

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة فرحات عباس - سطيف

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية

تخصص دراسات مالية ومحاسبية عميقة

الموضوع

المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير

المحاسبية الدولية- مدخل مقارنة: دراسة حالة مركز البحث والتطوير - صيدال

تحت إشراف الدكتور:

براقي التيجاني

من إعداد الطالبة:

جلالي ياسمين

أعضاء لجنة المناقشة:

الدكتور محي علواني مومر	أستاذ التعليم العالي	جامعة سطيف	رئيسا
الدكتور براقي التيجاني	أستاذ محاضر	جامعة سطيف	مشرفا ومقررا
الدكتور ملياني حكيم	أستاذ محاضر	جامعة سطيف	مناقشا
الدكتور عقاري مصطفى	أستاذ محاضر	جامعة باتنة	مناقشا

السنة الجامعية

2010-2009

المقدمة

تمهيد

شهد العالم خلال السنوات القليلة الماضية عددا من التغيرات الأساسية التي طالت كافة المنظمات على اختلاف درجاتها في التقدم والنمو. وقد تفاعلت العديد من العوامل والمسببات في خلق هذا التغير، يأتي في مقدمتها عوامل التطور العلمي والتقني واشتداد حركة التنافس على الأسواق العالمية والاعتماد المتزايد على البحث والتطوير كأساس لخلق المزايا التنافسية للمنظمات والدول. وفي ذات الوقت ونتيجة اشتداد المنافسة والتصارع على الأسواق وضخامة الاستثمارات اللازمة لتمويل مشروعات البحوث والتطوير، برز اتجاه قوي لتكوين تحالفات بين المتنافسين بغرض زيادة الفرص في غزو الأسواق ومواجهة بقية المنافسين. وفي خضم تلك التحولات والتغيرات العالمية ظهرت "العولمة" باعتبارها التعبير الشامل عن الحالة الجديدة للعالم اليوم.

أهمية البحث

تعتمد المنظمات الصناعية الحديثة بصفة أساسية على الإبداع في أنشطتها الإنتاجية حتى تتمكن من مواجهة المنافسة وتحقيق العائد المناسب على الأموال المستثمرة. ويتطلب ذلك القيام ببحوث مستمرة لتطوير المنتجات الموجودة وابتكار منتجات جديدة أو استخدامات جديدة للمنتجات الحالية، وتطوير أساليب جديدة لاستغلال المواد أو البحث عن مواد بديلة ذات نوعية أفضل، أو تطوير وسائل الإنتاج عموماً، وكذلك تطوير طرق التسويق والتخزين بما يحقق للمنظمة قدرة تنافسية عالية تتماشى مع طموحات الإدارة في ظل تصاعد حدة المنافسة الدولية على الأسواق.

وتعتبر أنشطة البحوث والتطوير من الأنشطة الهامة في المنظمة، فلا يكفي التسويق الناجح والإنتاج الجيد والإدارة المالية الكفاءة وإدارة الموارد البشرية بأسلوب فعال، بل لابد من برامج للبحوث والتطوير تفرز منتجات جديدة و متميزة و متطورة بتكلفة متدنية وقادرة على خلق ميزة تنافسية.

ويرى (Corson, Marino and others, 2001) أن الابتكار في المنتجات Product Innovation بصفة خاصة يعتبر من الأمور الواعدة لنجاح المنظمة وأن إدارة المعرفة Knowledge Management تعتبر الآن عنصراً هاماً في دعم القدرة التنافسية للمنظمة.

وتدرك معظم الشركات أهمية البحث والتطوير وتنفق مبالغ كبيرة على هذه الأنشطة. فعلى سبيل المثال أنفقت شركة Kodak أكثر من مليون دولار أمريكي حتى الآن على البحوث والتطوير. وتنفق الشركات الكبرى في الصناعات الالكترونية والاتصالات والصناعات الدوائية أكثر من ذلك، حيث أنه كلما زاد الإنفاق على البحوث والتطوير كلما ساعد ذلك على رفع القدرة التنافسية لتلك الشركات.

إشكالية البحث

إن من أهم المشاكل المحاسبية التي يعرفها الواقع المحاسبي الحالي، مشكلة المحاسبة عن مصاريف البحث والتطوير. إذ تعد خاصية عدم التأكد بشأن المنافع المستقبلية التي تنتجها تكاليف البحث والتطوير السبب الرئيسي في صعوبة المحاسبة عن هذه التكاليف، حيث يكون من الصعب تقدير قيم التدفقات النقدية المتوقعة منها وكذا توقيتها الزمني وبالتالي صعوبة قياسها والاعتراف بها محاسبيا كأصول في الميزانية أو كمصروفات في جدول الأرباح والخسائر.

والمثير للانفعال في الوسط المهني هو أن المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير تختلف من دولة لأخرى، بل أحيانا حتى في الدولة الواحدة بسبب التباين في التشريعات المعتمدة. إن هذا الاختلاف قد تترتب عنه نتائج سلبية على الإفصاح المحاسبي لا تكون في صالح المستعملين للتقارير المالية، خصوصا عندما يقومون بإجراء المقارنات محليا أو دوليا. في حين يعتقد بعض المنادين بالتوحيد المحاسبي الدولي بأن الشركات سيصبح بإمكانها تخفيض تكاليف إعداد القوائم المالية عندما تكون هذه الأخيرة قابلة للمقارنة، وهذا في حد ذاته يعتبر حافزا يدفع الشركات بأن تتبع السياسات المحاسبية المتماثلة على المستوى الدولي.

انطلاقا من هذه الأسباب واستنادا إلى الأهمية التي أصبحت تولى لمصاريف البحث والتطوير ودرجة تأثيرها على القوائم المالية ومن ثم على سلوك الأفراد والجماعات، فإنه من المفيد تقديم بعض المداخل التي تتبع في بعض الدول المتطورة حول المحاسبة عن هذا النوع من المصاريف الذي أصبح خيارا استراتيجيا بالنسبة للكثير من الشركات التي تراهن على الاستمرارية والبقاء في ظل منافسة عالمية حادة.

لذلك يتمحور النقاش في هذا البحث حول الكيفية التي يتم بها التعامل محاسبيا مع المصاريف المرتبطة بالبحث والتطوير وذلك نتيجة اعتبارات متعددة قانونية، مالية، اقتصادية تخضع لأغراض وأهداف فئات متعددة، ممن يحتمل أن يستخدم المعلومات المحاسبية. هذا مع استعراض ومناقشة مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي المطروحة على المستوى الدولي في هذا الشأن، وموقف المعايير المحاسبية الدولية والممارسة المحاسبية في الجزائر من هذه الإشكالات.

بناء على ما سبق يمكن طرح الإشكالية من خلال التساؤل الرئيسي التالي:

"ما هي أوجه التشابه والاختلاف بين المعالجة المحاسبية لمصاريف البحث والتطوير وفق

النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية؟ وما هي الانتقادات الموجهة لكل منها؟ "

ويتفرع عن هذا التساؤل التساؤلات الفرعية التالية:

- 1/ متى يمكن التأكد أو الجزم بأن المصاريف المنفقة على البحث والتطوير ستحقق منافع مستقبلية فعلا وبالتالي يمكن أن تتحول هذه النفقات من كونها عبئا لتصبح استثمارا أو أصلا؟
- 2/ هل أن القواعد التي يوفرها المخطط المحاسبي الوطني المطبق حاليا في الجزائر كافية لترشيد عمل المحاسب ومساعدته على مواجهة المشاكل المحاسبية المثارة في هذا المجال؟
- 3/ هل أن النظام المحاسبي المالي الجديد قد تدارك النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني بشأن تكاليف البحث والتطوير؟
- 4/ ما هي البدائل أو الخيارات المحاسبية التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية لحل مثل هذا الإشكال؟

فرضيات البحث

يقوم البحث على الفرضيات التالية:

- 1/ تمثل عناصر رأس المال المعرفي أحد الروافد الأساسية التي تستمد منها الوحدة الاقتصادية الحديثة قيمتها حاليا ومستقبلا.
- 2/ تعد مصاريف البحث والتطوير مصدرا تستمد منه المؤسسة الاقتصادية قوتها في المنافسة وفي اكتساب الشهرة والسمعة الطيبة.
- 3/ إن توافق الممارسة المحاسبية في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية بشأن المحاسبة عن مصاريف البحث والتطوير من شأنه إنتاج معلومة جيدة ومفيدة وقابلة للمقارنة.
- 4/ إن المعالجة المحاسبية السليمة لمصاريف البحث والتطوير من شأنها إنتاج معلومة مالية جيدة يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات سليمة.

أهداف البحث

يهدف هذا البحث بقسميه النظري والتطبيقي لتحقيق ما يلي:

- تسليط الضوء على أنشطة البحث والتطوير وإبراز أهميتها على مستوى الاقتصاد الكلي والجزئي؛
- تشجيع الدولة والمؤسسات الاقتصادية في مختلف القطاعات على الاهتمام أكثر بالبحث والتطوير كأفضل أسلوب للنمو والاستمرار؛
- توصيف وتشخيص الوضع الحالي لأنشطة البحوث والتطوير في قطاع الصناعة الدوائية الجزائرية؛
- عرض مختلف البدائل المحاسبية التي اقترحتها الهيئات الدولية للمحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير والأسس المنطقية التي تستند عليها هذه البدائل ومناقشة إيجابيات وسلبيات كل بديل من أجل مساعدة المحاسبين على اختيار البديل المحاسبي الأفضل.

مناهج البحث

من أجل التحقق من الفرضيات المطروحة وتحقيق الأهداف المسطرة في هذا البحث، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي بشكل كبير كما استعنا كذلك بالمنهج التاريخي ومنهج المقارنة نظراً لتناسبهما مع طبيعة الموضوع.

مصادر البحث

اعتمد هذا البحث على:

* الدراسة المكتبية والوثائقية، وشملت الاطلاع على البحوث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع البحث، وكذلك البيانات الوثائقية المنشورة عن أنشطة البحوث والتطوير على مواقع الانترنت؛
* الزيارة الميدانية للمؤسسة محل البحث (مجمع صيدال) واستخراج المعلومات من الوثائق الخاصة بالمجمع مع الاستعانة بالمقابلات الشخصية للمسؤولين والعاملين في المجمع لأخذ التوضيحات وشرح الأمور الغامضة من هذه المعلومات.

صعوبات البحث

إن أي بحث علمي يمكن أن تصادفه مجموعة من العوائق والصعوبات من شأنها أن تشكل تحديات في وجه الباحث لتختبر مقدار إرادته ومدى تصميمه على إنجاز البحث وإتمامه على أكمل وجه. ومن أهم الصعوبات التي واجهتنا أثناء القيام بهذا البحث:

* قلة كبيرة في الكتب والمراجع المتخصصة في موضوع البحث بالذات إن لم نقل انعدامها تماماً. فالإشكال المثار حول طرق تسجيل تكاليف البحث والتطوير في حد ذاته يعتبر حديثاً نسبياً، والآراء المثارة في هذا الشأن ووجهات النظر المطروحة من قبل المهنيين والمعنيين بهذا الأمر لم تتعد كونها مجموعة من المقالات المنشورة في الصحف والمجلات أو على مواقع الانترنت في شكل نقاط عريضة حول الموضوع.

* اعتماد البحث بشكل أساسي على المعايير الدولية للمحاسبة وبالذات على المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، وما تتميز به هذه المعايير من تغيير وتعديل مستمرين في نصوصها وأحكامها مما تطلب منا تتبع الأحداث باستمرار على مواقع الانترنت من أجل رصد أي تعديل يجرى على نص المعيار.

* صدور المعايير المحاسبية الدولية باللغة الانجليزية وترجمتها إلى اللغة الفرنسية وبالتالي غياب ترجمة رسمية وموثوقة باللغة العربية.

* غياب هيئة محاسبية مهنية مختصة بإصدار المعايير المحاسبية في الجزائر وبالتالي عدم وجود مصدر يمكن اللجوء إليه لجلب المعلومات حول المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة والممارسة المحاسبية في الجزائر بصفة خاصة.

* صدور مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مما تطلب تعديل الإشكالية وتوسيع الموضوع لمواكبة هذا التغيير.

* صعوبة إجراء العمل الميداني لسببين رئيسيين هما:

- عدم اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سواء العمومية أو الخاصة منها بأنشطة البحث والتطوير وبالتالي عدم تخصيص أي إدارة أو قسم أو مصلحة للبحث والتطوير وعدم إنفاق أو تكبد تكاليف في هذا الشأن. وحتى المؤسسات التي قمنا بزيارتها لاحتواء هيكلها التنظيمي على قسم للبحث والتطوير فوجدنا بعدم فعالية هذا الأخير وعدم قيامه بأدنى نشاط يمكن تصنيفه ضمن البحث والتطوير ومن هذه المؤسسات: مؤسسة AMC بالعلمة ومؤسسة ArcelorMittal بعنابة.

- عدم تقديم التسهيلات الكافية للطلبة من أجل دخول المؤسسات محل التربص وإذا ما حصل الطالب على موافقة المؤسسة فإنه لا يحصل على المعلومات التي يحتاجها إلا بعناء كبير.

الخلفية النظرية والدراسات السابقة

لقد تناولت العديد من البحوث والدراسات موضوع البحث والتطوير من أبعاد مختلفة، وهي دراسات حديثة في مجملها، نذكر منها:

- دراسة (Branstetter, Lee and Chen, Jong-Rong, 2005): انصبت هذه الدراسة حول قياس المنافع التي تتحقق من الإنفاق على البحوث والتطوير، وتوصلت إلى أن زيادة قدرها دولار واحد في المتوسط- في نفقات البحوث والتطوير تؤدي إلى زيادة قدرها دولارين في الأرباح وإلى زيادة قدرها خمس دولارات في القيمة السوقية لأسهم المنظمة.

- دراسة (حمزة معين، 2005) بعنوان "التمويل العربي للبحث العلمي والتجربة الأوروبية": تناولت هذه الدراسة موضوع الإنفاق على البحث العلمي على الصعيد العربي مقارنة بالدول الأخرى في العالم، وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها انخفاض نسبة الإنفاق على البحث العلمي في الدول العربية بكثير مقارنة بالمتوسطات العالمية.

- دراسة معهد الكويت للأبحاث العلمية، 2005: وهي دراسة حول البحوث والتطوير والتنمية الصناعية في دولة الكويت، تناولت وسائل وأساليب تطوير نشاطات البحوث والتطوير في قطاع الصناعة.

- دراسة أجريت في المملكة الأردنية الهاشمية، 2006: تناولت البحوث والتطوير في مختلف القطاعات بالمملكة الأردنية وعرضت توصيفا لنشاطات البحث العلمي والتطوير والاستراتيجيات التي تتبناها تلك القطاعات بهدف حل مشكلاتها الفنية والإدارية وتعظيم إسهامها في الدخل القومي الإجمالي.

- دراسة (Mathew J. Higgins, 2005) بعنوان "The Outsourcing of R and D Through Acquisitions in the Pharmaceutical Industry": تناولت هذه الدراسة الآثار المترتبة على التعاقد مع جهات خارجية لتنفيذ مشروعات البحوث والتطوير في بعض شركات صناعة الأدوية. وقد أجريت هذه الدراسة على 160 شركة عالمية تقوم بإنتاج الدواء خلال الفترة 1994-2001 وانتهت تلك الدراسة إلى أن التعاقد مع جهات خارجية لإجراء مشروعات للبحوث والتطوير كانت له آثارا إيجابية على الإنتاجية في الشركات محل الدراسة وعلى أدائها بصفة عامة في تلك الفترة، وقد ساعد ذلك على الدخول في شراكة مع تلك الجهات مما أدى إلى تحسين أداء أجهزة البحوث والتطوير في الشركات محل الدراسة، كما أدى ذلك إلى حدوث وفر ملحوظ في تكاليف البحث والتطوير التي تم تنفيذها في تلك الشركات.

أقسام البحث

من أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة والتأكد من الفرضيات المعروضة، تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول كما يلي:

الفصل الأول: عبارة عن سرد تاريخي لمراحل تطور المحاسبة منذ بدايتها كأسلوب لمسك الدفاتر إلى

غاية إنشاء المنظمات والاتحادات المهنية والهيئات الدولية التي تقوم بإصدار المعايير المحاسبية.

الفصل الثاني: عبارة عن عرض مختصر للمفاهيم الأساسية للأصول المعنوية بصفة عامة ومصاريف

الأبحاث والتطوير بصفة خاصة.

الفصل الثالث: نتطرق فيه إلى الطرق المحاسبية المقترحة من طرف أهم الهيئات الدولية للمحاسبة عن

مصاريف البحث والتطوير ومقارنتها مع المخطط المحاسبي الوطني الحالي من جهة والنظام المحاسبي المالي الجديد من جهة أخرى مع ذكر إيجابيات وسلبيات كل طريقة.

الفصل الرابع: نتناول فيه دراسة تطبيقية عن كيفية معالجة مصاريف البحث والتطوير محاسبيا في

إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مركز البحث والتطوير الخاص بمجمع صيدال لصناعة الأدوية)، مع إجراء مقارنة بين الممارسة المحلية والممارسة الدولية في هذا المجال.

الفصل الأول

المحاسبة: من مسك الدفاتر إلى المعايير

تمهيد

تؤدي المحاسبة وظيفة خدمية في المجتمع، وحتى يمكنها أن تظل مفيدة من الناحية الفنية والاجتماعية يجب أن تتجاوب مع حاجات المجتمع التي تتغير دائما، كما يجب أن تعكس الظروف الثقافية والاقتصادية والقانونية والاجتماعية والسياسية من خلال عملها. ومن هنا كان تطور المحاسبة والمحاسبين باستمرار. ففي البداية لم تكن المحاسبة أكثر من نظام للقيود والتسجيل لخدمات مصرفية معينة وتحصيل الضريبة. ثم تطورت فيما بعد حيث ظهرت نظم مسك الدفاتر بالقيود المزدوج لمقابلة احتياجات المشروعات التجارية. كما أوجد التصنيع وتقسيم العمل الحاجة إلى تحليل التكاليف والمحاسبة الإدارية، وأدى ظهور الشركات الحديثة إلى ظهور التقارير الدورية وكذلك المراجعة. وحديثا أوجدت المحاسبة طرقا لمعالجة الالتزامات البيئية وكشف غسيل الأموال... وما إلى ذلك من جرائم العصر، وقدمت المحاسبة المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في أسواق الأوراق المالية الكبرى سواء المحلية أو الدولية. ثم اتسعت المحاسبة لتدخل مجال تقديم الاستشارات الإدارية كما احتوت جانبا كبيرا من تكنولوجيا المعلومات. ومؤخرا وصلت المحاسبة في تطبيقاتها إلى ما يسمى بالتنميط أو التنسيق أو التوحيد للممارسات والإجراءات المحاسبية على المستوى الدولي وذلك من خلال ظهور المعايير المحاسبية الدولية.

إن أسباب رغبتنا في معرفة كيف ولماذا تتطور المحاسبة هي نفسها تلك التي أدت إلى التطور في مجال الدراسات الأخرى. فإذا تعرفنا على سبب تطور المحاسبة، فإننا قد نتمكن من التأثير والتنبيؤ باتجاه ومعدل التغيير. وعلاوة على ذلك، فإن معرفة العوامل المؤثرة على تطور المحاسبة تمكننا من تفهم أفضل: لماذا يأخذ نظام المحاسبة في دولة ما خصائص معينة، حيث تختلف المحاسبة بشكل واضح من دولة لأخرى في العالم، وحيث أن المحاسبة تتجاوب مع البيئة فإن اختلاف البيئة الثقافية والاقتصادية والقانونية والسياسية تؤدي إلى اختلاف نظم المحاسبة، بينما تؤدي أوجه التشابه في العوامل البيئية إلى نظم محاسبة متشابهة.

المبحث الأول: تطور المحاسبة، وظائفها، فروغها وعلاقتها بالعلوم الأخرى

المطلب الأول: تطور المحاسبة

نشأت المحاسبة منذ بداية التاريخ وأخذت تتطور من عصر إلى آخر وتشكل أهدافها ووسائلها بتطور المجتمعات.¹ فالمحاسبة التي نراها اليوم ما هي إلا حصيلة تطور تاريخي استغرق العديد من العصور التي عرفتها البشرية. إذ تمتد المحاسبة في القدم مع قدم الحضارات العريقة في آشور وبابل ومصر وغيرها من الحضارات القديمة ولم تقتصر على حضارة معينة بل عمت كافة الحضارات على وجه المعمورة.² وقد أدى إلى تطور المحاسبة عدة عوامل يمكن ذكر أهمها كما يلي:³

- أ- الحاجة إلى إثبات الأحداث والعلاقات الاقتصادية مع الغير؛
- ب- الحاجة إلى المعلومات من أجل الرقابة على الفعالية الاقتصادية والممتلكات وعلى الأفراد وكذلك بهدف اتخاذ القرارات على مختلف المستويات.

أولاً: نشأة المحاسبة وتطورها

لقد مر تطور المحاسبة بالمراحل التالية:

1/ مرحلة ما قبل ظهور القيد المزدوج

لقد ظهرت المحاسبة قبل ظهور النقود. فبالرغم من أن هذه الأخيرة قد ساعدت على تطور المحاسبة بنقلها من التسجيل الكمي للأحداث الاقتصادية إلى التسجيل القيمي لها، فإن المحاسبة لم تظهر مع اختراع النقود بل ظهرت مع اختراع الكتابة حوالي 3200 ق م. ويعتبر هذا الاختراع النواة الأولى لولادة المحاسبة وتطورها فيما بعد.

وقد كانت المحاسبة في ذلك الوقت تقتصر على مسك سجلات كمية لتسجيل الأحداث الاقتصادية الهامة. فكان المصريون القدماء (الحضارة الفرعونية في بلاد النيل) يحتفظون بسجلات تبين كميات المحاصيل الزراعية التي كانت ترد إلى مخازن الدولة والكميات التي تصرف منها. وتعتبر قصة سيدنا يوسف عليه السلام خير شاهد على ذلك.

أما الآشوريون (3500 ق م) فقد قاموا بتسجيل الأحداث بموجب رموز لحماية الجند والممتلكات. ففي الاقتصاد الآشوري الموجه مركزياً يرى مسمر "MESSMER" أن اختراع الكتابة المسمارية حوالي 2900 ق م من قبل الكهنة السومريين قد تم لإدارة أموال المنشآت الاقتصادية التابعة للمعابد الدينية. وقد اخترع هؤلاء الكهنة نظاماً سداسياً للأعداد يتفوق بشكل كبير على نظام الأعداد الروماني، إذ يقوم النظام السومري على

¹- د. فكري عبد الحميد عشاوي: أساسيات المحاسبة المالية. دار الشروق للنشر والتوزيع، جدة، 1983، ص. 27.

²- د. عبد الستار الكبيسي: الشمائل في مبادئ المحاسبة. دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2003، ص. 3.

³- أ. د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان: نظرية المحاسبة. الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص. 15.

إعطاء قيم مختلفة بحسب المنازل، الأمر الذي طور علم الحساب وجعل الإثبات المحاسبي ممكناً. فكانت تثبت البيانات على ألواح من الفخار وتحفظ في صناديق مرتبة وفق أرشيف خاص. غير أن هذا الإثبات كان مقتصرًا على محاسبة بسيطة للمخازن.¹ ومن بعدهم دلت آثار البابليين (2600 ق م) على استخدامهم للألواح الطينية في تدوين القوانين المنظمة لمعاملات التبادل التجاري، وتضمنت الألواح أيضاً أنواع الممتلكات والأشخاص القائمين عليها وتواريخ العمليات إضافة إلى بيانات عن تكاليف الإنتاج والمبيعات والذمم والالتزامات والدخل.

ولقد تطورت المحاسبة تطوراً كبيراً في ظل الحضارة الإغريقية والرومانية (1000 ق م - 200 م) نتيجة لظهور النقود كوسيلة للتبادل بدلاً من المقايضة وكوسيلة للقياس المحاسبي (600 ق م). إذ لمس التاجر الحاجة إلى مسك الدفاتر ليسجل فيها قيمة السلع المتبادلة بدلاً من تسجيل كمياتها فقط. ثم ظهر التعامل الآجل في الحياة التجارية فأصبحت هناك حاجة ملحة إلى المحاسبة لتسجيل المعاملات التي تتم بين التاجر والغير.²

ظهرت الحرف في المدن في وقت لاحق وكان يسودها مبدأ الاكتفاء الاقتصادي الذاتي، كما لم يكن هناك فاصل بين البيت والورشة، ولم يكن مسك الدفاتر ضرورياً حينها لأن الأغلبية لم تكن تعرف الكتابة بعد، كما أن التسجيل كان يتم على "ورق الرقوق" الذي كان باهظ الثمن.

وفي عهد الدولة الإسلامية ومنذ فجر الإسلام، كان للمحاسبة مكانة عائدة وتطبيقية. فالمحاسبة في كتاب الله الكريم دلت عليها مواقع وموضوعات عديدة مثل قوله تعالى: "يا أيها الذين آمنوا إذا تداينتم بدين إلى أجل مسمى فاكتبوه" الآية 282 من سورة البقرة. وقوله تعالى: "ولا تسرفوا إن الله لا يحب المسرفين" الآية 141 من سورة الأنعام.

أما في السنة النبوية الشريفة، فإن النبي محمد صلى الله عليه وسلم كان يتخذ المحاسبين والكتاب لضبط أموال المعاملات والديون والصدقات، ومنهم حذيفة بن اليمان والزيبر بن العوام رضي الله عنهما. وكذلك الحال في عهد الخلفاء الراشدين والدولة الأموية والعباسية، حيث أنشئت الدواوين لتكون مؤسسات تمثل بيت مال المسلمين كبيت المال وديوان الخراج وغيرها. هذا وقد استخدمت مجموعة دفترية ومستندية متكاملة لإثبات المعاملات المالية وتلخيصها والرقابة عليها. وبمجيء الدولة العباسية استخدم اثنا عشر دفترًا محاسبيًا من أهمها دفتر النفقات ودفتر الإيرادات ودفتر الأموال الصادرة من الوزراء وكبار المسؤولين في الدولة. واستمر تطور المحاسبة في الدولة الإسلامية حتى صار للمحاسبة دوراً اجتماعياً بارزاً كالمحاسبة عن الزكاة والغنائم وغيرها. وتم تنظيم ذلك بموجب دواوين وسجلات متكاملة. وكانت صفحات الدفاتر ترقم وتختم بختم الوالي أو السلطان، وكان التسجيل يتم من يمين الدفاتر بالنسبة للإيرادات من زكاة وخراج وجزية وعشور وغنائم وميراث ونذور وثروات بحار وما شابه. بينما يتم التسجيل من يسار الدفاتر

¹ - د. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة. دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2003، ص. 17.

² - د. جبرائيل كحالة، د. خالد الخطيب، د. رمضان محمد غنيم، وليد عبد القادر: المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق. دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1997، ص. 18.

بالنسبة للنفقات أو الاستخدامات كنفقات الحروب والتعليم وشق الطرق والعطايا للمحتاجين والمسجونين وفي الرقاب. حتى إن كثيرا من أساليب وطرق التسجيل كانت تمثل بدايات لملاح فكرة القيد المزدوج.

وقد عرض المازندراني¹ في مخطوطته التي تعود إلى عام 1363م النظم المحاسبية السائدة في ذلك الوقت وإجراءات القيد الخاصة بكل طريقة محاسبية. ومنها أن يتم قيد الإيرادات على الجانب الأيمن من الصفحة مع إثبات مصادرها وكذلك وجوب قيد المصاريف على الجانب الأيسر من الصفحة وشرحها. ويرى البعض أن هذه الإجراءات تمثل شكلا معيناً من طريقة القيد المزدوج المطبقة حالياً.

إن هذا التاريخ يلقي على المحاسبين العرب مسؤولية كبيرة في سبيل النهوض بالمحاسبة، باعتبارهم أصحاب السبق في هذا المجال. فلقد أفرزت الحروب الصليبية قنوات اتصال ثقافي وحضاري مع بلدان المشرق العربي، حيث قدم الفكر العربي في القرنين الثاني عشر والثالث عشر أسساً جوهرية لتطور العلوم والمعرفة في إيطاليا خصوصاً. إذ كانت صقلية وفلورنسه والبندقية تمثل قنوات اتصال مع العرب عبر الإسكندرية من ناحية وعبر بلاد الأندلس (إسبانيا حالياً) من ناحية ثانية، انتقل عبرها على يد التجار وعلماء الرياضيات العرب نظام الأرقام العشري - ليحل محل النظام الحسابي الروماني - القائم على الترقيم الحرفي الذي لا يصلح حتى لإجراء العمليات الحسابية الأربع البسيطة. وبذلك قدم نظام الأرقام العشري الأساس اللازم لتطور علم الحساب والرياضيات والمحاسبة وبقية العلوم الأخرى. وقد دلت الأبحاث على أن أقدم الدفاتر التجارية الإيطالية تعود إلى بداية القرن الثالث عشر، حيث بقي التسجيل فيها يتم باستخدام نظام الأرقام الروماني والنظام الهندي العربي معا إلى غاية القرن الخامس عشر حيث ظهر أول دفتر تجاري استخدم فيه النظام الرقمي الهندي العربي بصفة كاملة حوالي 1436 - 1439م في فيينا.²

ومن ناحية ثانية، ساعد انتقال صناعة الورق في القرن الثالث عشر إلى أوروبا عبر بلاد الأندلس على خلق أرضية ملائمة لنشوء وتطور علم المحاسبة، حيث سمح بمسك عدة دفاتر محاسبية كبيرة الحجم لدى المنشأة الواحدة بعد أن كان الدفتر المحاسبي سابقاً يقتصر على عدة صفحات من رقائق الجلود. وهكذا انتشر استخدام الدفاتر التجارية وبدأت إيطاليا تحتل مكان الصدارة في عصر التنوير والنهضة الأوروبية.

2/ مرحلة انتشار القيد المزدوج في أوروبا

في القرن الخامس عشر، ونتيجة لنمو حجم التبادل التجاري وازدهاره، نشأت الحاجة إلى ضرورة وجود طريقة محاسبية علمية تستخدم كوسيلة لتسجيل العمليات التجارية بأنواعها المختلفة. ولقد تمت تلبية هذه الحاجة على يد عالم الرياضيات، الراهب الإيطالي لوكا باسيولي LUCA PACIOLI حين أصدر أول كتاب محاسبي تعليمي متكامل بمدينة البندقية (فينيسيا) عام 1494م، باسم "مراجعة عامة في الحساب والهندسة

¹ - أ. د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان: مرجع سابق، ص. 17.
² - مرجع سابق، ص. 18.

والنسبة والتناسب"¹ ضمّنه 36 فصلا قصيرا. وتناول في الفصل الأخير منه طريقة القيد المزدوج في المحاسبة. وكان هذا الفصل بمثابة ميلاد عصر جديد للمحاسبة وقفزة نوعية في تاريخ تطورها. حيث انصب اهتمام رجال الأعمال الإيطاليين في تلك الفترة على مراقبة كل زيادة أو نقصان على حساب رأس المال لمعرفة مقدار الربح أو الخسارة الناتج عن أعمالهم، وكان هذا المقدار يقاس عن طريق مقارنة صافي الأصول في ميزانيتين متعاقبتين. وقد عرض لوكا باسيولي هذه الطريقة في كتابه حيث افترض بأن حقوق صاحب المشروع (فردا واحدا أو مجموعة من الشركاء) هي القيمة المتبقية نتيجة المقاصة بين الأصول والخصوم كما يلي:

$$\boxed{\text{الأصول} = \text{الخصوم} + \text{حقوق صاحب المشروع}} \Leftrightarrow \boxed{\text{الأصول} - \text{الخصوم} = \text{حقوق صاحب المشروع}}$$

وفقا لهذه المعادلة (معادلة الميزانية) تأخذ الأصول قيما موجبة بينما تأخذ الخصوم (حقوق الغير وحقوق صاحب المشروع) قيما سالبة. وبالتالي توصل لوكا باسيولي إلى أن قيمة مجموع عناصر الميزانية يجب أن تساوي الصفر أي أنه يجب على القيم الموجبة أن تساوي القيم السالبة. وفي حال عدم التوازن فإن من المؤكد وجود خلل أو خطأ في التسجيل أو الترحيل أو التلخيص.² وتمثل طريقة القيد المزدوج المطبقة من خلال معادلة الميزانية هذه رقابة فعالة على الحسابات. كما أنها كانت تمثل الطريقة الموحدة الوحيدة بين مختلف المشروعات.

3/ مرحلة تطور المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية وظهور المراجعة

خلال القرنين السابع عشر والثامن عشر نتج عن الثورة الصناعية تطور كبير في الحياة الاقتصادية، إذ ظهرت الآلات الحديثة بتكاليف باهظة، مما زاد حاجة المشروعات التجارية والصناعية إلى البحث عن التمويل الكافي من أجل الحصول على هذه الآلات. فظهر شكل جديد من أشكال الاستثمار وهو شركات المساهمة التي تقوم ببيع أسهمها في سبيل الحصول على الأموال.

وقد أدى ظهور شركات المساهمة إلى عدم تفرغ الملاك (المساهمين) للإدارة بسبب كثرة عددهم وقلة خبراتهم وعدم دراية معظمهم بأمور الإدارة والتسيير، إذ كان يتم اللجوء إلى انتخاب هيئة إدارية تتولى إدارة المشروع بدلا من المساهمين. فظهر نتيجة لذلك مفهوم "انفصال الملكية عن الإدارة" ومفهوم "الشخصية المعنوية المستقلة"، كما ظهر مفهوم "نظرية الوكالة" والتي تكون فيها الإدارة "وكيلة" عن المساهمين أو الملاك "الموكلون" لها بتسيير شؤون الشركة. وكان مقياس كفاءة الإدارة هو مقدار الأرباح التي تعلنها هذه الأخيرة في القوائم المالية. ونظرا لكون الميزانية هي المرجع الوحيد الذي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات

¹- François REY: **Développements récents de la comptabilité: théorie et pratique**. Edition du CNRS – Entreprise Moderne d' Edition, Paris, 1979, p. 2.

²- أ. د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان: مرجع سابق، ص. 19.

الاقتصادية، ظهرت الحاجة لوجود طرف خارجي محايد ومستقل عن سلطة الإدارة وظيفته التأكد من سلامة القوائم المالية المعدة وصحة المعلومات المنشورة بها دفاعا عن المصلحة العامة لجمهور مستخدمي القوائم المالية (ملاك، مستثمرون، دولة، بنوك، دائنون، موردون...)، فظهر فرع جديد من فروع المحاسبة وهو "المراجعة". وتعتبر إنجلترا الدولة الرائدة في ظهور مهنة المراجعة لكونها من أوائل الدول التي تأثرت بالثورة الصناعية وتطورت بها الصناعة. وكان المراجعون الانجليز هم الذين يقومون بمراجعة الحسابات في أمريكا في أوائل القرن العشرين.¹

غير أنه لم تكن هناك ممارسات موحدة لتسجيل الأحداث المحاسبية بسبب غياب المبادئ المحاسبية. فكانت الإدارة تختار الطرق المحاسبية التي تناسبها في الإعلان عن نتائج الشركة، وكان المحاسب الموظف من قبل الإدارة مضطرا إلى قبول السياسة الممالة من طرفها، كما كان المراجع مضطرا للمصادقة على بيانات الإدارة التي أعدها المحاسب طالما لا تتطوي على الإخلال بالتوازن المحاسبي ولكونه لا يمتلك مجموعة من المبادئ المحاسبية التي يستند عليها.

وقد استغلت الإدارة هذا الوضع للإعلان عن أرباح غير حقيقية في القوائم المالية لشركات المساهمة التي تسيرها، مما أدى إلى إقبال متزايد من المستثمرين على شراء أسهم وسندات هذه الشركات نتج عنه تفاقم مصادر الأموال والتي استعملت لشراء المزيد من الآلات والاختراعات. وقد أدى هذا الوضع إلى زيادة كمية المنتجات المعروضة عن الطلب انتهت بوقوع أزمة كساد عالمية في عام 1929-1930م أفلست فيها معظم الشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم.

نتيجة لذلك تعالت أصوات المجتمع المالي منادية بتدخل الدولة لوضع وتنظيم المبادئ المحاسبية التي من شأنها ضبط عمل المحاسب والمراجع وحمايتهما من ضغوط الإدارة ومساءلة القضاء. وهكذا، يمكن القول أن المحاسبة بدأت منذ قرون بعيدة كفن يتطلب إتقانه ممارسة وتدريباً مستمرين لمن يرغب مزاولته واحترافه، ثم تطورت إلى علم له قواعده ومفاهيمه وفروضة ومبادئه.

ثانياً: التطور التاريخي لتعريف المحاسبة

لعله من المفيد في هذا الشأن أن نستعرض في إطار تاريخي بعض التعاريف التي قدمت للمحاسبة والتي من خلالها يمكن استقراء الاتجاه الذي يسير فيه تطور مفهوم المحاسبة. ففي سنة 1941م أصدر مجمع المحاسبين الأمريكيين (A.I.C.P.A) تعريفا للمحاسبة على أنها: "فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية وتفسير النتائج التي تنجم عنها هذه العمليات والأحداث".²

¹- أ. د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان: مرجع سابق، ص. 23.
²- د. عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة. دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص. 13.

يلاحظ أن هذا التعريف يشير إلى المحاسبة باعتبارها فناً أو حرفة (ACCOUNTANCY) وليس باعتبارها حقلاً من حقول المعرفة (ACCOUNTING) فهو يعرّف المحاسبة عن طريق ما يقوم به المحاسبون فعلاً من وظائف.

وفي تعريف حديث نسبياً قدمته جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) عام 1966م وصفت المحاسبة بأنها: "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة".

ويلاحظ في هذا التعريف أن الاهتمام تحول من مجرد النص على النواحي الإجرائية الخاصة بأساليب تشغيل البيانات وتوصيل المعلومات إلى النص أيضاً على الأهداف التي يلزم توجيه القوائم المالية صوب تحقيقها. وقد أخذ مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA أيضاً بهذا الاتجاه عام 1970م حيث نص على أن وظيفة المحاسبة بفروعها المختلفة – مالية وإدارية وحكومية... الخ - هي توفير معلومات كمية عن الوحدات الاقتصادية، وأن هذه المعلومات التي هي أساساً معلومات مالية من المفروض أن تكون ذات فائدة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية وفي ترشيد عملية الاختيار.

كما نجد أن هذا التعريف يركز على طبيعة المعلومات المحاسبية والآثار السلوكية الناتجة عنها. فالاهتمام هنا ينصب حول المحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات وأداة للاتصال بين الوحدة المحاسبية وبين أصحاب المصلحة في تتبع اقتصاديات هذه الوحدة. كما احتلت عملية اتخاذ القرار في هذا التعريف دوراً رئيسياً وانصب التركيز على كون المحاسبة نشاطاً خدمياً هدفه تحقيق هذا الدور.

وفي عام 1975م تقدمت جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A) بتعريف جديد أعاد تحديد هدف المحاسبة على أنه "توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتي إذا تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيداً من الرفاهية الاجتماعية".

وطبقاً لوجهة النظر الأخيرة هذه نجد أن نطاق الاهتمام في المحاسبة لم يعد قاصراً على الاستخدامات الخاصة بفئة أو طائفة معينة من أصحاب المصالح في الوحدة المحاسبية، وإنما امتد هذا النطاق ليأخذ في الاعتبار أثر المعلومات المحاسبية ومدى فائدتها في توجيه سلوك كافة القطاعات التي تكوّن الاقتصاد القومي. ويعتبر هذا التعريف تجسيدا للاتجاه الحديث في المحاسبة والذي ينقل اهتمام القوائم المالية صوب أهداف أكثر اتساعاً بحيث تتضمن خدمة المجتمع والعمل على ما يحقق رفاهيته.

