانة الأصول المعنوية ضمن الممارسات المحاسبية الدولية، مع التوقف عند مستوى الاهتمام الذي تحظى به في النظام المحاسبي والمالي الجزائري، وذلك من خلال مقاربة مفاهيمية تسعى إلى توضيح أسس معالجتها وأهميتها في القوائم المالية.

2- ماهية الأصول المعنوية

2-1 تعريف الأصول المعنوية:

تعتبر الأصول المعنوية عموماً كما عرفها أحمد محسن الخضيري " بأنها أصول تتصف بعدم وجود كيان مادي ملموس يمكن للفرد لمسه أو الإحاطة بأبعاده عن طريق أي من الحواس الخمس (اللمس– الشم– السمع– البصر– الذوق)، ومن ثم يجد الأفراد صعوبة في التعرف عليها والإحاطة بمنافعها ومدى إمكانية استمرارية هذه المنافع مستقبلاً، خاصة وأن هذه الأصول تتعرض لتقلبات عنيفة وواسعة نظراً لما تواجهه من منافسة شديدة من جانب البائعين والمشترين لها (الخضيري، 1996، صفحة 107)"؛

وعُرفت وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية في الفقرة 7 من المعيار "38" بأنها " أصولاً قابلة للتحقق، غير نقدية وليس لها كيان مادي ملموس، مكتسبة من أجل الإنتاج أو تقديم الخدمات أو من أجل إيجار خارجي أو لأهداف إدارية، كما أنها تمثل مصدراً لأرباح أو تدفقات نقدية مستقبلية منتظرة للشركة، ومصدراً يمكن السيطرة عليه من قبل الشركة (TOURNIER, 2000, p. 101)"؛

وبناءً على هذه التعاريف يمكن استخلاص المعايير الأساسية للأصول غير الملموسة **أو** تلك الشروط أو العناصر الأساسية التي يجب توفرها في الأصل أو في إنفاق ما حتى يمكن اعتباره أصلاً غير ملموساً تبعاً للأعراف المحاسبية المتعامل بها وهي:

- القابلية للتحقق أو القابلية للتعرف على الأصل غير الملموس؛
- السيطرة على استعماله؛
- تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية؛
- إمكانية القياس الموثوق لتكلفته.

2-2 خصائص الأصول غير الملموسة

تتميز الأصول غير الملموسة عن الأصول الملموسة بمجموعة من الخصائص يمكن حصرها فيما يلي (بن منصور، 2010، الصفحات 188 – 189):

- **انعدام الكيان المادي الملموس د**

تتصف الأصول غير الملموسة بصفة عامة بافتقاد الكيان المادي الملموس، فهي أصول معنوية لها قيمة ولكنها غير ظاهرة، وعلى الرغم من ذلك يعتبر الكثير من المحاسبين أن هذه الخاصية غير كافية للتمييز بينها وبين الأصول الملموسة، إذ هناك بعض الأصول مثل حسابات المدينين والموردين وحسابات الودائع بالبنوك والاستثمارات المالية الطويلة الأجل وما شابهها من أصول أخرى تفتقد للوجود المادي الملموس وعلى الرغم من ذلك فهي تُصنف ضمن الأصول الملموسة، ولذلك اتجه الفكر المحاسبي للاعتماد على خصائص أخرى تُعزز إمكانية التمييز والتفرقة بين هذين النوعين من الأصول.

- **عدم التأكد فيما يتعلق بالمنافع المستقبلية**

يعتقد الكثير من المحاسبين أن أهم خاصية للأصول غير الملموسة هي الدرجة العالية من عدم التأكد فيما يتعلق بالمنافع المستقبلية التي يمكن الحصول عليها من استخدام هذه الأصول، لارتباط قيمتها ومنفعتها بشركة بعينها دون غيرها، لذا يجد المحاسبون أنفسهم أمام مشكلة أساسية تكمن في الحكم على نفقة ما على أنها استثماراً أو أصلاً بدلاً من كونها عبئاً، إذ لا يكفي مجرد تكبد بند من بنود النفقات لاعتباره أصلاً، بل لابد أن يعقب ذلك توقع معقول بتحقيق منفعة اقتصادية في المستقبل، وإذا لم تتوفر هذه الدرجة من التأكد فإن تلك النفقات يجب أن تُعامل على أنها مصاريف وليست أصلاً، وعادة ما يصعب توفير مستوى ملائم من التأكد بالنسبة للأصول غير الملموسة لصعوبة تعريفها وقياسها.

- **صعوبة تحديد العمر الإنتاجي**

تتميز الأصول غير الملموسة كذلك بصعوبة تحديد عمر إنتاجي معين، يمكن على أساسه تقدير المنافع وكذا تحديد أقساط الإهتلاك أو التدني في القيمة، وذلك نتيجة للعوامل التالية:

- عدم وجود عمر مادي للأصول غير الملموسة؛
- عدم وجود قيمة سوقية لمعظم تلك الأصول لاقتصار منفعتها الاقتصادية على شركة معينة دون غيرها؛
- صعوبة التنبؤ بالفترة التي يمكن فيها للأصل غير الملموس أن يحقق منافع للشركة. وبناءً على ذلك فإن مجلس مبادئ المحاسبة الدولية بين في نشرته رقم "**17**" العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي لها وهي (ويجانت، 1998):

- الشروط التنظيمية والقانونية والتعاقدية؛
- شروط التجديد أو التوسع؛
- أثر التقادم، الطلب، المنافسة والعوامل الاقتصادية الأخرى؛
- قد يتفق العمر الإنتاجي للأصل معنوي مع فترة الخدمة المتوقعة لبعض العمال بالشركة؛
- قد يكون الأصل غير الملموس مزيجاً من عدد من العوامل المنفردة لكل منها عمر إنتاجي مختلف عن العوامل الأخرى؛
- الاتجاهات المتوقعة للمنافسين وغيرهم والتي قد تحد من المزايا التنافسية للشركة؛
- قد يكون العمر الإنتاجي غير محدد ولا يمكن توقع المنافع المستقبلية بصورة معقولة؛
- بالنسبة لبعض الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدد فيجب إهتلاكها في فترة لا تتجاوز أربعين (40) سنةً.

- **ارتفاع درجة تذبذب المنافع المتوقعة**

تتميز المنافع المتوقعة للأصول غير الملموسة بدرجة عالية من التذبذب بسبب ارتباطها بالمزايا التنافسية للشركة التي تمتلكها، وفي ظل تزايد المنافسة التي تواجهها الشركات فإن ميزتها التنافسية تعرق تقلبات كبيرة تنعكس في النهاية على منافع الأصول غير الملموسة.

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الخصائص متداخلة ومتكاملة لا يمكن فصلها عن بعضها، فهي تعكس في مجموعها الصورة المتميزة للأصول غير الملموسة.