من خلال هذه التعاريف، نجد أن هناك عملية إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم والمبادئ التي تكوّن الإطار الفكري المحاسبي. حيث نلاحظ أن النظرة إلى المحاسبة قد تحولت من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثلة في فنون إمساك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى ما يعرف حالياً بالمحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

ثالثاً: تطور المحاسبة بين الاستمرارية والتغيير

من خلال دراسة التطور التاريخي للمحاسبة يمكن القول بأن تطور المعرفة المحاسبية يتسم -سواء على الصعيد التطبيقي المهني أو على الصعيد الأكاديمي النظري- بخاصيتين متلازمتين هما الاستمرارية والتغيير.¹ إن الاستمرارية في تطور أي مجال معرفي وفي المحاسبة أيضا، تشير إلى تراكم الخبرات وتكوّن القواعد والأعراف المحاسبية التي تثبتت منفعتها مع مرور الزمن، سواء في التطبيق العملي أو على الصعيد الفكري والنظري. وهذا ما يفسر لنا وجود مجموعة من المبادئ والقواعد المحاسبية التي نسير عليها في وقتنا الحاضر وتعود إلى بدء نشأة المحاسبة المالية منذ القرن الخامس عشر سنة 1494م.

ولخاصية الاستمرارية جوانبها السلبية على مسار تطور المحاسبة وذلك نظرا لما قد يترتب عليها من جمود في الفكر والتطبيق المحاسبي. فكثير من المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها اليوم قد زالت المبررات المنطقية التي كانت تستند عليها، ومع ذلك مازالت معتمدة في التطبيق المحاسبي الحالي. إلا أنه من ناحية أخرى، نجد أن خاصية الاستمرارية تحافظ على الخبرات المتجمعة من وقت لآخر مما يحقق نموا مضطربا في المعارف المحاسبية يوما بعد يوم، وذلك في مسار متقدم باستمرار ومتأناً ومتحفظ في آن واحد. أما خاصية التغيير فهي مؤشر لديناميكية المحاسبة وقدرتها على مواكبة التطور في بيئة الأعمال نتيجة تطور العوامل الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والتكنولوجية. وعموما يتسم تلاؤم الفكر المحاسبي مع تغيرات بيئة الأعمال باستجابة بطيئة جدا، وليس نادرا أن يستغرق عقدين أو أكثر لاستيعاب ظاهرة جديدة، فالتغيير لا يتم إلا بعد ثبوت جدواه العملية وليس لمجرد الرغبة فيه.

نستنتج من ذلك أن المحاسبة هي علم تطوري "EVOLUTIONARY" لا يتسم بثورية المعرفة "REVOLUTIONARY" وقلبها رأسا على عقب. وقد يرجع السبب في ذلك إلى أنها علم اجتماعي يحافظ على الأعراف والتقاليد ويتوارثها بعد ثبات جدواها العملية. وهذا ما يفسر لنا إلى حد بعيد هيمنة منهج التكلفة التاريخية أو كما يسمى المنهج البراجماتي المقبول عموما في الحياة العملية رغم وضوح كل سلبياته والانتقادات الشديدة الموجهة له.

ومن الجدير بالانتباه أن معدل التغيير في المحاسبة منذ القرن العشرين قد أصبح أسرع من المعدل المألوف والبطيء جدا في السابق، وذلك نتيجة تسارع التغيرات التكنولوجية والتغيرات الاقتصادية والقانونية (الإلزام القانوني بتطبيق المعايير المحاسبية خاصة بعد عام 1973م). ومنه فإن تراكم المعرفة المحاسبية اليوم قد وصل إلى درجة تسمح باستجابة أسرع اتجاه التحديات والمشكلات المحاسبية المستجدة.

المطلب الثاني: وظائف المحاسبة

المحاسبة هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تتمكن

1- د. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص. 12.

الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة.¹

انطلاقاً من هذا الوصف يتضح أن المحاسبة تؤدي الوظائف التالية:

1- تسجيل العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها؛

2- تبويب وتصنيف العمليات المالية في حسابات مستقلة تبين:

أ - مديونية ودائنية المنشأة؛

ب- مصروفات وإيرادات المنشأة؛

ج- موجودات والتزامات المنشأة؛

3- استخراج نتائج أعمال المنشأة عن المدة المالية وتحديد الربح والخسارة؛

4- بيان المركز المالي؛

5- عرض النتائج وتفسيرها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً.

ولا تقتصر وظائف المحاسبة على ذلك فحسب بل أصبحت أداة لخدمة الوحدة الاقتصادية والمجتمع ككل

من خلال كونها أداة:²

1 - لقياس الأداء والإنتاجية وزيادتها في المشروع؛

2 - اتصال على مستوى الوحدة الاقتصادية والاقتصاد القومي؛

3 - لخدمة كافة الفئات في المجتمع (ملاك، إدارة، دائنون، جهات حكومية، محللون ماليون وفئات أخرى)؛

4 - للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء؛

5 - للمحافظة على أصول الوحدة الاقتصادية وحماية حقوقها لدى الغير.

ويمكن القول طبقاً لما تقدم أن للمحاسبة وظيفتين أساسيتين: وظيفة للقياس ووظيفة للاتصال (الإفصاح)

وهذا ينطبق على جميع فروع المحاسبة.

المطلب الثالث: فروع المحاسبة

لقد أفرزت التطورات البيئية في المجالات الاقتصادية والقانونية والاجتماعية والسياسية تطورا في

مفهوم المحاسبة كما أدت إلى ظهور فروع محاسبية مختلفة أهمها:

1- المحاسبة المالية: يعتبر هذا الفرع من أقدم فروع المحاسبة، فهي المحاسبة الأم أو ما يسمى بالمحاسبة

العامة أو التجارية. وتهتم بتسجيل العمليات المالية وتحليلها وتلخيصها بهدف قياس نتيجة عمل المشروع خلال

¹ - د. أحمد مخادمة، مجدي زريقات: أصول المحاسبة المالية. دار الشروق، 2002، ص. 18.

² - د. منير محمود سالم: مبادئ المحاسبة. القاهرة، 2001-2000، ص. 12.

فترة زمنية معينة وبيان مركزه المالي في نهاية تلك الفترة، من خلال إعداد القوائم المالية الموجهة أساساً لخدمة جهات ذات علاقة بالمشروع كالمستثمرين والجهات الحكومية والضريبية والدائنين وغيرهم.

2- المحاسبة القانونية (التدقيق والمراجعة): وتبدأ من حيث تنتهي المحاسبة المالية. وتعتمد على

مجموعة من المعايير أو المبادئ التي تساعد المدقق على التأكد من سلامة البيانات المسجلة في الدفاتر والسجلات، ومن أن القوائم المالية المعدة تعبر بعدالة عن الوضع المالي ونتائج أعمال المشروع. ويتم ذلك من طرف مكاتب أو أشخاص حاصلين على شهادات من معاهد مهنية متخصصة يصدرون آراءهم في شكل تقرير يساعد الإدارة في الرقابة على عملياتها المالية.

3- محاسبة التكاليف: يعد هذا الفرع من فروع المحاسبة وليد الثورة الصناعية بالرغم من أن جذوره تمتد

إلى ما قبل ذلك. فمع ظهور الشركات التي تسعى إلى تحقيق أكبر قدر من الأرباح زاد الاهتمام بتخفيض التكاليف. وهنا ظهرت محاسبة التكاليف التي تهتم بقياس تكلفة المنتجات أو الخدمات النهائية للمشروع من خلال حصر وتسجيل النفقات من المواد والأجور والمصروفات الأخرى المباشرة وغير المباشرة. وتهدف محاسبة التكاليف إلى تحقيق الرقابة على عناصر التكلفة وإمداد الإدارة بالبيانات اللازمة لمساعدتها على اتخاذ القرارات السليمة من خلال مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية، وهي بالتالي تشكل مادة أساسية للمحاسبة الإدارية.

4- المحاسبة الإدارية: هي الفرع الذي يهتم بتوفير المعلومات المحاسبية الملائمة لأغراض التخطيط والرقابة

واتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

5- المحاسبة الحكومية: يقتصر استخدام هذا الفرع من المحاسبة على المؤسسات الحكومية غير الهادفة

للربح، ويهدف إلى تزويد إدارة تلك المؤسسات بالمعلومات المالية التي تساعد في الرقابة على أموال الدولة.

6- المحاسبة القومية: تهتم بتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات الاقتصادية على المستوى القطاعي أو الإقليمي

أو القومي وليس على مستوى المشروع، فهي تستعين إلى جانب الأساليب المحاسبية المألوفة بالأساليب الإحصائية والرياضية والاقتصادية والاجتماعية.

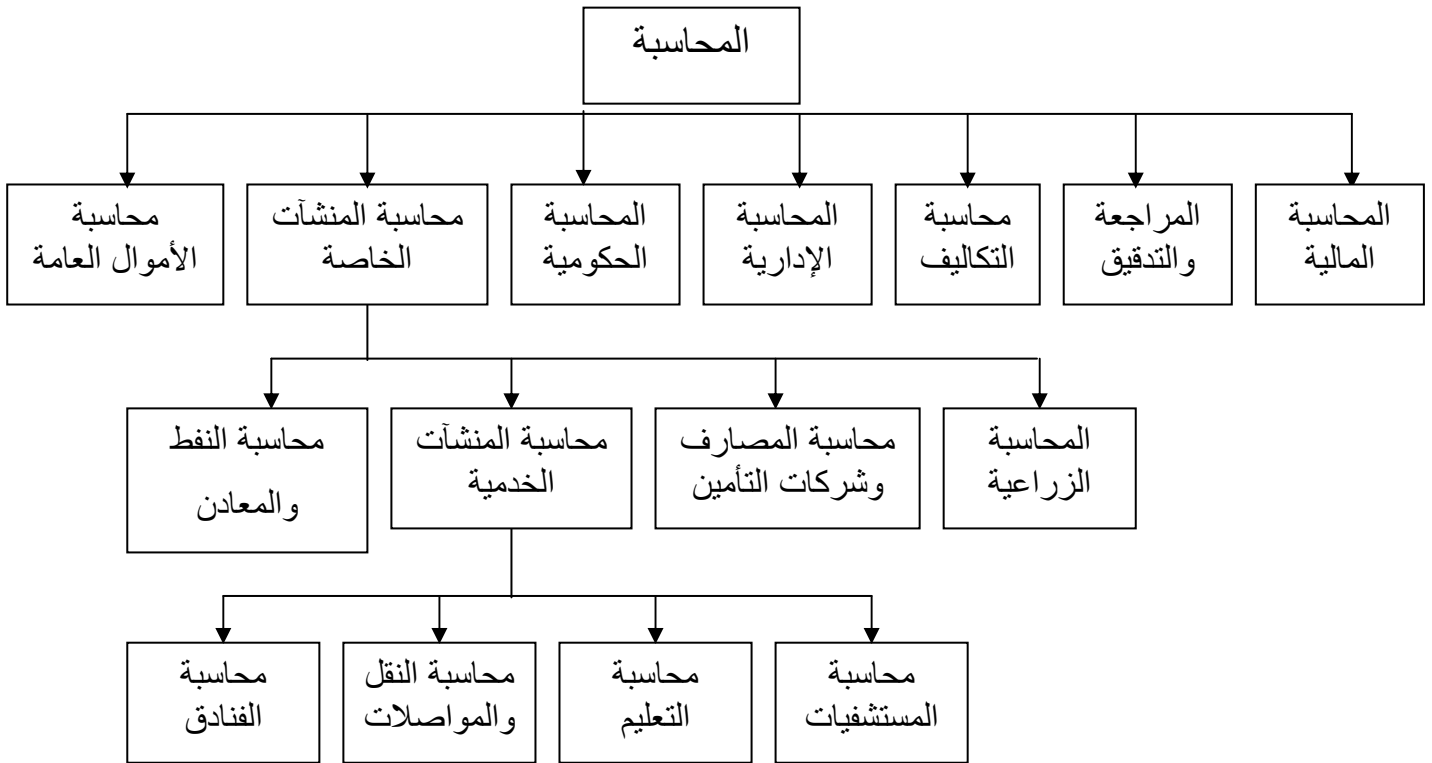
7- المحاسبة الضريبية: تهتم بتحديد الدخل الخاضع للضريبة وفق الأنظمة والقوانين الخاصة بكل دولة من

أجل قياس مقدار الضريبة المستحقة على الأشخاص الطبيعيين والمعنويين. وتشكل الضريبة مورداً أساسياً من موارد خزينة الدولة.

- 8- **المحاسبة الدولية:** يهتم هذا الفرع بمشكلات معينة ذات علاقة بالتجارة الدولية وبالشركات متعددة الجنسيات. ويتعين على المحاسبين المتخصصين في هذا الفرع الإلمام التام بمدى تأثير العادات والقوانين والنظم الضريبية للدول المختلفة على عمليات التجارة الدولية وعلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.
- 9- **المحاسبة الاجتماعية:** تعتبر أحدث فروع المحاسبة. لذلك يصعب - في الوقت الراهن - تعريفها تعريفاً محدداً. وقد نتجت المحاسبة الاجتماعية عن فكرة المسؤولية الاجتماعية للمشروعات اتجاه العاملين فيها والبيئة المحيطة بها والمنتج الذي تنتجه والمجتمع الذي تعتبر جزءاً منه. وتعمل المحاسبة الاجتماعية على قياس التكاليف والمنافع الاجتماعية الناتجة عن الأنشطة العادية للمشروع وعن برامج الاجتماعية مثل برامج المحافظة على البيئة وتطويرها، برامج الخدمات التي تقدم إلى العاملين والمواطنين في المناطق المحيطة بالمشروع... وتهدف المحاسبة الاجتماعية إلى تقديم تقارير عن هذه الأنشطة والبرامج.
- وهناك فروع أخرى من فروع المحاسبة، كل منها يمثل مرحلة معينة من مراحل التطور التاريخي للمحاسبة واستخداماتها والتي يمكن إجمالها في الشكل التوضيحي التالي:¹

¹ - د. وليد ناجي الحياي، د. بدر محمد علوان: المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي. الجزء الأول، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2002، ص. 25.

الشكل رقم (1) بوضع: فروع و مجالات المحاسبة



المصدر: د. وليد ناجي العيالي، د. بدر محمد حلوان: المحاسبة المالية في القياس والامتياز والإفصاح المحاسبي. الجزء الأول، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2002، ص. 25.

المطلب الرابع: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى

تهدف المحاسبة إلى إنتاج معلومات اقتصادية مفيدة من خلال نموذج للقياس وآخر للاتصال. وبذلك فإنه يمكن تعريف المحاسبة على أنها: "مجموعة من الأساليب الحسابية والرياضية والاقتصادية منظمة ومنسقة في إطار من المفاهيم والمبادئ الأساسية التي تحوز القبول العام، والتي تتأثر بظروف ومحيط عمل المحاسب. تهدف إلى قياس البيانات والمعلومات وتوفيرها في صورة كمية للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية المتعلقة بتخصيص الموارد النادرة وإدارتها واستغلالها بكفاءة وفعالية."¹

من هذا التعريف، نجد أن المحاسبة لها علاقات وثيقة ببعض العلوم الأخرى، منها ما يلي:

1- المحاسبة و علم الاقتصاد: بالرغم من كون مجال الدراسة في المحاسبة عملي جزئي يقتصر على الوحدة الاقتصادية، وكون مجال الدراسة في الاقتصاد نظري كلي يتعدى حدود الوحدة الاقتصادية إلى المجتمع ككل،

¹ - د. عبد الحي مرعي، د. أحمد نور: المحاسبة المالية-الجزء الأول: مقدمة في المفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات. دار النهضة العربية، بيروت- لبنان، 1977، ص. 17.

فإن هناك علاقة تبادل للمنافع تربط بين هذين الفرعين من فروع المعرفة. إذ مثلما تبنت المحاسبة العديد من المصطلحات والمبادئ الاقتصادية، تبنى الاقتصاد أيضا العديد من المصطلحات والأدوات المحاسبية بما يخدم تحقيق أهدافه، إضافة إلى اعتماده على المعلومات المحاسبية للتحقق من مدى واقعية وصدق المبادئ والقوانين الاقتصادية... إلى غير ذلك من علاقات التبادل بين هذين الفرعين من فروع المعرفة.

2- المحاسبة والإدارة: تلعب المحاسبة في هذا المجال دورا رئيسيا، إذ تتوقف كفاءة وفاعلية القرارات الإدارية على مدى دقة وملاءمة ما يتوفر للإدارة من معلومات محاسبية في الوقت المناسب. وبذلك يعتبر النظام المحاسبي من أهم نظم المعلومات المتاحة للإدارة من أجل مساعدتها في أداء مهامها وإنجاز وظائفها الرئيسية (التخطيط والرقابة) على خير وجه. ومن هنا تبرز أواصر الصلة الوثيقة بين المحاسبة وإدارة الأعمال.

3- المحاسبة والقانون: يعد ارتباط المحاسبة بالقانون ارتباطا وثيقا، فالقانون يمثل أحد المصادر الإلزامية لتطبيق الإجراءات والقواعد والمبادئ الخاصة بالقياس والتوصيل المحاسبي. كما أن نصوص القانون شملت الكثير من المواد المتعلقة بالدفاتر الواجب إمسакها في المنشأة وبتصميم النظام المحاسبي وطريقة عرض ونشر القوائم والتقارير المالية وبكيفية تحديد الدخل وتوزيع الأرباح من خلال قانون ضريبة الدخل وقانون الشركات وغيرها. فالمؤسسة إلى جانب اعتبارها وحدة محاسبية – من وجهة نظر المحاسب- تعتبر وحدة قانونية تعمل في إطار بيئة قانونية معينة، وتربطها مع الأطراف الأخرى علاقات تجارية لها جانبها القانوني والمالي، مثل علاقات المديونية والدائنية وغيرها. لذلك فقد تدخل المشرع القانوني وفرض على هذه الوحدات أسسا وقواعد قانونية معينة تحكم وتنظم عملياتها، وألزمها بإنتاج وتوفير بيانات ومعلومات معينة في صورة محددة حماية لفئات من المتعاملين معها.

4- المحاسبة والعلوم الرياضية والإحصائية: إن النظام المحاسبي في حاجة إلى إبراز البيانات واستخراجها بشكل إحصائي سواء على شكل رقمي أم على شكل رسوم بيانية. لذا فإن عمل المحاسب يشبه أحيانا عمل الإحصائي من حيث جمع المعلومات وتسجيلها وتبويبها وتحليلها واستخراج نتائجها وعرض نتيجة الأعمال والميزانيات في أرقامها المقارنة بين سنة وأخرى.

كما تعتمد جميع العمليات المحاسبية والحسابات والقوائم المالية على مبادئ علم الحساب أو الرياضيات ويمكن التعبير عنها في صورة معادلات رياضية.

وتبرز العلاقات الوثيقة بين الرياضيات والإحصاء في مجال محاسبة التكاليف الفعلية والمعيارية والمحاسبة الإدارية. ففي المحاسبة الإدارية أصبحت النماذج والأساليب الرياضية والإحصائية من الأدوات الضرورية لتحقيق الأغراض المستهدفة منها.

5- **المحاسبة والعلوم السلوكية:** تعنى العلوم السلوكية بتفهم السلوك البشري والتعرف على دوافعه وتفسيره والتنبؤ به. وقد كان للفكر المحاسبي المعاصر دور رئيسي في زيادة فعالية البيانات والمعلومات المحاسبية التي من شأنها إثارة الدوافع السلوكية المرغوبة وتوجيه السلوك البشري نحو تحقيق رفاهية المجتمع... وتوضح أهمية العلوم السلوكية في الدراسات الخاصة بكل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

المبحث الثاني: المبادئ الدولية للمحاسبة وإصدار المعايير المحاسبية الدولية

تقوم المحاسبة- شأنها في ذلك شأن أي فرع من فروع المعرفة- على إطار فكري يحدد أهدافها وعناصرها والمبادئ التي تحكم العلاقات بين هذه العناصر. إذ أن اعتبار المحاسبة مجرد مجموعة من الإجراءات التي يتم اتباعها من خلال إمساك الدفاتر، يعد تجاهلا للجانب الفكري الذي تقوم عليه المحاسبة المالية في شكلها المعاصر. ويلاحظ المتعمق في مجال المحاسبة أن هناك هيكلًا متكاملًا من المعرفة النظرية، أو إطار نظري يتكون من الأهداف الفلسفية والمبادئ والمفاهيم التي تحدد قواعد التطبيق العملي في المحاسبة المالية. ويمثل هذا الإطار النظري ما يطلق عليه " نظرية المحاسبة".

وتعرّف نظرية المحاسبة بأنها " تفسير منطقي في شكل مجموعة من المبادئ العريضة التي:

1- توفر إطارًا عامًا يمكن الرجوع إليه لتقييم التطبيقات المحاسبية؛

2- تكون مرشداً في تطوير تطبيقات وإجراءات جديدة."¹

ومنذ بدايات القرن التاسع عشر، ومع تطور بيئة الأعمال تزايدت الحاجة إلى مهنة المحاسبة والتدقيق نتيجة لـ:

- امتداد آثار الثورة الصناعية وما رافقها من توسع في حجم المشروعات وظهور شركات المساهمة ذات رؤوس الأموال الكبيرة وانتشارها؛

- تزايد وتطور أساليب فرض ضرائب الدخل والأرباح على الأفراد والشركات وانتشار قوانين الضريبة في مختلف أنحاء العالم؛

- ظهور مصطلحات ومفاهيم اقتصادية ومحاسبية جديدة، كالقيمة والعائد وتكاليف الفرص البديلة وغيرها، مع تغير أساليب الإدارة خاصة عند انتشار مفهوم انفصال ملكية المشروع عن الإدارة.

هذا من جهة، ومن جهة أخرى :

- الطرح المستمر لدور المحاسبة في النشاط الاقتصادي ودور مدقق الحسابات في المجتمع؛

- حدوث الأزمات الاقتصادية وإفلاس الشركات وتعرض المحاسب ومدقق الحسابات للخطر.

¹ - د. محمد سمير الصبان، د. إسماعيل إبراهيم جمعة: المحاسبة المتوسطة: الأسس العامة في القياس والإفصاح المحاسبي (النظرية والتطبيق). الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر، 1995، ص. 71.

أضف إلى ذلك، أن المحاسب في حاجة لأن يكون قادرا على حل المشاكل المحاسبية التي تواجهه باستمرار واستخدام حكمه الشخصي لاختيار -من بين عدة بدائل محاسبية- ما يناسب الظروف المحيطة بعمله وما يساعد على إظهار الوضع الحقيقي للشركة وبالتالي يقدم معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات.

كل هذه الأسباب دعت إلى إعادة تقييم مهني وأكاديمي للمحاسبة والتدقيق، فظهرت وتطورت حتى يومنا هذا العديد من المنظمات والهيئات والجمعيات واللجان والمجالس التي تضم ذوي الخبرة والمعرفة العلمية لتساهم في:¹

- وضع أصول وقواعد مهنية للمحاسبة والتدقيق وفقا لمجموعة من القيم المقبولة اجتماعيا كالحياذ والصدق والموضوعية وغيرها من أخلاقيات المهنة Ethics والعمل على تطويرها؛
- وضع ضوابط السلوك المهني للمحاسبة والتدقيق لتعتمد كتوصيات مهنية إزاء المشاكل التي يواجهها المحاسب بدلا من الاعتماد على توجيهات إدارات المشروعات فقط؛
- حماية المهنيين من تعسف مختلف الجهات أو غبن حقوقهم...إلخ.

بعبارة أخرى، تسعى هذه المنظمات إلى وضع إطار مفاهيمي سليم للمحاسبة من شأنه أن يساعد في تطوير وإصدار مجموعة متناسقة من المعايير كأساس موحد تستند إليه الممارسات المحاسبية. كما أن الإطار المفاهيمي يجب أن يزيد من فهم المستخدمين للقوائم المالية ويحسن من درجة موثوقيتها ويؤدي إلى إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات المتماثلة سواء على مستوى محلي أو دولي. وأخيرا فإن الإطار المفاهيمي للمحاسبة يقدم حولا عملية للمشاكل الجديدة التي قد تظهر نتيجة للتطور الاقتصادي المستمر.²

وبالتالي فإن الإطار المفاهيمي للمحاسبة لا يعتبر وصفا أو اكتشافا للحقائق الأساسية كما هو الحال بالنسبة للعلوم الطبيعية والتي تستخرج نظرياتها من قوانين الطبيعة. فالنظرية المحاسبية ليست من الأشياء التي يتم اكتشافها، وإنما وضعت تماشيا مع تغير العوامل البيئية وتلبية لاحتياجات كل مرحلة، ثم تطورت واكتسبت قوتها الإلزامية بالعرف والقانون والقبول العام لها من قبل المحاسبين والمراجعين والمستخدمين للقوائم المالية بالاعتماد على بعض المقاييس مثل المنفعة والملاءمة واعتبارات التكلفة والأهمية النسبية. وهذا ما يفسر لنا تعدد المحاولات حول وضع وصياغة إطار فكري ملائم للمحاسبة المالية إلى يومنا هذا. وبالرغم من وجود العديد من المنظمات واللجان والأفراد والجهات المعنية التي قامت بتطوير ونشر صور مختلفة من إطار المفاهيم المحاسبية، إلا أنه لم يحظ أي منها بالموافقة العامة على تطبيقه في الحياة العملية.

المطلب الأول: أهم الجُمُود العالمية لبناء نظرية محاسبية

نتناول فيما يلي أهم الجهود التي بذلت لبناء نظرية للمحاسبة سواء من قبل الأفراد أو الجمعيات العلمية والمهنية:

¹ - د. عبد الستار الكبيسي: مرجع سابق، ص. 13.
² - د. كمال الدين الدهراوي، د. عبد الله هلال: المحاسبة المتوسطة- مدخل نظري تطبيقي. دار المعرفة الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص. 25.

أولاً: مرحلة مساهمات الإدارة (1900 – 1933م)

تميزت هذه المرحلة بسيطرة الإدارة على صياغة المبادئ المحاسبية وذلك نتيجة لانتشار شركات المساهمة منذ عام 1900م كشكل جديد للملكية يهدف إلى تجميع رؤوس الأموال الضخمة التي توفر للمساهمين مخاطرة محدودة بقدر مساهماتهم فقط. وقد أدى انتشار هذا النوع من الشركات إلى ظهور الخاصيتين التاليتين:¹

أ – خاصة استمرارية شركات المساهمة دون عمر محدد والتي انبثق منها فرض الاستمرارية (Going Concern).

ب – خاصة الملكية الغائبة أو انفصال الملكية عن الإدارة والتي انبثق عنها مفهوم وفرض الشخصية المعنوية (Entity Concept) ونظرية الوكالة (Agency Theory) بين المساهمين كموكلين والإدارة كوكيلة.

كما صدرت خلال هذه المرحلة قوانين ملزمة بنشر القوائم المالية دورياً، وهكذا ظهر فرض الدورية (Periodicity). إضافة إلى ذلك، تزايد الاهتمام بقائمة الدخل (قائمة الإيرادات والمصروفات) باعتبار الدخل المحقق خلال الدورة مؤشراً لتقييم كفاءة الإدارة، وبدأت قائمة المركز المالي تأخذ مرتبة ثانوية في الأهمية، فاعتبرت همزة وصل بين قائمتي دخل متعاقبتين. وقد أدى هذا الاهتمام بقائمة الدخل إلى ظهور مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات (Matching Principle).

وقد عانت هذه المرحلة من السلبيات التالية:

- سيطرة شبه كاملة للإدارة على شكل ومضمون القوائم المالية واختيارها للمبادئ المحاسبية التي تخدم مصالحها كلما أمكن ذلك؛

- تفادي معالجة المشكلات المعقدة واختيار حلول نفعية للمشاكل الملحة فقط؛

- افتقار غالبية الممارسات المحاسبية إلى الخلفية النظرية وبالتالي اعتماد حلول مختلفة لنفس المشكلة بين المنشآت المختلفة وأحياناً داخل نفس المنشأة، وهذا يعني خلوّ الممارسة المحاسبية من الاتساق والثبات وعدم قابلية البيانات للمقارنة والتنبيؤ.

وقد خلق هذا الوضع جواً من عدم الرضا، وكثرت المطالبات بضرورة تحسين التقارير والقوائم المالية وحماية المحاسبين من ضغوط الإدارة وكذا حماية المساهمين من خلال إيجاد مبادئ محاسبية مقبولة تعتمد من المحاسبين والمراجعين.

أما على الصعيد الأكاديمي وصعيد التأصيل العلمي في تلك المرحلة، فيعد أستاذ المحاسبة وليام باتون William Paton صاحب أول محاولة علمية متكاملة لبناء نظرية محاسبية من خلال كتابه "نظرية المحاسبة"

¹ - د. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة: مرجع سابق، ص. 30.

الذي تم نشره عام 1922م وأعيد نشره عام 1978م بتكليف من جمعية المحاسبة الأمريكية AAA.¹ ولقد اتبع باتون المنهج الاستنباطي في تحديد الفروض المحاسبية الستة التي وضعها على النحو التالي:

1- فرض الوحدة المحاسبية (Accounting Entity): ويعد باتون أول من نادى باعتبار الوحدة المحاسبية شخصية معنوية مستقلة عن شخصية ملاكها؛

2- فرض الاستمرارية (Going Concern): ويفترض فيه المحاسب أن المشروع مستمر في أعماله على الأقل في المستقبل المنظور، وهذا ما يبرر - حسب رأي باتون - تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصول؛

3- معادلة الميزانية (Balance-Sheet Equation): أو ما يسمى بفرض التوازن المحاسبي (Accounting Equilibrium) ويعني وجود توازن تام بين الحسابات المدينة والحسابات الدائنة نتيجة تطبيق القيد المزدوج في إثبات العمليات والأحداث المحاسبية؛

4- فرض ثبات وحدة القياس النقدي (Unit of Measurement) في إثبات جميع العمليات المالية؛

5- اعتماد التكلفة التاريخية (Historical Cost) أو القيمة الدفترية باعتبارها الحقيقة الوحيدة المتاحة أمام المحاسب (إشارة إلى فرض الموضوعية وخاصة الموثوقية في المعلومات المحاسبية). كما اعتمد باتون في المنشآت الصناعية مفهوم التصاق أو تتبع التكلفة (Costs Attach) أثناء عملية الإنتاج ويعد هذا المفهوم أساساً لتطبيق محاسبة التكاليف وفق البيانات التاريخية كذلك؛

6- اعتماد أساس الاستحقاق (Accrual Accounting basis) عند مقابلة الإيرادات بالمصروفات (Matching Principle) لتحديد نتيجة نشاط الدورة من ربح أو خسارة.

وهكذا نجد أن باتون قد حدد بشكل متكامل جميع الفروض المحاسبية التي مازالت حتى اليوم مقبولة قبولاً عاماً في النموذج المحاسبي المعاصر وتمثل الأساس لاشتقاق المبادئ المحاسبية.

ولعل من أهم الرواد في مجال التأصيل العلمي للمحاسبة كذلك الأستاذ لتلتون A.C.Littlton الذي أصدر مؤلفاً بعنوان "هيكل نظرية المحاسبة" Structure of Accounting Theory. وفي عام 1940م نشر عمل مشترك للأستاذين باتون ولتلتون. ويعتبر هذا العمل من العلامات البارزة في تاريخ الفكر المحاسبي كما أنه لا يزال له تأثير كبير على الفكر المعاصر. ولقد جاءت الفروض المحاسبية في هذا المؤلف على النحو التالي:

1- الوحدة المحاسبية (The Accounting Entity)؛

2- الاستمرار (Continuity of Activity)؛

3- اعتبارات القياس (Measured Consideration)؛

4- تتبع أو التصاق التكلفة (Cost Attach)؛

5- المجهودات والأداء (Efforts and Accomplishments)؛

¹ - د. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص. 81.

6- دليل موضوعي قابل للتحقيق (Verifiable Objective Evidence).

وقد جاء هذا العمل مزيجا من الاستدلال الاستنباطي والاستقرائي.

ثانياً: مرحلة مساهمات المجمعيات المحاسبية (1933-1973م)

لقد ظهرت أول منظمة مهنية في إيطاليا عام 1581م في كلية Roxonati في فينيسيا (البندقية).¹ ينخرط فيها الدارس لمدة ست سنوات مع اجتياز امتحان ليصبح خبيراً في المحاسبة، ثم أصبح هذا الامتحان أيضاً شرطاً من شروط التدقيق عام 1669م.

وفي سكوتلاندا أنشئت جمعية المحاسبين القانونيين عام 1854م حيث أصبحت مهنة التدقيق مهنة مستقلة تساهم في حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم.

كما أسس عام 1880م في لندن معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز² (Institute of Certified Accountants in England and Wales- ICAEW) وقد أخضع هذا المعهد من الناحية العلمية، بالإضافة إلى المملكة المتحدة، جميع المحاسبين في البلدان الخاضعة للتاج البريطاني. ويصدر هذا المعهد منذ عام 1938م وحتى الآن دورية شهرية باسم "مهنة المحاسبة" (Accounting Profession). وقد انبثقت عن هذا المعهد لجنة معايير المحاسبة عام 1969م. وفي عام 1990م حلت محله هيئة معايير المحاسبة (A.S.B) وكان الهدف الرئيسي منها هو تضييق الخلاف والتنوع في الممارسات المحاسبية. ولقد اعتمدت اللجنة الخطوات التالية لإصدار آرائها:

أ- تقديم مسودة عمل حول موضوع معين ومناقشته من قبل المتخصصين والرأي العام وأصحاب المصلحة؛

ب- مراعاة الاستفسارات والتعليقات على مسودة العمل؛

ج- إصدار بيان بالطريقة المحاسبية المعتمدة لتكون معياراً للموضوع المطروح يجب اعتماده في التقرير المالي والإفصاح عن أي انحراف جوهري عن هذا المعيار.

كما نشر المعهد سنوياً عدة نشرات صغيرة بعنوان "مجموعة قرارات تهم المحاسبين وتعالج المشكلات الحالية للمحاسبة".

إضافة إلى ذلك، أنشئت خلال هذه الفترة عدة مجتمعات محاسبية مهنية أخرى، كانت تهدف جميعاً إلى وضع إطار نظري متكامل للمحاسبة. نذكر من أهم هذه المجتمعات:

1/ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

American Institute of Certified Public Accountants -AICPA

¹- د. عبد الستار الكبيسي: مرجع سابق، ص. 13.
²- د. يوسف محمود جربوع: نظرية المحاسبة (الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير). مؤسسة الوراق للنشر، الطبعة الأولى، 2001، ص. 24.

تأسس هذا المعهد عام 1887م. ويعتبر هذا المجمع بمثابة منظمة مهنية وطنية أمريكية للمحاسبين القانونيين، بحيث يهتم بصفة أساسية باحتياجات المحاسبين القانونيين أثناء ممارستهم لمهنة المحاسبة. وبالتالي فإن جهوده ومنشوراته تركز على ممارسة المحاسبة العامة. ومن أهم منشوراته:

أ- مجلة شهرية بعنوان "مجلة المحاسبة" (Journal of Accountancy) تصدر عنه منذ عام 1905م لإيصال الحلول إلى كافة الأعضاء حول المشكلات المحاسبية؛

ب- فهرس المحاسبين (سنوية) (Accountants Index)؛

ج- اتجاهات وأساليب المحاسبة (سنوية) (Accounting Trends and Techniques)؛

د- دراسات وأبحاث في المحاسبة (Accounting Research Studies)؛

هـ- قوائم بمعايير المراجعة (Statements on Auditing Standards)؛

و- قوائم بالمبادئ والمعايير والإجراءات المحاسبية تشمل:

1- نشرات الأبحاث المحاسبية؛

2- وجهات نظر مجلس مبادئ المحاسبة.

ويضم المجمع عدة أقسام هي: قسم معايير التدقيق، قسم شؤون مكاتب المحاسبين القانونيين، قسم الرقابة على جودة الأداء، وقسم آداب وسلوك المهنة.

غير أن انتشار هذه الجمعيات والمنظمات واهتمامها بوضع إطار نظري شامل للمحاسبة لم يبرز إلا ابتداء من عام 1933م. فبين عامي 1929 و1933م أصاب النظام الرأسمالي العالمي أزمة كساد عامة سميت بالأزمة الاقتصادية الكبرى. ولقد انطلقت هذه الأزمة من سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية وانتشرت بسرعة في القارة الأوربية لتصبح أزمة كساد عالمية.

لقد أدت هذه الأزمة إلى إفلاس الكثير من المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، مما دفع إدارات العديد من الشركات إلى الاقتراض وعرض قوائم مالية مغايرة للواقع. وهكذا تضررت مصالح المقرضين والمساهمين الذين توجهوا إلى القضاء لمساءلة الإدارة أو المحاسب أو مدقق الحسابات.

ونتيجة لهذا الوضع، تعالت النداءات مطالبة الدولة بالتدخل لتنظيم المبادئ المحاسبية وحماية المجتمع الاستثماري وذلك بوضع مبادئ تلزم الإدارة وتحمي المحاسب والمدقق من ضغوطاتها. وهكذا ظهر إلى الوجود تنظيم قانوني مشكل من:

أ- قانون الاستثمارات عام 1933م: ويتطلب تسجيل الأوراق المالية الجديدة والمعروضة للبيع تحت إشراف لجنة حكومية (أصبحت فيما بعد تسمى لجنة S.E.C)؛

ب- قانون سوق الأوراق المالية وتبادلها؛

ج- لجنة الاستثمارات والبورصة "S.E.C" عام 1934م: وهي لجنة مسئولة عن إصدار مختلف القوانين المتعلقة بالاستثمارات وتبادل الأوراق المالية في البورصات. تضمن تقديم تقارير مالية صادقة وواضحة من

قبل الشركات المدرجة بها. ولقد أعطيت لجنة S.E.C سلطة تحديد معايير المحاسبة الواجب اتباعها من الشركات الخاضعة لدائرة نفوذها.

ولقد كان للتنظيم القانوني السابق وإنشاء لجنة S.E.C أثر كبير في تطوير المبادئ المحاسبية وحفز المجتمعات المهنية المحاسبية على تكوين اتحادات ومعاهد ولجان متخصصة بهدف إيجاد مبادئ محاسبية تلقى قبولاً عاماً وترفع مستوى المعرفة المحاسبية، لا سيما وأن لجنة S.E.C قد أعلنت عام 1938م أنها ستتولى مباشرة إصدار المعايير المحاسبية إذا عجزت المهنة واتحاداتها عن ذلك.

- قام المعهد الأمريكي (A.I.C.P.A) بإزاء هذه التهديدات بتكوين لجنة خاصة للتنسيق مع بورصة نيويورك (NYSE) في الأمور التي تهم المحاسبين والمستثمرين والبورصة بهدف إقرار مبادئ محاسبية مقبولة عموماً.
- أصدرت هذه اللجنة بياناً عام 1934م يعد أول وثيقة لتطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً. وركزت هذه الوثيقة على مبادئ أساسيين لتطوير الأسواق المالية هما: مبدأ الثبات في اتباع النسق (Consistency Principle) ومبدأ الإفصاح التام (Full Disclosure) بالإضافة إلى مبادئ أخرى. وقد اشترطت بورصة الأوراق المالية في نيويورك (NYSE) تطبيق تلك المبادئ على سائر الشركات المسجلة بها.
- أطلقت لجنة المعهد على مبادئ وقواعد عام 1934م مصطلح مبادئ محاسبية مقبولة (Accepted Accounting Principles-A.A.P).

- في عام 1936م اعتمد المعهد (A.I.C.P.A) لأول مرة مصطلح "المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً" (Generally Accepted Accounting Principles-G.A.A.P) بغرض توحيد الممارسات العملية وجعلها تتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة.

- في عام 1938م تطورت لجنة المعهد لتصبح "لجنة الإجراءات المحاسبية" (Committee of Accounting Procedures-C.A.P) وتهدف إلى تضييق مجالات الاختلاف في التقارير والقوائم المالية وذلك باستبعاد الأساليب غير المرغوب فيها والمطبقة في الحياة العملية.

- قدمت هذه اللجنة خلال عشرين عاماً (1938م- 1958م) إلى غاية تاريخ حلها عام 1958م مجموعة نشرات محاسبية (51 نشرة) باسم "منشورات بحوث محاسبية" (Accounting Research Bulletin-A.R.B) تمثل توصيات لمعالجة مشكلات محاسبية مختلفة.

وقد فشلت اللجنة في تطوير مبادئ محاسبية مقبولة عموماً واكتفت بمناقشة المشكلات المثارة الجارية وكانت نشراتها المحاسبية تمثل ردود فعل سريعة على مشاكل التطبيق العملي.

- عام 1959م كون المعهد هيئة مبادئ المحاسبة (Accounting Principle Board- A.P.B) بغرض تطوير وتوضيح مضمون التعبير الدارج: مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (G.A.A.P).

- أصدرت هذه الهيئة (A.P.B) خلال فترة حياتها (من 1959م إلى 1973م) 31 رأياً باسم "آراء هيئة مبادئ المحاسبة" (A.P.B.Opinions) وهي عبارة عن حلول مقترحة لمشاكل تواجهها مهنة المحاسبة أو تعديلات

لمواقف سابقة صدرت عن لجنة إجراءات المحاسبة (C.A.P). وقد كان الـ (A.P.B) يتألف من 21 عضوا من المحاسبين القانونيين وبعض الأكاديميين وممثلين عن الصناعة.

وقد كانت تلك الآراء عبارة عن حلول لمشاكل انتقائية تفتقر إلى خلفية فلسفية نظرية، بحيث كانت بعض الآراء غير منسجمة وأحيانا متناقضة. وكان أهم انتقاد وجه إلى هيئة مبادئ المحاسبة (A.P.B) هو خضوعها للضغوط الخارجية وبشكل خاص من قبل مكاتب التدقيق الثمانية الكبرى (The Big Eight) في الولايات المتحدة الأمريكية ومن قبل لجنة الاستثمارات والبورصة (S.E.C).

- نتيجة لتلك الانتقادات عقد مجمع (AICPA) مؤتمرا في واشنطن عام 1971م من أجل إعادة النظر في أسلوب تشكيل مبادئ المحاسبة، ونتج عن هذا المؤتمر تشكيل لجننتين :

* الأولى : لجنة ترولود- True Blood Committee مهمتها تحديد أهداف القوائم المالية؛

* الثانية : لجننت ويت- Wheat Committee مهمتها تطوير مبادئ المحاسبة. وقد أصدرت هذه اللجنة تقريرها عام 1972م أوصت فيه بضرورة تعديل الأسلوب الذي وضعت به المبادئ المحاسبية، وقد أدى هذا التقرير إلى حل هيئة مبادئ المحاسبة (APB) وتكوين مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board- FASB) عام 1973م.

2/ الجمعية الأمريكية للمحاسبة / American Accounting Association- AAA

هي منظمة أكاديمية علمية أسسها مجموعة من أساتذة الجامعة الأمريكيين عام 1918م. وقد نشأت هذه الجمعية أساسا كمنظمة للأكاديميين في المحاسبة، ثم أصبحت فيما بعد تضم في عضويتها كلا من الأكاديميين والمهنيين. تهدف إلى تشجيع البحوث والدراسات النظرية عن المعايير والمبادئ المحاسبية ونظرية المحاسبة، وذلك من خلال تبنيها للأبحاث والدراسات العديدة في هذا المجال وكذا عملها على تحسين وتنمية التعليم المحاسبي وطرق تدريس نظرية المحاسبة في الجامعات والمعاهد العلمية.

ويلعب الأكاديميون في مجال المحاسبة دورا هاما في عملية وضع المعايير المحاسبية. فنظرا لكونهم لا يمارسون العمل المهني في المحاسبة والمراجعة، فإن آراءهم تتسم بالموضوعية والحياد، وهم أقدر من غيرهم على التعبير عن احتياجات الأطراف المختلفة من المعلومات المحاسبية دون تحيز.

وقد أصدرت الجمعية (A.A.A) العديد من المؤلفات والبحوث والنشرات التي تبحث في المحاسبة. بالإضافة إلى إصدارها للمجلة الربع سنوية المعروفة باسم "مجلة المحاسبة" (The Accounting Review)¹ منذ عام 1926م، وهي منبر علمي متخصص لتبادل الأفكار ونتائج البحث العلمي. وقد تبلورت جهود هذه الجمعية في إصدار الدراسات التالية:²

أ- قائمة بالمبادئ المحاسبية التي تحكم القوائم المالية للشركات المساهمة عام 1936م؛

¹- د. وليد ناجي الحياي، د. بدر محمد علوان: مرجع سابق، ص. 29.

²- د. يوسف محمود جربوع: مرجع سابق، ص. 24.

ب- معايير المحاسبة وإعداد التقارير المالية للشركات المساهمة عام 1940م؛

ج- بحث في نظرية المحاسبة الأساسية عام 1966م؛

د- بيان حول نظرية المحاسبة ومدى قبولها عام 1978م؛

هـ- مجلة "المحاسبة" ومجلة "آفاق محاسبية" (Accounting Horizons).

ويشارك أعضاء جمعية المحاسبة الأمريكية في مناقشة الإصدارات المبدئية لمجلس معايير المحاسبة المالية (F.A.S.B) سواء المذكرات أو المسودات الأولية للمعايير المحاسبية. هذا بالإضافة إلى المشاركة في مشاريع البحوث التي تسبق إعداد أي معيار محاسبي.¹

ثالثاً: مرحلة التسييس (من 1973 إلى يومنا هذا)

يؤكد الكثير من المفكرين المحاسبين على أن عملية وضع المعايير ينبغي أن تكون عملية "سياسية - اجتماعية" إذ يوضح هورنجرن² (C.H.T.Hornger): "أن وضع وإنشاء المعايير المحاسبية هو نتاج لتصرف سياسي بالدرجة الأولى، وهو أكبر من كونه استنتاج منطقي أو معرفة لأبحاث تجريبية لأن وضع المعايير هو قرار اجتماعي. فالمعايير تمثل قيوداً على السلوك، لذلك يجب أن تكون مقبولة من الأطراف المعنية. وإن قبول المعايير يمكن أن يكون إجبارياً أو اختيارياً أو "مزيجاً" من النوعين. وفي المجتمع الديمقراطي يعد نيل القبول عملية معقدة إلى أقصى الحدود لدرجة أنها تتطلب تسويقاً محكماً على الساحة السياسية".

ولقد باءت محاولات المجمعيات المهنية منذ عام 1933 إلى 1973م لصياغة نظرية محاسبية بالفشل، ولم تستطع استبعاد الممارسات المهنية غير المرغوب فيها، الأمر الذي أدى إلى حل هيئة مبادئ المحاسبة (A.P.B) التابعة للمعهد الأمريكي (A.I.C.P.A) وتشكيل هيكل جديد لوضع المعايير في الولايات المتحدة الأمريكية يتكون من ثلاث منظمات هي:³

1- مؤسسة المحاسبة المالية (F.A.F)؛

2- مجلس معايير المحاسبة المالية (F.A.S.B)؛ و

3- المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية (F.A.S.A.C).

تقوم مؤسسة المحاسبة المالية (F.A.F) بانتقاء أعضاء (F.A.S.B) ومجلسه الاستشاري وتمويل أنشطتهم والإشراف بصفة عامة على أنشطة (F.A.S.B).

ويتكون مجلس إدارة مؤسسة المحاسبة المالية (F.A.F) من أعضاء يمثلون المنظمات التالية:⁴

- جمعية المحاسبة الأمريكية (A.A.A)؛

¹- د. علي أحمد أبو الحسن، د. محمد سمير الصبان: المحاسبة المتوسطة: المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي. الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية-مصر، 1997، ص. 2.

²- د. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة: مرجع سابق، ص. 41.

³- دونالد كيبزو، جيرى ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: المحاسبة المتوسطة-الجزء الأول. دار المريخ، الطبعة الثانية، ص. 32.

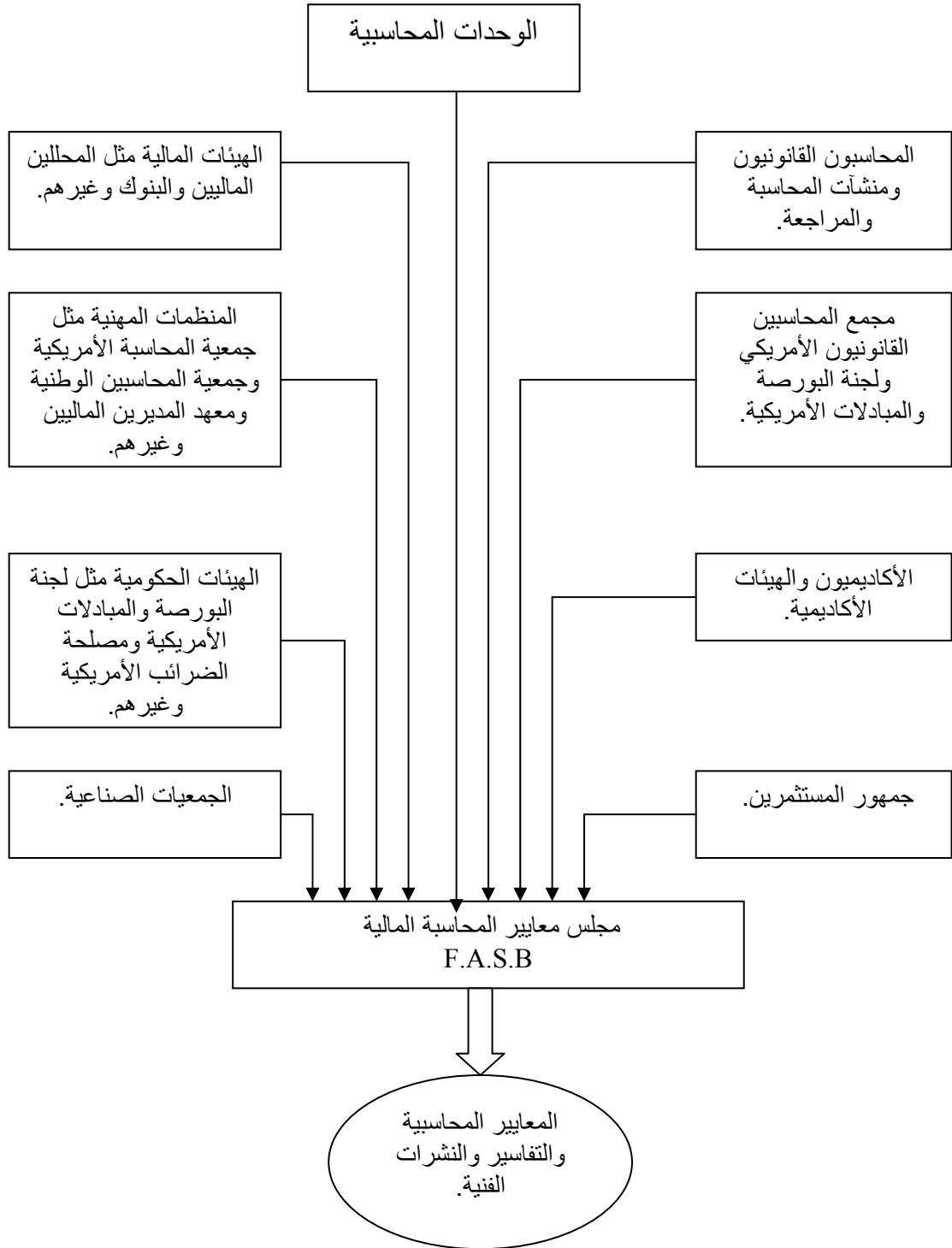
⁴- د. طارق عبد العال حماد: موسوعة المعايير المحاسبية- الجزء الأول: عرض القوائم المالية. الدار الجامعية، 2002-2003، ص. 11.

- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (A.I.C.P.A): ولا يحق للمحاسب العضو في (A.I.C.P.A) أن يعبر عن صحة القوائم المالية وانسجامها مع الـ (G.A.A.P) إذا كانت هذه القوائم تتعارض مع بيانات وتفسيرات الـ (F.A.S.B) إلا إذا أوضح المحاسب في حالات غير عادية أن هذه القوائم سوف تكون مضللة؛
- اتحاد المحللين الماليين: يضم عددا كبيرا من المحللين الذين يقدمون المشورة والنصح للمستثمرين، ويهتمون بضرورة الإفصاح الأكثر إيضاحا للقوائم المالية؛
- الجمعية الوطنية للمحاسبة (N.A.A)؛
- معهد المديرين الماليين التنفيذيين (F.E.I): يضم رجال المحاسبة والمراجعة والإدارة المالية العاملين في الشركات؛
- معهد المحاسبين الإداريين (I.M.A): يضم المحاسبين الإداريين الحاصلين على درجة زمالة المعهد، وهم يهتمون بتنظيم المعلومات المحاسبية في المنشأة واستخدامها للأغراض الداخلية. ويشارك أعضاء هذين المعهدين (F.E.I) و (I.M.A) في مناقشة إصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية وإبداء الآراء التي قد تؤثر على الإصدار النهائي لأي معيار محاسبي؛
- منظمة الموظفين الماليين الحكوميين؛
- المنظمة الوطنية لمحاسبي الدولة والمحاسبين والموظفين الماليين؛
- منظمة صناعة الأوراق المالية (جمعية أعمال الأوراق المالية): وهي تضم المصرفيين والعاملين في بنوك الاستثمار والمؤسسات المالية التي تتعامل في الأوراق المالية. وقد أصبح لهؤلاء تأثير كبير في عملية وضع المعايير المحاسبية لأنهم يمثلون مجموعة كبيرة نسبيا من مستخدمي القوائم المالية.
- أما المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية (F.A.S.A.C) فنقع على عاتقه مسؤولية التشاور مع مجلس معايير المحاسبة المالية (F.A.S.B) في المجالات الأساسية للاستفسار والتحليل.
- ويوضح الشكل الموالي كل الأطراف والجهات والهيئات المهنية التي تؤثر على عملية إصدار المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية.¹

¹ - د. عبد الباسط رضوان، د. الغريب بيومي، د. سامي قلعه جي، د. جاسم المضاف، د. نادر سليمان: المحاسبة المالية (قياس- تحليل- تقويم). مؤسسة دار الكتاب، الكويت، 1993، ص. 54.

الشكل رقم (2) يوضح: مستخدمو المعلومات المحاسبية الذين يؤثرون على إصدار المعايير

المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية



المصدر: د. محمد الباسط رضوان، د. الغريب بيومي، د. سامي قلعه جي، د. جاسم المصطفى، د. نادر سليمان: المحاسبة المالية

(قياس - تحليل - تفهيم). مؤسسة دار الكتاب، الكويت، 1993، ص. 54.

1/ مجلس معايير المحاسبة المالية / FASB - Financial Accounting Standards Board

إن المنظمة الأكثر أهمية في الهيكل الثلاثي لإصدار المعايير المحاسبية بالولايات المتحدة الأمريكية هي مجلس معايير المحاسبة المالية (F.A.S.B) الذي تتركز مهمته الأساسية في وضع وتحسين معايير المحاسبة والتقارير المالي لإرشاد وتوجيه الجمهور العام. وقد استندت توقعات نجاح الـ (F.A.S.B) والمساندة التي حظي بها على وجود العديد من أوجه الاختلاف بينه وبين هيئة مبادئ المحاسبة (A.P.B) مثل:¹

أ- **العضوية الأقل:** حيث يتكون الـ (F.A.S.B) من سبعة أعضاء بعكس الـ (A.P.B) الذي كان يضم 18 عضواً؛
ب- **العضوية الدائمة وبمقابل:** حيث يحصل أعضاء الـ (F.A.S.B) على مقابل مجزي ويتفرغون للعمل بالمجلس لمدة خمس سنوات قابلة للتجديد، في حين كان أعضاء الـ (A.P.B) متطوعين وغير متفرغين؛
ج- **إدارة ذاتية أكبر:** لقد كان الـ (A.P.B) مجرد لجنة فرعية من الـ (A.I.C.P.A)، في حين أن الـ (F.A.S.B) غير تابعة لأية منظمة مهنية بعينها. حيث يعين أعضاء الـ (F.A.S.B) ويخضعون للمساءلة من جانب مؤسسة المحاسبة المالية (F.A.F) فقط؛

د- **المزيد من الحياد:** فقد كان أعضاء الـ (A.P.B) يحتفظون بمراكزهم الخاصة في الشركات والمؤسسات في حين يجب على أعضاء الـ (F.A.S.B) أن يقطعوا كل هذه الروابط؛
هـ **التمثيل الأوسع:** فقد كان من الضروري أن يكون كل أعضاء الـ (A.P.B) من المحاسبين القانونيين أعضاء الـ (A.I.C.P.A)، في حين لا يشترط أن يكون عضو الـ (F.A.S.B) محاسباً قانونياً.

وعلاوة على ذلك، فإنه للحصول على المساعدة من أجهزته الفنية يعتمد الـ (F.A.S.B) على الخبراء في العديد من مجموعات العمل التي يتم تشكيلها لدراسة المشروعات المختلفة وكذلك على اللجنة الاستشارية لمعايير المحاسبة المالية (F.A.S.A.C)، حيث تتحمل هذه اللجنة مسؤولية استشارية تجاه الـ (F.A.S.B) في كل من السياسات الهامة والقضايا الفنية كما تساعده على انتقاء أعضاء مجموعات العمل.

أ- مهام مجلس معايير المحاسبة المالية

لقد اعتمدت هيئة معايير المحاسبة المالية (F.A.S.B) منذ إنشائها، بصورة أكبر من الهيئات واللجان السابقة مدخلا علميا "استنباطيا - استقرائيا" وجعلت عملية التنظيم المحاسبي ووضع المعايير ذات طابع سياسي واجتماعي. ولقد كلفت الهيئة بمهمة ذات شقين:²

1- تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة؛

2- إصدار معايير التطبيق العملي.

¹ - دونالد كيززو، جيرري ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 33.
² - د. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة: مرجع سابق، ص. 42.

أي أن الاهتمام قد تحول من تحديد الفروض والمبادئ المحاسبية إلى تحديد الأهداف والمفاهيم والمعايير.

ولقد حققت هيئة معايير المحاسبة المالية بالنسبة للإطار المفاهيمي نشاطا علميا وإنتاجا متميزا، وقدمت بذلك قاعدة هامة لتطوير نظرية المحاسبة. إذ صدر عن الهيئة بين عامي 1978 و1985م ستة بيانات (S.F.A.C'S) كما صدر بيان سابع حديث في عام 2000م. وقد جاءت سلسلة "نشرات مفاهيم المحاسبة المالية" كمحاولة من مجلس معايير المحاسبة المالية للتخلي عن مدخل معالجة مشكلة بمشكلة (Problem-by-Problem approach). وتهدف هذه السلسلة لتكوين مجموعة من المفاهيم الشاملة والمتكاملة، أو إطار نظري يشكل أداة لحل المشاكل الحالية والمستجدة بصورة متسقة. وهي كما يلي:

قوائم أو نشرات مفاهيم المحاسبة المالية

Statements of Financial Accounting Concepts (S.F.A.C)

* **البيان رقم (1) / (S.F.A.C N° 1)** عام 1978 بعنوان "أهداف التقرير المالي لمنشآت الأعمال": حدد أهداف المحاسبة والغرض منها.

* **البيان رقم (2) / (S.F.A.C N° 2)** عام 1980 بعنوان "الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية": عرض الصفات أو الخصائص التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة في اتخاذ القرارات.

* **البيان رقم (3) / (S.F.A.C N° 3)** عام 1980 بعنوان "عناصر القوائم المالية لمنشآت الأعمال": بيّن مفاهيم القوائم المالية وتعريف البنود التي تتضمنها مثل: الأصول، الالتزامات، الإيرادات، المصروفات، المكاسب...

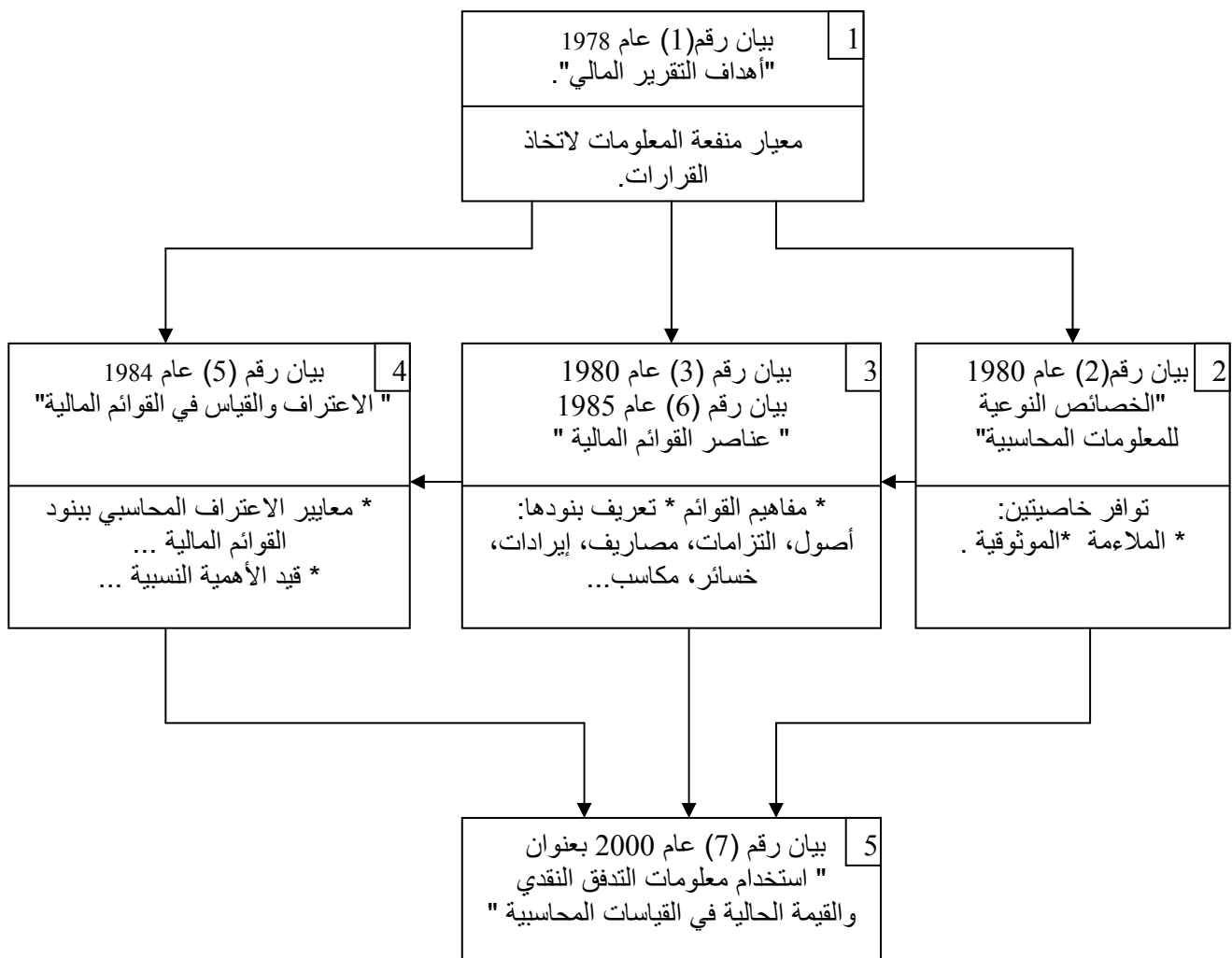
• **البيان رقم (4) / (S.F.A.C N° 4)** عام 1980 بعنوان "أهداف التقرير المالي في المنظمات غير الهادفة للربح": وقد تم سحبه وإلغاؤه، حيث توجه الـ (F.A.S.B) إلى توسيع نطاق عناصر القوائم المالية وإعادة صياغة البيان رقم (3) بإصدار بيان جديد رقم (6) يشمل جميع المنظمات: منظمات الأعمال والمنظمات غير الهادفة للربح.

• **البيان رقم (5) / (S.F.A.C N° 5)** عام 1984 بعنوان "الاعتراف والقياس في القوائم المالية لمنشآت الأعمال": حدد أربعة معايير للاعتراف والإثبات المحاسبي لعناصر القوائم المالية وقدم بعض الإرشادات حول نوعية المعلومات التي يلزم أن تتضمنها القوائم المالية ومتى يتم ذلك.

• **البيان رقم (6) / (S.F.A.C N° 6)** عام 1985 بعنوان "عناصر القوائم المالية": حل محل البيان رقم (3) بغرض توسيع مجال التطبيق ليشمل منظمات الأعمال والمنظمات غير الهادفة للربح في الوقت نفسه.

• البيان رقم (7) / (S.F.A.C N° 7) عام 2000 بعنوان "استخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياسات المحاسبية": وجاء اعترافا من المجلس باختلاف القياس المحاسبي تبعا للظروف المختلفة. فالقيمة الحالية مثلا أصبحت واحدا من القياسات المحاسبية ذات الانتشار الواسع (وتأكيدا على ذلك أصدر المجلس بين 1990 و1995م تسعة معايير متفرقة تهتم بمواضيع القيمة الحالية وما ينتج عن استخدامها). ويلخص الشكل الموالي البيانات الصادرة عن هيئة معايير المحاسبة المالية والتي جاءت في إطار قيامها بالمهمة الأولى الموكلة إليها والمتمثلة في " تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة":

الشكل رقم (3) يوضح: الإطار المفاهيمي النظري " لهيئة معايير المحاسبة المالية "



المصدر: د. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية

المحاسبة. دار وائل للنشر والتوزيع. الطبعة الأولى، 2003، ص 44.

أما فيما يخص المهمة الثانية "إصدار معايير التطبيق العملي"، فقد حقق مجلس معايير المحاسبة المالية (F.A.S.B) نجاحا ملحوظا كذلك. حيث صدر عن المجلس حتى الآن ما يزيد عن 150 معيارا محاسبيا (SFAS) تناولت المبادئ السابقة بالتعديل وإعادة الصياغة والتوضيح. وتمثل معايير المجلس المذكورة - إلى جانب

المبادئ الصادرة سابقا عن الـ (A.P.B) - مبادئ محاسبية مقبولة عموما (G.A.A.P) ومن ثم فهي ملزمة في الممارسة. ويلاحظ أن كل نشرات وآراء هيئة مبادئ المحاسبة (A.P.B) التي كانت قائمة عند إنشاء الـ (F.A.S.B) يظل معمولاً بها إلى أن تصدر نشرات من الـ (F.A.S.B) بتعديلها أو إلغائها. ولتجنب الخلط المحتمل في فهم كلمة "مبادئ" استخدم الـ (F.A.S.B) مصطلح "معايير المحاسبة المالية" في نشراته.

كما يصدر المجلس (F.A.S.B) إلى جانب المعايير المحاسبية دراسات تفسيرية (Interpretations) أو تفسيرات لآرائه تمثل "فتاوى" حول كيفية تطبيق المعايير وكذا الحلول المقترحة من الـ (A.P.B) عند مواجهة مشكلة محاسبية، وقد تكون بمثابة تعديل أو استكمال للمعايير الصادرة. ولهذه التفسيرات نفس القوة الإلزامية التي تتمتع بها المعايير كما تتطلب نفس نسبة التصويت للموافقة عليها. وقد أصدر المجلس إلى الآن أكثر من 40 تفسيراً.

إضافة إلى ذلك يصدر الـ (F.A.S.B) نشرات فنية (Technical Bulletins) وذلك بهدف التصدي المستمر لمشاكل المحاسبة والتقرير المالي. وتتسم هذه النشرات بالطابع العملي التخصصي في قطاعات معينة. ويجب التأكيد على أن هذه النشرات الفنية لا تصدر إلا عندما:¹

1- يكون من المتوقع ألا تحدث تغييراً كبيراً في الممارسة المحاسبية؛

2- تكون تكلفة تطبيقها منخفضة؛

3- لا يتعارض التوجيه الوارد في النشرة الفنية مع أي مبدأ محاسبي أساسي متعارف عليه.

وقد أنشأ الـ (F.A.S.B) عام 1984م "لجنة عمل القضايا العاجلة" - (Emerging Issues Task Forces - E.I.T.F.) والتي تتكون من 17 عضواً منهم 11 عضواً من شركات المراجعة، 4 أعضاء من منشآت الأعمال ومراقب من (S.E.C) ومندوب عن (F.A.S.B). تهدف هذه اللجنة للوصول إلى اتفاق 15 عضواً على الأقل حول كيفية المحاسبة عن المعاملات المالية الجديدة أو غير المعتادة والتي يحتمل أن تخلق تنوعاً في الممارسات المحاسبية. وقد قامت لجنة (E.I.T.F) في إحدى السنوات بدراسة 61 قضية تقرير مالي عاجلة ووصلت إلى إجماع فيما يقرب 75% منها. وقد أشارت S.E.C إلى أنها تفضل استخدام حلول هذه اللجنة وتطالب بتبرير أي ممارسة تخرج عنها. علاوة على ذلك فإن اللجنة (E.I.T.F) تقوم بتحديد المشاكل المحاسبية محل الخلاف بمجرد ظهورها وتحلها بصورة سريعة أو تدعو إلى ضرورة تدخل الـ (F.A.S.B) لحلها. وعلى ذلك، فإن مجلس معايير المحاسبة المالية ينشغل بالمشاكل طويلة الأجل الأكثر شمولاً في حين تتعامل لجنة (E.I.T.F) مع القضايا العاجلة قصيرة الأجل والمتخصصة.

ب- مراحل عمل مجلس معايير المحاسبة المالية في إصدار المعايير المحاسبية

هناك قاعدتان أساسيتان تحكمان المجلس (FASB) عند وضع معايير المحاسبة المالية هما:

1- أنه يجب أن يستجيب لحاجات ووجهات نظر المجتمع الاقتصادي ككل وليس لمهنة المحاسبة فقط؛

¹ - دونالد كيزو، جيرى ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 36.

- 2- أنه يجب أن يعمل على مرأى من الجمهور العام بحيث يعطي للأطراف المهتمة الفرصة الكاملة للتعبير عن وجهات نظرها.
- وللتأكد من تحقيق هذه الأهداف يتم اتباع الخطوات التالية قبل إصدار (FASB) لأي معيار محاسبة مالي:
- 1- تحديد المجال أو الموضوع أو مشروع البحث الذي يقبل المجلس بدراسته وإدراجه ضمن جدول أعمال (أجندة) المجلس؛
- 2- يتم تشكيل مجموعة عمل من الخبراء والباحثين في مختلف القطاعات لتحديد المشاكل والقضايا والبدائل المرتبطة بموضوع البحث؛
- 3- تقوم الهيئة الفنية للمجلس بإجراء البحث والتحليل اللازم؛
- 4- يتم إعداد مذكرة للمناقشة (Discussion Memorandum) تعرض فيها البدائل المختلفة والمواضيع الأساسية الواجب مراعاتها ثم يتم إصدارها؛
- 5- تعرض المذكرة السابقة على الجمهور المهتم لمدة 60 يوم عادة للاطلاع وإبداء الرأي؛
- 6- يتم عقد جلسة استماع عامة (Public Hearing) لسماع آراء الجمهور حول المذكرة؛
- 7- يقوم المجلس بتحليل وتقييم آراء الجمهور وردود أفعالهم واستجاباتهم؛
- 8- يصدر المجلس مسودة قابلة للنقاش (Exposure Draft) يقترح فيها معيار المحاسبة المالي لمعالجة المشكلة المطروحة؛
- 9- تعرض مسودة العمل على الجمهور لمدة 30 يوما على الأقل بعدها يقوم المجلس بتقييم كل الآراء التي تلقاها؛
- 10- تقوم لجنة مختصة بدراسة المسودة السابقة مع التعليقات التي وردت عليها ثم تقرر تعديلها إذا لزم الأمر؛
- 11- يقوم المجلس مجتمعاً بدراسة المسودة المنقحة والمعدلة ثم يجري التصويت على نشرة المعيار (Standard Statement) ويتطلب إصدار المعيار موافقة 5 أعضاء على الأقل من أصل سبعة، يصبح بعد ذلك المعيار ملزماً في الممارسة.

2/ مجلس معايير المحاسبة الحكومية

Governmental Accounting Standards Board -G.A.S.B

تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB) في سنة 1984م¹ تحت إشراف مؤسسة المحاسبة المالية (F.A.F) لتناول قضايا التقرير المالي في الحكومات المركزية والمحلية.

¹ - دونالد كيزو، جيرري ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 37.

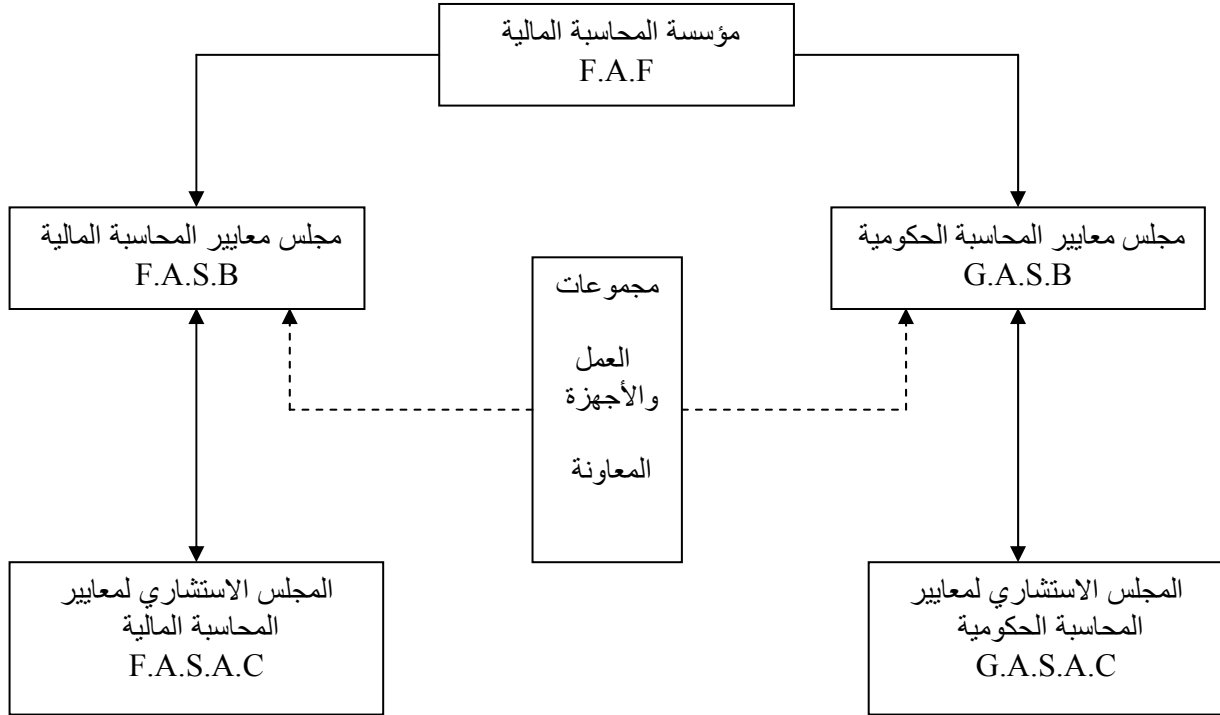
ويتشابه الهيكل التنظيمي في الـ(GASB) مع نظيره في الـ(FASB)، حيث يضم مجلسا استشاريا يطلق عليه "المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الحكومية" (G.A.S.A.C)، كما يلقي المعاونة من جهازه الفني الخاص ومجموعات العمل الخاصة به.

لقد شكل إنشاء الـ(G.A.S.B) محل خلاف، حيث يرى الكثيرون ضرورة وجود جهة واحدة لوضع المعايير هي الـ(F.A.S.B). وقد كان من المأمول أن تقسيم عملية وضع المعايير بين الـ(GASB) – التي تتعامل مع قضايا التقرير المالي في الحكومات المركزية والمحلية – و الـ(FASB) – التي تتناول قضايا التقارير المالية في كل الوحدات الاقتصادية الأخرى – لن يؤدي لحدوث أي تناقض.

ويبين الشكل الموالي أهم الهيئات المهنية المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية:

الشكل رقم (4) يوضع: الهيكل التنظيمي لوضع المعايير المحاسبية داخل الولايات المتحدة

الأمريكية



المصدر: دونالد كيبزو، جيرى ويجانت، تعريبه د. أحمد حامد حجاج: المحاسبة المتوسطة-الجزء الأول. دار المريخ، الطبعة الثانية.

ص38.

3/ منظمات أخرى مؤثرة في وضع المعايير بالولايات المتحدة الأمريكية

بالإضافة إلى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الحكومية (GASB)، كان للعديد من المنظمات الأخرى في الولايات المتحدة الأمريكية أثر واضح في وضع نظرية المحاسبة نذكر منها:¹

أ- **معهد المحاسبين الإداريين (I.M.A)**: أنشئ عام 1919م واهتم بالبحث المحاسبي في مجال المحاسبة

الإدارية ومحاسبة التكاليف. يطلق على نشرته الشهرية "المحاسبة الإدارية" (Management Accounting).

ب- **معهد المديرين الماليين (Financial Executive Institute - F.E.I)**: يقوم هذا المعهد بدور

هام ومؤثر في وضع وتطوير المعايير المحاسبية وذلك من خلال لجنة المبادئ المحاسبية الخاصة به. وقد قام

¹ - د. عبد الباسط رضوان، د. الغريب بيومي، د. سامي قلعه جي، د. جاسم المصنف، د. نادر سليمان: مرجع سابق، ص. 52.

المعهد بنشر العديد من الدراسات الهامة في مجال المحاسبة وإعداد التقارير المالية، بالإضافة إلى إصداره مجلة شهرية بعنوان "المدير المالي" (The Financial Executive).

ج- مجلس معايير محاسبة التكاليف (Cost Accounting Standards Board - C.A.S.B): نشأ

هذا المجلس سنة 1970م كمنظمة حكومية أمريكية تابعة للكونغرس الأمريكي بهدف وضع معايير محاسبة التكاليف. وقد أصدر المجلس سبعة عشر معياراً في محاسبة التكاليف والتي ظلت سارية المفعول حتى بعد قيام الكونغرس الأمريكي بإنهاء أعمال المجلس عام 1980م.

د- مصلحة الضرائب الأمريكية (International Revenues Service - I.R.S): وتؤدي هذه المصلحة دوراً من أقوى الأدوار المؤثرة على ممارسة مهنة المحاسبة وذلك لأنها تستمد سلطتها من قانون الضرائب الأمريكي.