1-3 أقسام الأصول المعنوية

تتميز الأصول المعنوية كذلك بصعوبة الفصل بين الأنواع المختلفة لها عند توزيع القيمة الكلية على أصولها، وعادة يتم التمييز بين ثلاث فئات رئيسة منها بناءً على التوضيحات التي يقدمها المعيار "**38**" من معايير لجنة المعايير المحاسبية وهي (بن منصور، 2002، الصفحات 5-23):

- **الأصول الوهمية:** وهي أصول محاسبية فقط وليست فعلية كمصاريف التأسيس والبحث والتطوير، وتتميز هي الأخرى بصعوبة حصرها ومراقبتها، وعادة ما تكون محل التلاعب والتحايل بأرقامها وكيفية إطفائها.
- **الأصول غير القابلة لتحقيق الذاتية (الشهرة):** وهي تلك الأصول التي لا يمكن التعامل معها بشكل مستقل عن الشركة ككل، أي أنه لا يمكن فصلها عن الشركة والتعرف عليها بشكل منفرد، وهي تتمثل أساساً في الشهرة، وبالتالي فهي تتميز بصعوبة كبيرة في تحديدها وقياسها. وتعتبر الشهرة **(Goodwill)** من أبرز الأصول غير الملموسة وأكثرها تعقيداُ وجدلاُ، فهي فريدة من نوعها لأنها على خلاف الذمم المدينة أو المخزون أو براءة الاختراع فالشهرة لا يمكن بيعها أو مبادلتها بصورة منفصلة في السوق، ولا يمكن فصلها عن المنشأة ككل، وتتكون من مجموعة من العناصر والعوامل التي تساهم في قيمة المشروع أو ربحيته أو إنتاجيته. وقد كانت الشهرة في البداية ينظر إليها باعتبارها العلاقات الجيدة مع العملاء، فينظر إلى العوامل مثل: الموقع المناسب والمقدرة الفنية الممتازة لإدارة المشروع والسمعة الطيبة في التعامل مع العملاء والجمهور باعتبارها

عوامل تضيف إلى قيمة المشروع كل شيء يمكن أن يساهم في إعطاء ميزة لما يحوزه مشروع قائم عما يحوزه مشروع جديد، ومنذ ذلك الوقت تطور مفهوم الشهرة إلى مفهوم القدرة على تحقيق أرباح غير عادية، حيث تتحدد الشهرة بالقيمة الحالية لمجموع ما يتوقع أن تحققه الشركة مستقبلاً من زيادة على ما تحققه شركة مشابهة (شرويدر و وآخرون، 2006). أي فرق القيمة المدفوع لتغطية القدرة على الكسب في المستقبل نتيجة الحيازة.

تعتبر الشهرة أصلاً فريداً من نوعه، فهي تختلف عن بقية الأصول الأخرى بكونها مُحصلة للعديد من العناصر المتداخلة المرتبطة بمميزات الشركة ونشاطها ومدى تحكمها في وظائفها، ولعل من أهم العوامل والظروف الإيجابية التي يمكن أن تُساهم في قيمة الشركة ومقدرتها الكسبية ما يلي (ويجانت، 1998، صفحة 556):

- وجود فريق إداري عالي الكفاءة، قادر على خلق الفرق والتميز في قطاع النشاط الذي تنتمي إليه الشركة، مع برنامج تدريبي راقي يسمح بمواكبة كل التطورات التكنولوجية والإدارية؛
- مركز مرموق في المجتمع، أي أن تكون الشركة ذات مكانة هامة وسمعة طيبة في أوساط المتعاملين معها من مستهلكين وبنوك وحكومة وغيرهم؛
- امتلاك منظمة للمبيعات ذات قنوات توزيعية ونقاط بيع متعددة ومنتشرة داخلياً وخارجياً وبأسعار ذات قبول واسع، مع وجود علاقات جيدة مع الموردين والعملاء والعمال؛
- قوة في الابتكار والاكتشاف في مجالات نشاطها، سواءً تعلق الأمر بالمنتجات الجديدة أو بأساليب الإنتاج جديدة، والتي تمكنها من الحصول على براءات اختراع تمكنها من خلق إيرادات إضافية، سواءً في استخدامها في الإنتاج أو بيع حقوق استخدامها في السوق؛
- ظروف ضريبية مواتية، فكلما كانت للشركة امتيازات خاصة في دفع الضرائب أو الإعفاء منها كلما كان ذلك دعماً لمركز الشركة وتفوقها؛
- ضعف إدارة أحد المنافسين، أو تطورات غير جيدة في عمليات أحد المنافسين خاصة إذا كان من المنافسين الرئيسيين الذين كانوا يمارسون ضغطاً على الشركة؛
- موقع استراتيجي متميز، يسمح لها بممارسة نشاطها بكل يسر وفاعلية؛
- الإعلان الفعال الذي يرسخ في أذهان المستهلكين والموردين صورة جيدة عن الشركة؛
- قوة ائتمانية جيدة تمكنها من توفير التمويل اللازم وفي الوقت والتكلفة المناسبين؛

وبناءً على ما تقدم يمكن أن نخلص أن الشهرة تتميز بالخصائص التالية (REBOLD, 1973, p. 69):

- عدم ارتباط قيمتها بالنفقات التي تم إنفاقها على تكوينها، كمصاريف الدعاية والإعلان أو شراء الوسائل الإنتاجية ذات التكنولوجيا العالية، أو مصاريف تكوين العمال وتدريبهم وتنظيم الإدارة وغيرها من النفقات الأخرى الهادفة إلى التميز والاشتهار؛
- عدم إمكانية فصل الشهرة كأصل مستقل عن باقي الأصول في الشركة أو بيعها أو التنازل عنها، وإنما هي ترتبط بالشركة ككل وهي جزء من قيمة الشركة؛

- الشهرة أصل لا يُستخدم في الإنتاج وإنما هي نتيجة لجودة الإنتاج وما تُحققه الشركة من أرباح إضافية غير عادية؛
- لا يتم تسجيل الشهرة التي تم تطويرها داخليا لصعوبة قياس العناصر المرتبطة بها والمكونة لها، وعدم ارتباطها بالمصاريف المنفقة عليها؛
- لا يتم استرجاع الشهرة التجارية إذا تدهورت، حيث أن استرجاع جزء ما من الشهرة التي فُقدت في السابق، يكون قبيل الشهرة المولدة داخلياً وبالتالي لا يمكن الإقرار بها تبعاً للقواعد المحاسبية للشهرة؛
- قد تأخذ الشهرة قيمة سالبة وذلك عندما تفوق القيمة السوقية لمجموع صافي أصول الشركة السعر الذي تُباع به لشركة أخرى.