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (A.I.C.P.A) فقد تولى للعديد من العقود زمام القيادة في تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية بشكل فاق أي منظمة أخرى. وبعد إنشاء الـ(FASB)، قام الـ(AICPA) بإنشاء "إدارة المعايير المحاسبية" وكون "اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية" (AcSEC) داخل هذه الإدارة وخول لها سلطة التحدث باسم المعهد لتمثل رأيه رسمياً في مجال المحاسبة والتقارير المالية. وأصبح دور اللجنة (AcSEC) الأساسي هو تقديم توجيهات للـ(FASB) في مواقف خاصة بصناعات معينة عن طريق إصدار "أوراق بقضايا ومشاكل" (Issue Paper) تساعده على إصدار معايير وتفسيراته. وفي بعض الأحيان تتولى اللجنة (AcSEC) إصدار "قائمة موقف" (SOP) في هذا المجال.

وما زال معهد (AICPA) الرائد في عملية وضع معايير المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال مجلس معايير المراجعة (A.S.B) ووضع الأخلاقيات المهنية والإلزام بها وفي توفير برامج مستمرة للتعليم المهني. كما يقوم المعهد بوضع وتصحيح الامتحانات المؤهلة لشهادة محاسب قانوني (CPA) والتي تعقد في جميع الولايات الأمريكية الخمسين.

المطلب الثاني: المحاسبة الدولية أو التنسيق المحاسبي الدولي

يقصد بمصطلح "التناسق" (L'harmonisation): "عملية زيادة انسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها. وتخفيض المعايير المتناسقة من الاختلافات المنطقية، وتحسن التوافق في المعلومات المالية بين الدول المختلفة"¹.

كما تستخدم لهذا المعنى مصطلحات: "التوفيق والتجانس والتوحيد والتنميط"، فأما التوفيق المحاسبي فلا يتعارض مع المعنى المذكور سابقاً. بينما النمطية والتوحيد (The Standardization- La Normalisation)

¹- فريدريك تشوي، كارول آن فروست، جاري مييك، تعريب: أ. د. محمد عصام الدين زايد، مراجعة: أ. د. أحمد حامد حجاج: المحاسبة الدولية. دار المريخ للنشر، الرياض-المملكة العربية السعودية، 2004، ص. 349.

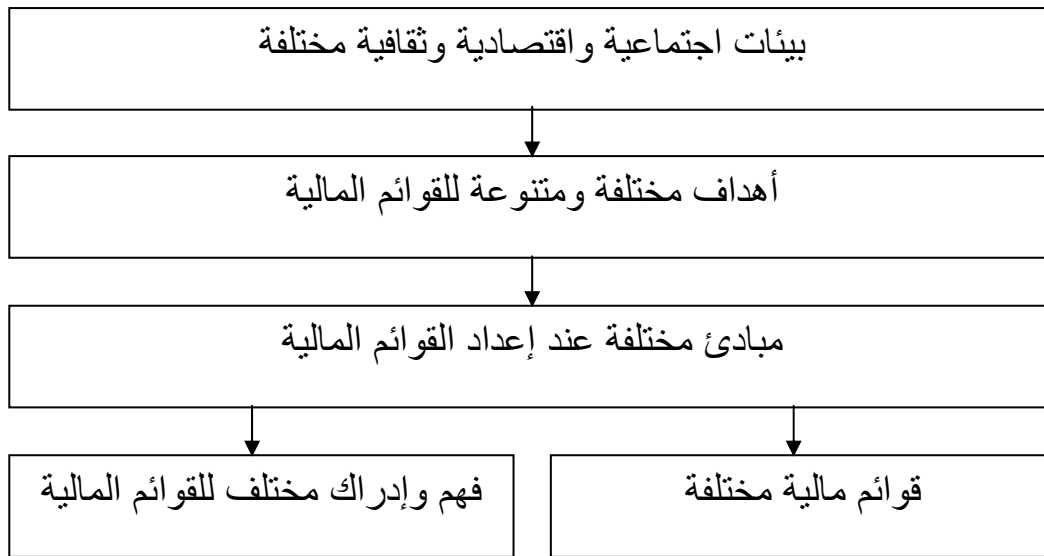
فهي على عكس التناسق، توحى بضرورة اتباع نفس القاعدة أو المعيار أو المبدأ المحاسبي في جميع المواقف. فهو مصطلح يشير إلى الجمود الذي لا يقبل الاختلاف في الممارسة المحاسبية. بينما يعد مصطلح التناسق أكثر مرونة وانفتاحاً، فهو يقبل الفروق القومية ويدعو إلى تنسيق الممارسات على المستوى الدولي مع مراعاة هذه الفروق.

وقد تزايدت الحاجة إلى التنسيق المحاسبي الدولي مع تزايد العمليات المالية الدولية وتفاقم عدد الشركات متعددة الجنسيات، واتساع مجال أعمالها عبر الأسواق المالية الدولية. إذ أن هذه الشركات في خضمّ بحثها عن رؤوس الأموال لن تتردد في دخول عدة أسواق مالية عالمية. وحتى يمكنها الدخول إلى هذه الأسواق فإنه يتوجب عليها نشر قوائمها المالية وفق النظام المحاسبي الخاص بالدولة الأم من جهة، ووفق النظام المحاسبي الخاص بالدولة المستقبلة من جهة ثانية. مما يؤدي إلى وجود اختلافات وفروق في التعامل مع الأحداث المحاسبية المتشابهة في كل دولة. وبالتالي زادت الحاجة إلى وجود لغة مشتركة تحكم إعداد القوائم المالية للشركات على نطاق دولي.¹

ويوضح الشكل الموالي الإشكال الناجم عن وجود عدة أنظمة محاسبية في ظل غياب التنسيق المحاسبي

الدولي:²

الشكل رقم (5) يوضح: أهمية التنسيق المحاسبي الدولي



Source: Pascal Barneto: **Normes IAS/IFRS, Application aux Etats Financiers**, Ed. DUNOD, Paris, 2004, p. 4.

هذه التباينات والاختلافات من شأنها أن تجعل القوائم المالية للشركات غير قابلة للمقارنة. كما يعتقد المنادون بالتنسيق المحاسبي أن التباين في معايير المحاسبة يعيق التدفق الحر لرأس المال، كما يقلل من كفاءة

¹ - د. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**. دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية-مصر، ص. 419.

² - Pascal Barneto: **Normes IAS/IFRS, Application aux Etats Financiers**, Ed. DUNOD, Paris, 2004, p. 4.

أسواق رأس المال الدولية. بالإضافة إلى أنه يضعف من قدرة المنشآت على التنافس بطريقة فعالة وبفرص عادلة ومتكافئة.

وبالتالي يعتبر مصطلح "القابلية للمقارنة" لصيغاً بالتنسيق المحاسبي. حيث أن المعلومات المحاسبية المعدة وفق معايير محاسبية منسقة يمكنها أن تتيح لمستخدمي القوائم المالية إجراء المقارنة بين مختلف الشركات وبالتالي اتخاذ القرار الاستثماري السديد والمناسب. وفي هذا السياق، كتب جون تيرنر¹ John Turner في يناير 1983م ما يلي: "من أكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة اتباع التناسق هي: إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية. وتستبعد مثل هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل أحد أهم معوقات تدفق الاستثمارات الدولية... وهناك ميزة ثانية، وهي أن التناسق سيؤدي إلى توفير الوقت والنقود التي تنفق حالياً لتوحيد المعلومات المالية المتغايرة عندما يتطلب من أكثر من مجموعة من التقارير أن تتماشى مع عدة قوانين وممارسات مختلفة... والميزة الثالثة التي يمكن الحصول عليها من التناسق هي: رفع مستوى المعايير المحاسبية بقدر الإمكان وأن تتماشى مع الظروف الاقتصادية والقانونية والاجتماعية...".

إن استخدام لغة محاسبية مشتركة من قبل الشركات، خاصة المدرجة في البورصة منها، من شأنه:²

- 1- تحسين نوعية المعلومات المالية؛
- 2- إعطاء المعلومات المالية صفة القابلية للمقارنة؛
- 3- كسب و/أو استرجاع ثقة المستثمرين؛
- 4- إمكانية التسجيل في عدة أسواق مالية عبر العالم؛
- 5- تجنب إعداد قوائم مالية وفق عدة أشكال وأنظمة من شأنها جعل الأرقام والنتائج صعبة التفسير والفهم.

وتجاوباً مع ذلك، زادت محاولات الدول من خلال المنظمات الدولية والإقليمية والمهنية سعياً نحو وضع معايير محاسبية دولية. وحالياً يعتبر التنسيق المحاسبي الدولي أحد أهم القضايا التي تلقى اهتمام المنظمات الدولية مثل منظمة الأمم المتحدة والإتحاد الأوروبي والمنظمة الدولية للتجارة ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (O.E.C.D) والإتحاد الدولي للمحاسبين (I.F.A.C) والمنظمة الدولية للأسواق المالية (I.O.S.C.O)، بالإضافة إلى لجنة المعايير المحاسبية الدولية (I.A.S.C).

وفيما يلي استعراض لأهم الهيئات الدولية التي تروج للتنسيق المحاسبي الدولي:

أولاً: لجنة معايير المحاسبة الدولية

The International Accounting Standards Committee - I.A.S.C

¹ - فريديريك تشوي، كارول أن فروست، جاري ميبك: مرجع سابق، ص.350.

² - Pascal Barneto: Op. Cit, p. 8.

وتسمى كذلك لجنة قواعد المحاسبة الدولية. تم إنشاء هذه اللجنة في 29 جوان 1973م كهيئة خاصة مستقلة لوضع معايير المحاسبة الدولية. وقد تم إنشاؤها نتيجة اتفاق المنظمات المهنية المحاسبية للدول الرائدة: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. وقد وقعت الاتفاقية ودستور العمل في نوفمبر 1982م. مقر اللجنة هو العاصمة البريطانية لندن. وقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية حتى الآن 41 معيارا محاسبيا دوليا (I.A.S) وثمانية معايير للتقرير المالي (IFRS). كما أصدرت اللجنة إطارا لإعداد وعرض القوائم المالية من شأنه:¹

أ- تطوير معايير محاسبية دولية مستقبلية ومراجعة المعايير المحاسبية الدولية الصادرة سابقا؛

ب- تشجيع التوفيق والتنسيق فيما يخص المعايير المحاسبية وإجراءات عرض القوائم المالية عن طريق توفير أساس يساعد على تقليل عدد الاختيارات أو البدائل المحاسبية المسموح بها في المعايير المحاسبية الدولية. وتتمثل أهداف اللجنة الموضحة في دستورها فيما يلي:²

- 1- صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي تخدم المصلحة العامة الواجب مراعاتها عند عرض القوائم المالية والترويج لقبولها والعمل بها عالميا؛
- 2- العمل بشكل عام على تطوير وتنسيق الأنظمة، المعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية على المستوى الدولي.

تؤمن لجنة معايير المحاسبة الدولية نصف مصادرها المالية من أعضائها ومن الإتحاد الدولي للمحاسبين (I.F.A.C)، والنصف الآخر من مساهمات الشركات متعددة الجنسيات وكبار مكاتب المحاسبة وكذلك من بيع المنشورات.³

تضم اللجنة حاليا أكثر من 100 دولة. ونتيجة للتأييد الذي لاقتنه هذه اللجنة، أصبحت الآن من أكبر القوى المحركة لوضع معايير المحاسبة الدولية.

وقد زاد من نجاح لجنة معايير المحاسبة الدولية (I.A.S.C) الاتفاق الذي تم بينها وبين الإتحاد الدولي للمحاسبين (I.F.A.C) في عام 1981م، والذي يقضي بأن يقوم هذا الأخير (I.F.A.C) بإصدار معايير المراجعة الدولية على أن يكون إصدار معايير المحاسبة الدولية من صلاحيات اللجنة (I.A.S.C). وقد تطور الاتفاق فيما بعد، فأصبح اعتبارا من 1 جانفي 1984م كل عضو في الإتحاد (I.F.A.C) عضوا في اللجنة (I.A.S.C) كذلك. كما أصبح مجلس اللجنة يضم 17 عضوا يتم تعيين 13 منهم من طرف الإتحاد والأربعة الباقون يتم اختيارهم من قبل اللجنة من هيئات تهتم بالتقرير المالي.

وتتأكد العلاقة بين لجنة معايير المحاسبة الدولية (I.A.S.C) والإتحاد الدولي للمحاسبين (I.F.A.C) من خلال الارتباط المتبادل بينهما. حيث يضم الإتحاد (I.F.A.C) نفس الدول الأعضاء في اللجنة (I.A.S.C).

¹- د. طارق عبد العال حماد: مرجع سابق، ص. 22.

²- Bernard Raffournier: **Les Normes Comptables Internationales (I.A.S)**, Ed ECONOMICA, Paris, 1996, p. 9.

³- Op. Cit, p. 9.

ويوافق هؤلاء الأعضاء على دعم وتأييد أهداف وعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية (I.A.S.C.) عن طريق:
"نشر كل معيار محاسبي دولي تصدره اللجنة في دولهم وذلك بأقصى جهد ممكن".¹

وتأخذ اللجنة بعين الاعتبار - من خلال المعيار الدولي المعلن - المعايير المحاسبية التي تصدرها الهيئات التنظيمية في كل دولة. وتقع المسؤولية على أعضاء اللجنة في الإفصاح عن أي معيار دولي ينتهي إعداده، ويتعهدون بإقناع السلطات المختصة في دولهم بمزايا التنسيق الدولي الذي تحققه المعايير الدولية خاصة في حالة وجود تعارض بين الممارسة المحلية والمعايير الدولية.

يطبق معيار المحاسبة الدولي الذي تصدره لجنة (I.A.S.C.) ابتداء من التاريخ المحدد في المعيار ما لم ينص على تطبيقه بأثر رجعي.

1/ إجراءات إصدار المعيار المحاسبي الدولي (I.A.S) من طرف اللجنة (I.A.S.C)

إن عملية إصدار المعايير المحاسبية الدولية (I.A.S) تمر بإجراءات طويلة بحيث يجب أن تمكّن جميع المهتمين (من منظمات وطنية محاسبية، معدي ومستعملي القوائم المالية) من تقديم آرائهم، حيث:
1- يشكل المجلس (I.A.S.B) "لجنة التوجيه" أو "فريق العمل" (Steering Committee) من أجل دراسة المشاكل المثارة حول موضوع محاسبي ما. تقوم اللجنة بإعداد قائمة بالنقاط الواجب معالجتها في الموضوع ويتم عرضها على المجلس.

بعد تلقي تعليقات المجلس على القائمة، يعد فريق العمل "مسودة قائمة المبادئ" أو "مسودة الإعلان عن الموضوع" (Draft Statement of Principles). فإذا حصلت على موافقة ثلثي أعضاء المجلس ترسل المسودة إلى المنظمات العضوة وإلى أعضاء المجلس الاستشاري وغيرها من المنظمات المهتمة لإبداء تعليقاتهم وملاحظاتهم.

2- تقوم اللجنة (I.A.S.C.) بناء على الملاحظات والتعليقات الواردة إليها بتحرير "قائمة المبادئ" (Statement of Principles) وتعديل المسودة إذا لزم الأمر. فإذا وافق على المسودة المعدلة ثلثا أعضاء المجلس فإنها تنشر للإطلاع عليها وإبداء الرأي حولها لمدة 6 أشهر عادة.

3- في نهاية هذه الفترة وأخذاً في الاعتبار الملاحظات الواردة، تقوم لجنة التوجيه/ فريق العمل بإعداد "مشروع معيار" يخضع لفحص المجلس. ويتم إصدار المعيار إذا ما نال موافقة ثلاثة أرباع (3/4) أعضاء المجلس، حيث أن لكل منظمة عضو بالمجلس صوت واحد.

4- ينشر المعيار باللغة الإنجليزية، ويتولى الأعضاء مسؤولية إعداد ترجمة للمعيار، ثم تعتمد الترجمة الصحيحة وتصدر باسم الهيئة المحاسبية التي قامت بإعدادها.

ويعبر الشكل الموالي عن ملخص بمراحل إعداد المعيار المحاسبي الدولي من قبل لجنة معايير المحاسبة

الدولية:¹

¹ - فريديريك تشوي، كارول أن فروست، جاري مبيك: مرجع سابق، ص. 359.

إجراءات إصدار معيار من لجنة معايير المحاسبة الدولية

قرار الأجندة: لجنة التوجيه المعينة من المجلس.

حدود المسألة: * تحديد نطاق المشروع.

* تعدها لجنة التوجيه ويعتمدها المجلس.

مسودة قائمة المبادئ: تضعها لجنة التوجيه لتلقي التعليقات والملاحظات.

قائمة المبادئ النهائية: * تعدها لجنة التوجيه.

* يعتمدها المجلس بأغلبية بسيطة.

مسودة الإعلان: * تعدها لجنة التوجيه.

* يعتمدها المجلس (بأغلبية ثلثي الأصوات).

* تنشر لتلقي التعليقات والملاحظات.

* وقد يتقدم المجلس مباشرة إلى مسودة الإعلان دون النشر الأول لمسودة قائمة المبادئ.

* أحياناً، في حالة عمل تغييرات هامة نتيجة للتعليقات والملاحظات من العامة على مسودة

الإعلان تنشر مسودة الإعلان المعدلة لتلقي الاقتراحات قبل إصدار المعيار المحاسبي الدولي.

المعيار المحاسبي الدولي النهائي: * يعتمد من المجلس (بأغلبية ثلاثة أرباع الأصوات).

¹ - فريديريك تشوي، كارول آن فروست، جاري مبيك: مرجع سابق، ص. 366.

2/ الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية

في البداية، كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية (I.A.S.C) تتكون من ثلاث مجموعات عمل مستقلة هي: ¹ المجلس (the Board)، المجموعة الاستشارية (Consultative Group) والمجلس الاستشاري (Advisory Council) الذي أنشئ عام 1995م. أضيف لهذه المجموعات الثلاث لجنة الترجمة (Standard Interpretation Committee- SIC) عام 1997م.

وفي عام 1997م، قررت اللجنة (I.A.S.C) تجديد هيكلها التنظيمي فوضعت برنامج عمل أطلق عليه (Strategy Working Party- SWP) ² من أجل التفكير في هيكلية وإستراتيجية جديدة. وقد أسفر برنامج العمل هذا عن تزويد اللجنة بهيئة جديدة أطلق عليها (IASCF - IASCFoundation) وذلك يوم 22 ماي 2000م. وقد قامت الهيئة الجديدة (IASCF) بتعيين أعضاء المجلس، هذا الأخير أصبح يطلق عليه اسم "مجلس معايير المحاسبة الدولية" (International Accounting Standards Board- IASB) ابتداء من جانفي 2001 وبدأ مزاوله نشاطاته الجديدة بهذا الاسم يوم 2 أفريل 2001.

ومنذ سنة 2001م أصبحت لجنة معايير المحاسبة الدولية (I.A.S.C) تضم الهيئات التالية:³

أ- الهيئة (IASCF - IASCFoundation): هو مجلس مراقبة مكوّن من 19 عضوا إداريا يطلق عليهم

اسم "الأمناء" (trustees) ينتخبون لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد. مهمته الإشراف على عمل اللجنة (IASC) وتطوير المعايير المحاسبية الدولية ونشرها على أوسع نطاق. ويقوم إلى جانب ذلك بما يلي:

* تعيين أعضاء (IASB) و(IFRIC) و(SAC)؛

* المراجعة السنوية لإستراتيجية المجلس (IASB) ومدى فعاليتها؛

* المصادقة السنوية على ميزانية المجلس (IASB) وتحديد استعمالاتها؛

*مراجعة النواحي الإستراتيجية التي تؤثر على المعايير المحاسبية والتحفيز على التطبيق الصارم للمعايير الدولية. في حين أن هؤلاء الأمناء مقصون من المشاركة في المواضيع التقنية المتعلقة بإعداد المعايير.

ب- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB - I.A.S.C Board): وهو اللجنة التنفيذية. يعدّ هذا المجلس

منذ تاريخ 2 أفريل 2001 مجموعة العمل المسؤولة عن إصدار المعايير، وهو يمثل اللجنة (IASC) ككل تحت

اسم "مجلس معايير المحاسبة الدولية". يتكون المجلس الجديد (IASB) من رئيس المجلس ونائبه إضافة إلى

12 عضوا، أي بمجموع 14 عضوا يعينون لمدة 5 سنوات ويؤدي كل واحد منهم مهمة محددة بوضوح. يعين

هؤلاء الأعضاء في المجلس وفقا لخبراتهم التقنية ومعرفتهم في مجال المال والأعمال، حيث يحرص إداريو

¹- Pascal Barneto: Op. Cit. p. 21.

²- Op. Cit. p. 23.

³- Op. Cit. p. 24.

IASCF على اختيار أفضل تشكيلة ممكنة من الكفاءات التقنية والخبرة في مجال الأعمال والأسواق المالية حتى يتمكن أعضاء IASB من إصدار المعايير الدولية بالجودة العالمية المطلوبة. ويضطلع المجلس بالمهام التالية:

* إعداد، إصدار وترجمة المعايير ونشر النقاشات المثارة حولها؛

* معالجة العمليات التقنية أو العمليات الطارئة وغير المتكررة واستشارة اللجنة التقنية (IFRIC)؛

* الإشراف والرقابة على عملية سماع الجمهور، إجراء استطلاع حول مدى تطبيق المعايير في كل الأوساط المحاسبية وإنجاز الأعمال الختامية؛

* يتولى مهمة نشر المعايير باللغة الانجليزية.

ج- المجلس الاستشاري (Standards Advisory Council- SAC): تكوّن المجلس الاستشاري منذ

عام 1981م ومهمته إبداء النصح للمجلس (IASB) في كافة مراحل وجوانب عمله. وهو عبارة عن هيئة استشارية تهدف إلى إشراك الجهات المهتمة بالتقارير المالية الدولية في عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية. يشارك المجلس الاستشاري في الترويج لقبول أعمال اللجنة (IASB) وتطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية وغيرهم. ويتعين على (IASB) أن يستشير المجلس الاستشاري (SAC) قبل اتخاذ أي قرارات متعلقة بالمشاريع الرئيسية وكذلك قبل إجراء أي تغيير في القانون الأساسي. ويحدد القانون الأساسي أهداف المجلس الاستشاري (SAC) كما يلي: "إعطاء آرائه حول قرارات وأولويات العمل اليومية الخاصة بـ (IASB)، إعلام (IASB) بوجهات نظر الهيئات والأفراد حول المجلس وتقديم استشارات أخرى للمجلس أو للإداريين..."

يضم المجلس الاستشاري (SAC) حوالي 50 عضواً، يعينون لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد ويتم اختيارهم من جهات جغرافية ومهنية متعددة. ومن المفروض أن يجتمع (SAC) مع (IASB) ثلاث مرات في السنة على الأقل وتكون اجتماعاتهم مفتوحة للجمهور.

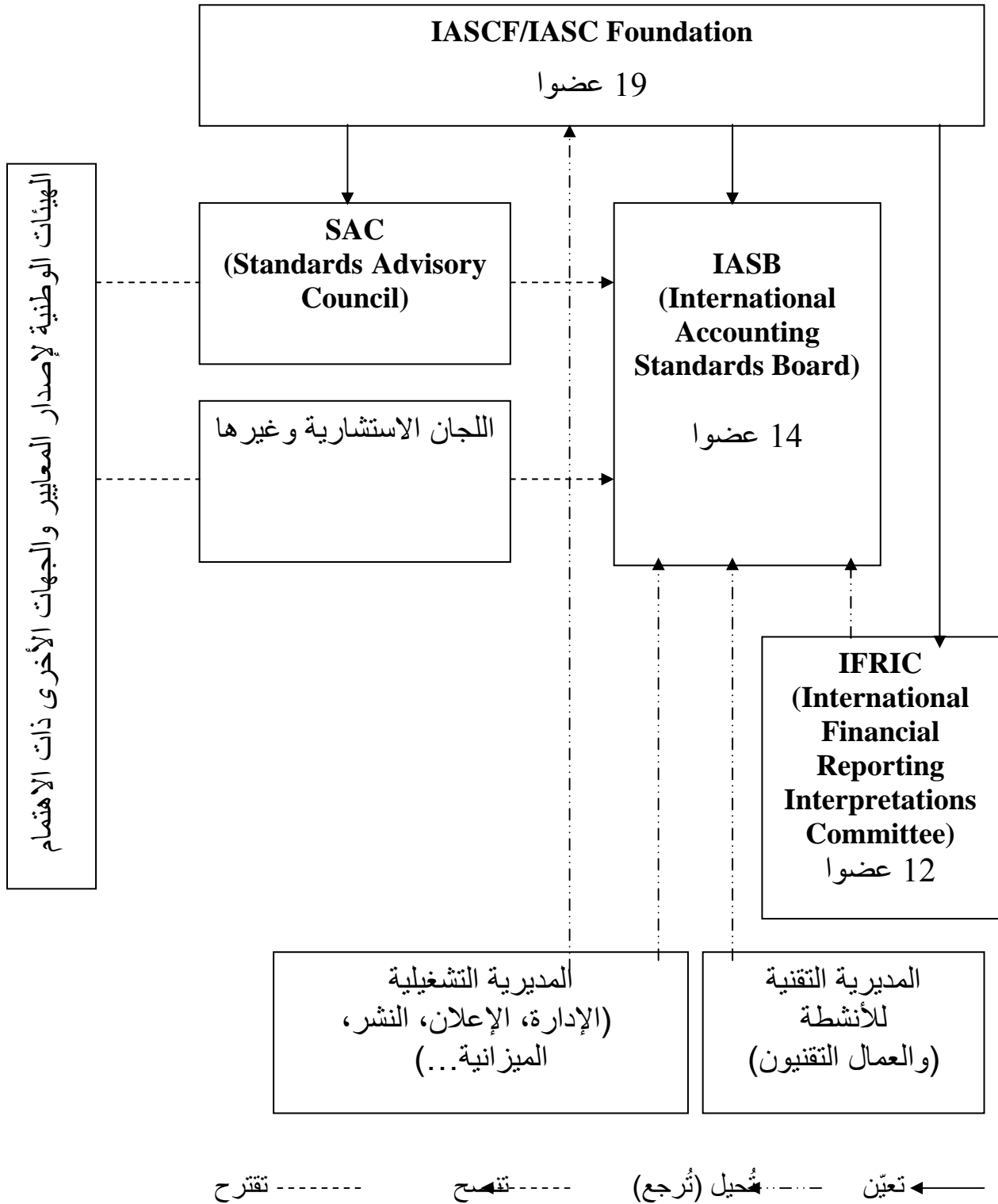
د- اللجنة التقنية/ لجنة الترجمة:

(International Financial Reporting Interpretations Committee- IFRIC)

وقد كانت تسمى إلى غاية ديسمبر 2001 (Standard Interpretation Committee- SIC) مهمتها ترجمة المعايير المحاسبية الصادرة عن المجلس (IASB) كما تقوم بإعداد مواضيع تقنية حول بعض المسائل التي لم يصدر بشأنها معيار نهائي. تتكون اللجنة التقنية من 12 عضواً منتخبين لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد. تجتمع اللجنة التقنية (IFRIC) كل ستة أسابيع تقريباً وتتخذ كل القرارات التقنية في دورات مفتوحة للجمهور.

الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي الحالي للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) وطريقة عملها:

الشكل رقم (6) يوضح: لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) - الهيكل التنظيمي وطريقة العمل



Source: Pascal Barneto: Normes IAS/IFRS, Application aux Etats Financiers. Ed. DUNOD, Paris, 2004, p. 26

3/ قبول وتطبيق المعايير الصادرة عن اللجنة IASC على المستوى الدولي

أما عن مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تصدرها اللجنة (IASC) فهي الآن مقبولة قبولا واسعا، إذ أنها:

- 1) تستخدم في كثير من الدول كأساس لمتطلبات المحاسبة الوطنية؛
 - 2) تستخدم كمقياس دولي في العديد من الدول الصناعية المهمة وفي الدول ذات الأسواق الواعدة والتي تقوم بتطوير معاييرها؛
 - 3) مقبولة من العديد من البورصات والهيئات الرسمية والتي تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بإعداد قوائمها المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية؛
 - 4) معترف بها من المفوضية الأوروبية (E.C) وغيرها من الهيئات فوق الدولية. وقد أجاز الإتحاد الأوروبي في عام 1995 معايير المحاسبة الدولية بقوله:¹ "بدلا من تعديل التوجيهات القائمة، فمن المقترح تحسين الموقف المالي باشتراك الإتحاد الأوروبي في الجهود التي تقوم بها لجنة معايير المحاسبة الدولية والمنظمة العالمية لهيئات الأوراق المالية (I.O.S.C.O) في سبيل تحقيق تناسق دولي أكثر في معايير المحاسبة".
- وفي استطلاع قامت به لجنة معايير المحاسبة الدولية حول 67 دولة عام 1996م، اتضح أن 56 دولة من بين 67 إما تستخدم معايير المحاسبة الدولية كمعايير قومية، أو أن معاييرها القومية مبنية على أساس معايير المحاسبة الدولية. بالإضافة إلى أن العديد من البورصات تقبل معايير المحاسبة الدولية مثل بورصات لندن، فرانكفورت، زيورخ، لكسمبورج، تايلندا، هونج كونج، أمستردام وروما.
- وتشير المئات من الشركات الآن إلى استخدامها للمعايير الدولية في تقاريرها السنوية، وعدد هذه الشركات في تزايد مستمر، حيث بلغ عدد الشركات المسجلة في لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1991م اثنا عشر شركة، بينما سجلت 222 شركة ضمن اللجنة عام 1995، وبلغ عددها 414 شركة مسجلة في اللجنة في فيفري 1998م وهي موضحة في الجدول التالي:

¹ - فريديريك تشوي، كارول أن فروست، جاري مبيك: مرجع سابق، ص. 369.

الجدول رقم (1) بوضع: الشركات التي تشير إلى استخدامها لمعايير المحاسبة الدولية

عدد الشركات	الدولة
34	كندا
7	الصين
8	قبرص
9	جمهورية التشيك
11	فنلندا
32	فرنسا
12	ألمانيا
9	هونج كونج
6	المجر
11	إيطاليا
7	اليابان
49	الكويت
5	لكسمبورج
5	بولندا
14	جنوب إفريقيا
22	السويد
68	سويسرا
14	تركيا
9	الإمارات العربية المتحدة
9	زيمبابوي
73	دول أخرى
414	المجموع

المصدر: فريدريك تشويي، كارول آن فروست، جارجي ميكل، تعريب: أ. د. محمد عصام الدين زايد، مراجعة: أ. د. أحمد حامد

مراجعة: المحاسبة الدولية. دار المريخ للنشر، الرياض-المملكة العربية السعودية، 2004، ص. 372.

وتشير الإحصائيات إلى أن عدد الدول التي تفرض أو تسمح باستعمال المعايير IAS/IFRS للمؤسسات المفتوحة على البورصة قد بلغ عام 2005م حوالي 100 دولة بما في ذلك كل دول الاتحاد الأوروبي.¹ كما أن عددا من الخبراء يتوقعون أن تنال المعايير المحاسبية الدولية التي تصدرها لجنة (IASC) القبول عالميا في ظرف 10 إلى 15 سنة المقبلة.²

ثانيا: الإتحاد الأوروبي / European union

أوجدت اتفاقية روما الإتحاد الأوروبي عام 1957م بهدف التنسيق بين النظم القانونية والاقتصادية للدول الأعضاء. وعلى العكس من لجنة معايير المحاسبة الدولية، والتي ليس لها سلطة تحتم تطبيق معاييرها المحاسبية فإن المفوضية الأوروبية (European Committee)، وهي الهيئة الحاكمة للإتحاد الأوروبي، لها كامل القوة الملزمة على الدول الأعضاء لاتباع توجهاتها الخاصة بالمحاسبة. وقد بذلت المفوضية الأوروبية مجهودا واسعا في مجال التنسيق، حيث أصدرت منذ تكوينها مجموعة من التوجيهات للعديد منها علاقة بالمحاسبة. غير أن هذه التوجيهات المحاسبية، كما وصفها كاريل فان هول Karel Van Hull³ رئيس معايير معلومات المحاسبة المالية في المفوضية الأوروبية، قد احتوت على حد أدنى من القواعد الأولية التي لا تتعامل مع القضايا المحاسبية الهامة، كما أن نصوص هذه التوجيهات قد ترجمت بعدة طرق لأنها احتملت عدة معاني والتي تترك المجال واسعا للترجمة.

وفي نوفمبر 1995م، اتبع الإتحاد الأوروبي اتجاها جديدا للتنسيق المحاسبي سمي "باستراتيجية المحاسبة الجديدة" (New Accounting Strategy). وكجزء من هذه الإستراتيجية، قامت لجنة الاتصال الخاصة بالمفوضية الأوروبية بتحليل مدى توافق معايير المحاسبة الدولية مع التوجيهات المحاسبية الأوروبية، وقد أسفرت نتائج هذا التحليل عن أن التوجيهات الأوروبية تتماشى مع معايير المحاسبة الدولية غالبا. ويعد هذا التحليل خطوة هامة للسماح للشركات الأوروبية التي ترغب في التسجيل دوليا بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وإعداد مجموعة واحدة من الحسابات بدلا من اثنين أو أكثر ما لم تتعارض المعايير الدولية مع القواعد الأوروبية.

وفي شهر جوان من عام 2000م أعلنت المفوضية الأوروبية اختيارها للمعايير الدولية (IAS/IFRS) لإعداد حسابات الشركات الأوروبية المدرجة في البورصة. ونشرت يوم 11 سبتمبر 2002 التعليمات الأوروبية الصادرة في 19 جويلية 2002 والتي تلزم الشركات الأوروبية المدرجة في البورصة بتطبيق المعايير (IAS/IFRS) عند إعداد الحسابات الموحدة وذلك ابتداء من 1 جانفي 2005م. وفي تاريخ 29 سبتمبر 2003

¹- CNC, Conseil des Normes Comptables. Bulletin N° 1 : **Positionnement mondial des normes comptables canadiennes : la nouvelle orientation**. p. 10.

²- Association des comptables généraux accrédités du Canada : **Normes Comptables Internationales (Arguments en faveur de leur utilisation au Canada)**. p. 8.

³- فريديريك تشوي، كارول أن فروست، جاري ميبك: مرجع سابق، ص. 380.

اعتمدت المفوضية الأوروبية التعليمات التي تضمنت المصادقة على مجموعة المعايير الدولية من (IAS 1) إلى غاية (IAS 41) باستثناء المعيارين (IAS 32) و(IAS 39) المتعلقين بالأدوات المالية.¹
ويمكن تلخيص الخطة أو البرنامج الذي اتبعته المفوضية الأوروبية فيما يخص تبني المعايير الدولية (IAS/IFRS) في الشكل الموالي:²

الشكل رقم (7) يوضح: الأجنحة الأوروبية لاعتماد المعايير IAS/IFRS



Source: Odile DANDON, Laurent DIDELOT: **Du côté professionnel...Etes vous prêts à passer aux IFRS ?** Cahier du CEREN 8, Département Gestion – Droit– Finance, Dijon- Bourgogne, 2004, p. 50.

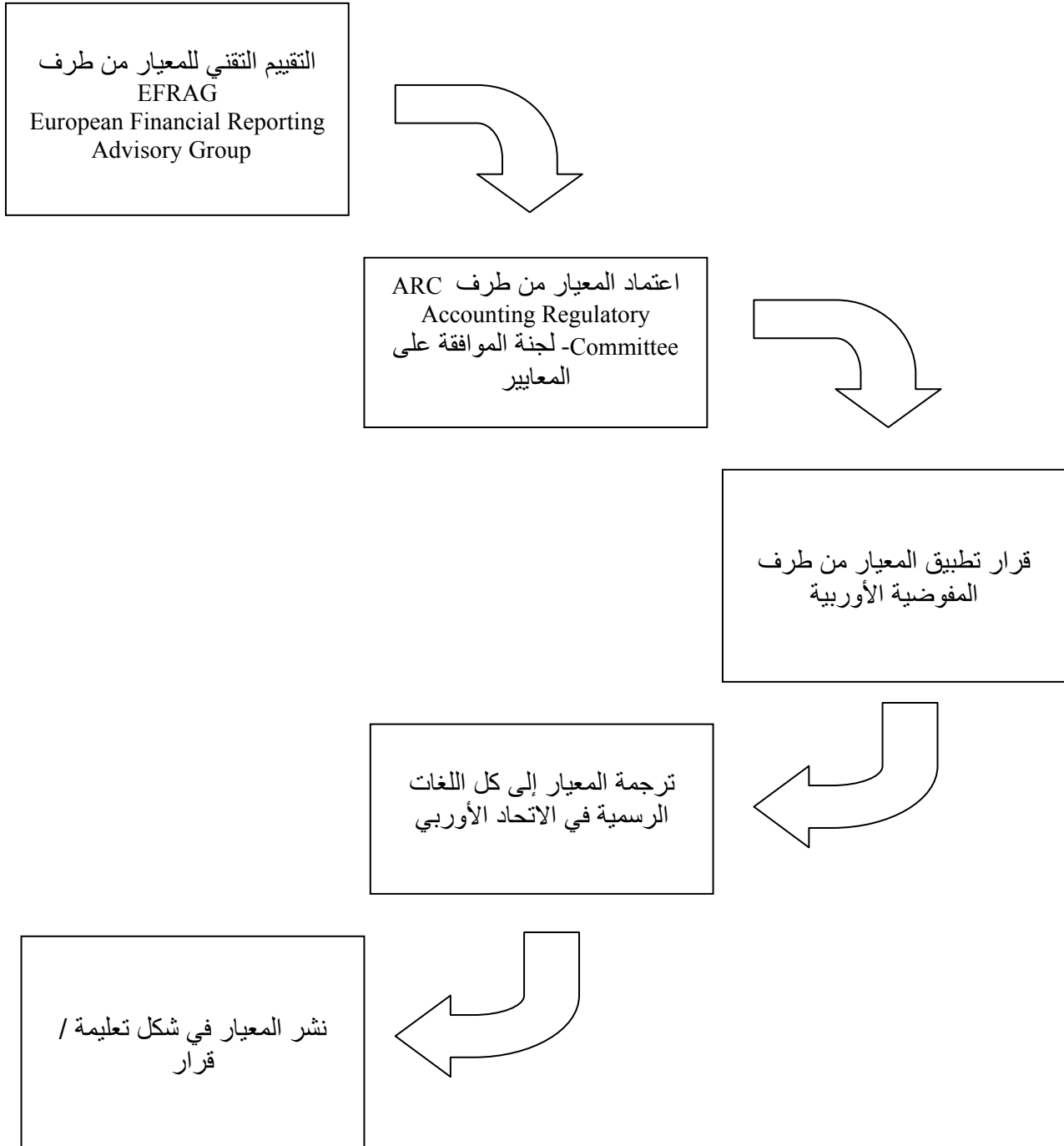
وقد أعطيت شركات الإتحاد الأوروبي المدرجة في البورصة والتي لا تصدر سوى السندات أجلا إضافيا (إلى غاية 2007/1/1) لتطبيق المعايير الدولية (IAS/IFRS).
وتتخذ المفوضية الأوروبية قرارها بتطبيق المعايير الدولية (IAS/IFRS) المعتمدة من قبل المجلس (IASB) على مستوى الإتحاد الأوروبي بعد إجراء "عملية تصفية" (Procédure de filtrage) تتم من خلال المنظمات التالية:³

¹- Maryline BENYAKHLEF: **Vers le passage aux nouvelles normes IAS/IFRS.** p. 2.

²- Odile DANDON, Laurent DIDELOT: **Du côté professionnel...Etes vous prêts à passer aux IFRS ?** Cahier du CEREN 8, Département Gestion – Droit– Finance, Dijon- Bourgogne, 2004, p. 50.