- **الأصول القابلة لتحقيق الذاتية:** يُعرف هذا القسم من الأصول غير الملموسة بالأصول غير الملموسة القابلة للتحديد أو القابلة لتحقيق الذاتية " **Specifically Identifiable Intangible Assets**" وهي تلك الأصول التي يمكن فصلها عن الشركة والتعرف عليها بشكل مستقل ومنفرد، وهي عموماً تلك الأصول المستفيدة من حقوق الحماية القانونية كالعلامات التجارية وبراءات الاختراع وغيرها، والتي لا تطرح مشكلة كبيرة فيما يخص إثباتها والتعرف عليها في حالات شرائها، إذ يمكن التأكد منها بسهولة بالرجوع إلى الهيئات القانونية المسئولة؛ أي هي تلك الأصول التي يمكن فصلها عن الشركة والتصرف فيها كل على حدا دون المساس بالشركة ككل، حيث يمكن تحديد التكاليف المرتبطة بالحصول عليها، وتندرج تحت هذا النوع من الأصول غير الملموسة العلامات التجارية وبراءات الاختراع ونفقات البحث والتطوير، فضلاً عن عناصر أخرى مثل حقوق الطبع والنشر، حقوق الملكية الفكرية، الامتيازات والتراخيص، البرمجيات وغيرها، كما يبينه الجدول التالي:

التقسيمات المختلفة للأصول غير الملموسة القابلة لتحقيق الذاتية

البيان	المجموعة الأولى	المجموعة الثانية	المجموعة الثالثة
المجال/الصنف	الملكية الصناعية	الملكية الأدبية والفنية	الإعلام الألي
العناصر المندرجة في إطارها	– براءات الاختراع؛ – الرسوم والنماذج الصناعية؛ – العلامات التجارية.	– حقوق التأليف؛ – حقوق إنتاج التسجيلات.	– البرمجيات؛ – قواعد المعطيات.
البيان	المجموعة الرابعة	المجموعة الخامسة	المجموعة السادسة
المجال/الصنف	التراخيص الإدارية	الجانب التجاري	الجانب الإداري
العناصر المندرجة في إطارها	– رخص استغلال أنشطة معينة؛ – حقوق الامتياز؛ – رخص أخرى مختلفة.	– الاسم التجاري؛ – الرمز التجاري.	– إدارة العملاء؛ – إدارة المساهمين؛ – إدارة الموردين...

المصدر: موسى بن منصور، آثار الانضمام على قيمة الشركات المنظمة، رسالة دكتوراه، غير منشورة، جامعة سطيف، 2010/2009، ص:189.

3- الممارسات المحاسبية للأصول المعنوية

3-1 الإسهامات المعيارية والمؤسسية

على الرغم من تقارب الرؤى حول أهمية هذه الفئة من الأصول في الكيانات الاقتصادية المعاصرة، يبقى الإطار المحاسبي لتحديد وقياس هذه الأصول يختلف من بلد لأخر ومن شركة لأخرى ويرجع ذلك أساساً إلى افتقار الأصول غير الملموسة للوجود المادي، الذي أدى إلى صعوبة إيجاد دليل محاسبي متين وموحد يرشد المحاسبين المهنيين والأكاديميين عند معالجة هذه الأصول، الأمر الذي نتج عنه تضارب كبير في تطبيق تلك الخصائص حسب احتياجات وأولويات مُستخدم البيانات، إلى أن صدر المعيار "38" من لجنة المعايير المحاسبية الدولية، الذي أوضح العديد من القضايا المتعلقة بهذا الشأن، بما فيها عدم كفاية ترجمة تلك التفاسير المتعلقة بالمعلومة المالية إلى أرقام محاسبية فقط، بل يجب أن تتوفر في تلك المعلومات والأرقام خاصيتي الدقة والملائمة عند أي تسجيل محاسبي، وتشير الدقة عموماً إلى مدى توافق أي تسجيل محاسبي مع الخصائص والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وطنياً ودولياً، خاصةً فيما يتعلق بتحديد تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج ومدة الإهتلاك، ولن يتحقق ذلك إلا باستفاء الأرقام الحسابية محل التسجيل والإثبات للمميزات التالية: (LACKROIX, 1998, pp. 98-99)

- الوفاء: أي أن تُعطي هذه الأرقام الصورة الوفية للأصل الذي تُعبر عنه؛
- القابلية للتحقق: أي أن تكون قابلة للتحقق منها من خلال الأدلة والوثائق اللازمة؛
- الثقة: أي أن تكون هذه الأرقام موثوقة من حيث القيمة التي تعكسها، أي أن يكون تقدير قيمتها تقديراً معقولاً؛

بينما تشير الملائمة إلى ضرورة الاستفادة من تلك المعطيات والأرقام على نطاق واسع من مستخدميها؛

هذا ويتم تسجيل الأصول غير الملموسة عادة على أساس تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج، وتتضمن تكلفة الشراء كل تكاليف الاقتناء والنفقات الضرورية لجعل الأصل جاهزاً للاستخدام المقصود منه، مثل سعر الشراء، الأتعاب القضائية، الرسوم الجمركية، الرسوم على المشتريات غير القابلة للاسترجاع وغيرها من المصاريف؛

أما إذا تم الحصول على الأصل بمقابل غير نقدي (مقابل مخزونات أو أصول أخرى) فإن تكلفة الأصل هي القيمة السوقية العادلة للمقابل المقدم، أو القيمة السوقية العادلة للأصل غير الملموس أيهما أكثر دلالة في الإثبات؛

أما عند شراء عدد من الأصول غير الملموسة، أو مزيجاً من الأصول غير الملموسة والملموسة معا فإنه يجب توزيع التكلفة على أساس القيم السوقية العادلة، أو على أساس قيمة المبيعات النسبية، وتقترب المعالجة المحاسبية في هذه الحالة من المعالجة المتبعة في الأصول الملموسة؛

وقد قاومت مهنة المحاسبة محاولات استخدام أسس أخرى للتقييم، مثل التكلفة الاستبدالية الجارية للأصول غير الملموسة، حيث أن الخصائص الأساسية لها تمنع من تقويمها بالزيادة عن التكلفة؛

أما فيما يتعلق باهتلاكها فإنها تُهتلك عموماً بطريقة القسط الثابت على مدار العمر الإنتاجي لها، على الرغم من أنه لا يُوجد ما يمنع من استخدام الطرق والأساليب الأخرى، إذا اتضح للشركة أنها أكثر ملائمة من أسلوب