³- Op. Cit. p. 51.

الشكل رقم (8) يوضح: مراحل اعتماد معيار محاسبي دولي ما في الاتحاد الأوروبي



Source: Odile DANDON, Laurent DIDELOT: **Du côté professionnel...Etes vous prêts à passer aux IFRS ?** Cahier du CEREN 8, Département Gestion – Droit– Finance, Dijon- Bourgogne, 2004, p. 51.

ثالثاً: الإتحاد الدولي للمحاسبين

International Federation of Accountants - IFAC

تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين في أكتوبر من عام 1977، وذلك بموجب اتفاقية تمت بين 63 منظمة محاسبية مهنية من 49 دولة من دول العالم. وهو حالياً يضم أكثر من مليوني محاسب. وقد حدد الإتحاد أهدافه فيما يلي:¹ "تطوير المهنة والتنسيق بين معايير المحاسبة في العالم بما يسمح للمحاسبين من تقديم خدماتهم بجودة عالية للمصالح العام". كما يهدف إلى تطوير ودعم مهنة تدقيق الحسابات وتوحيد الممارسة المهنية في هذا المجال من خلال إصدار معايير التدقيق الدولية (International Standards on Auditing).

ويتكون تجمع الإتحاد الدولي للمحاسبين من عضو واحد عن كل منظمة من المنظمات العضوة في الإتحاد، ويجتمع كل سنتين ونصف. ينتخب التجمع مجلساً مكوناً من 17 عضواً لمدة ثلاث سنوات.² يحدد المجلس سياسة الإتحاد ويشرف على عملياته ويجتمع مرتين في السنة. أما العمليات اليومية فتشرف عليها السكرتارية الفنية للإتحاد الواقعة في نيويورك والتي تضم مجموعة من المحاسبين المهنيين في العالم،³ ولديه لجان متخصصة في الكثير من الأعمال المهنية.

يرتبط الإتحاد الدولي للمحاسبين بعلاقات وثيقة بغيره من المنظمات الدولية مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية. ففي سنة 1981م، اعترف الإتحاد الدولي للمحاسبين بأن اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة هي صاحبة الأهلية في إصدار معايير المحاسبة الدولية (IAS). وبذلك وضع الإتحاد نهاية للغموض والخلاف بينه وبين اللجنة من حيث اختصاص وأهداف كل منهما، حيث يختص الإتحاد بمهنة المراجعة ويصدر عنه أصول المراجعة الدولية في حين تهتم اللجنة بمهنة المحاسبة ويصدر عنها أصول المحاسبة الدولية.

رابعاً: منظمة التجارة العالمية / World Trade Organization- W.T.O

تلعب منظمة التجارة العالمية (W.T.O) دور المحرك في عولمة الاقتصاد العالمي وتهدف إلى جعل العالم سوقاً واحدة عن طريق تشجيع انفتاح الأسواق الدولية. وقد أصدرت المنظمة في اجتماعها المنعقد في سنغافورة في ديسمبر 1996م تصريحاً تقول فيه:⁴ "إننا نشجع الإلتزام الناجح للمعايير الدولية في قطاع المحاسبة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمة العالمية للجان الأوراق المالية (I.O.S.C.O)". وبذلك فإن منظمة التجارة العالمية تدعم المعايير الدولية للمحاسبة حيث من المرجح أن يؤدي هذا الإعلان إلى زيادة استخدام المعايير الدولية بشكل أكبر وبدرجة أسرع خاصة وأن المنظمة تضم في عضويتها 145 دولة.

¹ - فريديريك تشوي، كارول أن فروست، جاري مبيك: مرجع سابق، ص. 384.

² - Pascal Barneto: Op. Cit. p. 12.

³ - فريديريك تشوي، كارول أن فروست، جاري مبيك: مرجع سابق، ص. 384.

⁴ - د. يوسف محمود جربوع، د. سالم عبد الله حلس: المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية. مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2002، ص. 48.

خامسا: المنظمة العالمية لهيئات الأوراق المالية

International Organization of Securities Commissions - IOSCO

أنشئت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية في عام 1983م. وقد نمت نموًا سريعًا فهي حاليًا تضم منظمي الأوراق المالية في أكثر من 80 دولة. وتعمل هذه المنظمة مع لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتطوير مهنة المحاسبة ومبادئ الإفصاح، فهي تهدف إلى وضع معايير تناسب أسواق الأوراق المالية من شأنها حماية المستثمرين والتأكد من عدالة السوق.

إن العديد من أسواق الأسهم تطلب أو تسمح لمصدري الأوراق المالية الأجانب بعرض قوائمهم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية. لذلك يقوم عدد متزايد من الشركات بالإفصاح عن كون قوائمهم المالية تتطابق مع المعايير الدولية للمحاسبة.

وتناضل لجنة معايير المحاسبة الدولية لتطوير معاييرها بحيث تصبح مقبولة من الجهات المنظمة للأوراق المالية عبر العالم. حيث تبنت لجنة (IASB) خطة عمل لوضع مجموعة من المعايير الشاملة عالية الجودة وافقت عليها اللجنة الفنية التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) عام 1995. إذ اعتبرت هذه اللجنة الفنية، أنه في حال نجاح هذه الخطة سوف تشتمل معايير المحاسبة الدولية على مجموعة متكاملة من المعايير الأساسية وسوف تحظى هذه المعايير بمصادقة اللجنة الفنية لمنظمة الأيسكو.¹

ومنذ ذلك التاريخ، عجلت لجنة (IASB) باستكمال برنامجها الخاص بجوهر معايير المحاسبة الدولية (قائمة المعايير المحاسبية الدولية الأربعين)، حيث أنجزت اللجنة آخر مشاريعها الرئيسية في برنامج أعمالها في مارس 1998، ويعتبر ذلك إنجازًا تاريخيًا هامًا لمعدي ومستخدمي البيانات المالية.

وفي أكتوبر 1998، طلبت الدول الصناعية السبع من المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO) أن تجري من حين لآخر تقييمًا لمنظومة المعايير المحاسبية الدولية.²

وفي شهر ماي من عام 2000 أوصت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) هيئاتها بقبول القوائم المالية المعدة وفق المعايير (IAS/IFRS) في أسواقها المالية.³

سادسًا: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

Organization for Economic Cooperation and Development - OECD

هي منظمة دولية للدول الصناعية ذات اقتصاديات السوق. لديها مجلس يضم 200 لجنة وفريق عمل. تصدر المنظمة نشرة بعنوان "اتجاهات سوق المال" (Financial Market Trends) ثلاث مرات في السنة.

¹ - د. طارق عبد العال حماد: مرجع سابق، ص. 23.

² - مرجع سابق، ص. 24.

³ - Pascal Barneto: Op. Cit. p. 27.

تهدف هذه النشرة إلى التنبؤ باتجاهات أسواق المال الرئيسية المحلية للدول الأعضاء، وتعمل هذه المنظمة على عكس الهيئات الدولية الأخرى (مثل الأمم المتحدة) لخدمة أعضائها فقط من الدول الصناعية الكبرى.

المطلب الثالث: الانتقادات الموجمة للتنسيق المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية

بالرغم من أن الكثير من المهتمين بمهنة المحاسبة أصبحوا يؤمنون في السنوات الأخيرة بضرورة التوفيق الدولي باعتباره حل للعديد من المشكلات المحاسبية المستجدة، إلا أن موضوع التنسيق المحاسبي يلقى العديد من الانتقادات من طرف البعض الذين يدعون بأن المحاسبة هي علم اجتماعي مرن وأن وضع المعايير الدولية للمحاسبة يعد تقييدا لها. إذ يشكك هؤلاء في كون المعايير الدولية ستكون بالمرونة الكافية بحيث تستوعب الفروق القومية الكبيرة من حيث التقاليد وظروف البيئة السياسية والاجتماعية والاقتصادية في كل دولة.

وقد ذكر أحد المعلقين الآتي:¹ "لا يبدو أن تناسق المبادئ المحاسبية الدولية يمكن أن يتحقق، فهناك الكثير من الجماعات القومية ذوي المصالح في المحافظة على معاييرهم وممارساتهم والتي تكوّنت بشكل عام من خلال الاعتبارات السياسية، ولا يوجد فرد واحد له القوة على اقتراح التناسق، ولا يوجد هيئة لها القدرة والسلطة بحيث تلزم بتطبيق مبادئ المحاسبة المالية المقبولة عالميا... كما أن مبادئ المحاسبة المالية المقبولة قبولا عالميا تبدو غير قابلة للتطبيق نتيجة للمعوقات المؤسسية لعملية وضع المعايير، وبسبب أنه لا يوجد حاجة ضرورية لتنشيط أسواق رأس المال الدولية".

والمتتبع لمراحل سير عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) يرى بأن هذه اللجنة لم تبدأ في أول الأمر بإصدار "معايير محاسبية دولية" بالمعنى الفني الحقيقي لهذا المصطلح، وإنما جاءت معاييرها كاختيار وتنسيق بين العديد من المعايير والبدائل المحاسبية المطبقة في الدول الصناعية المتقدمة المسيطرة عليها. إذ أن كل معيار صادر عن اللجنة كان يتضمن عدة سياسات محاسبية بديلة وغالبا ما تكون هذه البدائل أمريكية أو إنجليزية أو أوروبية الصنع.

غير أن اللجنة غيرت هذه الإستراتيجية سنة 1989م² بإصدار الدراسة التوضيحية رقم (32) كمحاولة لتوحيد الممارسات المحاسبية وتعظيم خاصية القابلية للمقارنة. حيث أعادت اللجنة النظر في بعض المعايير واقترحت إلغاء البدائل المحاسبية بحيث يتم الإبقاء على أسلوب محاسبي واحد أو يقتصر المعيار على المفاضلة بين بديلين فقط أحدهما يطلق عليه "الأسلوب المفضل أو المطلوب أو المعالجة الأساسية" والثاني يطلق عليه "الأسلوب المسموح به أو المعالجة البديلة المسموح بها". وبعد عرض هذه الدراسة على الجمعيات والمنظمات المهنية للاستقصاء أصدرت اللجنة دراسة أخرى سنة 1990 مؤكدة على هذا الاتجاه بعد إدخال بعض التعديلات على الدراسة الأولى.

¹- فريديريك تشوي، كارول أن فروست، جاري مبيك: مرجع سابق، ص. 352.

²- د. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: مرجع سابق، ص. 421.

إن الدراسة رقم (32) تعتبر تغييرا جذريا لأسس عمل لجنة (IASB) من التنسيق والتوفيق بين مختلف البدائل المحاسبية المطبقة في العديد من الدول الأعضاء إلى توحيد أو تنميط الممارسة المحاسبية بإرساء معايير لها صفة الدولية من شأنها أن تدعم مركز اللجنة كتنظيم مستقل يستهدف مصلحة الجماعة التي قد تختلف عن مصلحة كل عضو من أعضائها. أي أن هذه الدراسة تنطوي على تحول ضمني في دور وأهداف اللجنة (IASB). فقد تحولت من دور المنسق بين المعايير التي تطبقها الدول الأعضاء إلى دور المقرر والموجه لهذه الدول. وقبول هذا الدور الجديد من قبل الدول الأعضاء سيستلزم وقتا طويلا وجهدا كبيرا من طرف اللجنة (IASB).

وكدليل على هذا التحول، ومن أجل التأقلم مع تحديات إصدار المعايير المحاسبية الدولية، قامت اللجنة (IASB) في أبريل 2001م بإجراء الإصلاحات التالية:

- 1- أصبحت (IASB) هيئة دولية مستقلة؛
- 2- أصبح مجلس اللجنة (IASB/IASBoard) هو العضو الوحيد المكلف بتحضير واعتماد المعايير بدلا من اللجنة (IASB)؛
- 3- أصبح يطلق على المعايير المحاسبية الصادرة عن المجلس (IASB) والتي كانت تسمى (IAS) سابقا **"International Accounting Standards"**، مصطلح **(IFRS) International Financial Reporting Standards** أو **"Les normes internationales de l'information financière"** بينما تبقى المعايير الصادرة سابقا وغير المعدلة باسم (IAS).

ويعد هذا التغيير في المصطلحات خير شاهد على رغبة الـ (IASB) في توسيع مجال المعايير المحاسبية على المعلومات المالية بدلا من اهتمامها بالمعلومات المحاسبية فقط. إذ استبدل مصطلح **"محاسبي"** **"Accounting"** / **"Comptable"** بمصطلح **"التقرير المالي"** **"L'information financière"** مما يعني إعطاء أهمية أكبر للمالية والأسواق المالية من خلال المعايير الدولية الجديدة.¹

ومنذ عام 2001م، أصبحت المعايير المحاسبية التي كانت موجهة فقط للمراجعين والمهنيين في مجال المحاسبة، أدوات حقيقية للاتصال المالي بين الشركات. إن تحويل المعايير من **"محاسبية"** إلى معايير **"التقرير المالي"** سوف يحدث ثورة في أسلوب إعداد وعرض القوائم المالية، وسوف تصبح عملية إصدار المعايير أكثر تعقيدا لأنها ستأخذ في عين الاعتبار، وأكثر من السابق، جميع الأطراف المعنية (مراجعون، محاسبون، محللون ماليون، أعوان ماليون، مستثمرون، بنوك، مسيرون...)².

وبالرغم من الانتقادات التي وجهت للهيئة المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية الدولية (IASB) سابقا (IASB / حاليا)، إلا أن تطبيق المعايير (IAS/IFRS) يزداد انتشارا ويلقى ترحيبا قويا على الصعيد الدولي مقارنة بالمعايير المحاسبية الصادرة عن هيئة (FASB). لأن اختيار المعايير المحاسبية الجيدة هو أشبه باختيار

¹- Pascal Barneto: Op. Cit. p. 4.

²- Pascal Barneto: Op. Cit. p. 20.

الشبكة الهاتفية، فنحن عادة ما نتوجه لاختيار الشبكة التي يشترك في استعمالها أكبر عدد من المشاركين وذلك من أجل تخفيض تكلفة الاتصالات المباشرة. وعلى المستوى الدولي، توجد 10 دول فقط تسمح بإعداد القوائم المالية وفقا لمعايير (FASB)، وتسعة منها (باستثناء إسرائيل) تسمح كذلك بإعداد القوائم المالية وفقا للمعايير (IAS/IFRS).

نتيجة لذلك، تم نشر مذكرة تفاهم بين مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في عام 2002. تضم المذكرة برنامج عمل مشترك بين الهيئتين يهدف إلى تقريب المعايير المحاسبية الأمريكية (US.GAAP) والمعايير الدولية (IAS/IFRS) إلى جانب إصدار معايير جديدة مشتركة في عدد من المجالات ابتداء من عام 2008.¹

المطلب الرابع: المعاسبة في الوطن العربي والمنظمات المحاسبية الإقليمية العربية

أولاً: الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب

تأسس الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب كأحد المنظمات العربية في السبعينات من القرن الماضي. يصدر مجلة فصلية باسم "المحاسب" تنشر فيها البحوث والدراسات في مجال المحاسبة والمراجعة. وقد وافقت الجمعية العمومية للإتحاد على إنشاء معهد عام 1981 سمي "المعهد العربي للمحاسبة والتدقيق" وله فروع ومراكز امتحانات في معظم الدول العربية. وقد حددت المادة الخامسة من النظام الأساسي للمعهد الأهداف الآتية:²

- 1) ترويج الأسس العلمية في أعمال المحاسبة والتدقيق وترسيخها على صعيد الوطن العربي؛
 - 2) تنظيم الشؤون الفنية للمهنة وضمان مستوى علمي رفيع لمزاويلها وإعدادهم علمياً وعملياً؛
 - 3) تطوير التسهيلات المتوفرة للأشخاص الذين يدخلون المهنة من ناحية التكوين والتدريب؛
 - 4) نشر الوعي بالتشريعات المالية والضريبية في الوطن العربي لدى ممارسي المهنة؛
 - 5) التأكد من توفر الخبرة بهذه التشريعات بين المنتمين للمعهد والتشجيع على إجراء مقارنة بين هذه التشريعات؛
 - 6) الإشراف على أعضاء المهنة ووضع قواعد السلوك المهني ومستويات الأداء الواجب اتباعها في مزاولة المهنة؛
 - 7) تقديم الاستشارات الفنية في حقل المهنة للجهات التي تطلبها.
- ويستعين المعهد لتحقيق هذه الأهداف بالوسائل التالية:³

¹- CNC, Conseil des Normes Comptables: Op. Cit. p. 1.

²- د. عبد الباسط رضوان، د. الغريب بيومي، د. سامي قلعه جي، د. جاسم المصنف، د. نادر سليمان: مرجع سابق، ص. 62.

³- د. عبد الباسط رضوان، د. الغريب بيومي، د. سامي قلعه جي، د. جاسم المصنف، د. نادر سليمان: مرجع سابق، ص. 62.

- منح شهادة اختصاص عليا في المحاسبة والتدقيق معادلة في مستواها للشهادة التي تمنحها المعاهد المماثلة في العالم؛
- تنظيم دورات تدريبية مكثفة في المواضيع المختلفة ذات العلاقة بالمحاسبة والتدقيق؛
- التعاون مع المؤسسات العلمية الإقليمية والدولية والتعاقد معها في كل ما يتعلق بتحقيق أهداف الإتحاد؛
- تنظيم المؤتمرات والندوات الدولية حول موضوعات متخصصة في المحاسبة؛
- التعاون مع النقابات والجمعيات المهنية المنتمية للإتحاد لوضع أسس وقواعد مزاوله المهنة؛
- نشر البحوث والدراسات وترجمة الكتب والمراجع ذات العلاقة بعلوم المحاسبة والتدقيق، وتداول المعلومات المفيدة بين أعضاء اتحاد المحاسبين العرب.

وقد تعرض الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب للانشقاق بسبب عقد اتفاقية السلام بين مصر وإسرائيل فنقل مقر الإتحاد من القاهرة إلى بغداد. ونتيجة لحرب الخليج الثانية أصبح هناك اتحادان للمحاسبين والمراجعين العرب أحدهما في بغداد والآخر في القاهرة وكلاهما يدعي الشرعية.¹

ثانياً: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين² / Arab Society of Certified Accountants

التقى عدد من قادة مهنة المحاسبة في العالم العربي (28 محاسب عربي من العاملين في شركات مهنية عربية ودولية) في مقر الجمعية البريطانية للمحاسبين القانونيين بلندن في أكتوبر 1983، واتفقوا على تأسيس المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الذي سجل كشركة في جانفي 1984 بلندن.

يهدف المجمع إلى تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق في الوطن العربي من خلال:

- تزويد السوق العربية بالمحاسب القانوني المؤهل تأهيلا دوليا عاليا والذي يعتبر بحق اللبنة الأساسية في اقتصاديات أية دولة متطورة اقتصاديا لاسيما وأن السوق العربية بأمس الحاجة إلى هذا النوع من الخبرات والكفاءات؛
- تطوير مستوى الكفاءة العملية والسلوك المهني للأعضاء؛
- حماية الأعضاء والمحافظة على استقلاليتهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم؛
- تطوير وتسهيل نشر المعلومات العلمية والمهنية وتبادلها بين المحاسبين والمهنيين وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والندوات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية بالإضافة إلى تشجيع البحث العلمي والمهني؛
- تمثيل المحاسبين القانونيين العرب في المنتديات الدولية ونقل وجهات نظرهم وتطلعاتهم في كل ما يتعلق بمهنة المحاسبة؛
- وضع الأسس والقواعد لتأهيل المحاسب القانوني العربي من خلال الدراسة والتدريب والخضوع لامتحانات مهنية في المحاسبة والإدارة المالية للحصول على لقب محاسب قانوني عربي (ACPA)؛

¹ - د. يوسف محمود جربوع، د. سالم عبد الله حلس: مرجع سابق، ص. 40.

² - <http://www.ascasociety.org/>

• ارتباط المجمع بجمعية المحاسبين القانونيين البريطانية من خلال عضوية عدد كبير من أعضاء المجمع في الجمعية البريطانية ويؤدي التعاون الوثيق بين المجمع والجمعية البريطانية إلى قبول أعضاء المجمع دولياً والاعتراف بشهاداتهم عالمياً؛

• حث الدول التي ليس لها معايير محاسبة خاصة بها على تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتشجيع الدول الأخرى على تعديل معاييرها بما ينسجم ويتوافق مع المعايير الدولية.

وقد أنشأ المجمع "كلية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين" هدفها توفير المستلزمات التعليمية للأعضاء بأفضل الأساليب العلمية والاقتصادية.

كما يصدر عن المجمع "مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين" وهي المجلة الشهرية المهنية العربية الأولى التي تتولى نشر الأخبار المهنية في المنطقة العربية، وقد صدر عنها حتى الآن أكثر من 116 عدداً. ويمنح المجمع شهادة "محاسب قانوني عربي A.C.P.A/" بعد دراسة منهاج محدد واجتياز امتحان في أحد المراكز المنتشرة في العديد من المدن الكبيرة في الوطن العربي. وفي سنة 1984م، أسس المجمع جمعية مهنية في الأردن باسم "جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن"، وقد حصلت هذه الجمعية سنة 1987 على العضوية في الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وعليه أصبحت عضواً في لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) وهي الآن عضو في مجلس إدارة هذه الهيئات.

إن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين يعمل جاهداً وبشكل مستمر ومتواصل من أجل استيفاء كافة المتطلبات المهنية التي تؤهله للحصول على المكانة الدولية اللائقة، وعليه فقد أصبح المجمع عضواً فعالاً في الهيئات والمنظمات الدولية التالية:

* الإتحاد الدولي للمحاسبين؛

* مجلس معايير المحاسبة الدولية؛

* لجنة الخبراء الحكوميين التابعة للأمم المتحدة؛

* اللجنة الدولية للتعليم والبحث المحاسبي؛

* لجنة التأهيل المحاسبي المهني الدولي التابعة للأمم المتحدة.

ثالثاً: هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية¹

هي منظمة دولية غير هادفة للربح تضطلع بإعداد وإصدار معايير المحاسبة المالية والمراجعة والضبط وأخلاقيات العمل والمعايير الشرعية للمؤسسات المالية الإسلامية بصفة خاصة والصناعة المصرفية والمالية الإسلامية على وجه العموم. كما تنظم الهيئة عدداً من برامج التطوير المهني (وخاصة برنامج المحاسب

¹ - <http://www.arabic.aaofii.com/ara-memberscriteria.html>

القانوني الإسلامي وبرنامج المراقب والمدقق الشرعي) في سعيها الرامي إلى رفع مستوى الموارد البشرية العاملة في هذه الصناعة وتطوير هياكل مؤسساتها.

لقد تأسست الهيئة بموجب اتفاقية التأسيس التي وقعها عدد من المؤسسات المالية الإسلامية بتاريخ 26 فيفري 1990م في الجزائر. وقد تم تسجيل الهيئة في 27 مارس 1991م في دولة البحرين (مملكة البحرين، الآن). وبصفتها منظمة دولية مستقلة، تحظى الهيئة بدعم عدد كبير من المؤسسات ذات الصلة الاعتبارية حول العالم (155 عضواً من أكثر من أربعين بلداً، حتى الآن) ومنها المصارف المركزية والمؤسسات المالية الإسلامية وغيرها من الأطراف العاملة في الصناعة المالية والمصرفية الإسلامية الدولية.

وتصنف الهيئة أعضائها في شكل فئات كما يلي:

أ- الأعضاء المؤسسون: وهم المؤسسات المالية الإسلامية الموقعة على اتفاقية التأسيس.

ب- الأعضاء المشاركون: وهم المؤسسات والشركات المالية الإسلامية التي تعمل وفقاً لأحكام الشريعة الإسلامية ومبادئها في جميع أنشطتها، والمجامع والهيئات الفقهية الإسلامية ذات الشخصية المعنوية. وتضم عضوية الهيئة أيضاً الهيئات الرقابية والإشرافية التي تشرف على مؤسسات مالية إسلامية وتشمل المصارف المركزية ومؤسسات النقد وما في حكمها.

ج- الأعضاء المراقبون: وهم الهيئات والجمعيات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وإعداد معايير المحاسبة والمراجعة، ومكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة القانونية ذات الاهتمام بأعمال المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، والمؤسسات المالية التي تمارس أنشطة مالية إسلامية ضمن نشاطاتها الأخرى. بالإضافة إلى مستخدمي القوائم المالية للمؤسسات المالية الإسلامية.

د- الأعضاء المؤازرون: وتتكون من كافة المؤسسات المالية المحلية والعالمية التي ترى لها مصلحة بالتعاون مع المؤسسات المالية الإسلامية ومنتجاتها ومع هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

وقد حصلت الهيئة على دعم كبير لتطبيق المعايير الصادرة عنها، حيث تعتمد هذه المعايير اليوم في مملكة البحرين ومركز دبي المالي العالمي والأردن ولبنان وقطر والسودان وسوريا. كما أن الجهات المختصة في أستراليا واندونيسيا وماليزيا والباكستان والمملكة العربية السعودية وجنوب أفريقيا أصدرت أدلة إرشادية مستمدة من معايير الهيئة وإصداراتها.

وتهدف الهيئة في إطار أحكام الشريعة الإسلامية إلى ما يلي:

- 1- تطوير فكر المحاسبة والمراجعة والمجالات المصرفية ذات العلاقة بأنشطة المؤسسات المالية الإسلامية؛
 - 2- نشر فكر المحاسبة والمراجعة المتعلقة بأنشطة المؤسسات المالية الإسلامية وتطبيقاته عن طريق التدريب وعقد الندوات وإصدار النشرات الدورية وإعداد الأبحاث والتقارير وغير ذلك من الوسائل؛
 - 3- إعداد وإصدار معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية وتفسيرها للتوفيق بين الممارسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسات المالية الإسلامية في إعداد قوائمها المالية وكذلك التوفيق بين إجراءات المراجعة التي تتبع في مراجعة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات المالية الإسلامية؛
 - 4- مراجعة وتعديل معايير المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية لتواكب التطور في فكر وتطبيقات المحاسبة والمراجعة؛
 - 5- إعداد وإصدار ومراجعة وتعديل البيانات والإرشادات الخاصة بأنشطة المؤسسات المالية الإسلامية فيما يتعلق بالممارسات المصرفية والاستثمارية وأعمال التأمين؛
 - 6- السعي لاستخدام وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والبيانات والإرشادات المتعلقة بالممارسات المصرفية والاستثمارية وأعمال التأمين التي تصدرها الهيئة، من قبل كل من الجهات الرقابية ذات الصلة والمؤسسات المالية الإسلامية وغيرها ممن يباشرون نشاطا ماليا إسلاميا ومكاتب المحاسبة والمراجعة.
- كما أن هناك على مستوى كل بلد عربي تنظيم مشابه هدفه الأساسي الحفاظ على حقوق المحاسبين والمراجعين والعمل على رفع كفاءتهم. وهكذا تطورت مهنة المحاسبة في الوطن العربي من خلال إسهامات تلك المنظمات في مجال قواعد وسلوك المهنة.

خلاصة الفصل:

رأينا في هذا الفصل أن التغيرات والتطورات والتحويلات البيئية المتتالية التي شهدها العالم عبر التاريخ كان لها أثر واضح على تطور المحاسبة سواء من حيث مفهومها أو أهدافها أو إجراءاتها. فالمحاسبة التي نراها اليوم ما هي إلا نتاج لتراكم سلسلة من الخبرات والمعارف والأحداث التي مرت بها البشرية. وتعد أزمة الثلاثينات من القرن الماضي أهم منعطف شهدته المحاسبة، حيث نتج عنها ظهور المجمعات والمنظمات المهنية على المستويات المحلية والإقليمية والقارية والدولية، وظهرت تبعا لذلك مفاهيم التنميط والتنسيق والتوحيد من خلال إصدار المعايير المحاسبية مما أدى إلى إثراء الفكر المحاسبي وترشيد الممارسة المحاسبية.

الفصل الثاني

الأصول غير الملموسة وتكاليف البحث والتطوير

تمهيد

تعتبر الأصول غير الملموسة ضرورية بالنسبة للوحدات الاقتصادية، إذ تتحدد قيمة المؤسسة عموماً بعناصرها المادية والمعنوية. وفي السنوات الأخيرة، زاد الحديث عن عناصر رأس المال المعنوي، وأصبحت المنشآت تولي اهتماماً أكبر للاستثمار في هذا الجانب من الأصول. فالعناصر المادية فقط لم تعد لوحدها كافية لضمان استمرارية المنشآت في ظل محيط اقتصادي متغير باستمرار. كما أن ظروف المنافسة الحادة والتقلبات التكنولوجية السريعة دفعت المسيرين إلى توجيه مبالغ أكبر من الأموال المنفقة على أنشطة البحث والتطوير بغرض تحسين المعرفة العامة والمعرفة الإنتاجية التي يكون من شأنها خلق منتجات أو عمليات جديدة أو أساليب أو تقنيات مطورة أو اكتشاف طرق إنتاجية بديلة تكون أقل تكلفة من الطرق التقليدية أو تحقق إيرادات أعلى.

وسندرس في هذا الفصل الجوانب الرئيسية المتعلقة بالاستثمارات المعنوية من حيث تعريفها وخصائصها وتصنيفاتها وأهمية تقييمها في الاقتصاد المعاصر وكذا الأسس العامة للمحاسبة عنها. ثم نتطرق في الجزء الأخير من هذا الفصل إلى تكاليف البحث والتطوير كنوع خاص من الأصول المعنوية.

المبحث الأول: الأصول غير الملموسة

المطلب الأول: تعريف الأصول بصفة عامة

تضم ميزانية وحدة اقتصادية ما، كما هو معروف محاسبيا، مجموعة من الأصول والخصوم اللازمة لأداء النشاط الذي أسست من أجله. وتدرج عناصر الأصول ضمن ترتيب منطقي يقوم على أساس درجة السيولة؛ إذ تنقسم إلى أصول ثابتة وأصول متداولة. هذه الأخيرة (الأصول المتداولة) والتي هي أكثر سيولة من الأصول الثابتة تتمثل في الحسابات النقدية وشبه النقدية والمخزونات. بينما تنقسم الأصول الثابتة إلى أصول مادية ملموسة وأصول معنوية غير ملموسة.

وبما أن الأصول المعنوية (غير الملموسة) هي مركز اهتمامنا في هذه الدراسة؛ فإنه يجدر بنا تعريف الأصول بصفة عامة، سواء كانت ثابتة أو متداولة، ثم الأصول الثابتة بنوعها: الملموسة وغير الملموسة لنركز فيما بعد على دراسة الأصول المعنوية فقط بشكل خاص وبنوع من التفصيل.

أولا: الأصول داخل الوحدة الاقتصادية

توجد تعريفات كثيرة للأصول، مثلها في ذلك مثل كافة المصطلحات المحاسبية الأساسية الأخرى، ومن التعريفات الأكثر قبولا واعتمادا ما يلي:¹

1/ في عام 1953م، قدمت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تعريفا للأصول على أنها: "كل ما يتمثل في رصيد مدين يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يعبر عن قيمة معينة أو ممتلكات أو مصروفات مؤجلة تخص فترات مقبلة".

2/ في عام 1970م، قدمت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) تعريفا آخر للأصول على أنها: "تتمثل في أية موارد اقتصادية أو مصروفات مؤجلة يتم قياسها والاعتراف بها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما".

3/ في عام 1985م، استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) على تعريف الأصول بأنها: "منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي".

نلاحظ من التعريف الأول أنه يركز على الملكية القانونية كصفة من صفات الأصل، كما أنه يدخل ضمن عناصر الأصول المصروفات المؤجلة التي لا يتمكن المحاسب من تحميلها لقائمة الدخل

¹ - د. يوسف محمود جريوع، د. سالم عبد الله حلس: مرجع سابق، ص. 88.

الخاصة بالفترة. ونجد أنه يعطي الأولوية لاعتبارات تحديد الدخل، كما أنه يدخل القواعد والمبادئ المحاسبية ضمن محددات المفهوم.¹ ففي الهيكل المحاسبي التقليدي، كانت الميزانية بمثابة همزة وصل بين قائمتين للدخل، وأصبح تقييم الأصل يعد عملية لحساب المقدار الذي ينبغي ترحيله للفترة المقبلة.² أما التعريف الثاني فلا يختلف كثيرا عن سابقه إلا من حيث أنه ينظر إلى الأصول من زاوية الموارد الاقتصادية وليس من زاوية الملكية القانونية. ولذلك فإن هذا التعريف يعتبر أكثر شمولاً، ولو أنه هو أيضا يدخل القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كجزء من التعريف. بينما يعتبر التعريف الثالث تطورا جذريا في تحديد معنى الأصول؛ فهو من ناحية يعتبر أكثر التعاريف المقدمة شمولاً وتحديداً، كما أنه يستبعد من المفهوم أي اعتبارات تتعلق بقواعد ومبادئ القياس أو التطبيق المحاسبي. وتأسيساً على ذلك، نجد أن هناك ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول هي:³

أ- **وجود منافع اقتصادية مستقبلية:** أي أن تكون للأصل قدرة مباشرة أو غير مباشرة على تزويد المنشأة بالخدمة أو المنفعة سواء بمفرده أو بالتضامن مع غيره من الأصول، وذلك بهدف تحقيق تدفقات موجبة في المستقبل. غير أن شامبرز يشترط قابلية الأصل للانفصال، أي أن تكون الأصول مفردات مستقلة عن بعضها وأن تتوفر القدرة على تحويل منافع الأصل أو استخدامها بطريقة منفصلة عن باقي الأصول الأخرى.⁴

ب- **قدرة المنشأة على السيطرة أو التحكم أو الرقابة على هذه المنافع:** أي وجود ارتباط بين الوحدة المحاسبية والأصل بحيث يكون في استطاعة الوحدة الحصول -متى نشاء- على المنافع والخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.

ج- **أن تكون القدرة على التحكم في المنافع والخدمات قد نتجت عن أحداث وعمليات تمت فعلا في الماضي:** أي حدثت فعلا وليست افتراضية أو متوقعة.

إن غياب خاصية أو أكثر من هذه الخصائص الثلاث يتنافى مع وجود الأصل؛ أي أنه لا يعتبر بند ما من البنود أصلا إذا:

- أ- لم يكن ممثلا لخدمات مستقبلية، أو
 - ب- أنه يمثل خدمات مستقبلية لكن ليس في استطاعة الوحدة المحاسبية السيطرة عليها، أو
 - ج- أنه يمثل خدمات مستقبلية وفي استطاعة الوحدة المحاسبية تنظيم طريقة الاستفادة منها
- ولكن الأحداث أو العمليات التي تخوّل للوحدة هذا الحق لم تتحقق بعد.

¹ د. يوسف محمود جربوع، د. سالم عبد الله حلس: مرجع سابق، ص. 88.
² إ.س. هندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبو زيد: **النظرية المحاسبية**. جامعة الإسكندرية، الطبعة الرابعة، 2005، ص. 410.
³ د. رضوان حلوة حنان: **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**. دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2001، ص. 313.
⁴ إ.س. هندريكسن: مرجع سابق، ص. 413.

ومع ذلك، فإن كون المنافع أو الخدمات المستقبلية لأصل ما غير مؤكدة لا ينفي وجود الأصل. فعدم التأكد يؤثر على تقييم العنصر ولا يؤثر على طبيعته إلا إذا كان عنصر عدم التأكد من الكبر إلى درجة تصبح معها المنافع المتوقعة مستقبلاً معدومة أو سالبة.¹ ويضيف هندريكسن إلى هذه الشروط، شرطاً رابعاً وهو أن تستحق هذه المنافع أو الخدمات لفرد معين أو منشأة معينة؛ إذ لا يعبر الحق في استخدام طريق عام عن أصل.² غير أن الوجود المادي لا يعد من ضمن شروط الاعتراف بالأصل، وعليه فبراءات الاختراع وحقوق النشر مثلاً هي أصول إذا كان من المتوقع أن يتدفق عنها منافع اقتصادية مستقبلية وكانت المنشأة تسيطر عليها.³

ثانياً: الأصول الثابتة

أما عن الأصول الثابتة فقد اختلف رجال الاقتصاد والمحاسبون حول مفهومها. فيرى الاقتصاديون من أمثال آدم سميث وريكاردو ومارشال إطلاق لفظ الأصول الثابتة على تلك التي تتميز بطول فترة بقائها داخل المشروع واستخدامها في العملية الإنتاجية لأكثر من مرة. في حين أن المحاسبين ينظرون إلى الأصول الثابتة من حيث الغرض من حيازتها. فمعيار التفرقة بين الأصول الثابتة والأصول المتداولة هو الغرض من الشراء؛ إذ عرّف مصطلح الأصول الثابتة بأنه يعني: "الممتلكات الملموسة وغير الملموسة، والتي يكون الغرض من شرائها استخدامها في عمليات المشروع. وهذا هو الحد المميز لها عن الأصول التي يكون الغرض منها هو إعادة بيعها".⁴

ويصف البعض الأصول الثابتة بالموارد الاقتصادية ذات المنافع الكامنة ويشبهونها: "بمخزن القيم". وهناك عدد من الخصائص الأساسية التي يمكن على أساسها التعرف على الأصول الثابتة وتمييزها عن غيرها، وهي:⁵

- أ- أن يكون استخدام الأصل خاضعاً لسلطة ورقابة الوحدة المحاسبية التي تمتلكه، ومن ثم يكون لها الحق في اكتساب المنافع التي من المحتمل أن يدرها مستقبلاً؛
- ب- تقتنى الأصول الثابتة لغرض الاستعمال في العمليات الإنتاجية وليس لغرض البيع؛
- ج- أنها جميعاً غير نقدية في طبيعتها، ويتم الحصول على المنافع من استخدام أو بيع الخدمات وليس من تحويلها إلى كميات معروفة من النقود عن طريق عملية المضاربة. أي أن الأصول تقدم خدمات أو منافع يمكن قياسها؛

¹ - إس. هندريكسن : مرجع سابق، ص. 413.

² - مرجع سابق، ص. 413.

³ - د. طارق عبد العال حماد: موسوعة المعايير المحاسبية- الجزء الأول: عرض القوائم المالية. الدار الجامعية، 2002-2003، ص. 88.

⁴ - د. عبد الفتاح محمد الصحن، د. محمد سمير الصبان: المحاسبية المتوسطة. جامعة الإسكندرية، 1992، ص. 314.

⁵ - د. عقاري مصطفى: مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة. رسالة دكتوراه دولة، جامعة باتنة، 2005، ص. 185، 186.

د- تستلم الخدمات بصفة عامة على مدار فترة تزيد عن العام أو دورة العمليات؛
هـ- تعتبر العمليات المرتبطة بالحيازة على الأصول قليلة أو متباعدة (غير متكررة) مقارنة مع الأصول المتداولة.

ولقد سائر تعريف الأصول تطور الفكر المحاسبي في المراحل الأولى من القرن الماضي، حيث كان ينظر إلى الأصول من خلال ملكيتها القانونية ومقدرتها على ضمان تسديد الديون، وكان ينظر إلى المصاريف الإيرادية المؤجلة على أنها أصول ضمنية لم تسمح قواعد الاستحقاق بإدخالها في جدول النتائج، وكان لا بد من تدوينها في قائمة المركز المالي.¹ أما الفترة الأخيرة من القرن الماضي فقد شهدت تحول الاهتمام من قدرة الأصول على تسديد الديون إلى التركيز على قدرة الأصول الثابتة على توليد المنافع المستقبلية دون إعاقة أي اهتمام لطبيعة ملكيته.²

ثالثاً: الأصول غير الملموسة

إن الأصول غير الملموسة هي تلك الأصول التي تتميز بعدم وجود كيان مادي ملموس لها.³ فمن هذا القبيل جاءت عدة تعريفات حول مفهوم الأصول غير الملموسة منها:

¹ - د. عباس مهدي الشيرازي: مرجع سابق، ص. 235.

² - د. عقاري مصطفى: مرجع سابق، ص. 189.

³ - د. إسماعيل إبراهيم جمعة: المحاسبة المتوسطة - الأصول طويلة الأجل - الالتزامات - بعض مشاكل قياس الدخل. الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص. 101.

- * "الأصول غير الملموسة هي تلك الأصول طويلة الأجل التي ليس لها وجود مادي ملموس وتمتلكها المنشأة لتحقيق أهدافها ولا تهدف إلى إعادة بيعها للزبائن، ومن أمثلة الأصول غير الملموسة: شهرة المحل والعلامات التجارية والرسوم والنماذج وبراءات الاختراع وغيرها"¹.
- * "تمثل هذه الأصول المبالغ المصروفة للحصول على أصول غير مادية ولكن من طبيعتها أنها من العناصر اللازمة لخلق الطاقة الإنتاجية للمنشأة. وهي لصيقة بتكوين المشروع وتدخل ضمن التكاليف الاستثمارية له شأنها في ذلك شأن الأصول الثابتة. ولكن الأصول غير الملموسة تختلف عن الثابتة في طبيعتها العينية أو القانونية، فهي بالإضافة لميزاتها غير المادية فإنها تظهر في مجموعة مستقلة عند تبويب الميزانية، وترتبط بعوامل اقتصادية وقانونية تحدد عمر الاستفادة منها..."².
- * "تعرف الأصول غير الملموسة بأنها تلك الأصول غير المادية التي تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع والخدمات أو لتأجيرها للغير، أو من أجل أغراضها الإدارية، ويكون من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة"³.
- * "هي الأصول التي ليس لها كيان ملموس أو حسي، ولكن لها قيمة ممثلة في وجودها مثل شهرة المحل وحق الاختراع وحق التأليف والعلامة التجارية..."⁴.
- * "الأصل غير الملموس هو أصل ذو طبيعة غير نقدية قابل للتحديد، وليس له وجود مادي ويحتفظ به للاستخدام في الإنتاج أو لتوفير السلع أو الخدمات أو للتأجير أو للأغراض الإدارية، ويعد أصلاً عندما:
أ- تتحكم فيه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة؛
ب- يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة"⁵.
- * "الأصول المعنوية (غير الملموسة) هي مجموعة الحقوق أو الممتلكات التي ليس لها وجود ملموس ولكنها تساهم في تحقيق أهداف النشاط. ومن أبرز الأمثلة على ذلك: الشهرة وحقوق الاختراع وحقوق التأجير والعلامات التجارية"⁶.

¹- د. نبيل حليبي، د. بطرس مباله، د. محمود علي الجبالي: المحاسبة في المنشآت الفردية (أصول القياس المحاسبي). دار الأمل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1998، ص. 54.

²- د. عبد الباسط رضوان، د. الغريب بيومي، د. سامي قلعه جي، د. جاسم المضيف، د. نادر سليمان: مرجع سابق، ص. 463.

³- د. محمد عباس بدوي، د. الأميرة إبراهيم عثمان، د. عبد الوهاب نصر علي: مقدمة في المحاسبة المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والدولية. دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص. 203.

⁴- د. يوحنا آل آدم، د. صالح الرزق: المحاسبة المالية: أصول وخصوم وقوائم مالية. عمان، 2000، ص. 292.

⁵- محمود محمد عبد السلام البيومي: المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية. منشأة المعارف، الإسكندرية، 2003، ص. 374.

⁶- د. محمود السيد الناغي: نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية. المكتبة العصرية، 2002، ص. 137.

أما هيئة معايير المحاسبة الدولية IASC فقد عرفت الأصل غير الملموس من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS-38 "الأصول غير الملموسة" بأنه: "أصل غير نقدي، قابل للتحديد، ليس له وجود مادي". وعلى الرغم من أن البعض يشترطون توافر خاصية عدم وجود الكيان المادي في الأصل غير الملموس، إلا أن هذه الخاصية لا تكفي وحدها لتصنيف الأصل ضمن الأصول المعنوية.¹ فهناك بعض الأصول مثل ودائع البنوك وحسابات المدينين تفتقد الوجود المادي الملموس، ومع ذلك يصنفها المحاسبون كأصول ملموسة. كما أنه قد توجد حالات لأصول غير ملموسة ويكون لها شكل مادي فمثلاً:

- قد يوجد دليل ملموس لوجود أصل مثل شهادة تشير إلى منح براءة اختراع ولكن هذا لا يشكل الأصل في حد ذاته؛

- كما أن بعض الأصول غير الملموسة يمكن أن تكون داخل كيان مادي مثل الأقراص الممغنطة (في حالة برمجيات الحاسوب)؛
- الأصول المعرفة الناتجة عن أنشطة البحوث والتطوير هي أصول غير ملموسة. لذلك فإن افتقاد الوجود المادي لا يعد بمفرده معياراً كافياً للترقية بين الأصول الملموسة وغير الملموسة، بل لا بد من توفر خصائص أخرى بالأصل حتى يمكن تصنيفه ضمن الأصول المعنوية.

المطلب الثاني: خصائص الأصول غير الملموسة وتصنيفها

أولاً: خصائص الأصول غير الملموسة

تتصف الأصول غير الملموسة بصفة عامة بافتقاد الوجود المادي والدرجة العالية من عدم التأكد التي تحيط بمنافعها المستقبلية. لكن الخاصية الأساسية التي تميز الأصول غير الملموسة عن غيرها من الأصول هي الدرجة العالية من عدم التأكد التي تصاحب المنافع الاقتصادية المتوقعة منها.² حيث تتراوح القيم الممكنة لهذه المنافع في معظم الحالات من الصفر إلى مقادير كبيرة جداً. مع العلم أن كلا من الأصول الملموسة وغير الملموسة تستمد قيمتها الاقتصادية من توقعات القدرة الكسبية المستقبلية. إلا أنه من غير الممكن - في معظم الحالات- أن نحدد بصورة منفصلة ذلك الجزء من الإيرادات الذي نتج عن الأصول غير الملموسة ونميزه عن الجزء الآخر الذي نتج من الأصول والخدمات الأخرى. إن السبب في ارتفاع درجة عدم التأكد هذه يرجع إلى ما يلي:³

¹ - د. محمد سمير الصبان، د. رجب السيد راشد: المحاسبة المتوسطة: أسس القياس والإفصاح المحاسبي. الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص. 82.

² - دونالد كيبزو، جيرى ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 545.

³ - د. محمد سمير الصبان، د. إسماعيل إبراهيم جمعة، د. رجب السيد راشد: المحاسبة المتوسطة: قواعد القياس والإفصاح والتحليل المحاسبي (مدخل نظري تطبيقي)- الجزء الثاني. الدار الجامعية، 1997، ص. 109.

• أن هذه الأصول تستمد قيمتها من المزايا التنافسية التي يمكن أن تحققها لوحة اقتصادية معينة دون غيرها. وهذا يعني أنه قد تكون لهذه الأصول قيمة بالنسبة للوحدة الاقتصادية فقط دون غيرها، كما وأن هذه القيمة تتقلب تبعاً للتقلبات في الميزة التنافسية التي تحققها والتي تنعكس على المنافع المتوقعة منها.

• صعوبة تحديد العمر الافتراضي للأصل غير الملموس. وقد يرجع ذلك إلى عدم وجود عمر مادي للأصل من ناحية، ولصعوبة التنبؤ بالفترة التي يمكن أن يحقق فيها منافع للوحدة الاقتصادية من ناحية أخرى. وعموماً فإن الأصول غير الملموسة لها عمر إنتاجي يزيد عن السنة، لذلك فهي تصنف ضمن الأصول طويلة الأجل (الأصول الثابتة).

من أجل هذه الأسباب، يعد تحديد مقدار وتوقيت المنافع المستقبلية للأصول غير الملموسة أمراً بالغ الصعوبة. ولا شك أن حالة عدم التأكد العالية التي تنطوي عليها المنافع المستقبلية المتوقعة الحصول عليها من هذه الأصول تؤدي إلى ظهور العديد من مشاكل القياس والتقييم -حيث أن قيمة الأصل تتحدد على ضوء المنافع المتوقعة منه- مما يجعل هذا النوع من الأصول يؤثر العديد من المشاكل المحاسبية الجدلوية.

ثانياً: تصنيف الأصول غير الملموسة

لا شك أن تصنيف الأصول غير الملموسة إلى مجموعات ذات سمات مشتركة يمكن أن يساعد على فهم هذه الأصول، وعلى اختيار المعالجة المحاسبية الملائمة لكل منها. ويمكن تصنيف الأصول غير الملموسة وفقاً للأسس التالية:¹

1/ حسب إمكانية تحديدها أو القابلية للتحديد

وفق هذا الأساس يمكن تصنيف الأصول غير الملموسة إلى نوعين هما:

أ- أصول يمكن تحديدها بصورة منفردة: ويقصد بها تلك الأصول التي يمكن تمييزها بصورة منفردة وبمعزل عن أي أصول أخرى. بحيث يمكن حصر النفقات المرتبطة بالحصول عليها ومعالجتها كجزء من تكلفة هذا الأصل. ومثال ذلك: حقوق الاختراع وحقوق الامتياز وحقوق النشر والعلامات التجارية وأنشطة البحث والتطوير.

ب- أصول لا يمكن تحديدها بصورة منفردة: ويقصد بها تلك الأصول التي ترتبط بوجود الوحدة الاقتصادية ويصعب تحديد تكلفة الحصول عليها بصورة منفردة، ومثال ذلك شهرة المحل التي تعتبر محصلة العديد من العوامل المتداخلة.

¹ د. محمد سمير الصبان، د. إسماعيل إبراهيم جمعة، د. رجب السيد راشد: مرجع سابق، ص. 110.

2/ حسب إمكانية فصل الأصل عن المنشأة

يمكن النظر إلى التصنيف السابق من وجهة نظر أخرى، وهي مدى قابلية الأصل للانفصال عن المنشأة، حيث تصنف الأصول غير الملموسة إلى نوعين:

أ- أصول يمكن فصلها عن المنشأة: ويقصد بها تلك الأصول التي يمكن بيعها وتحويل ملكيتها بصفة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية مثل حقوق التأليف والنشر وبراءات الاختراع والعلامات التجارية.

ب- أصول لا يمكن فصلها عن المنشأة: ويقصد بها تلك الأصول التي لا يمكن بيعها أو تحويل ملكيتها دون بيع الوحدة الاقتصادية ذاتها مثل شهرة المحل.

3/ حسب العمر الإنتاجي المتوقع للأصل

ووفقا لهذا الأساس يتم تصنيف الأصول غير الملموسة إلى ثلاثة أنواع هي:

أ- أصول ذات عمر إنتاجي محدد: ويقصد بها تلك الأصول التي يتحدد عمرها الإنتاجي بنصوص قانونية أو عن طريق عقد ملزم بين الوحدة الاقتصادية والغير مثل حقوق الامتياز وحقوق استخدام العلامات التجارية، أي أن فترة الانتفاع من الأصل تحدد بواسطة قانون أو عقد.

ب- أصول يرتبط عمرها الإنتاجي بعوامل إنسانية أو اقتصادية: كما في حالة حقوق النشر والتأليف والتي ترتبط بعمر الشخص نفسه وورثته وكذا براءات الاختراع.

ج- أصول ليس لها عمر محدد: مثل شهرة المحل فهي تستمر باستمرار المؤسسة غالبا.

4/ حسب طريقة اقتناء الأصل

ووفقا لهذا الأساس يتم تصنيف الأصول غير الملموسة إلى نوعين هما:

أ- أصول يتم الحصول عليها من الغير: ويقصد بها تلك الأصول التي يتم شراؤها بصفة منفردة أو ضمن مجموعة من الأصول أو نتيجة الاندماج مع وحدات اقتصادية أخرى مثل الشهرة.

ب- أصول يتم الحصول عليها ذاتيا: ويقصد بها الأصول التي يتم تكوينها وتطويرها داخليا بواسطة الوحدة الاقتصادية مثل: براءات الاختراع والتي يتم التوصل إليها من خلال نشاط البحث والتطوير بمعامل الوحدة الاقتصادية.

المطلب الثالث: أهمية تقييم الأصول غير الملموسة في الاقتصاديات الحديثة

لقد تنامي حجم الاهتمام بقياس رأس المال المعرفي عبر الزمن، وأصبح هذا الأخير موضوع نقاش في السنوات الأخيرة خصوصا. ويرجع ذلك أساسا إلى ظهور المعايير الدولية (المحاسبية والمالية IAS/IFRS) التي تدعو إلى تقييم رأس المال المعنوي وتسجيله مع الأصول في الميزانية.

ولقد تكاثرت الانتقادات الموجهة للطرق المحاسبية التقليدية بسبب أنها لا تهتم سوى بالأصول المادية الملموسة. إذ يشير (J. Holland, 2001) بأن المستثمرين الذين لا تتوفر لديهم المعلومات عن قيم عناصر الأصول غير الملموسة في القوائم المالية الأساسية سيتعرضون إلى تضيق مبالغ مالية من جراء سعيهم للحصول على المعلومات من مصادر أخرى.¹

كما أن الميزانية المعدة وفق الأسس والمبادئ التقليدية بدأ الزمن يكشف عن عجزها في توفير المعلومات المالية المفيدة في اتخاذ القرارات. وما نقصد به هنا من المبادئ التقليدية هو التخلي عن إظهار بعض عناصر الأصول غير الملموسة في الميزانية رغم أنها تمثل أحد الروافد الأساسية التي تستمد منها الوحدة الاقتصادية الحديثة قيمتها حالياً ومستقبلاً. وفي هذا الصدد، تشير إحدى الدراسات التي يقوم بها مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكية (FASB) بأن الأصول غير المفسح عنها في القوائم المالية هي على سبيل التقدير تفوق بعدة مرات الأصول المادية (الملموسة). وقد بينت دراسة أجريت في مكتب التدقيق "Mazars"² أن 80% من قيمة المنشآت لا تظهر في الوثائق المحاسبية! إضافة إلى ذلك، وحسب دراسة حديثة لمكتب Ricol وشركاؤه³ (Cabinet Ricol et associés) فإن وزن الأصول المادية في الشركات المنتمية إلى مؤشر CAC 40 لا يتعدى 13% من مجموع الأصول! وحسب دراسة أخرى قام بها البنك العالمي، تبين أن الاقتصاد الفرنسي هو اقتصاد غير ملموس Economie Immatérielle بنسبة 86%.⁴

كما أثبتت دراسة قام بها مكتب التدقيق Ernest and Young عن القيم المعنوية في 98 مؤسسة أوربية مدرجة في البورصة من قطاعات مختلفة (18 قطاعاً) النتائج التالية:⁵

- 60% من قيمة المؤسسات محل الدراسة هي عبارة عن قيم معنوية؛
- قدرت قيمة رأس المال المعنوي الإجمالية لمجموع هذه الشركات بـ 3000 مليار أورو في 1 جانفي 2006م وهي تفوق قيمة الناتج المحلي الإجمالي (PIB) لدولة فرنسا وألمانيا؛
- بالنسبة لـ 70 مؤسسة، تمثل قيمة الأصول المعنوية أكثر من 50% من إجمالي قيمة المؤسسة؛
- في 7 قطاعات من بين 18 قطاعاً، تمثل قيمة الأصول المعنوية أكثر من 70% من قيمة المؤسسة؛
- 36% فقط من قيمة رأس المال المعنوي لهذه الشركات تظهر في الميزانية على شكل أصول غير ملموسة.

¹ - د. عقاري مصطفى، أ.د. رجال علي: الخلاص المحاسبي حول المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير. ص.6.

² - Pascal Barneto: L'évaluation des actifs incorporels dans le référentiel IFRS. CEREBEM; Centre de Recherche de Bordeaux Ecole de Management, mai, 2005, p.1

³ - Alan FUSTEC: Le capital immatériel, richesse cachée des entreprises- valeur immatérielle, actifs immatériels. p.1

⁴ - Alan FUSTEC: Op. Cit. p. 3.

⁵ - Ernest and Young, étude intitulée: Le capital Immatériel, première richesse de l'entreprise, mars 2007. p.2.

إن عدم الاهتمام بتقييم ومن ثم تسجيل وإظهار الأصول المعنوية في ميزانيات هذه المؤسسات قد أدى إلى اتساع الفجوة بين القيمة السوقية والقيمة الدفترية لها نتيجة ما يطلق عليه "رأس المال المعرفي". ففي دراسة¹ صدرت في جوان 1997 تبين أن أسعار السوق لمجموع الشركات الصناعية لسلة (Dow Jones) تساوي 5.3 مرة قيمتها الدفترية، في حين بلغت هذه المقارنة في الكثير من الشركات التي تتميز بكثافة رأس المال المعرفي مثل (Microsoft, pharmaceutical companies) أكثر من 10 مرات. وبينت هذه الدراسة بأن الشركات التي بدأت في عملية قياس عناصر الأصول غير الملموسة تستند إلى المبررات التالية:

1. أنها (الأصول غير الملموسة) حقيقة تعكس القيمة الجارية للشركة؛
 2. تقدم عملية القياس لهذه الأصول نظرة عن أهم الروافد التي تضمن الاستدامة في الأداء الجيد؛
 3. أصبح الطلب على تحسين إدارة الموارد غير الملموسة يتزايد رغبة لتحقيق الأهداف الاجتماعية والبيئية المختلفة؛
 4. التقيد بتطبيق المقولة الشهيرة للأستاذ الكبير (Peter Drucker) أن ما يمكن قياسه يمكن إدارته وتسييره؛
 5. لأن التقرير عن الأصول غير الملموسة يساهم في تحقيق الهدف المشترك للملاك وهو زيادة صافي حقوق الملكية؛
 6. توفير المعلومات المحاسبية لمختلف الفئات المستعملة للتقارير المالية.
- ويتضمن هذا المفهوم الجديد لأحد عناصر الأصول أو الموارد الاقتصادية، أو ما يسمى رأس المال المعرفي: العلامات التجارية، براءات الاختراع، حقوق الملكية، الشهرة، مصاريف الأبحاث والتطوير، حصص السوق، ولاء العملاء، مهارات العمال، كفاءة الإدارة... ومن الطبيعي أن تسعى الوحدات الاقتصادية إلى امتلاك الموارد الاقتصادية المادية والمعنوية معا اللتين تضمنان لها أساسا القيام بأنشطتها العادية، واللتين تضمنان لها كذلك التفوق والمنافسة وتحسين الأداء المالي. ففي هذا الصدد يقول (D.Egginton, 1990)² أن: "الأصول المادية بمفردها لن تكون كافية لتأدية الأعمال... فالبحث والتطوير الناجح، والإعلان الهادف وتطوير المهارات البشرية تكون ضرورية في كثير من الصناعات... وقد أدت مصاريف هذه البنود إلى منافع اقتصادية طويلة الأجل". وفيما يلي جدول يوضح تزايد الاهتمام بالأصول غير الملموسة عبر الزمن.

¹ - د. عقاري مصطفى، أ.د. رحال علي: مرجع سابق، ص.6.

² - د. عقاري مصطفى، أ.د. رحال علي: مرجع سابق، ص.5.

الجدول رقم (2) يوضح: تطور الاهتمام بالعناصر غير الملموسة في العقود الثلاثة

الأخيرة

نسبة الأصول غير الملموسة إلى إجمالي الأصول			عناصر الأصول الثابتة
2004	1998	1978	
% 25-15	% 28	% 95	الملموسة
% 75-85	% 72	% 5	غير الملموسة
% 100	% 100	% 100	الإجمالي

المصدر: د.مختار بن مصطفى، أ.د. جمال علي: الخلاصة المحاسبية حول المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير. ص.5.

المطلب الرابع: أنواع الأصول غير الملموسة والمحاسبة عنهما

تعتبر المحاسبة عن الأصول غير الملموسة واحدا من المجالات الصعبة في النظرية المحاسبية. وترجع هذه الصعوبة إلى الجوانب المرتبطة بتحديد هذه الأصول، وإلى عدم التأكد في قياس قيمتها وتقدير حياتها المتوقعة.¹

وتتضمن أسس المحاسبة عن الأصول غير الملموسة كلا من أسس القياس المتعلقة بتقييم هذه الأصول وأسس الإفصاح عنها في القوائم المالية.² ونظرا لتمييز الأصل غير الملموس بصفة "الانفرادية"، أي أن كل أصل معنوي خاص بمؤسسة معينة يعتبر فريدا من نوعه وغير قابل للمحاكاة، فإنه يصعب تقييمه عن طريق مقارنته بأصول مشابهة أخرى.

وعلى الرغم من اختلاف أسس التقييم المتعلقة بالأصول غير الملموسة بسبب اختلاف طبيعتها وخصائصها، فإن المعيار المحاسبي الدولي IAS-38 الصادر عن هيئة معايير المحاسبة الدولية IASC في مارس 2004 قد وضع مجموعة من الأسس العامة للتقييم، والتي يجب تطبيقها على معظم الأصول غير الملموسة، كما صدر عن الهيئة معيار آخر وهو المعيار المحاسبي المالي IFRS-3 بشأن المحاسبة عن الشهرة.

ونعرض فيما يلي الأسس العامة للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة كما وردت في المعيار IAS-38 "الأصول غير الملموسة" ثم نتطرق إلى كل نوع من هذه الأصول على حده.

أولا: الأسس العامة للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS-38

¹ - إيس. هندريكسن، ترجمة د. كمال خليفة أبو زيد: مرجع سابق، ص. 672.

² - د. إسماعيل إبراهيم جمعة: مرجع سابق، ص. 103.

1/ أسس الاعتراف بالأصل غير الملموس

يحدد المعيار IAS-38 معايير أساسية للاعتراف بالأصل غير الملموس، وهي:

أ- أن يكون قابلاً للتحديد:¹ أي أن يكون له ذاتية منفصلة ووجود مستقل ملحوظ وتكلفة يمكن نسبتها إليه. وتظهر استقلالية الأصل غير الملموس إذا استطاعت المنشأة التصرف فيه ببيعه أو تأجيره أو استبداله دون التصرف في غيره من الأصول، أو إذا كان ناتجاً عن حقوق تعاقدية أو قانونية كحقوق الملكية الفكرية وبراءات الاختراع والامتيازات وغيرها.

ب- أن يكون خاضعاً لرقابة المنشأة وسيطرتها:² أي أن تمتلك المؤسسة سلطة للحصول على منافع الأصل غير الملموس في أي وقت وسلطة لمنع الآخرين من الوصول إلى هذه المنافع. وتتمثل هذه السلطة عادة في الحقوق التعاقدية أو القانونية التي تحصل عليها المؤسسة لحماية الأصل غير الملموس.

ج- أن يكون قادراً على توليد منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة:³ أي أن تتأكد المنشأة بأن الأصل غير الملموس سيدير منافع اقتصادية مستقبلية وأن هذه المنافع سوف تعود للمنشأة صاحبة الأصل.

د- أن يكون بالإمكان قياس تكلفته بموثوقية:⁴ أي أن تستطيع المنشأة تقدير تكلفة الأصل غير الملموس بدرجة معقولة من الثقة. وتتمثل تكلفة الأصل غير الملموس الذي يتم الحصول عليه بشكل منفصل في سعر الشراء زائد أي تكلفة يتم تحملها مباشرة لإعداد الأصل للاستعمال. أما الأصل غير الملموس القابل للتمييز والذي تحصل عليه المنشأة من عملية الاندماج فإن تكلفته تتمثل في القيمة العادلة لهذا الأصل في تاريخ الحصول عليه؛ أي سعر الأصل المعروف في سوق نشطة. وإذا لم يكن للأصل غير الملموس سوق نشطة فتتحدد تكلفته على أساس المبلغ الذي كانت المنشأة ستدفعه مقابل هذا الأصل في حالة الحصول عليه منفرداً، وذلك في تاريخ الاندماج.⁵ أما إذا لم تتمكن المنشأة من تحديد تكلفة الأصل غير الملموس الذي حصلت عليه من عملية الاندماج فإنها لا تعترف به كأصل مستقل بل تدخله بدلاً من ذلك ضمن قيمة الشهرة.

أما الأصل غير الملموس المكوّن داخلياً بعد أنشطة بحث وتطوير كبراءات الاختراع وبرامج الإعلام الآلي، فإنه يكون بالإمكان تحديد التكاليف المقابلة لهذه الأنشطة وبالتالي يمكن الاعتراف بها كأصول.

بينما لا يسمح المعيار IAS-38 بالاعتراف بالأصول غير الملموسة المكوّنة داخلياً على سبيل العلامات التجارية والشعارات الرمزية والبيانات الإدارية (Les Notices) وقوائم العملاء والشهرة

¹- Paragraphe (12), Norme Comptable Internationale IAS-38.

²- Paragraphe (13), Norme Comptable Internationale IAS-38.

³- Paragraphe (17), Norme Comptable Internationale IAS-38.

⁴- Paragraphe (21), Norme Comptable Internationale IAS-38.

⁵- Paragraphe (40), Norme Comptable Internationale IAS-38.

وحصص السوق (Les Parts de Marché) وملفات الزبائن (Les Fichiers Clients) وعناوين النشر (Les Titres de journaux et de magazines) وغيرها من البنود المشابهة لها من حيث الجوهر، لأنه من الصعب عمليا فصل النفقات المتعلقة بكل إنجاز على حده، إذ يصعب تحديد التكاليف التي يمكن رسملتها ضمن العلامات مثلا بمعزل عن التكاليف التي يمكن رسملتها مع الشهرة.

كذلك، و تطبيقا لمعايير الاعتراف بالأصل غير الملموس السابقة، فإن المعيار IAS-38 لا يسمح بالاعتراف بالتكاليف التالية ضمن الأصول:¹

- تكاليف البحوث؛
- تكاليف ما قبل الافتتاح التي تنفق لبدء أعمال جديدة وتكاليف تشغيل المصنع أي تلك المنفقة قبل انطلاق الإنتاج أو التشغيل الكامل؛
- تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية والسكرتارية المنفقة لإقامة كيان قانوني؛
- تكاليف التدريب والتكوين؛
- تكاليف الدعاية والإشهار؛
- تكاليف إعادة الترتيب المكاني والهيكلية وغيرها التي تدخل في تنظيم الأعمال وخطوط الإنتاج.

وهكذا فإن المعيار IAS-38 قد ألغى نهائيا رسملة بعض التكاليف المؤجلة أو الموزعة مثل مصروفات ما قبل التشغيل (المصاريف الإعدادية – التمهيدية – التأسيسية) وبالتالي أصبحت لا تمثل أصولا غير ملموسة وفق هذا المعيار.

وإذا لم يتوفر شرط من شروط الاعتراف بالأصل غير الملموس المذكورة سابقا، يعالج هذا الأخير إما:

- 1- كمصروف ضمن جدول الدخل؛ أو
 - 2- يتم إدماج تكلفته ضمن الشهرة، إذا كان الأصل مقتنى إثر عملية اندماج.
- ولا يسمح المعيار IAS-38 بإلحاق التكاليف التي سبق تسجيلها كمصروفات إلى تكلفة الأصل غير الملموس في تاريخ لاحق.²

2/ بعد الاعتراف بالأصل غير الملموس

بعد الاعتراف المبدئي ببند من البنود كأصل غير ملموس، يسجل هذا الأخير بإحدى الطريقتين:

¹ - Paragraphe (69), Norme Comptable Internationale IAS-38.

² - Paragraphe (71), Norme Comptable Internationale IAS-38.

أ- المعالجة الأساسية (نموذج التكلفة)¹: يسجل الأصل غير الملموس وفق هذا النموذج بتكلفته مخصصاً منها للاهلاك المجمع أو خسائر انخفاض القيمة المجمعة، حيث:

- تتمثل تكلفة الأصل غير الملموس المقتنى بطريقة منفردة في:

* سعر شرائه متضمناً الحقوق الجمركية والرسوم والضرائب غير القابلة للاسترجاع، وذلك بعد خصم الحسومات والخصومات التجارية؛

إضافة إلى

* كل تكلفة تتعلق مباشرة بإعداد الأصل للاستخدام.

- تتمثل تكلفة الأصل غير الملموس المقتنى إثر عملية الاندماج في قيمته العادلة المحددة في سوق نشط في تاريخ الاقتناء.

ويعرّف المعيار IAS-38 السوق النشط بأنه السوق الذي تتوفر فيه الشروط التالية:²

(1) البنود المعروضة للتداول في السوق تكون متجانسة؛

(2) يمكن أن نجد في هذا السوق، وفي أي وقت، بائعين ومشتريين راغبين؛

(3) الأسعار تكون في متناول الجمهور.

ب- المعالجة البديلة المسموح بها (نموذج إعادة التقييم)³: بعد الاعتراف الأولي، يمكن للمؤسسة أن تسجل الأصل غير الملموس بالمبلغ المعاد تقييمه ناقص مجمع الاهلاك وخسائر انخفاض القيمة اللاحقة. ويتمثل المبلغ المعاد تقييمه في القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم والمحددة بالرجوع إلى سوق نشط.

وفقاً للمعيار IAS-38، إذا قررت المؤسسة إعادة تقييم أصل غير ملموس يجب عليها إجراء عمليات إعادة التقييم بانتظام كاف حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للأصل عن قيمته العادلة بشكل جوهري في تاريخ الإقفال.⁴

إذا تم تسجيل أصل غير ملموس ما باستعمال نموذج إعادة التقييم (أي بالقيمة العادلة)، فإن كل الأصول الأخرى التي هي من فنته يجب أن تسجل أيضاً باستعمال نفس النموذج، إلا إذا لم يوجد أي سوق نشط لهذه الأصول.⁵

وإذا لم تتمكن المنشأة من إعادة تقييم أصل غير ملموس ما موجود ضمن مجموعة من الأصول المعاد تقييمها، بسبب عدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يسجل هذا الأخير وفق نموذج التكلفة.⁶

¹- Paragraphe (74), Norme Comptable Internationale IAS-38.

²- Paragraphe (08), Norme Comptable Internationale IAS-38.

³- Paragraphe (75), Norme Comptable Internationale IAS-38.

⁴- Paragraphe (75), Norme Comptable Internationale IAS-38.

⁵- Paragraphe (72), Norme Comptable Internationale IAS-38.

⁶- Paragraphe (81), Norme Comptable Internationale IAS-38 .

إذا أصبحت القيمة العادلة لأصل غير ملموس مسجل وفق نموذج إعادة التقييم غير قابلة للتحديد بالرجوع إلى سوق نشط، فإن القيمة المحاسبية لهذا الأصل يجب أن تتمثل في القيمة العادلة له إثر آخر عملية إعادة تقييم تمت بالرجوع إلى سوق نشط، مخصوما منها مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة اللاحقة¹.

من النادر أن يوجد سوق نشط بالمواصفات السابقة بالنسبة لأصل غير ملموس. ولكن هذا ليس مستحيلا، فعلى سبيل المثال قد يوجد في بعض الاختصاصات سوق نشط لرخص تاكسيات أو رخص صيد أو حصص إنتاج قابلة للتحويل بحرية. على أنه لا يمكن أن نجد سوقا نشطا للماركات التجارية أو البيانات الإدارية وعاوين النشر أو حقوق نشر الأفلام والقطع الموسيقية أو البراءات لأن كلا من هذه الأصول هو أصل فريد من نوعه. كما أنه بالرغم من أن الأصول غير الملموسة تباع وتشتري، فإن التفاوض بشأنها يكون في شكل عقد بين البائع والمشتري وعمليات البيع والشراء هذه تكون غير متكررة نسبيا².

لهذه الأسباب، قد لا يمكن تحديد القيمة العادلة لأصل غير ملموس بالرجوع إلى السعر المدفوع مقابل أصل آخر. إضافة إلى ذلك فإن الأسعار عادة لا تكون متوفرة للجمهور. لذلك فإن إعادة تقييم الأصول غير الملموسة جاءت كعلاج بديلة وليست كعلاج أساسية.

3/ النفقات اللاحقة للاعتراف بالأصل غير الملموس

يمكن أن تنفق المنشأة بعض التكاليف على الأصل غير الملموس بعد الاعتراف به ضمن الأصول، ويعامل المعيار IAS-38 هذه التكاليف اللاحقة كما يلي:

أ- ترسمل وتضاف إلى تكلفة الأصل غير الملموس:

* إذا كان من المحتمل أن تزيد هذه التكاليف من مقدار المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة

للأصل؛ و

* إذا كان من الممكن قياس هذه التكاليف اللاحقة بموثوقية وإحاقها للأصل.

ب- تستنفد كمصروفات فور حدوثها إذا لم يتوفر الشرطان السابقان.

انطلاقا من هذه الشروط، فإن التكاليف القانونية والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة في

قضية ناجحة للدفاع عن براءة اختراع، تسجل وفق المعيار IAS-38 كمصروفات ولا تتم رسملتها لأنه

¹ - Paragraphe (82), Norme Comptable Internationale IAS-38.

² - Paragraphe (78), Norme Comptable Internationale IAS-38.

ليس من شأنها تمكين الأصل (براءة الاختراع) من توليد منافع اقتصادية مستقبلية تتجاوز الأداء التقديري الأصلي له، بقدر ما يكون الهدف منها هو ترسيخ الحقوق القانونية لمالك البراءة.

يمكن القول بأن التكاليف اللاحقة على أصل غير ملموس تعالج وفق المعيار IAS-38 كما يلي:

• التكاليف اللاحقة المنفقة للحفاظ على المنافع الاقتصادية للأصل تعامل كمصاريف ضمن

جدول الدخل؛

• التكاليف اللاحقة المنفقة لتوليد منافع اقتصادية إضافية من الأصل تعامل كأصل ضمن

الميزانية.

4/ الفترة الاستعمالية لأصل غير الملموس (العمر النافع/الاقتراضي)

يعرف المعيار IAS-38 الفترة الاستعمالية للأصل غير الملموس (la durée d'utilité) أو ما

يسمى "العمر النافع/العمر الافتراضي" كما يلي:¹

"العمر النافع هو إما:

أ. الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام المنشأة للأصل، أو

ب. عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل."

وتتحدد الفترة الاستعمالية للأصل غير الملموس بناء على مجموعة من العوامل هي:

أ- عوامل اقتصادية وتكنولوجية:

مثل:²

* الاستعمال المنتظر من الأصل؛

* فترة المنفعة الاقتصادية المتوقعة من قبل مسيري المؤسسة؛

* دورة حياة المنتج المرتبط بالأصل؛

* التقديرات العامة لمدة حياة الأصول المشابهة للأصل المعني والمستخدم بطريقة مشابهة له؛

* أثر التقادم التكنولوجي؛

* درجة المنافسة وردود الأفعال المتوقعة من الشركات الأخرى أو من المنافسين المحتملين؛

* مدى استقرار قطاع النشاط الذي يستعمل فيه الأصل وتغير الطلب على منتجاته وخدماته؛

¹ - Paragraphe (08), Norme Comptable Internationale IAS-38.

² - Paragraphe (90), Norme Comptable Internationale IAS-38.

* مستوى نفقات الصيانة الضروري لتحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل ومدى قدرة المؤسسة وعزمها على بلوغ هذا المستوى...إلخ

تحدد هذه العوامل ما يسمى **"بالعمر الاقتصادي للأصل غير الملموس"**، وهو العمر الذي تحصل المؤسسة خلاله على المنافع الاقتصادية للأصل.

ب- **عوامل قانونية وتعاقدية:** تتمثل في فترة استخدام الأصل غير الملموس المنصوص عليها في الحقوق القانونية أو التعاقدية مثل حق براءة الاختراع، حق الامتياز، حق الترخيص...إلخ.

تحدد هذه العوامل ما يسمى **"بالعمر القانوني للأصل غير الملموس"**، وهو العمر الذي تسيطر فيه المؤسسة على المنافع الاقتصادية للأصل.

وتتمثل الفترة الاستعمالية أو العمر الافتراضي الذي يهتك على أساسه الأصل غير الملموس في العمر الاقتصادي أو العمر القانوني أيهما أقصر، بافتراض أنه كلما زادت الفترة الاستعمالية للأصل كلما كانت التقديرات بشأن المنافع أقل موثوقية.¹

إذا تم تحويل الحقوق التعاقدية أو الحقوق القانونية لمدة محدودة قابلة للتجديد (كان تتنازل مؤسسة عن براءة اختراع لمؤسسة أخرى لمدة قابلة للتجديد)، فإن فترة اهتلاك براءة الاختراع (العمر الافتراضي) يجب أن تقتصر على العمر القانوني المتبقي للبراءة ولا يجب أن تتضمن فترة / فترات التجديد إلا إذا وجدت أدلة مقنعة تثبت حدوث التجديد دون أن تتكبد المنشأة عليه تكاليف ضخمة.²

يجب على المنشأة، وفق المعيار IAS-38، أن تقدر ما إذا كان العمر النافع (الفترة الاستعمالية) للأصل غير الملموس منتهياً (محدوداً) أو غير محدد (وليس غير محدود). فالأصول غير الملموسة ذات العمر المحدود تخضع للاهتلاك، بينما الأصول غير الملموسة التي لها عمر غير محدد لا يتم اهتلاكها بل تخضع لاختبار التآكل.

أ- **الأصول غير الملموسة ذات العمر المحدود (المنتهي):**

إذا كان للأصل غير الملموس عمر نافع محدود فإنه يخضع للاهتلاك.

وفق المعيار IAS-38، يجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة النمط (الوتيرة) الذي تتوقع المنشأة أن تستهلك به المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل. فإذا لم يكن بإمكان المنشأة تحديد هذا النمط بموثوقية فإنه يجب عليها تطبيق طريقة الاهتلاك الخطي (الثابت).³

ويقر المعيار IAS-38، إلى جانب طريقة الاهتلاك الثابت، بطريقة الرصيد المتناقص ووحدات الإنتاج كطرق بديلة لاستنفاد الأصل غير الملموس.

¹ - Paragraphe (95), Norme Comptable Internationale IAS-38.

² - Paragraphe (94), Norme Comptable Internationale IAS-38.

³ - Paragraphe (97), Norme Comptable Internationale IAS-38.

يبدأ تطبيق الاهتلاك عندما يصبح الأصل جاهزا للاستخدام، ويتوقف عند أول تاريخ يصنف فيه الأصل على أنه مقتنى بغرض البيع (أو يدمج مع مجموعة من الأصول الموجهة للبيع والمصنفة ضمن الأصول المقتناة بغرض البيع).¹

ويحدد المعيار IAS-38 التعاريف التالية:²

- **القيمة القابلة للاهلاك:** هي تكلفة الأصل، أو مبلغ آخر بديل عن التكلفة مسجل في البيانات المالية مخصصا منه القيمة المتبقية (التخريدية)؛

- **القيمة المتبقية (قيمة الخردة):** هي صافي المبلغ الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه من الأصل في نهاية عمره النافع بعد خصم التكاليف المتوقعة للتخلص منه.

إن القيمة المتبقية لأصل غير ملموس له عمر افتراضي محدود يجب أن تساوي الصفر، ماعدا:³

1- إذا التزم طرف آخر بإعادة شراء الأصل في نهاية عمره الاقتصادي؛ و

2- إذا توفر سوق نشط لهذا الأصل مع:

• إمكانية تحديد القيمة المتبقية بالرجوع إلى هذا السوق؛ و

• احتمال وجود هذا السوق النشط في نهاية العمر الاقتصادي للأصل.