القسط الثابت، وفي جميع الحالات يجب الإفصاح عن طريقة وفترة الإهتلاك مع إظهار الأعباء كمصروفات وإضافتها للجانب الدائن من حساب الأصل، أو كحساب مجمع الإهتلاك، ونظراً لأن الأصول غير الملموسة تتميز بصعوبة تحديد العمر الإنتاجي فإن مجلس مبادئ المحاسبة الدولية يبين في نشرته رقم "17"، العوامل التي يجب أخذها في الاعتبار عند تحديد العمر الإنتاجي لها وهي (ويجانت، 1998) :

- الشروط التنظيمية والقانونية والتعاقدية؛
- شروط التجديد أو التوسع؛
- أثر التقادم، الطلب، المنافسة والعوامل الاقتصادية الأخرى؛
- قد يتفق العمر الإنتاجي لأصل غير ملموس مع فترة الخدمة المتوقعة لبعض الأفراد أو مجموعات العمال بالشركة؛
- قد يكون الأصل غير الملموس مزيجاً من عدد من العوامل المنفردة لكل منها عمر إنتاجي مختلف عن العوامل الأخرى؛
- الاتجاهات المتوقعة للمنافسين وغيرهم والتي قد تحد من المزايا التنافسية للشركة؛
- قد يكون العمر الإنتاجي غير محدد ولا يمكن توقع المنافع المستقبلية بصورة معقولة؛
- بالنسبة لبعض الأصول غير الملموسة ذات العمر الإنتاجي غير المحدد فيجب إهتلاكها في فترة لا تتجاوز أربعين (40) سنةً.

3-2 الممارسات المحاسبية للشهرة:

تعد الشهرة والقضايا المحاسبية المتعلقة بها من الأمور الأكثر إثارة للجدل سواءً فيما يتعلق بتسجيلها وإظهارها بدفاتر الشركة المشترية أو الجديدة، أو فيما يتعلق بمتابعة قيمتها وتعديلها عبر الزمن.

وعادة ما تُطرح المحاسبة عن الشهرة جملة من التساؤلات والمشكلات أهمها ما يلي:

- أي نوع من الشهرة يتم الاعتراف به؟ الشهرة المولدة داخليا أم الشهرة المشتراة؟ وذلك تبعاً لمفهوم أو تعريف الشهرة المعتمد، وكيف يتم التعامل مع الحالات الخاصة المرافقة لذلك كحالات الاندماج الجزئية وحالات تحقق الالتزامات المحتملة؟
- في حالة الاعتراف بالشهرة كأصل، كيف يتم إهتلاكها ومتابعة قيمتها عبر الزمن؟
- إذا تجاوزت هذه العمليات حدود البلد الواحد فما هي السياسات والمعايير المحاسبية من بين سياسات ومعايير هذه الدول يمكن إتباعها؟

وقد أدت الضرورة الملحة للإجابة على هذه التساؤلات وإيجاد الحلول لتلك المشكلات إلى تبني واعتماد معايير محاسبية موحدة وشاملة ودقيقة سعياً لتفادي الوقوع في أخطاء وتناقضات مالية ومحاسبية وما يرافقها من مشاكل ومنازعات ذات مناح محاسبية بأبعاد محلية ودولية، وهذا ما يقتضي ضرورة التنسيق الفعال وعلى عديد المستويات لاستعمال المحاسبة والمراجعة كإحدى ركائز الإدارة الحديثة، وقد أخذت عملية التنسيق في مختلف النظم المحاسبية وكذا محركات المراجعة أبعادا متقدمة ذات تأثيرات مباشرة وغير مباشرة على بيئة الأعمال الدولية، وقد تمخضت

عن الجهود المبذولة في هذا الإطار جملة من المعايير ذات الطابع الدولي، وعلى رأسها المعيار "38" من المعايير المحاسبية الدولية من جهة والممارسات الدولية من جهة أخرى، والتي أعطت توضيحات كافية فيما يخص هذه القضية بالتفصيل في العناصر التالية:

- المعالجة المحاسبية للشهرة المولدة داخليا؛
- المعالجة المحاسبية للشهرة المشتراة؛
- المعالجة المحاسبية للشهرة السالبة أو (Badwill) أو (Negative Goodwill)؛
- المعالجة المحاسبية للشهرة في عمليات الانضمام الجزئية؛
- المعالجة المحاسبية للشهرة في حالة تحقق الالتزامات المحتملة؛
- المعالجة المحاسبية لاهتلاك الشهرة.

3-3 الممارسات المحاسبية للأصول المعنوية القابلة لتحقيق الذاتية:

لقد أسهمت الممارسات المهنية في معالجة الأصول المحاسبية في تطوير عدة أساليب تهدف إلى تقدير قيمة هذه الأصول، حيث ركز كل منهج منها على جوانب محددة تمكّن من حصر المنافع المستقبلية المتوقّع تحقيقها منها. وتعد العلامات التجارية، وبراءات الاختراع، ونفقات البحث والتطوير من أبرز مكوّنات الأصول المعنوية التي استقطبت اهتمامًا واسعًا لدى الأوساط المحاسبية. ووفقًا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (38)، يتم الاعتراف بهذه العناصر بقيمتها الفعلية في تاريخ اقتنائها، غير أن ما قد يشوب القيمة الدفترية من نقص في الموضوعية يدفع إلى السماح بإعادة تقييم بعض البنود، وعلى رأسها العلامات التجارية، بهدف الوصول إلى قيمة أكثر دقة وموثوقية من خلال اعتماد طرق تقييم بديلة مناسبة.

وفي الحقيقة فإن مشكلة محاسبة هذه الأصول بما فيها العلامات التجارية لا تتوقف فقط في تحديد القيمة الصحيحة لها، وإنّما تتعدى إلى كيفية تسجيل هذه القيمة في الدفاتر المحاسبية، أي هل يتم اعتبارها أصل ثابت طيلة فترة حياة الشركة؟، أم يتم إهتلاكها بشكل مُنتظم خلال فترة زمنية محددة؟، أم هي أصل قابل للتطور كما هو مُعرض للتدهور؟، وفي هذا الإطار أعطت الممارسات الدولية وعلى رأسها لجنة المعايير المحاسبية الدولية إجابات واضحة ومفصلة في معاييرها المحاسبية.

كما نشير هنا إلى نقطة جوهرية هي أن القضايا التي لم تعطي فيها المعايير الدولية توضيحات كافية فإن هيئة الأوراق المالية الأمريكية أعطت التوضيحات المكملة، ونخص بالذكر هنا ما يتعلق بمعالجة نفقات البحث والتطوير المشتراة باعتبارها مصروفات، أين يجب الأخذ بعين الاعتبار ما يلي (غالي، 2002، صفحة 102):

- الطريقة التي استخدمت في تحديد تكاليف البحث والتطوير المشتراة، ومدى اعتمادها على افتراضات ملائمة؛
- مقارنة تكاليف البحث والتطوير المشتراة التي حددت بواسطة الشركة المشترية، مع تلك التكاليف التي حددت بواسطة الشركة المشتراة، ودراسة أسباب وجود أي فروق هامة؛
- دراسة ما إذا كانت أنشطة البحوث والتطوير قد استكملت أم لم تُستكمل، وما إذا كان لها استخدامات بديلة في المستقبل.

4- الأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد

4-1 تعريف الأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد

يُعرف النظام المحاسبي المالي الجديد الأصول المعنوية التي اصطلح عليها تسمية **التثبيتات المعنوية** ترجمةً للمصطلح الفرنسي **(immobilisations incorporelles)** على أنها: " أصولاً قابلة للتحديد غير نقدية وغير مادية، مراقبة ومستعملة في إطار أنشطة عادية، ومن أمثلتها:

- المحلات التجارية المكتسبة؛
- العلامات التجارية؛
- برامج المعلوماتية؛
- رخص الاستغلال الأخرى؛
- الإعفاءات ومصاريف تنمية حقل منجمي موجه للاستغلال التجاري. (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009)"

وهذا التعريف يوافق تعريف لجنة المعايير المحاسبية الدولية **(IASC)** في الفقرة "**07**" من المعيار المحاسبي رقم "**38**" التالي:

" الأصول المعنوية هي أصول قابلة للتحقق منها، غير نقدية وبدون كيان مادي، مكتسبة من أجل الإنتاج أو تقديم الخدمات، أو من أجل إيجار خارجي، أو لأهداف إدارية، وهو مصدر لأرباح مستقبلية منتظرة " (TOURNIER J.-C. , 2000, p. 101).

وبناءً على المقارنة بين التعريفين نجد أنه هناك تطابق كبير بينهما، ما عدا فيما يخص مصطلح المحلات التجارية المكتسبة، والتي تم اقتباسها من المخطط المحاسبي القديم (محل تجاري) وهو واحد من أهم عناصر القصور التي كان يتسم بها المخطط المحاسبي الوطني القديم حيث أن مفهوم المحل التجاري في القانون التجاري الجزائري مفهوم واسع ويشمل كل من الأصول المادية والمعنوية، حيث تبين المادة **78** من القانون التجاري الجزائري ما يلي: " يعد جزءً من المحل التجاري الأموال المنقولة المخصصة لممارسة النشاط التجاري، ويشمل المحل التجاري إلزامياً عملائه وشهرته، كما يشمل أيضاً سائر الأموال الأخرى اللازمة للاستغلال المحل التجاري، كعنوان المحل والاسم التجاري والحق في الإيجار والمعدات والآلات والبضائع، وحق الملكية الصناعية والتجارية، كل ذلك ما لم ينص على خلاف ذلك " (المادة 78 من القانون التجاري الجزائري، 2000)

وبناءً على ذلك يستحسن استخدام بدلاً من المحل التجاري، مصطلح أموال التجارة **(Fonds de Commerce)** الذي جاء في شأنه توضيح في النظام المحاسبي المالي الجديد، في المعجم الوارد في الملحق رقم **(3)** والمتعلق بتعريف المصطلحات الواردة في النظام، تحت اسم **الأموال** التي تم تعريفها بأنها " العناصر المعنوية من المحل التجاري بما في ذلك حق الكراء، التي لا تكون موضوع تقدير وإدراج في دفاتر المحاسبة وتساهم في الإبقاء على نشاط الكيان وتطوير طاقاته الكامنة.

4-2 أقسام الأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد

لقد عمل النظام المحاسبي المالي الجديد إيماناً منه بأهمية الأصول المعنوية على إعادة صياغة مفهومها من ثلاث زوايا مهمة هي:

- **الزاوية الأولى: الفصل بين الأصول المعنوية الحقيقية والأصول المعنوية الوهمية:** وذلك تبعاً لما تقره المعايير المحاسبية الدولية، عن طريق الاقتباس من المخطط المحاسبي العام الفرنسي **(PCG)**، حيث ميّز بين المصاريف التي يمكن أن تتولد عنها منافع مستقبلية أو أن تتحول إلى أصول معنوية حقيقية، كمصاريف الدراسة والبحث وهي تشمل مختلف المصاريف المتعلقة بالبحث والتطوير وتنمية المؤسسة، حيث كانت هذه المصاريف تظهر في المخطط المحاسبي القديم ضمن الأصول المعنوية الوهمية أو المصاريف الإعدادية، وبالضبط في (حـ/**205**) حساب مصاريف الدراسة والبحث، ومصاريف الاستثمار المتعلقة باقتناء الاستثمارات التي كانت تظهر في المخطط المحاسبي القديم في الحساب (حـ **202**) مصاريف حيازة الاستثمارات، وتم إدراجها ضمن الأصول المعنوية الحقيقية في الحسابات الفرعية للحساب (حـ **20**)، وهي:
  - ✓ **حـ 203/ مصاريف التنمية القابلة للتثبيت؛** ويشمل هذا الحساب كل المصاريف المتعلقة بالبحث والتطوير لمختلف المعارف التي تهدف إلى توسيع حدود المعرفة في مجال نشاط المؤسسة، ووضع نتائج تلك الأبحاث حيز التطبيق في سبيل إنتاج المواد واللوازم والأدوات والمنتجات، وكذا الأساليب والأنظمة والتصميمات والنماذج المستخدمة في عمليات الإنتاج أو مختلف الخدمات الجديدة والتحسينات المبتكرة قبل البدء في الإنتاج أو الاستعمال؛
  - ✓ **حـ 204/ البرمجيات المعلوماتية وما شابهها؛** تشمل مختلف نظم التشغيل الإلكتروني التي تستخدمها المؤسسة في التسيير الدقيق لمختلف وظائفها، وتقديم خدماتها وتوفير متطلبات وحاجيات زبائنها، سواءً تم الحصول عليها من خارج المؤسسة من خلال حقوق وتراخيص الاستخدام، أو من داخل المؤسسة عن طريق الإنتاج الذاتي، ولا تشمل البرمجيات التي تحصل عليها الشركة بغية إعادة بيعها على طبيعتها؛
  - ✓ **حـ 205/ الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات؛** يشمل هذا الحساب مختلف الامتيازات والرخص المقتناة بهدف امتلاك حق طوال فترة العقد، كحقوق استخدام العلامات، أو رخص استغلال أساليب عمل أو إنتاج أو غيرها، باستثناء رخص استغلال البرمجيات السابق الإشارة إليها؛
  - ✓ **حـ 208/** تثبيتات معنوية أخرى؛