وفقا للمعيار IAS-38 يجب مراجعة فترة وطريقة اهتلاك الأصل غير الملموس (إعادة النظر فيها) في تاريخ كل إقفال على الأقل. وكل تغيير أو تعديل يجرى على مدى أو طريقة الاهتلاك، يجب تسجيله كتغيير في التقديرات المحاسبية وفق المعيار IAS-8 "السياسات المحاسبية والتغيرات في

التقديرات المحاسبية والأخطاء".⁴

إضافة إلى الاهتلاك، تخضع الأصول غير الملموسة ذات فترة استعمالية منتهية، وفق المعيار

IAS-38 لاختبار التآكل إذا وجدت مؤشرات تدل على إمكانية انخفاض قيمتها.

ب- **الأصول غير الملموسة ذات العمر غير المحدد (غير المعروف):**

وفق المعيار IAS-38، يجب أن تعتبر المنشأة أن أصلا غير ملموس له فترة استعمالية غير

محددة إذا قامت بتحليل كل العناصر الضرورية، وتبين لها أنه لا يوجد حد متوقع للفترة التي ينتظر أن

يحقق الأصل خلالها منافع اقتصادية مستقبلية.

¹- Paragraphe (97), Norme Comptable Internationale IAS-38.

²- Paragraphe (08), Norme Comptable Internationale IAS-38.

³- Paragraphe (100), Norme Comptable Internationale IAS-38.

⁴- Paragraphe (104), Norme Comptable Internationale IAS-38.

إن الأصل غير الملموس الذي تكون مدة حياته غير معروفة لا يجب أن يهتك¹ في حين يجب أن يخضع لاختبار التآكل (اختبار التغطية) سنويا على الأقل، وكذلك كلما ظهر مؤشر يدل على إمكانية حدوث انخفاض في قيمة الأصل.²

ويحدد المعيار IAS-36 "انخفاض قيمة الأصول" قائمة -على سبيل المثال لا الحصر- عن المؤشرات التي قد تدل على انخفاض قيمة الأصل والتي يمكن أن تحصل عليها المؤسسة من مصادر داخلية أو خارجية كما يلي:

الجدول رقم (3) يوضح: مؤشرات انخفاض القيمة

مصادر خارجية	مصادر داخلية
انخفاض القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان يتوقع نتيجة لمرور الوقت أو الاستعمال العادي.	توفر أدلة على تقادم الأصل أو حدوث تلف فيه.
حدوث تغييرات ذات أثر عكسي على المنشأة في المحيط (التكنولوجي، الاقتصادي، القانوني) أو في السوق.	حدوث تغييرات داخلية ذات أثر عكسي على المنشأة مثل وجود خطط لإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل أو التخلص من الأصل قبل التاريخ المتوقع.
ارتفاع أسعار الفائدة ومعدلات المردودية مما قد يؤدي إلى زيادة سعر الخصم وبالتالي انخفاض القيمة الاستردادية للأصل.	وجود أدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أصبح أو سيصبح أسوأ من الأداء المتوقع له.
القيمة الصافية لأصول المؤسسة أكبر من قيمتها السوقية.	

المصدر: الفقرة رقم (09) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) "انخفاض قيمة الأصول"

ويجرى اختبار التغطية طبقا للمعيار IAS-36 "انخفاض قيمة الأصول" بمقارنة القيمة المحاسبية للأصل غير الملموس مع قيمته الاستردادية (القيمة القابلة للتغطية)؛ حيث أن:

- القيمة المحاسبية (la valeur comptable): هي القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد طرح مجمع الاهتلاكات وخسائر القيمة؛
- القيمة الاستردادية/ القيمة القابلة للتغطية (la valeur recouvrable): هي صافي سعر بيع الأصل أو قيمته الاستعمالية أيهما أكبر³؛
- صافي سعر البيع: هو مبلغ التنازل عن الأصل، أي السعر المتحصل عليه في السوق أثناء معاملة عادية بين طرفين مخصوما منها التكاليف المرتبطة مباشرة بالتخلص من الأصل⁴؛

¹- Paragraphe (107), Norme Comptable Internationale IAS-38.

²-Paragraphe (108), Norme Comptable Internationale IAS-38.

³- Paragraphe (15), Norme Comptable Internationale IAS-36.

⁴- Paragraphe (21), Norme Comptable Internationale IAS-36.

- القيمة الاستعمالية (la valeur d'utilité): هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصل إلى غاية خروجه من الميزانية أو انتهاء استعماله¹. ويلخص الجدول الموالي كيفية إجراء اختبار التآكل والاعتراف بخسارة التآكل:

الجدول رقم (4) يوضح: اختبار التآكل وخسارة التآكل

القيمة الحالية = القيمة الاستعمالية = القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية	صافي سعر البيع	القيمة المحاسبية
القيمة القابلة للاسترداد = القيمة الأكبر بين (صافي سعر البيع والقيمة الاستعمالية)		
لا يوجد تآكل/ لا يوجد خسارة انخفاض قيمة	إذا كانت القيمة محاسبية > القيمة القابلة للاسترداد	
يوجد تآكل / توجد خسارة انخفاض قيمة	إذا كانت القيمة المحاسبية < القيمة القابلة للاسترداد	
* خسارة انخفاض قيمة مسجلة كمصروف ضمن جدول الأرباح والخسائر؛		
* خسارة انخفاض قيمة مسجلة كفرق إعادة تقييم ضمن الميزانية.		

Source: Pascal Barneto, **L'évaluation des actifs incorporels dans le référentiel IFRS**, CEREBEM;

Centre de Recherche de Bordeaux Ecole de Management, mai, 2005, p. 17.

إن وجود أي مؤشر يدل على انخفاض قيمة أصل ما يمكن أن يدل أيضا على إمكانية تغيير مدته الاستعمالية أو طريقة اهتلاكه أو قيمته المتبقية.

تعتبر اختبارات التآكل بمثابة عملية جرد للأصول، فهي تتم أليا في نهاية كل دورة. وتشبه خسائر التآكل المفاجئة "المؤونات". ولكن يجب تمييز هذه الخسائر التي لها طبيعة غير منتظمة، غير عادية وغير متكررة، عن الاهتلاك الذي يمثل تآكلا عاديا للأصول. وبالتالي فإن خسائر التآكل لها تأثير أكبر من الاهتلاك على نتيجة الاستغلال.

بعد تسجيل خسارة التآكل، إذا حدث ارتفاع في القيمة القابلة للاسترداد للأصل عن قيمته المحاسبية فلا يجب استرجاع خسارة التآكل المسجلة سابقا.

إن الأصل غير الملموس الذي له عمر غير محدد ولا يخضع للاهتلاك، يجب أن يخضع لمراجعة سنوية للتأكد من استمرار الأحداث والظروف التي تجعل عمره الافتراضي غير محدد. فإذا زالت هذه الظروف والأحداث، وأصبح العمر غير المحدد "محدودا"، يتم تسجيل هذا التغيير كتغيير في

¹ - Paragraphe (26), Norme Comptable Internationale IAS-36.

التقديرات المحاسبية وفق المعيار IAS-8 " السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".¹

وفق المعيار IAS-36، فإن تغير العمر النافع لأصل غير ملموس من "غير محدد" إلى "محدد" قد يدل على إمكانية حدوث انخفاض في قيمة الأصل وبالتالي يجب أن يخضع إلى اختبار التآكل.²

5/ الأصل غير الملموس الممتلك من منحة حكومية³

في بعض الحالات قد تمتلك المنشأة أصلا غير ملموس من خلال منحة حكومية دون أن تتحمل عليه تكلفة أو بدفع مقابل رمزي. ويحدث هذا عندما تقوم الحكومة بتحويل أو تخصيص أصول غير ملموسة لمنشأة معينة مثل حقوق النزول في مطار أو تراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون أو تراخيص أو حصص استيراد أو حقوق الوصول إلى موارد أخرى يكون استعمالها خاضعا لقيود معينة.

وبموجب معيار المحاسبة الدولي IAS-20 "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية" يمكن أن تختار المنشأة الاعتراف بالأصل غير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلة مبدئيا. كما بإمكانها أن تعترف به مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي مضافا إليه أي تكلفة ترتبط مباشرة بإعداد الأصل للاستعمال المقصود منه (وذلك بموجب المعاملة البديلة الأخرى التي يسمح بها معيار المحاسبة الدولي IAS-20).

6/ استبعاد الأصل غير الملموس من الخدمة والتخلص منه

يجب استبعاد الأصل غير الملموس (شطبه من الميزانية) وفق المعيار IAS-38 في الحالات التالية:⁴

أ- عند خروجه؛ أو

ب- عندما لا يتوقع تحقيق أي منفعة اقتصادية مستقبلية من جراء استعماله أو التنازل عنه.

يجب تحديد المكاسب أو الخسائر الناجمة عن استبعاد الأصل غير الملموس من الخدمة أو التخلص منه على أنها الفرق بين صافي إيرادات التخلص والقيمة المحاسبية للأصل. ويجب الاعتراف بهذا الفرق كإيراد أو مصروف في جدول الدخل. كما لا يجب تسجيل الأرباح الناتجة ضمن نتائج النشاطات العادية.⁵

¹- Paragraphe (109), Norme Comptable Internationale IAS-38.

²- Paragraphe (110), Norme Comptable Internationale IAS-38.

³- Paragraphe (44), Norme Comptable Internationale IAS-38.

⁴- Paragraphe (112), Norme Comptable Internationale IAS-38.

⁵- Paragraphe (113), Norme Comptable Internationale IAS-38.

إن خروج الأصل يمكن أن يتم بعدة طرق، كأن يتم بيعه أو هبه للغير أو انتهاء مدة العقد الذي يحكمه...إلخ. كما أن اهتلاك الأصل غير الملموس الذي له مدة حياة محدودة لا يتوقف عندما يتوقف استعمال هذا الأخير، إلا إذا كان الأصل مهتلك تماما أو تم تصنيفه كأصل مقتنى بغرض البيع (أو دمج مع مجموعة من الأصول الموجهة للبيع والمصنفة ضمن الأصول المقتناة بغرض البيع).¹

7/ الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

ينص المعيار IAS-38 على الإفصاح -بشأن كل فئة من الأصول غير الملموسة- عما يلي:²

أ- إذا ما كانت الفترة الاستعمالية منتهية أو غير محددة. وإذا كانت منتهية، الإفصاح عن الفترة الاستعمالية المطبقة أو معدل الاهتلاك المستعمل؛

ب- طرق الاهتلاك المستعملة بالنسبة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار المحدودة؛

ج- القيمة المحاسبية الإجمالية وكل مجمع للاهتلاك (إضافة إلى مجمع خسائر انخفاض القيمة) في تاريخ افتتاح وإقفال الدورة؛

د- حسابات جدول الدخل التي تتضمن مخصصات اهتلاك الأصول غير الملموسة؛

هـ- مقارنة القيم المحاسبية في بداية ونهاية الفترة مع إظهار ما يلي:

* الإضافات في الأصول غير الملموسة مع تمييز الأصول الناجمة من التطوير الداخلي عن الأصول المقتناة بطريقة منفردة وعن تلك الناتجة من عمليات الاندماج؛

* الأصول المصنفة بأنها مقتناة بغرض البيع (أو المدمجة مع مجموعة من الأصول الموجهة للبيع والمصنفة كأصول مقتناة بغرض البيع)؛

* الزيادات والانخفاضات في قيمة الأصول غير الملموسة والناتجة عن عمليات إعادة التقييم؛

* خسائر انخفاض القيمة المسجلة ضمن نتيجة الفترة إن وجدت؛

* الاهتلاك المسجل خلال الفترة؛

¹ - Paragraphe (117), Norme Comptable Internationale IAS-38.

² - Paragraphe (118), Norme Comptable Internationale IAS-38.

* التغييرات الأخرى في القيمة المحاسبية خلال الدورة.

إضافة إلى هذه المعلومات، يشجع المعيار IAS-38 المنشآت على نشر المعلومات التالية – دون أن يفرض عليها ذلك:-

- بيان أي أصل غير ملموس تم إطفائه كاملاً ولا يزال قيد الاستعمال؛
 - بيان موجز بالأصول غير الملموسة الهامة التي تسيطر عليها المنشأة ولكنها لا تعترف بها كأصول لأنها لا تحقق مقاييس الاعتراف الواردة في هذا المعيار أو لأنه تم حيازتها أو تكوينها قبل أن يصبح هذا المعيار ساري المفعول.
- ونقصد بفئة الأصول غير الملموسة "مجموعة الأصول التي تكون ذات طبيعة واستعمال متشابهين في إطار عمليات المنشأة"، ومن الممكن إعطاء أمثلة عن الفئات المنفصلة للأصول غير الملموسة كما يلي:¹

- (أ) أسماء الماركات التجارية؛
- (ب) البيانات الإدارية وعناوين النشر؛
- (ت) برامج الإعلام الآلي؛
- (ث) التراخيص والامتيازات؛
- (ج) حقوق التأليف والبراءات وحقوق الملكية الصناعية الأخرى وحقوق الخدمة والتشغيل؛
- (ح) الوصفات والمعادلات والنماذج والتصميمات والرسوم والنماذج الأولية؛
- (خ) الأصول غير الملموسة في مرحلة التطوير.

ثانياً: أنواع الأصول غير الملموسة

تتعدد الأصول غير الملموسة، ويحكم تقسيمها وأنواعها النظام الاقتصادي والقوانين والنظم السائدة في كل بلد من ناحية، وطبيعة النشاط في المنشأة من ناحية أخرى. ويمكن تقسيم هذه الأصول إلى ثلاث مجموعات رئيسية:²

- المستندات والوثائق الفنية؛
- مصروفات إيرادية مؤجلة؛

¹ - Paragraphe (119), Norme Comptable Internationale IAS-38.

² - د. عبد الباسط رضوان، د. الغريب بيومي، د. سامي قلعه جي، د. جاسم المضيف، د. نادر سليمان: مرجع سابق، ص. 467.

- الشهرة.

1/ المستندات والوثائق الفنية

من المعروف أن بعض الأصول غير الملموسة يتم الحصول عليها بحكم وثائق وعقود ونظم فنية أو قانونية تتفق مع طبيعة كل أصل من هذه الأصول، ومن أمثلة ذلك:¹

* حق الاختراع؛

* حق الملكية الأدبية (حقوق النشر والتأليف)؛

* العلامات والأسماء التجارية؛

* عقود الامتياز والتراخيص؛

* عقود الانتفاع (عقود الإيجار طويلة الأجل) ...

ونعرض فيما يلي تعريف وخصائص كل أصل من هذه الأصول وطرق المحاسبة عليه.

أ- حق الاختراع

إن حق الاختراع هو عبارة عن حق امتياز مضمون بمعرفة مكتب تسجيل براءات الاختراع، يعطي لحامله الحق الكامل في استخدام أو إنتاج أو بيع منتج أو عملية خلال فترة معينة² ودون تدخل أو تعدي من الغير. وهناك نوعان أساسيان من حقوق الاختراع هما: حقوق اختراع المنتج والتي تتعلق بالمنتجات المادية الفعلية، وحقوق اختراع العملية والتي تغطي عملية إنتاج المنتج.

ويتم تسجيل حق الاختراع في حالة شرائه من الغير (المخترع أو مالك آخر له) على أساس سعر الشراء مضافا له أية تكاليف أخرى تتحملها المنشأة للحصول على هذا الحق، كالمصروفات القانونية وجميع النفقات اللازمة لنقل الملكية وإعداد الحق للاستخدام. أما في حالة الحصول على حق الاختراع إثر عملية الاندماج مع منشآت أخرى فيتم تسجيله بقيمته العادلة في تاريخ الاندماج. وقد يتم تكوين حق الاختراع داخل الوحدة الاقتصادية، وفي هذه الحالة ترسل التكاليف الخاصة بمرحلة التطوير التي تتفق لتطوير منتج أو عملية معينة لتمثل حق اختراع بعد ذلك.³

وحق الاختراع تحميه القوانين لفترة معينة من الزمن يصبح بعدها حقا بإمكان الآخرين استخدامه. ولذلك تحدد القوانين في كل بلد الأجل القانوني لعمر هذا الأصل، فالتشريع في الولايات

¹ - مرجع سابق، ص. 468.

² - د. إسماعيل إبراهيم جمعة: مرجع سابق، ص. 105.

³ - La Norme Comptable International IAS-38 "Les actifs Incorporels".

المتحدة الأمريكية يحدده بخمسة عشر عاماً، بينما في إنجلترا يحدد العمر القانوني لحق الاختراع بخمسين عاماً.¹

يجب استنفاد تكلفة حق الاختراع على مدى عمره القانوني أو عمره الإنتاجي (الاقتصادي) أيهما أقصر. ونظراً للتغيرات التكنولوجية المستمرة وظهور اختراعات جديدة وغيرها من العوامل فإن العمر الاقتصادي لحق الاختراع عادة ما يكون أقل من عمره القانوني. وعادة ما تستخدم طريقة القسط الثابت عند استنفاد حق الاختراع.

وقد يحدث أن تظهر اختراعات جديدة تجعل من حق الاختراع القائم غير ذي قيمة للوحدة الاقتصادية نظراً لانتهاء المنافع المستقبلية المتوقعة منه. في هذه الحالة فإنه من المنطقي اعتبار ما تبقى من القيمة الدفترية لحق الاختراع خسارة تحمّل على الفترة التي أصبح فيها الحق عديم القيمة. ومن ناحية أخرى، فقد تتمكن الوحدة الاقتصادية من إجراء تحسينات أو تعديلات على حق الاختراع تؤدي إلى زيادة في عمره الاقتصادي. وفي هذه الحالة يتطلب الأمر إضافة تكاليف التحسينات إلى التكلفة المتبقية من حق الاختراع، مع ضرورة إعادة احتساب قسط النفاذ السنوي على أساس القيمة المعدلة لحق الاختراع وذلك ابتداء من السنة التي تم فيها التعديل، دون إجراء أي تعديلات بأثر رجعي في السنوات السابقة، مع مراعاة أن العمر الاقتصادي لحق الاختراع لا ينبغي أن يتجاوز عمره القانوني.² وهناك حالات تمنح فيها الوحدة الاقتصادية حق استغلال براءة الاختراع للغير خلال فترة معينة وذلك بمقابل. ويعتبر ما تحصل عليه الوحدة الاقتصادية من مقابل إيرادا يتم الاعتراف به خلال الفترة التي يكتسب فيها. غير أن الوحدة الاقتصادية تستمر في تخصيص أقساط اهتلاك حق الاختراع كما لو كان الحق يتم استغلاله عن طريق الوحدة ذاتها.

وقد يتعرض حق الاختراع إلى الانتهاك من قبل الغير، ويتطلب الأمر الدفاع عن ذلك قضائياً، فتتحمل المؤسسة تكاليف قضائية جراء ذلك. في هذه الحالة تسجل هذه التكاليف القضائية كمصروفات تحمّل على الدورة، وذلك لأن هذه التكاليف أنفقت لحماية حق البراءة من الاعتداء وليس من شأنها زيادة المنافع المتوقعة من البراءة.³

أما عن حق الاختراع في الجزائر، فهو منظم بحكم الأمر رقم 03-07 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 هـ الموافق لـ 19 يوليو سنة 2003م، والمتعلق ببراءات الاختراع.

¹ - د. عبد الباسط رضوان، د. الغريب بيومي، د. سامي قلعه جي، د. جاسم المضيف، د. نادر سليمان: مرجع سابق، ص. 468.

² - د. إسماعيل إبراهيم جمعة: مرجع سابق، ص. 106.

³ - La Norme Comptable International IAS-38 "Les actifs Incorporels".

ويعرّف كل من الاختراع وبراءة الاختراع بموجب هذا الأمر كما يلي:¹

- الاختراع: هي فكرة لمخترع تسمح عمليا بحل إشكال خاص في مجال التقنية؛

- البراءة أو براءة الاختراع: هو لقب معطى لحماية الاختراع.

يمكن أن تستفيد من حماية براءة الاختراع، وفقا لهذا الأمر: الاختراعات الجديدة الناتجة عن نشاط ابتكاري والتي يمكن تطبيقها في المجال الصناعي. حيث يمكن أن يكون الاختراع في شكل منتج أو عملية.²

أما عن مدة حماية براءة الاختراع فهي عشرون (20) سنة³ ابتداء من تاريخ إيداع الطلب على مستوى المركز الوطني الجزائري لحقوق الملكية الصناعية (l'Institut National Algérien de la Propriété Industrielle/ INAPI)

ب- حق الملكية الأدبية (حق النسخ / الطبع / النشر والتأليف)

تمنح حقوق الطبع والنشر عادة للمؤلفين والأدباء والرسامين والموسيقيين والفنانين على ابتكاراتهم وتعبيراتهم المقدمة في شكل أعمال فنية. ويختلف العمر القانوني لهذه الحقوق من دولة لأخرى، وعادة ما تساوي المدة القانونية لاستغلال حق الملكية الأدبية عمر المؤلف أو الفنان أو صاحب العمل الأصلي مضافا إليه خمسون عاما بعد وفاته، ولا تجدد حقوق الطبع بعد هذه المدة عادة. ويعطي حق النسخ لمالكه أو ورثته جميع الحقوق التي تخول لهم إعادة نسخ وبيع العمل الفني أو العلمي أو الأدبي الخاص بهم.

وفي حالة شراء أحد الأفراد أو إحدى دور النشر لحق النسخ، فإن التكلفة التي تتحملها هذه الدار، والتي تتمثل في جميع نفقات الشراء ونقل الملكية، تتم رسملتها وتستند خلال العمر القانوني لحق النسخ أو عمره الاقتصادي أيهما أقصر. وتعامل حقوق النسخ المقتناة من عملية الاندماج أو من أنشطة بحث وتطوير تتم داخل المنشأة معاملة براءات الاختراع.

وينظم حق الملكية الأدبية في الجزائر بحكم الأمر رقم 03-05 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 هـ الموافق لـ 19 يوليو سنة 2003م، والمتعلق بحقوق المؤلف والحقوق المجاورة. حيث تتضمن أحكام هذا الأمر حماية حقوق:⁴

¹- Ordonnance n° 03-07 du 19 Joumada El Oula 1424 correspondant au 19 juillet 2003 relative aux brevets d'invention, article N°2.

²- Ordonnance n° 03-07 du 19 Joumada El Oula 1424 correspondant au 19 juillet 2003 relative aux brevets d'invention, article N°3.

³- Ordonnance n° 03-07 du 19 Joumada El Oula 1424 correspondant au 19 juillet 2003 relative aux brevets d'invention, article N°9.

⁴- Ordonnance n° 03-05 du 19 Joumada El Oula 1424 correspondant au 19 juillet 2003 relative aux droits d'auteur et aux droits voisins, article N°2.

- مؤلف المصنفات الأدبية أو الفنية، فنان الأداء أو العازف، ومنتج التسجيلات السمعية أو السمعية البصرية، وهيئات البث الإذاعي السمعي أو السمعي البصري؛
 - القواعد الخاصة بالتسيير الجماعي للحقوق وحماية مصنفات التراث الثقافي التقليدي والمصنفات الوطنية للملك العام.
- أما عن مدة حماية حقوق المؤلف فتحظى الحقوق المادية بالحماية لفائدة المؤلف طوال حياته ولفائدة ذوي حقوقه مدة خمسين (50) سنة ابتداء من مطلع السنة المدنية التي تلي وفاته.¹

¹- Ordonnance n° 03-05 du 19 Joumada El Oula 1424 correspondant au 19 juillet 2003 relative aux droits d'auteur et aux droits voisins, article N°54.

ج- العلامات والأسماء التجارية

تعرف العلامة التجارية حسب قانون العلامات التجارية الأردني بأنها: "أي إشارة ظاهرة يستعملها أو يريد استعمالها أي شخص لتمييز بضاعه أو منتجاته أو خدماته عن بضائع أو منتجات أو خدمات غيره"¹. ويقصد بالاسم التجاري: "التسمية التي يطلقها التاجر على متجره لتمييزه عن المتاجر المماثلة أو المشابهة له"². فالعلامة التجارية تستخدم لتمييز المنتجات أو البضائع أو الخدمات، في حين يستخدم الاسم التجاري لتمييز التاجر عن غيره من التجار.

وعليه تكون العلامة التجارية، في الأصل، لصيقة بالشيء الذي تميزه أينما وجد، ولا قيمة قانونية للتوقيع بها في التعامل منفردة بل لا بد من اقترانها بتوقيع صاحب الشأن. في حين أن الاسم التجاري يكون موضعه، في الأصل، على وثائق ومستندات وأوراق المتجر، ويكفي التوقيع به على العقود والتعهدات.

وتكون العلامة التجارية عادة في شكل كلمة أو عبارة أو رمز يميز منتجاً معيناً مثل: بيبسي وفيليبس وبوجو وغيرها، بينما يكون الاسم التجاري في الغالب مكوناً من اسم صاحب المتجر أو الشركة أو اسم أولاده أو شركائه.

كما أنه يجوز استعمال الاسم التجاري كعلامة تجارية لتمييز منتجات الشركة، شريطة أن يكون له شكل مميز دون أن يؤثر ذلك على وظيفته كاسم تجاري. وفي هذه الحالة، لا يوجد ما يمنع من تمتعه بحماية مزدوجة طبقاً لقانون العلامات التجارية وقانون الأسماء التجارية في آن واحد.

وتمثل العلامات والأسماء التجارية في حد ذاتها خصائص معينة للجودة تبذل الشركات جهداً شاقاً وتتفق الكثير من أجل تثبيتها. وكمثال عن ذلك: علامة كوكاكولا "Coca Cola" الشهيرة التي ظهرت منذ عام 1886م وعلامة كوداك "Kodak" التي ظهرت منذ عام 1888م ومازالتا من أشهر العلامات التجارية على الإطلاق إلى يومنا هذا.³

وتعد العلامة والاسم التجاري من أبرز عناصر الملكية الفكرية وأكثرها أهمية، كونها تمثل الصانع والتاجر ومقدم الخدمة في كل زمان ومكان. وتزداد أهميتها -بلا شك- بمرور الأيام وكذلك قيمتها، وتؤدي جملة من الوظائف يمكن إجمالها فيما يلي:⁴

- يحدد الاسم والعلامة التجارية مصدر المنتجات والبضائع والخدمات؛
- يعد كل من الاسم والعلامة التجارية وسيلة من وسائل المنافسة المشروعة عن طريق جذب العملاء وجمهور المستهلكين؛

¹ - د. صلاح زين الدين: العلامات التجارية وطنيا ودوليا. دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص. 19.

² - مرجع سابق، ص. 57.

³ - مرجع سابق، ص. 26.

⁴ - مرجع سابق، ص. 41.

- تعتبر العلامة والاسم التجاري ضمان لحماية المستهلكين، إذ أنها تضمن لهم الحصول على المنتجات والبضائع التي يرغبون بها وتحميهم من ضروب الغش والاحتيال حول مواصفات السلع والخدمات التي يتلقونها؛

- يمثل الاسم والعلامة التجارية رمزا للثقة بجودة المنتجات أو البضائع أو الخدمات؛

- تستعمل العلامة أو الاسم التجاري كوسيلة للإعلان عن المنتجات والبضائع والخدمات؛

- تسهل العلامة أو الاسم التجاري على المستهلك عملية الشراء أو الحصول على الخدمة أو السلعة التي يريدونها.

وتتحدد القيمة الاقتصادية للعلامة التجارية بعدة عوامل أبرزها:¹

أ- مدى تميز العلامة؛

ب- مدى استعمال العلامة؛

ج- مدى صعوبة تقليد العلامة؛

د- مدى قدرة مالك العلامة على الدفاع عنها ضد أي تعدّ عليها من قبل الآخرين.

هذه العوامل، إضافة إلى سمات أخرى، إن توفرت في العلامة ترتقي بها إلى مصاف العلامات النموذجية. ووفقا لإحصائية جرت عام 1994م، احتل مركز العشرة الأوائل في العالم لعام 1993م، العلامات والأسماء التجارية التالية:

¹ - د. صلاح زين الدين: مرجع سابق، ص. 49.

الجدول رقم (5) يوضح: العلامات التجارية العشرة الأولى في العالم سنة 1993م

الاسم التجاري للشركة	العلامة التجارية	القيمة (ببليون دولار أمريكي)
كوكاكولا	كوكاكولا	36
فيليب موريس	مارلبورو	33
نيسنليه	نسكافيه	11.5
ايستمان كوداك	كوداك	10
ميكروسوفت كوربوريشن	ميكروسوفت	9.8
انهيوير بوش	بوديزيرز	9.7
شركة كليوج	كليوج	9.4
موتورولا	موتورولا	9.3
شركة كيليت	كيليت	8.2
باكاردي	باكاردي	7.2

المصدر: د. صلاح زين الدين: العلامات التجارية وطنياً ودولياً. دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص. 49.

ولا شك أن أهمية العلامات التجارية في ازدياد مضطرد. ففي مسح حديث لقيمة العلامات التجارية، أعلنت إدارة "سينتي براند" التابعة لمؤسسة "سينتي جروب" العالمية في عام 2001م عن قيم العلامات التجارية الآتية:

الجدول رقم (6) يوضح: قيمة أشهر العلامات التجارية بين عامي 2000 و 2001م

اسم العلامة	جنسيتها	قيمتها عام 2000م (الوحدة: مليار دولار أمريكي)	قيمتها عام 2001م (الوحدة: مليار دولار أمريكي)
كوكاكولا	أمريكية	72.54	68.95
ميكروسوفت	أمريكية	70.20	65.07
إي.بي.أم I.B.M	أمريكية	53.18	52.75
جنرال موتور	أمريكية	38.13	42.40
نوكيا NOKIA	أمريكية	38.53	35.04
إنتل	أمريكية	39.05	34.67
ديزني	أمريكية	33.55	32.59

30.09	36.37	أمريكية	فورد
27.29	27.86	أمريكية	ماك دونالد
22.83	25.55	أمريكية	أي تي أند تي
22.05	22.11	أمريكية	مارلبورو
21.11	21.73	أمريكية	مرسيدس دايمر كر اير
19.01	18.81	أمريكية	سيني نيك
18.58	18.82	يابانية	تويوتا
17.98	21.11	أمريكية	هولت باكارد
17.21	20.07	أمريكية	سيكوسيم
16.92	16.12	أمريكية	أمريكان إكسبرس
15.30	17.36	أمريكية	جليت Gillette
15.02	-	أمريكية	ميريل لينش
14.64	15.25	يابانية	سوفي
13.86	12.97	ألمانية	بي أم دابليو BMW

المصدر: د. صلاح زين الدين: العلامات التجارية وطنياً وحولياً. دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص. 50.

ويكون لصاحب العلامة أو الاسم التجاري الأصلي حق استغلال هذه العلامات أو الأسماء التجارية طالما كان مستمرا في استخدامها سواء كانت مسجلة أم لا. حيث يمكن تجديد ملكية الاسم أو العلامة لعدد غير محدود من المرات، وبالتالي فإن المنشأة التي تستخدم اسما أو علامة تجارية معينة يمكن أن تعتبرها ذات عمر غير محدود.¹ بينما يحدد القانون في الولايات المتحدة الأمريكية مدة استعمال العلامة أو الاسم التجاري بعشرين سنة، يتم تجديدها لمدة مماثلة.²

وتسجل العلامة بتكلفة الشراء في حالة الحصول عليها من الغير، وبالقيمة العادلة في حالة الحصول عليها من عملية الاندماج مع منشأة أخرى، فإذا لم يكن بالإمكان تحديد القيمة العادلة لها بشكل منفصل تسجل العلامة ضمن قيمة الشهرة. أما العلامة المطورة داخليا فلا يعترف بها كأصل غير ملموس وتستنفد التكاليف المنفقة عليها كمصاريف أثناء الدورة التشغيلية.³

¹ - دونالد كيبزو، جيرى ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 551.

² - د. عبد الباسط رضوان، د. الغريب بيومي، د. سامي قلعه جي، د. جاسم المضاف، د. نادر سليمان: مرجع سابق، ص. 471.

³ - La Norme Comptable International IAS-38 "Les actifs Incorporels".

وتتهلك العلامة التجارية خلال العمر الاقتصادي أو القانوني أيهما أقصر، أما إذا لم يكن لها عمر محدد فلا يتم اهتلاكها وتخضع لاختبار التآكل سنويا على الأقل.

أما العلامات والأسماء التجارية في الجزائر فينظمها الأمر رقم 06-03 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 هـ الموافق لـ 19 يوليو سنة 2003م، والمتعلق بالعلامات. حيث يعرف هذا الأمر كلا من العلامة والاسم التجاري كما يلي:¹

- **العلامة:** هي كل الإشارات التي تكون في شكل تمثيل تخطيطي مثل الكلمات بما في ذلك أسماء الأشخاص، الحروف، الأرقام، الرسوم والصور، الألوان، الأشكال المميزة للمنتجات، سواء كانت منفردة أو ممزوجة (مركبة) مع بعضها، الموجهة والقادرة على تمييز منتجات أو خدمات شخص طبيعي أو معنوي عن منتجات أو خدمات الآخرين.

- **الاسم التجاري:** هو الاسم أو التسمية التي تعرف بها المؤسسة.

ولا يمكن، بحكم هذا الأمر، استعمال أي علامة خاصة بمنتجات أو خدمات على التراب الوطني دون تسجيلها أو إيداع طلب لتسجيلها على مستوى المركز الوطني الجزائري لحقوق الملكية الصناعية (l'Institut National Algérien de la Propriété Industrielle/ INAPI).² حيث يمنح تسجيل العلامة لحامله حق الملكية على المنتجات والخدمات التي حددها، كما يمنحه الحق في التنازل على العلامة (بيعها)، حق منح العلامة في شكل امتياز وحق منع أي شخص من استعمال العلامة تجاريا دون إذن مسبق منه على المنتجات أو الخدمات المماثلة أو المشابهة لتلك التي سجلت علامتها.³

ويتم تسجيل العلامة لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من تاريخ إيداع الطلب. ويمكن تجديد هذه المدة لفترات متتالية لعشر (10) سنوات أخرى. ويبدأ التجديد في اليوم الموالي لتاريخ انتهاء مدة التسجيل الأولى.⁴

د- الامتيازات والتراخيص

الامتياز هو اتفاق تعاقدى يعطي بمقتضاه طرف يسمى "**مانح الحق / أو مانح الامتياز**" لطرف آخر يسمى "**المتمتع بالحق / أو المنتفع بالحق**" الحق المطلق في تسويق منتجات أو أداء خدمات معينة

¹ - Ordonnance n° 03-06 du 19 Joumada El Oula 1424 correspondant au 19 juillet 2003 relative aux marques, article N°2.

² - Ordonnance n° 03-06 du 19 Joumada El Oula 1424 correspondant au 19 juillet 2003 relative aux marques, article N°4.

³ - Ordonnance n° 03-06 du 19 Joumada El Oula 1424 correspondant au 19 juillet 2003 relative aux marques, article N°9.

⁴ - Ordonnance n° 03-06 du 19 Joumada El Oula 1424 correspondant au 19 juillet 2003 relative aux marques, article N°5.

في حدود منطقة جغرافية معينة، أو استخدام براءات اختراع أو علامات أو أسماء تجارية معينة. حيث أن منح الامتياز -وقد قام بتطوير ابتكار أو منتج فريد- يحمي ابتكاره أو منتجه عن طريق امتلاك حق اختراع أو حق طبع ونشر أو علامة أو اسم تجاري، ويقوم المنتفع باقتناء هذا الحق لاستغلال هذه الفكرة أو المنتج عن طريق إبرام عقد امتياز.

وهناك نوع آخر من الامتيازات التي تبرم بين جهة حكومية ومنشأة أعمال تستغل مرفقا عاما. ففي هذه الحالة يسمح لمنشأة خاصة باستخدام مرفق عام في أداء خدماتها، ويطلق على الحقوق التي تحصل عليها المنشآت بالاتفاق مع الجهات الحكومية اسم "التراخيص"¹. وتوجد تراخيص دولية مثل تراخيص التنقيب عن الموارد الطبيعية كالمعادن والبترو.

وتشبه الامتيازات والتراخيص حق الاختراع وحق الملكية الأدبية في أن القانون يحمي المنشأة التي تملكه ولا يشاركها أحد في استغلال ما ينص عليه عقد الامتياز سواء كان لإنتاج سلعة معينة أو توزيع منتج معين في منطقة محددة.

وقد تكون الامتيازات والتراخيص لفترة زمنية محدودة أو لفترة زمنية غير محددة أو مدى الحياة. ولا تسجل المنشأة المنتفعة بالامتياز أو الترخيص أي أصل غير ملموس بدفاتها إلا إذا كانت هناك تكاليف يمكن تحديدها لاقتناء هذا الحق. ويتم استنفاد تكلفة الامتيازات والتراخيص خلال عمرها القانوني أو الاقتصادي أيهما أقصر. أما إذا كانت غير محدد المدة فلا يتم اهتلاكها بل تخضع لاختبار التآكل سنويا على الأقل.² وبالنسبة للمدفوعات الدورية التي يتضمنها عقد الامتياز، والتي تتحدد على أساس الدخل الذي يحققه المنتفع بالحق من عملياته، فإنها تحمل كمصروف على الفترة التي تتعلق بها وذلك تماشيا مع مبدأ المقابلة.³

هـ- عقود الانتفاع طويلة الأجل (الاستئجار على طويلة الأجل)

يمثل الاستئجار عقد قائم بين مؤجر ومستأجر يمنح للمستأجر حق استخدام أصل معين مملوك للمؤجر لفترة زمنية معينة مقابل مدفوعات نقدية متفق عليها.⁴ وعادة ما يتم استئجار العقار بعقود تنص على دفع الإيجار شهريا في شكل دفعات متساوية خلال السنة، وفي هذه الحالة يعتبر الإيجار مصروفا ولا داعي لأن يظهر العقار المؤجر في دفاتر الشركة. ولكن في بعض الأحيان يتم تأجير العقار لمدة طويلة (20 أو 25 سنة) ويتم سداد قيمة الإيجار عن المدة بالكامل، وتستفيد المنشأة في هذه الحالة من مثل هذه العقود في ضمان عدم زيادة القيمة الإيجارية والبعد عن الآثار الاقتصادية مثل التضخم، كما تضمن المنشأة حرية التصرف في إقامة بعض التحسينات على العقار.

¹ - دونالد كيبزو، جيرى وبجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 554.

² - La Norme Comptable International IAS-38 "Les actifs Incorporels".

³ - د. محمد سمير الصبان، د. إسماعيل إبراهيم جمعة، د. رجب السيد راشد: مرجع سابق، ص. 138.

⁴ - المعيار المحاسبي الدولي رقم (17) "عقود الإيجار".

وفي هذه الحالة يتم فتح حساب لأصل غير ملموس باسم "الممتلكات المؤجرة" يكون لدينا بقيمة الإيجار المدفوع عن مدة العقد (20 أو 25 سنة). ثم يتم حساب الإيجار السنوي على أساس 1/20 أو 1/25 من قيمة العقد مقابل جعل حساب الممتلكات المؤجرة دائما بالقيمة، وتستمر المعالجة على هذا النحو إلى أن يتم اهتلاك قيمة العقد بالكامل. وفي حالة تجديده بقيمة تزيد عن قيمته الأولى، يتم جعل حساب الممتلكات المؤجرة لدينا بقيمة العقد الجديد ويحسب الإيجار السنوي على ضوء هذه القيمة.