  بينما تم استبعاد بقية المصاريف الأخرى التي كانت ضمن حساب المصاريف الإعدادية من قائمة الأصول وتم تحويلها إلى حسابات المصاريف المعنية.
- **الزاوية الثانية: التمييز بين الأصول المعنوية القابلة لتحقيق الذاتية والأصول المعنوية غير القابلة لتحقيق الذاتية (الشهرة):** في الحقيقية لم يكن التمييز في ما بين هذه الأصول صريحاً كما هو الحال بالنسبة للأصول المعنوية الحقيقية والأصول المعنوية الوهمية، وإنما يتضح ضمناً من خلال الفصل بينهما عند عرضها على مستوى الميزانية، حيث تظهر الأصول المعنوية القابلة للتحديد ضمن بند التثبيتات المعنوية، بينما تظهر

الأصول المعنوية غير القابلة للتحقيق في بند مستقل تحت اسم فارق الاقتناء أو الشهرة **(Goodwill)**، وخصص لها الحساب **(حـ 207) فارق الاقتناء أو الشهرة أو حسن التفاتة (Goodwill)**، وهو يشمل الفائض من أية عملية اقتناء عن القيمة الحقيقية لصافي الأصول، أو الزيادة في تكاليف اندماج الشركات التي تتم المحاسبة عنها بطريقة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول، أو هي تلك القيمة الزائدة في سعر شراء شركة ما عن القيمة المناسبة لصافي الأصول التي تحصل عليها الشركة مقدمة العطاء، أو هي فرق القيمة المدفوع لتغطية القدرة على الكسب في المستقبل نتيجة الحيازة؛

- **الزاوية الثالثة: التمييز بين الأصول المعنوية المكتسبة من خارج المؤسسة والأصول المعنوية المولدة داخل الشركة:** تأكيداً لأهمية الأصول المعنوية في كل مرة فإن النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد ينتبه إلى أمر في غاية الأهمية في ظل تغيرات وتطورات بيئة الأعمال المحلية والدولية والذي كان مغفلاً تماماً في النظام المحاسبي القديم، وهو التمييز بين الأصول المعنوية القابلة للتحديد من حيث مصدر الحصول عليها سواءً من داخل الشركة أو من خارج الشركة، مستخدماً في ذلك الحسابين التاليين:
  - ✓ **(حـ 237)** التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها؛
  - ✓ **(حـ 731)** الإنتاج المثبت للأصول المعنوية؛

4-3 قواعد تقييم الأصول المعنوية بما فيها الشهرة في النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد

يُقر النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد بأن الأصول المعنوية (كما هو الحال كذلك بالنسبة للأصول المادية أو العينية) يمكن أن تسجل ضمن حسابات الأصول إذا تحقق فيها الشرطين التاليين (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 9):

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مرتبطة به إلى الكيان (ويقصد به المؤسسة)؛
- إذا كانت تكلفة الأصل يمكن تقييمها بصورة صادقة.

هذا وتقوم عملية تقييم الأصول المعنوية في النظام المحاسبي المالي الجديد على القاعدة المحاسبية العامة المتعارف عليها، وهي قاعدة التكلفة التاريخية، مع ضرورة الاهتمام بتطورات القيمة بالنسبة لبعض عناصر الأصول، من خلال المراجعة الدورية لقيمها وبشكل منتظم حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات (الأصول) المعنية اختلافاً كبيراً عن القيمة التي حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال، وذلك بالاستناد إما إلى القيمة الحقيقية (القيمة العادلة*) **(juste valeur)**، أو قيمة الإنجاز أو القيمة الحالية، حيث يمكن لأي تثبيت أو أصل معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس تكلفته، أن يُدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 57)، أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصاً منها الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة، وإذا ارتفعت قيمته المحاسبية عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تُقيّد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة كفرق إعادة التقييم، ويشترط النظام المحاسبي المالي الجديد لإجراء أية

* تُعرف القيمة الحقيقة أو العادلة في اللغة الإنجليزية بـ: (Free Value).

عملية إعادة تقييم أن تكون للأصل المعني سوق نشطة تُمكن من تحديد قيمة حقيقية فعلية له. وعموماً فإن النظام المحاسبي المالي الجديد يُميز في إطار عمليات التقييم بين التثبيتات (الأصول) المعنوية المكتسبة من خارج المؤسسة والتثبيتات (الأصول) المعنوية المنتجة داخلياً.

- **تقييم الأصول المعنوية المكتسبة من خارج المؤسسة**

كما سبق وأن أشرنا، فإنه يظهر من خلال مضمون النظام المحاسبي المالي الجديد أنه قد تم التمييز بين الأصول المعنوية القابلة للتحديد أو للتعرف، والأصول المعنوية غير القابلة للتحديد أو التعرف، حيث تعتبر الشهرة من الأصول المعنوية غير المعرفة، بينما تعتبر بقية الأصول المعنوية الأخرى بما فيها الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات من الأصول المعرفة (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 11) أو القابل ة للتحديد. وبناءً على هذا التمييز تختلف القيمة المحددة لكل صنف على النحو التالي:

- **قيمة الأصول المعنوية القابلة للتحديد:** تتحدد قيمة الأصول المعنوية القابلة للتعريف أو التحديد والمكتسبة من خارج المؤسسة بالتكلفة المنسوبة إليها مباشرة، وهنا يمكن أن نميز كذلك بين ثلاث حالات هي:

- **حالة الشراء (الاقتناء):** تقيّم الأصول المعنوية المشتراة (المقتناة) بتكلفة شرائها وتندرج فيها مجموع تكاليف الشراء التالية: سعر الشراء بعد طرح مختلف التنزيلات والتخفيضات التجارية، الرسوم الجمركية، الرسوم الجبائية على المشتريات غير القابلة للاسترجاع، ومختلف المصاريف المباشرة الأخرى الممنوحة التي تجعل من الأصل قابل للاستعمال بما فيها الأتعاب القانونية والمهنية، بينما لا تُدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق الفعلي في النشاط ضمن تكلفة الاكتساب أو الشراء، أو بعبارة أخرى لا تدرج مختلف المصاريف المرتبطة بالأصل المعني بعد نهاية وضعه حيز الاستخدام في النشاط؛
- **حالة الاكتساب المجاني:** تقيّم الأصول المعنوية المكتسبة مجاناً بقيمتها الحقيقية في تاريخ دخولها إلى الشركة وسجلاتها المحاسبية؛
- **حالة الاكتساب عن طريق التبادل:** تُقيّم الأصول المعنوية المماثلة بالقيمة المحاسبية للأصول المقدمة للتبادل، بينما تُقيّم الأصول غير المماثلة بالقيمة الحقيقية للأصول المستلمة؛

- **قيمة الأصول المعنوية غير القابلة للتحديد (الشهرة):** تتحدد قيمة هذه الأصول المتمثلة في أصل وحيد فريد من نوعه وهو الشهرة أو فارق الاقتناء في حالة واحدة فقط وهي حالة عمليات التجميع أو الانضمام التي تتم بين الشركات كالاندماج والاستحواذ (الاقتناء، الانصهار، الإدماج)، وتظهر هذه الحالة في النظام المحاسبي المالي الجديد تحت اصطلاح إدماج الكيانات المشاركة، وفي هذه الحالة يتم محاسبة الشهرة وتقييمها على ثلاث مراحل هي:

✓ **المرحة الأولى:** يتم فيها تحديد ما يُعرف بـ **فارق الإدماج الأول**، وهو الفرق بين تكلفة اقتناء سندات الكيان المعني كما تظهر في الأصل التابع للشركة مالكة هذه السندات والحصة غير المعاد تقييمها

لرؤوس الأموال الخاصة التابعة لهذا الكيان والتي تعود للشركة المالكة بما في ذلك حصة نتيجة السنة المالية المكتسب عند دخول الكيان محيط الإدماج؛

- ✓ **المرحة الثانية:** يتم فيها تحديد فارق التقييم الذي يمثل الفرق بين القيمة المحاسبية لبعض العناصر القابلة للتحديد في الأصل والقيمة الحقيقية لنفس هذه العناصر في تاريخ اقتناء السندات (بمعنى اقتناء الشركة المندمجة)؛
- ✓ **المرحة الثالثة:** يتم فيها تحديد قيمة الشهرة أو فارق الاقتناء **(Goodwill)**، وهي تمثل فرق الإدماج الذي لم يمكن إلحاقه بعناصر الأصل القابلة للتحديد، أي أن قيمة الشهرة هي الفرق بين فارق الإدماج الأول وفارق التقييم. إذ لا يجب تحديد قيمة الشهرة إلا بعد تخصيص فوارق التقييم على الأصول المعنية القابلة للتحديد حتى تصل إلى قيمتها الحقيقية. وفي حالة تعذر توزيع فارق الإدماج الأولى على مختلف مكوناته يمكن إدراجه من باب التبسيط بمبلغه الكامل في حساب الشهرة أو فارق الاقتناء (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2009، صفحة 18).

وهذا ما هو معمول به في المحاسبة وفق المعايير الدولية، حيث تتحدد قيمة الشهرة بالصيغة التالية:

تكلفة الاقتناء (الشراء) = القيمة العادلة أو القيمة السوقية لأصول الشركة المندمجة + الشهرة.

القيمة العادلة أو القيمة السوقية = القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المندمجة + فارق التقييم.

ومنه فإن:

قيمة الشهرة = تكلفة الاقتناء (–) القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المندمجة (–) فارق التقييم.

- وبناءً على هذه الصيغة فإن قيمة الشهرة قد تكون موجبة **(Positive Goodwill)** وقد تكون سالبة **(Badwill)** أو **(Négative Goodwill)**، على حسب نتيجة الفرق، وهذا ما لم يُهمله النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد، إذ أوضح أن الشهرة قد تكون سالبة إذا كانت تكلفة الاقتناء أقل من القيمة العادلة أو الحقيقية لأصول الشركة.

هذا وقد تنتج الشهرة السالبة كذلك من أحد أو بعض أو كل الأسباب التالية:

- وجود تكاليف مستقبلية معينة يتعين على المشتري تحملها لاستعادة ربحية العمليات المشتراة؛
- تعرض الشركة لخسائر كبيرة في الماضي؛
- انخفاض أسعار أسهمها في الأسواق المالية بدرجة ملحوظة؛
- المغالاة في تقييم الأصول أو التقليل في الالتزامات؛
- أو قد تعني أن المشتري قد أبرم صفقةً مواتية، وحقق مكاسب من صفقة الاندماج، ويظهر هذا الموقف في حالات عدم كفاءة السوق، لأن البائع سيكون أفضل حالاً عند بيع الأصول منفردة منه عند بيعها مجتمعة.

هذا ونشير في هذا الصدد إلى أن قيمة الشهرة قد تزداد عن القيمة التي سُجلت بها نتيجة لتحسينات ستحدثها الشركة المشترية، كما قد تتناقص نتيجة لسوء الإدارة الجديدة، وفي كلا الحالتين فإنه لا يمكن تعديلها في

الدفاتر المحاسبية للشركة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية (الصحن، 1993، صفحة 96)، وإنما تظهر هذه القيمة الجديدة عندما تتوفر شروط تقييمها كأن تقوم بالانضمام مع شركات أخرى سواء بالاندماج أو بالاستحواذ أو الاتحاد أو السيطرة. وهذا الأمر كذلك قد أشار إليه النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد.

- **تقييم الأصول المعنوية المكتسبة من داخل المؤسسة (المولدة بشكل داخلي)**

بالنسبة لهذه الفئة من الأصول المعنوية فإنه يتم تسجيلها وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد بالتكاليف المطابقة لتوليدها أو إنتاجها باستخدام الحساب **(حـ 731)** الإنتاج المثبت للأصول المعنوية مع تسجيل تلك التكاليف حسب طبيعتها لنفس الفترة في الحسابات المعنية لمجموعة التكاليف والأعباء. وكذا الحساب **(حـ 237)** التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها وذلك في المراحل الأولى من إنتاج الأصل المعنوي أي قبل وصوله إلى شكله النهائي القابل للاستخدام، وترتبط عملية التقييم هذه بكل من مصاريف التنمية القابلة للتثبيت والبرمجيات المعلوماتية وما شابهها، بينما لا تعتبر الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص من الأصول المنتجة داخلياً.

بينما لا تُسجل الشهرة المولدة داخلياً، لأنها لا تستوفي معايير الاعتراف المتعلقة بإثباتها والمتمثلة في العناصر التالية:

- ✓ **غياب القياس الموثوق به للتكلفة: حيث** أن قياس مكونات الشهرة المولدة داخلياً يُعد أمراً معقداً جداً، كما أن محاولة ربط أية تكاليف بأية منافع مستقبلية في هذه الحالة أمر بالغ الصعوبة والتعقيد كذلك، فالمنافع المستقبلية للشهرة قد لا تكون لها أية علاقة بالتكاليف التي تتحملها الشركة في سبيل تكوينها للشهرة؛
- ✓ **عدم إمكانية تحديدها بشكل منفصل عن الأصول الأخرى:** حيث أن الشهرة هي " الفرق بين السعر المدفوع لشراء شركة ما والقيمة العادلة لصافي أصولها"، وهذا دليل على عدم إمكانية فصل الشهرة عن بقية الأصول الأخرى وإنما تتحدد بمعرفة سعر الشراء، وهذا ما لا يتوفر عند تقدير الشهرة المولدة داخلياً؛
- ✓ **عدم إمكانية السيطرة عليها:**_حيث يصعب على الشركة السيطرة على العناصر المختلفة المكونة للشهرة والظروف الإيجابية المؤثرة فيها.

4-4 إهتلاك الأصول المعنوية بما فيها الشهرة في النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد

يُعرف الإهتلاك في النظام المحاسبي المالي الجزائري على أنه: " استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجاً في القيمة المحاسبية نتجه الكيان لنفسه، ويوزع المبلغ القابل للإهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل، مع مراعاة القيمة المتبقية لهذا الأصل في أعقاب فترة نفعية من أجل الكيان وفي حالة ما إذا كانت هذه القيمة بالإمكان تحديدها بصورة صادقة.

هذا ويُقر النظام المحاسبي المالي الجديد على ألا تتجاوز مدة الإهتلاك بالنسبة للأصول المعنوية عشرون **(20)** عاماً، وفي حالة تجاوز هذه المدة أو لم يتم الإهتلاك بتاتاً فإنه يجب تقديم التوضيحات الكافية حول

ذلك في الكشوف المالية الملحقة.[1] وهذه المدة فهي موضوعية على العموم وجاءت وسطاً إذا ما قورنت بما هو سائد في الممارسات الدولية في مختلف أنحاء العالم، حيث تتراوح ما بين 5 سنوات إلى أربعين سنة.
وقد استخدم لهذا الغرض ومن أجل متابعة أفضل لقيمة الأصول المعنوية حسابين أساسين كل منهما يتفرع إلى مجموعة من الحسابات الفرعية، هما:

- **(حـ 280) إهتلاك التثبيتات المعنوية**، وهذا الأخير يتفرع إلى الحسابات الفرعية التالية:
  - ✓ **حـ 2803/** إهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت؛
  - ✓ **حـ 2804/** إهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها؛
  - ✓ **حـ 2805/** إهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات والرخص والعلامات؛
  - ✓ **حـ 2807/** إهتلاك فارق إعادة الاقتناء (الشهرة)؛
  - ✓ **حـ 2808/** إهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى.
- **(حـ 290) خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية**، والذي يتفرع هو الآخر إلى الحسابات الفرعية التالية:
  - ✓ **حـ 2903/** خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت؛
  - ✓ **حـ 2904/** خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها؛
  - ✓ **حـ2905/**خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة، والبراءات والرخص والعلامات؛
  - ✓ **حـ 2907/** خسائر القيمة عن فارق إعادة الاقتناء (الشهرة)؛
  - ✓ **حـ 2908/** خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية الأخرى.

الخاتمة

استهدفت هذه الورقة البحثية دراسة معالجة الأصول المعنوية في المحاسبة المالية، على ضوء الممارسات الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد. وقد أظهرت الدراسة أن المتغيرات الاقتصادية الحديثة أفرزت الحاجة الملحّة إلى تقديم معلومات مالية ومحاسبية دقيقة وموثوقة، وأن الأصول المعنوية تشكل جزءًا جوهريًا من قيمة الشركات المعاصرة، ما يستدعي عدم التقليل من أهميتها في النظم المحاسبية، مع الاهتمام بتقييمها المالي والإفصاح عنها في مختلف القوائم المالية.

ولعل من أهم النتائج المتوصل إليها هي أن الممارسات الدولية تركز على تعزيز موضوعية القياس وإمكانية إعادة التقييم، وقد اتجهت الجزائر من خلال نظامها المحاسبي والمالي الجديد وبخطوات نوعية نحو التماشي مع المعايير الدولية، ما ساهم في تطوير جودة المعلومات المحاسبية وإضفاء مزيد من الموضوعية عليها بما يعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسات بشكل أفضل، ومع ذلك تبقى بعض الفجوات قائمة، لاسيما ما تعلق بغموض بعض القضايا المحاسبية لهذه الفئة من الأصول لاسيما فيما يتعلق بالتقييم.

1 . الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، مرجع سابق، ص:9.

وبناء على طبيعة النتائج المشار إليها توصي الدراسة بضرورة استمرار تحديث الإطار المحاسبي المالي الوطني لمواكبة التطورات الدولية، وتعزيز آليات قياس وإعادة تقييم الأصول المعنوية، مع التركيز على التدريب والتوعية لدى المحاسبين لضمان الإفصاح الشفاف والدقيق عن هذه الأصول، بما يضمن تقديم معلومات مالية موثوقة تعكس القيمة الحقيقية للشركات وأسهمها.

قائمة المراجع

LACKROIX, M. (1998). De La Représentation des Immatériels en Comptabilité. (Vuibert, Éd.) Revue de l'association Française de Comptabilité – Contrôle – Audite,.

REBOLD, G. (1973). Les Méthodes Américaines D'évaluation Des Entreprises. édition admnes et techniques.

TOURNIER, J. C. (2000). La Réévaluation Comptable du Coût Historique a La juste Valeur. Paris: édition d'organisation.

TOURNIER, J.-C. (2000). La réévaluation Comptable du cout historique à la juste valeu. éditions d'organisation.

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، السنة 46، 28 ربيع الأول 1430، الموافق لـ 25 مارس2009

الخضيري ,م .أ .(1996) .كيف تقرأ ميزانية ؟ :مدخل لمنظومة اتخاذ القرار في الشركات .مصر :إيتراك للنشر والتوزيع .

الصحن ,ع .ا .(1993) .المحاسبة في شركات القطاع الخاص :أشخاص وأموال .الإسكندرية –مصر :مؤسسة شباب الجامعة.

المادة 78من القانون التجاري الجزائري.(2000) .

بن منصور ,م .(2002) .أهمية الأصول المعنوية في تقييم المؤسسة المرشحة للدخول إلى البورصة :دراسة حالة مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها)الرياض –سطيف .(مذكرة ماجستير، غير منشورة .جامعة فرحات عباس سطيف.

بن منصور ,م .(2010) .آثار الانضمام على قيمة الشركات المنظمة .أطروحة دكتوراه في العلم الاقتصادية، غير منشورة .جامعة سطيف .1

شرويدر & ,وآخرون .(2006) .نظرية المحاسبة .الرياض :دار المريخ للنشر.

غالي ,ج .د .(2002) .طرق ومشاكل المحاسبة عن اندماج الشركات .الإسكندرية –مصر :الدار الجامعية.

ويجانت ,د .ك .(1998) .المحاسبة المتوسطة) .(éd. 2أ .ح (.Trad ., .الرياض –السعودية :دار المريخ ، الرياض.

زكريا فريد عبد الفتاح، (بدون سنة نشر) دراسات في نظرية المحاسبة، مكتبة عين شمس، القاهرة – مصر.