ويمكن للمستأجر إجراء تحسينات على الأصل المستأجر، كما في حالة عمل ديكرورات للمحلات المستأجرة. وتنص عقود الإيجار غالبا على أن تؤول مثل هذه التحسينات للمالك في نهاية فترة الإيجار.¹ فإذا قام المستأجر بإنشاء مباني جديدة على أرض مستأجرة أو أعاد إنشاء أو ترميم المباني الموجودة عليها، فإنه يكون له الحق في استخدام هذه الإنشاءات على مدى الاستئجار ولكنها تصبح مملوكة للمؤجر عند انتهاء العقد.

وبحيث أن هذه التحسينات لا تقتصر المنافع المتوقعة منها على فترة مالية معينة وإنما تمتد لعدة فترات مالية، فإن أي نفقات تتعلق بإجراء تحسينات على المباني أو الأصول الأخرى المستأجرة تتم رسملتها في دفاتر المستأجر في حساب خاص يطلق عليه "تحسينات على أصول مستأجرة". وتستنفد تكلفة هذه التحسينات خلال فترة محددة بعمرها الافتراضي أو ما تبقى من فترة الإيجار أيهما أقصر. فإذا تم إنشاء مبنى عمره الإنتاجي 25 سنة على أرض مستأجرة لمدة 35 سنة فإن تكلفة المبنى يجب اهتلاكها على مدى 25 سنة. ولكن إذا كان العمر المقدر للمبنى 50 سنة، فيجب اهتلاكه على مدى 35 سنة وهي عمر الاستئجار.

وتظهر تحسينات الأصول المستأجرة ضمن الأصول الثابتة الملموسة بالميزانية، رغم أن بعض المحاسبين يدرجونها ضمن الأصول غير الملموسة، حيث يبررون ذلك بأن هذه التحسينات تؤول للمؤجر في نهاية فترة الاستئجار، ومن ثم فإنها تمثل حقا أكثر منها أصلا ملموسا.²

وإذا تضمن عقد الاستئجار حق الاختيار في التجديد لعدة سنوات إضافية، وكان احتمال التجديد غير مؤكد بدرجة تبرر توزيع التكلفة على مدى الفترة الزمنية الأطول، فإنه يتم توزيع تكلفة التحسينات على مدى فترة الاستئجار الأصلية أو العمر الاقتصادي للتحسينات أيهما أقصر.

في بعض الحالات، تؤدي اتفاقات الاستئجار إلى نقل كل المنافع والمخاطر المتعلقة بملكية الأصل تقريبا للمستأجر فتصبح عملية الاستئجار مماثلة لعملية الشراء بالتقسيط. ونتيجة لذلك، فإن قيمة الأصل المعترف به عند رسمة الاستئجار يتم تصنيفها كأصل ملموس وليس كأصل غير ملموس. ويعرف هذا النوع من الاستئجار بالاستئجار الرأسمالي (الإيجار التمويلي). وفي هذه الحالة، يقوم

¹ - د. محمد سمير الصبان، د. إسماعيل إبراهيم جمعة، د. رجب السيد راشد: مرجع سابق، ص. 139.

² - دونالد كيبزو، جيرى ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 553.

المستأجر باحتساب أقساط اهتلاك الأصل المرسل مثله في ذلك مثل بقية الأصول المملوكة. وقد وضع IASB مجموعة من الشروط التي إذا استوفي واحد منها أو أكثر في عقد الاستئجار، تصنف العملية كإيجار تمويلي، وهي:¹

- أن يؤدي عقد الاستئجار إلى نقل ملكية الأصل للمستأجر في نهاية مدة الإيجار؛

- أن يعطي عقد الاستئجار حق الخيار "Option" للمستأجر في شراء الأصل بسعر يتوقع أن يكون أقل من القيمة العادلة للأصل وذلك في تاريخ ممارسة حق الخيار. وأن يكون من المؤكد بشكل معقول عند بدء عقد الإيجار أن المستأجر سيمارس هذا الحق؛

- أن تغطي مدة عقد الإيجار الجزء الرئيسي من العمر الاقتصادي للأصل حتى وإن لم يتم تحويل حق الملكية؛

- أن تساوي القيمة الحالية لمدفوعات الإيجار على الأقل كامل القيمة العادلة للأصل المستأجر وذلك عند بدء عقد الإيجار؛

- إذا كانت الموجودات المؤجرة ذات طبيعة خاصة بحيث يمكن للمستأجر فقط استخدامها بدون إجراء تعديلات رئيسية.

ويجب الإفصاح عن البنود الهامة لعقود الاستئجار في القوائم المالية أو في الملاحظات الواردة عليها.²

2/ النفقات الإيرادية المؤجلة

تشتمل هذه النفقات على المبالغ التي تنفقها المنشأة للحصول على خدمات تستفيد منها لأكثر من فترة مالية. وغالبا ما تكون قيمة هذه المبالغ كبيرة نسبيا وليس من العدل تحميلها للسنة الأولى لبدء

¹ - المعيار المحاسبي الدولي رقم (17) "عقود الإيجار".

² - دونالد كيبزو، جيرى ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 552.

النشاط، ولذلك تعتبر ضمن الأصول غير الملموسة. ومن أمثلة هذه النفقات: مصروفات التأسيس، مصروفات الأبحاث وتجارب بدء التشغيل.

ومن خصائص هذه النفقات:¹

- 1- أنها غير منتظمة وأغلبها غير دورية (مثل مصاريف التأسيس)؛
- 2- تقدم خدمات يستفاد منها لأكثر من دورة مالية؛
- 3- لا توجد علاقة مباشرة بين أغلب هذه النفقات ووظائف المشروع؛
- 4- هناك علاقة سببية بين النفقة والإيراد؛
- 5- يمكن رسملة هذه النفقة في الميزانية إلا أنها تفتقر إلى صفة النفقة الرأسمالية لأنها لا تملك قيمة استردادية عند التصفية ولا تباع.

أ- مصاريف التأسيس أو التكاليف التنظيمية

تتضمن نفقات التأسيس جميع المصروفات التي تتحملها الوحدة الاقتصادية خلال فترة تأسيسها وقبل تواجد الشخصية الاعتبارية لها. ومثال ذلك الأتعاب القانونية ومصروفات تحرير العقد وأتعاب أمناء الاكتتاب الذين يتولون عملية إصدار الأسهم والرسوم الحكومية المتنوعة ونفقات الترويج والإعلان وغيرها من المصروفات السابقة لوجود الشخصية الاعتبارية للمنشأة. حيث تضاف هذه البنود عادة لحساب مصاريف التأسيس ويتم إظهارها كأصل غير ملموس في الميزانية باعتبار أنها تمثل نفقات تستفيد منها المنشأة على مدى عمرها. لكن المعيار المحاسبي الدولي IAS-38 بشأن الأصول غير الملموسة قد ألغى رسملة هذا النوع من النفقات نهائياً ولم يعد يسمح للمنشآت بتسجيلها ضمن الأصول.² من الناحية العملية، جرت معظم الوحدات الاقتصادية على استنفاد هذه النفقات خلال فترة قصيرة، وإن كانت لا تقل في جميع الأحوال عن خمس سنوات.³ ويرجع ذلك إلى افتراض أن السنوات الأولى من عمر المنشأة هي التي تستفيد أكثر من مصروفات التأسيس، وأن هذه المصروفات تفقد الغرض منها بمجرد إتمام تكوين المنشأة. وعلاوة على ذلك، فلأن التشريعات الضريبية في بعض الدول تطالب باهتلاك مصروفات التأسيس على فترة لا تقل عن خمس سنوات، فإن البعض يرى أنه من الملائم استخدام نفس الفترة للأغراض المحاسبية.⁴

ب- مصروفات الأبحاث وتجارب بدء التشغيل أو الإنتاج

¹ - د. يوسف محمود جربوع: مرجع سابق، ص. 89.

² - La Norme Comptable International IAS-38 "Les actifs Incorporels".

³ - د. إسماعيل إبراهيم جمعة: مرجع سابق، ص. 109.

⁴ - دونالد كيبزو، جيرى ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 554.

بعد تواجد الشخصية الاعتبارية للمنشأة وقبل بدء النشاط، تتحمل هذه الأخيرة تكلفة الدراسات والأبحاث والتجارب وتكاليف التدريب والخبراء والبعثات الداخلية والخارجية. كما تتحمل مصروفات أخرى تتمثل في قيمة الأجور والمواد الأولية وعناصر التكاليف غير المباشرة الأخرى لفترة تجارب الإنتاج، وهي ما يطلق عليها في هندسة الإنتاج: Zéro Lot. كل هذه المصروفات ليس من المقبول نظريا أن يتم تحميلها على نتائج أعمال السنة الأولى لبدء النشاط. ولذلك تعتبر مصروفات إيرادية مؤجلة ضمن الأصول غير الملموسة، تهتك على عدد مناسب من السنوات يتناسب مع مقدار الاستفادة منها.¹

أما خسائر التشغيل التي تتحقق خلال فترة بدء النشاط فلا يجوز رسملتها وإنما تحمّل على الفترة التي تتحقق فيها كخسائر تشغيل عادية. غير أن بعض المحاسبين يرون بأن الخسائر التشغيلية التي تتحملها المنشأة عند بداية النشاط يجب رسملتها حيث أنها خسائر لا يمكن تجنبها. ومع ذلك فإن هذا المدخل يبدو غير دقيق لأن الخسائر ليست لها منافع محتملة في المستقبل ومن ثم لا يمكن اعتبارها أصلا.²

أما المعيار المحاسبي الدولي IAS-38 المتعلق بالأصول غير الملموسة فقد أوصى بتسجيل نفقات بدء النشاط، شأنها في ذلك شأن النفقات التأسيسية، كمصروفات خلال الدورة التي تنفق فيها وألغى تأجيلها للفترات المقبلة كأصول غير ملموسة.

3/ السمعة (فرق الائتناء)

السمعة هي عبارة عن سمعة المنشأة التي تكتسبها نتيجة قدرتها على تحقيق أرباح تزيد عن معدل الأرباح العادية التي يمكن أن تحصل عليها منشأة أخرى في نفس الظروف.³

وتتحقق هذه السمعة نتيجة عوامل كثيرة منها: الإدارة الناجحة، ثقة العملاء في جودة البضاعة، الخدمة السريعة، الكفاءة الفنية والإدارية، العلاقة الجيدة بين العمال والإدارة، الموقع الاستراتيجي، فاعلية السياسة الإعلانية، امتلاك عملية أو معادلة سرية، قدرة ائتمانية جيدة، اكتشاف ابتكار أو مورد معين، نشاطات بحث وتطوير متقدمة ومستمرة، وغيرها. ولا شك أن مثل هذه العوامل يمكن أن تضفي سمعة طيبة على الوحدة الاقتصادية وهو ما ينعكس في النهاية على زيادة قيمتها السوقية بدرجة كبيرة عن القيمة السوقية لصافي أصولها القابلة للتحديد بصورة منفردة.⁴

¹ - د. عبد الباسط رضوان، د. الغريب بيومي، د. سامي قلعه جي، د. جاسم المضيف، د. نادر سليمان: مرجع سابق، ص. 475.

² - دونالد كيبزو، جيرري ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 554.

³ - د. عبد الباسط رضوان، د. الغريب بيومي، د. سامي قلعه جي، د. جاسم المضيف، د. نادر سليمان: مرجع سابق، ص. 475.

⁴ - د. محمد سمير الصبان، د. إسماعيل إبراهيم جمعة، د. رجب السيد راشد: مرجع سابق، ص. 114.

وكما سبق وأن ذكرنا، فإن شهرة المحل تعتبر من الأصول التي لا يمكن تحديدها بصورة منفردة ولذلك لا يمكن شراؤها بمعزل عن الوحدة الاقتصادية المرتبطة بها ولا يمكن فصلها عن كيان المنشأة القائمة، وقد انعكست هذه الطبيعة المنفردة لشهرة المحل على ما يلي:¹

1. عدم إثبات شهرة المحل في الدفاتر المحاسبية إلا إذا تم شراء وحدة اقتصادية قائمة بالكامل وبسعر يزيد عن القيمة السوقية لصافي أصولها الملموسة وغير الملموسة التي يمكن تحديدها بصورة منفردة.
2. يمكن إثبات شهرة المحل في حالة أخرى، وهي حالة إعادة تقييم الأصول الملموسة وغير الملموسة التي يمكن تحديدها بصورة منفردة، وهذا في شركة الأشخاص نتيجة لتغيير الشركاء أو بعض البنود في عقد الشركة، شرط أن تكون قيمة إعادة التقييم أكبر من القيمة الدفترية وأن يقرر الشركاء إظهار قيمة هذه الشهرة في الدفاتر.

3. لا يجب رسملة أي شهرة محل يتم تطويرها داخليا وذلك للأسباب التالية:²

- أ- لا تعتبر الشهرة المكونة داخليا موردا قابلا للتحديد بصفة منفردة، أي أنها ليست قابلة للانفصال عن المنشأة كما أنها ليست ناتجة عن حقوق قانونية أو تعاقدية؛
- ب- صعوبة قياس التكاليف المنفقة على الشهرة المكونة داخليا بموثوقية مما يؤدي إلى صعوبة ربط المنافع المتوقعة منها بالتكاليف المترتبة على تطويرها؛
- ج- أن المنافع المستقبلية للشهرة قد لا تكون لها أية علاقة بالتكاليف التي تتحملها المنشأة، فقد توجد الشهرة أحيانا دون تحمل الوحدة الاقتصادية أية نفقات مباشرة لتطويرها؛
- د- نظرا لعدم وجود عملية تبادل مع الغير عند تطوير شهرة المحل داخليا (كما في حالة شراء منشأة قائمة بذاتها) فإن تقييم الشهرة في هذه الحالة سوف ينطوي على قدر كبير من الحكم والاجتهاد الشخصي ويبتعد عن الموضوعية.

أ- إثبات شهرة المحل

الأصل أن شهرة المحل لا تظهر في الدفاتر إلا إذا دفع ثمن لشرائها، وفي هذه الحالة تظهر بتكلفة الشراء. ويتم قياس شهرة المحل بمقدار الزيادة في تكلفة شراء وحدة اقتصادية قائمة عن القيمة السوقية العادلة لصافي أصولها التي يمكن تمييزها والتي تنتقل للمشتري.

فإذا افترضنا أن شركة "X" قامت بشراء صافي أصول الشركة "Y" بمبلغ 14000.000 دج وذلك

في 31 ديسمبر 2006، وكانت المعلومات الخاصة بالشركة "Y" في هذا التاريخ كمايلي:

$$\Sigma \text{الأصول التي يمكن تمييزها (ملموسة وغير ملموسة)} = 10.000.000 \text{ دج}$$

¹ - مرجع سابق، ص. 115.

² - Paragraphe (49), Norme Comptable Internationale IAS-38.

$$\begin{aligned} \sum \text{الالتزامات} &= 2000.000 \text{ دج} \\ \sum \text{الأموال الخاصة} &= 8000.000 \text{ دج} \\ \Leftarrow \text{القيمة الدفترية لصافي أصول المؤسسة} &= \sum \text{الأصول} - \sum \text{الالتزامات} \\ &= 10.000.000 \text{ دج} - 2000.000 \text{ دج} \\ &= 8000.000 \text{ دج} \end{aligned}$$

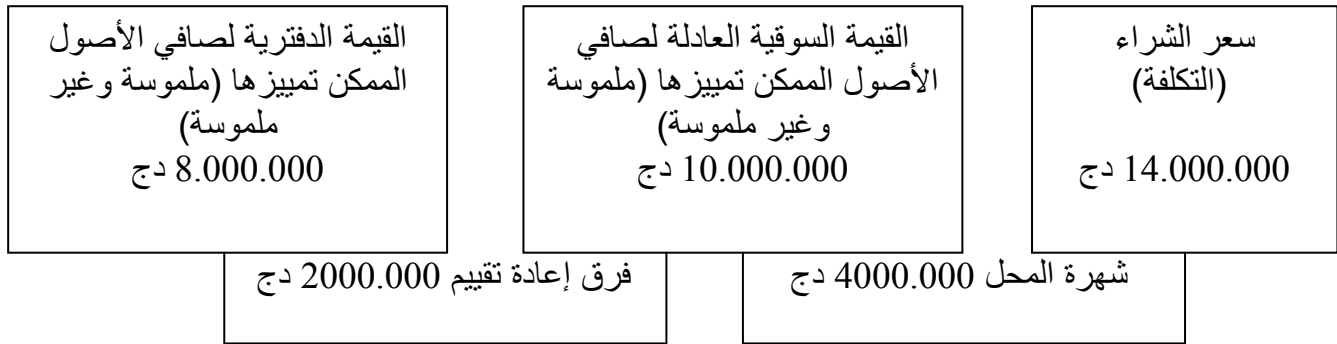
ولقد قامت الشركة "X" بفحص أصول الشركة "Y" لتحديد القيم السوقية العادلة لها، والتي حددتها بعد الفحص كما يلي:

$$\begin{aligned} \text{القيمة السوقية العادلة لمجموع الأصول الملموسة وغير الملموسة} &= 12.000.000 \text{ دج} \\ \text{القيمة السوقية العادلة لمجموع الالتزامات} &= 2000.000 \text{ دج} \\ \Leftarrow \text{القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول} &= 12.000.000 - 2000.000 \text{ دج} \\ &= 10.000.000 \text{ دج} \end{aligned}$$

وحيث أن المبلغ الذي دفعته الشركة "X" لشراء "Y" والذي يقدر بـ 14.000.000 دج يزيد عن القيمة السوقية العادلة لصافي أصول "Y"، فإن الفرق والذي قدره [14.000.000 - 10.000.000 = 4000.000 دج] يعتبر شهرة للمحل. وتنتقل أصول والتزامات الشركة "Y" للشركة "X" بقيمتها السوقية العادلة وليس بالقيمة الدفترية وذلك لأن القيمة السوقية تعكس سعر التبادل لهذه الأصول في تاريخ الشراء.

ويظهر تحليل البيانات الوارد في المثال في الشكل التالي:

الشكل رقم (9) يوضح: كيفية حساب قيمة الشهرة



المصدر: د. إسماعيل إبراهيم جمعة: المحاسبة المتوسطة - الأصول طويلة الأجل - الالتزامات - بعض مشاكل قياس الدخل.

الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص. 118.

وطالما أن القيمة السوقية العادلة لصافي أصول الشركة "Y" تبلغ 10.000.000 دج، فلماذا تدفع "X" مبلغ 14.000.000 دج؟ مما لاشك فيه أن هذا يرجع إلى تقدير المشتري "X" لبعض العوامل مثل سمعة الشركة "Y" وقدراتها الإدارية، والعاملين فيها، وسمعتها الائتمانية وغيرها. وتعتبر التكلفة الإضافية التي تدفعها الشركة "X" وهي 4000.000 دج عن تكلفة المنافع المستقبلية المتوقعة من توافر مثل هذه العوامل.

وتعتبر هذه الطريقة من أبسط الطرق في تقييم شهرة المحل، فهناك عدة طرق يمكن استخدامها للتقييم وهي: طريقة رسملة الأرباح فوق العادية، طريقة عدد السنوات وطريقة خصم التدفقات النقدية المتوقعة.

ب- المعالجة المحاسبية للشهرة

اختلف المحاسبون فيما بينهم بشأن معالجة الشهرة محاسبيا في دفاتر الوحدة الاقتصادية. ويمكن تجميع الآراء المختلفة حول هذا الموضوع في ثلاثة مداخل أساسية وهي:¹

1- إقفال الشهرة مباشرة في حقوق المساهمين: حيث يرى البعض أن الشهرة تختلف عن أنواع الأصول الأخرى وتتطلب معالجة خاصة، ولذلك يفترض استنفادها مباشرة شأنها في ذلك شأن الشهرة المكونة داخليا. ويستند أصحاب هذا الرأي إلى صعوبة تحديد الفترات التي يتوقع فيها الحصول على منافع مستقبلية للشهرة مما يبرر إقفالها في حقوق الملكية.

¹ - دونالد كيبزو، جيرى ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 564.

2- رسملة الشهرة واستنفادها على مدى العمر الإنتاجي: يعتقد محاسبون آخرون أن قيمة الشهرة تختفي تدريجياً وأنه من الأفضل تحميل قيمتها على المصروفات على مدى الفترات المتأثرة، حيث يقدم هذا الإجراء مقابلة أفضل بين التكاليف والإيرادات. وقد تبنت نشرة مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي رقم 17 هذا الرأي وهو ضرورة توزيع قيمة الشهرة على سنوات عمرها الإنتاجي. ويستند أصحاب هذا الرأي إلى أن الشهرة تنطوي على منافع مستقبلية محتملة مما يضيف عليها صفة الأصل. وحيث أن هذه المنافع المستقبلية يتوقع أن تتحقق خلال أكثر من فترة مالية واحدة، فإن تطبيق مبدأ المقابلة يتطلب ضرورة توزيع تكلفة هذه المنافع على الفترات التي تستفيد منها. وعلى هذا، فإنه لا يجوز تحميل شهرة المحل كمصروف في السنة التي يتم خلالها الاعتراف بها في الدفاتر لأن ذلك يعني أن الشهرة ليست لها خدمات محتملة في المستقبل.

ونظراً لأن العمر الافتراضي للشهرة يصعب تحديده عادة، فقد جرى العرف على استنفاد قيمة الشهرة على فترة لا تزيد عن أربعين سنة وإن كانت لا تقل عادة عن خمس سنوات، ما لم يكن هناك مبرر قوي لاستخدام فترة أقصر من ذلك مثل حدوث خسائر متتالية. غير أن حدوث خسارة لمدة واحدة فقط في إحدى السنوات لا يعتبر سبباً قوياً يبرر تعجيل استنفاد شهرة المحل قبل خمس سنوات.¹ وتستنفد شهرة المحل على أساس القسط الثابت ما لم تكن هناك طريقة أخرى أكثر ملاءمة منها. ويجب أن يعالج مصروف النفاذ كمصروف عادي للعمليات. أما إذا كان مقدار الاستنفاد هاماً نسبياً، فإنه يجب الإفصاح عن مقداره والطريقة المستخدمة في حسابه وكذلك فترة الاستنفاد.²

3- رسملة الشهرة والاحتفاظ بها إلى أن يحدث تخفيض في قيمتها: حيث يعتقد الكثير من المحاسبين أن الشهرة يمكن أن يكون عمرها غير محدود ويجب الاحتفاظ بها كأصل إلى أن يحدث انخفاض في القيمة. وبدون وجود دليل كافي على حدوث انخفاض في القيمة، فإن إجراء أي تخفيض على قيمة الشهرة يعد أمراً اجتهادياً وسيؤدي إلى عدم مصداقية صافي الدخل.

وهو الرأي الذي تبنته هيئة معايير المحاسبة الدولية IASC من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS-38 "الأصول غير الملموسة" والمعيار الدولي للمعلومة المالية IFRS-3 "اندماج المنشآت". حيث ينص هذان المعياران على رسملة فرق الاقتناء الناتج من عملية الاندماج فقط دون الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً مع الأصول. كما ينص على أن الشهرة المرسملة لا تخضع للاهلاك لأن عمرها الافتراضي غير محدد، في حين تخضع لاختبار التآكل (اختبار انخفاض القيمة) في تاريخ كل إقفال على الأقل.

¹ - د. إسماعيل إبراهيم جمعة: مرجع سابق، ص. 126.

² - دونالد كيبزو، جيرى ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 565.

وتعد القيمة الاستردادية (la valeur recouvrable) -والتي تتمثل في صافي سعر البيع أو القيمة الاستعمالية أيهما أكبر- ضرورية لتحديد خسارة التآكل لأصل ما. غير أن تحديد القيمة الاستردادية يواجه عددا من المشاكل بالنسبة لفرق الاقتناء. فهذا الأخير هو أصل غير قابل للتحديد لا يمكن التنازل عليه بصورة منفصلة عن المنشأة وبالتالي لا يمكن تحديد صافي قيمته البيعية. ومن جهة أخرى فإن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من فرق الاقتناء لا يمكن تحديدها كذلك بمعزل عن تدفقات الأصول الأخرى، وبالتالي يصعب أيضا تحديد القيمة الاستعمالية لفرق الاقتناء. من أجل ذلك، لا يمكن إجراء اختبار التآكل على فرق الاقتناء لوحده، ويقترح المعيار المحاسبي الدولي IAS-36 "انخفاض قيمة الأصول" إدخال قيمة فرق الاقتناء ضمن وحدة توليد النقد (UGT-Unité Génératrice de Trésorerie) وإجراء اختبار انخفاض القيمة على الوحدة ككل.¹

حيث يعرف المعيار IAS-36 وحدة توليد النقد بأنها "أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول".

وفي حال ما إذا وجدت خسارة انخفاض قيمة على الوحدة UGT (أي إذا كانت القيمة الاستردادية للوحدة أصغر من قيمتها المحاسبية الصافية)، تحمّل خسارة الانخفاض على فرق الاقتناء أولاً، حيث يخفض هذا الأخير بمقدار الخسارة. يمكن في بعض الأحيان أن تؤدي خسارة التآكل المحملة على الشهرة إلى إلغائها تماما (أي يصبح فرق الاقتناء معدوما). فإذا ما تبقى جزء من الخسارة بعد ذلك، فإنه يحمّل على باقي الأصول الأخرى المنتمية للوحدة UGT، بحيث لا يجب تخفيض القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل من هذه الأصول لأقل من المبالغ التالية أيها أعلى.²

* صافي سعر بيعه (إذا كان من الممكن تحديده)؛

* قيمته المستعملة (إذا كان من الممكن تحديدها)؛

* الصفر.

¹ - الفقرة (08) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (36).

² - الفقرة (89) من المعيار المحاسبي الدولي رقم (36).

ج- الشهرة السالبة

تظهر الشهرة السالبة في حالة شراء وحدة اقتصادية قائمة بسعر يقل عن القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المنتقلة للمشتري.¹

ويقضي الإصدار برأي رقم 17 لمجلس مبادئ المحاسبة بأنه في حالة وجود شهرة سالبة فإنه لا يجوز إثباتها في الدفاتر كأصل، وإنما يجب توزيعها على الأصول طويلة الأجل (عدا الاستثمارات طويلة الأجل) المنتقلة للمشتري. ويتم توزيع الشهرة السالبة على الأصول طويلة الأجل على أساس قيمتها السوقية، بحيث تخفض القيمة السوقية العادلة لهذه الأصول بمقدار الشهرة السالبة إلى أن تصبح مساوية لتكلفة شرائها التي تحملتها الوحدة. وتثبت هذه الأصول في دفاتر الوحدة الاقتصادية المشتريّة على أساس هذه القيم السوقية المخفضة بما وزع عليها من شهرة سالبة. وإذا أدى توزيع الشهرة السالبة على الأصول طويلة الأجل إلى ظهور هذه الأصول بقيمة مساوية للصفر، فإن ما تبقى من الشهرة السالبة يظهر في الميزانية العمومية كمبالغ دائنة مؤجلة.²

المبحث الثاني: تكاليف البحث والتطوير

المطلب الأول: تعريف تكاليف البحث والتطوير

تتمثل الاستثمارات غير الملموسة (الأصول المعنوية) في كفاءة تسيير واستخدام القدرات الذاتية -المادية والمعنوية- الضرورية بهدف تحسين المعرفة العامة والمعرفة الإنتاجية بصفة خاصة من خلال ترجمة الأفكار عمليا في شكل منتجات اقتصادية، وترجمتها أيضا في صورة وسائل وأنظمة تؤدي إلى زيادة الطاقة الإنتاجية، لذلك فهي تعتبر من ضمن مدخلات العملية الاستثمارية.³

ويطلق على المصاريف المرتبطة ببنود الإنتاج المعرفي "تكاليف البحث والتطوير". ولا تمثل تكاليف البحث والتطوير في حد ذاتها أصولا غير ملموسة، بل إن أنشطة البحث والتطوير ينتج عنها عادة تنمية شيء معين يكتسب منه حق اختراع أو حق طبع أو نشر (مثل منتج جديد أو عملية أو فكرة أو معادلة أو تركيب أو عمل أدبي). ومن الملفت للانتباه هنا، أن تكاليف البحث والتطوير ذات علاقة متداخلة مع أغلب الأصول غير الملموسة الأخرى، إذ غالبا ما تساعد أنشطة البحث والتطوير على خلق أو تكوين أو تطوير شهرة المحل، العلامات التجارية، براءات الاختراع، حقوق التأليف... وغيرها، سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

¹ د. إسماعيل إبراهيم جمعة: مرجع سابق، ص. 126.

² مرجع سابق، ص. 127.

³ د. عقاري مصطفى، د. رجال علي: مرجع سابق، ص. 2.

ويمكن أن نعرّف "البحث والتطوير" على أنه: " نشاط علمي تكنولوجي مؤسسي يقوم على توجيه مخطط للإنتاج الاستثماري وفق معايير الجدوى التكنولوجية والاقتصادية نحو تعزيز المعرفة العلمية بمختلف اختصاصاتها الكيماوية والفيزيائية والبيولوجية والهندسية... وربطها بوسائل الاختبار والتطبيق والإنتاج وذلك بما يضمن تطويع أو تطوير منتجات جديدة أو محسنة أو لرفع الكفاءة الإنتاجية".¹

كما عرّف المعيار المحاسبي الدولي التاسع (IAS-09) الخاص بتكاليف البحث والتطوير سابقاً مصطلحي البحث والتطوير كما يلي:²

البحث: "هو التحقيق الأصيل والمنظم الذي يؤمل منه اكتساب معرفة جديدة أو الإحاطة والفهم العلمي أو الفني لأمر ما".

التطوير: "هو الترجمة العملية لنتائج البحث أو المعرفة ووضعها في خطة أو تصميم لإنتاج جديد أو إضافة تحسينات هامة على المواد أو السلع أو العمليات أو الوسائط أو الأنظمة أو الخدمات قبل بدء الإنتاج التجاري".

وللتمييز بين تكاليف البحث والتطوير وغيرها من التكاليف المماثلة، قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB عن طريق المعيار الدولي رقم (2) الصادر عام 1974م، بإصدار التعاريف التالية:³

البحث: "هو بحث منظم أو فحص انتقادي يهدف لاكتشاف معرفة جديدة ينتظر منها أن تكون مفيدة في تطوير منتج أو خدمة جديدة.... أو عملية أو أسلوب جديد.... أو في إدخال تحسين جوهري على منتج أو عملية موجودة".

التطوير: "هو ترجمة نتائج البحث أو المعرفة الأخرى إلى خطة أو تصميم لمنتج أو لعملية جديدة أو إلى تحسين جوهري للمنتج أو العملية الحالية سواء بغرض البيع أو الاستخدام. وهو يشمل الصياغة النظرية، التصميم، اختبار بدائل المنتج، بناء نماذج وغيرها. وهو لا يتضمن التعديلات المتكررة أو الدورية التي يتم إدخالها على المنتجات أو خطوط الإنتاج أو العمليات الصناعية الحالية وغيرها من العمليات المستمرة، وذلك رغم أن هذه التعديلات قد تمثل تحسينات، كما أنه لا يتضمن بحوث السوق وأنشطة اختبار السوق".

¹ - د. هوشيار معروف: تحليل الاقتصاد التكنولوجي. دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2006، ص. 242.

² - لجنة قواعد المحاسبة الدولية، تعريب د. عصام مرعي: قواعد المحاسبة الدولية. دار العلم للملايين، بيروت، الطبعة الأولى، 1987، ص. 100.

³ - دونالد كيبزو، جيرى ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 570.

أما المعيار المحاسبي الدولي (IAS-38) الخاص بالأصول غير الملموسة، والذي صدر عن هيئة معايير المحاسبة الدولية IASC، فقد عرّف البحوث والتطوير كما يلي:¹

المحوى: "هي البحوث الأصلية والمخططة والتي تقوم بها المنشأة على أساس توقع كسب معرفة وفهم جديدين سواء في نواحي علمية أو فنية".

التطوير: "هو تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى لخطة أو تصميم لإنتاج مواد محسنة جديدة أو

أساسية أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات قبل بدء الإنتاج التجاري أو الاستخدام".

ولا يختلف هذا التعريف كثيرا عن التعريف الذي نص عليه المعيار IAS-09 سابقا.

المطلب الثاني: خصائص تكاليف البحث والتطوير

إن التغيير التكنولوجي وخاصة تكنولوجيا المعلومات سمة بارزة في العقود الثلاثة الماضية، حيث لعبت الشركات دورا بارزا ورئيسيا في التطورات الجديدة فزادت أهمية نفقات البحث والتطوير في الأعمال الصناعية والتجارية. وتشمل نفقات البحث والتطوير التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بتطوير العمليات والتقنيات والمنتجات الجديدة. ويمكن تصنيف هذه النفقات ضمن ثلاث فئات وهي:²

1- البحث المحض (النظري): الذي يتم توجيهه بصورة أساسية نحو تقدم المعرفة بصورة عامة وليس نحو أي هدف أو تطبيق محدد؛

2- البحث التطبيقي: الذي يتم توجيهه بصورة أساسية نحو استغلال المعرفة المكتسبة من البحث المحض وتطبيقه في مجال يهم الأعمال الصناعية والتجارية؛

3- التطوير: وهو الأعمال الموجهة نحو إدخال أو تحسين منتجات أو عمليات محددة.

وعليه فإن البحث والتطوير لا يعتمد على الأصول أو القواعد العلمية التجريدية والتي ما زالت تجري في مؤسساتنا التعليمية وفق الصيغ التقليدية، كما أنه لا يقوم على ورشات التدريب والتعليم الموقعين ليجعل التطوير مرتبطا بالممارسة المجردة من أي أسس علمية، بل إنه عملية متكاملة ومتوازنة بين الأصول النظرية والتطبيقات المادية.³

واستنادا إلى ما سبق، فإن **البحث النظري** يرمي إلى اكتساب معرفة جديدة للتوصل إلى حقائق ومفاهيم ومبادئ ولا يهدف بصورة مباشرة إلى التطبيق العملي. في حين أن **البحث التطبيقي** يهدف إلى

¹ - د. طارق عبد العال حماد: موسوعة المعايير المحاسبية- الجزء الخامس: القياس والتقييم المحاسبي. الدار الجامعية، 2002- 2003، ص. 329.

² - د. يوسف محمود جربوع، د. سالم عبد الله حلس: مرجع سابق، ص. 230.

³ - د. هوشيار معروف: مرجع سابق، ص. 243.

تحقيق هدف محدد تم الإعداد له. أما التطوير فيمثل نشاطا منظما مستلهما من البحث النظري والتطبيقي هدفه إنتاج منتجات جديدة، أو تطوير وتحسين وسائل الاستغلال الدائمة.¹

وما يميز أنشطة البحث والتطوير هو احتواؤها على عنصر عدم التأكد بدرجات متفاوتة تبعا لطبيعة أنشطة الوحدة. ويتعلق عنصر عدم التأكد بالجوانب التالية:²

- صعوبة تحديد التكلفة التي تتعلق بكل نشاط من الأنشطة أو مشروع من المشروعات على حده؛
- صعوبة تحديد وقياس المنافع المستقبلية التي يمكن أن تترتب على نفقات البحث والتطوير؛
- صعوبة تقدير الفترة الزمنية التي يمكن أن تتحقق خلالها المنافع المستقبلية المتوقعة من الإنفاق على نشاط البحث والتطوير.

وتختلف درجة عدم التأكد في البحث والتطوير باختلاف نوع هذا الأخير، وقد لخص T.Christopher³ عام 2001م درجات عدم التأكد لأنواع مختلفة من البحوث والتطوير كما يلي:

الجدول رقم (7) يوضح: درجات عدم التأكد لأنواع البحث والتطوير

درجة عدم التأكد	نوع البحث أو التطوير
* عدم تأكد مطلق.	* البحث النظري.
* عدم تأكد كبيرة جدا.	* استحداث جديد لمنتج أو عملية خارج إطار نشاط المشروع.
* عدم تأكد كبيرة.	* استحداث جديد لمنتج داخل إطار المشروع.
* عدم تأكد عادية.	* إنتاج جديد لمنتجات معروفة.
* عدم تأكد منخفضة.	* تعديل أو تقليد أو تجديد منتجات أو طرق إنتاج.
* عدم تأكد منخفضة جدا.	* تعديل أو تحسين محدود للمنتجات أو طرق الإنتاج.

المصدر: د. عقاري مصطفى، أ.د. رحال علي: الظواهر المعاصرة حول المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير. ص.3.

ويعد عدم التأكد بشأن المنافع المستقبلية التي تنتجها أنشطة البحث والتطوير أهم المشاكل التي تواجه قياس هذه المنافع، لذلك فإن نفقات البحث والتطوير تمثل مشكلة خاصة في مجال المحاسبة.

المطلب الثالث: أهمية أنشطة البحث والتطوير

¹ د. عقاري مصطفى، د. رحال علي: مرجع سابق، ص. 3. عن:

Christopher Tucci : The value of collaboration and alliances. New York University. Presentation in the fourth intangible conference at New York university. May 2001.

² د. محمد سمير الصبان، د. إسماعيل إبراهيم جمعة، د. رجب السيد راشد: مرجع سابق، ص. 128.

³ د. عقاري مصطفى، د. رحال علي: مرجع سابق، ص. 3.

يعدّ البحث والتطوير (R and D) من أهم المرافق الاستثمارية التي تسهم في إدارة التحولات التكنولوجية بكافة عناصرها البشرية والمالية والمادية ونشاطاتها النظرية والتطبيقية واتجاهاتها المدنية والعسكرية وأبعادها القطاعية والمؤسسية والموقعية والبيئية والسلوكية. ومن ثم فإن البحث والتطوير في ظل نظام المنافسة الاحتكارية السائد صار محور اهتمام الجميع في كافة بلدان العالم وخاصة أكثرها تقدماً. وقد نال الاقتصاد من هذا الاهتمام ما نالته العلوم الطبيعية والهندسية بمختلف اختصاصاتها لأن البحث والتطوير هو استثمار اقتصادي في المقام الأول، وبالتالي فإنه يعتمد على معايير تقييم الجدوى وتقويم الكفاءة كأي استثمار آخر سواء كان ذلك في الموارد البشرية أو المالية أو المادية.¹

ولقد تزايد اهتمام المنشآت والبلدان بالبحث والتطوير خاصة في العقود الأخيرة الماضية وذلك راجع للأسباب التالية:

- 1- إن تصاعد أسعار النفط الخام في السبعينات قد أدى إلى ارتفاع تكاليف الطاقة في الاقتصاديات الصناعية المتقدمة، وهو ما دفع إلى زيادة الاهتمام بالبحث والتطوير وذلك لتوفير بدائل جديدة للطاقة تتميز بإنتاجية أعلى وبتكلفة أدنى وبسلامة بيئية أكثر مثل الطاقة الشمسية والطاقة الضوئية والطاقة البيولوجية والطاقة الصوتية... ومن ناحية أخرى، في الوقت الذي تمخضت الجهود في البحث والتطوير عن توسع استخدام الطاقة النووية للأغراض المختلفة فإن الجهود العلمية والتكنولوجية قد توجهت أيضاً لتجاوز مشكلات الآثار السلبية لهذا التوسع وخاصة بالنسبة لإعادة معالجة النفايات وكيفية التخلص منها.
- 2- تزايد الاهتمام ببرامج التعليم العالي لدى مختلف شرائح المجتمع خاصة بعد توفير التسهيلات الكفيلة بزيادة استيعاب الجامعات للأفراد من مختلف الفئات. فتوسع التعليم الجامعي وكثرت المختبرات وازدادت الدراسات التطبيقية وأصبح التعليم يعتمد في برامج عمل وحاجات المؤسسات الخاصة والعامة. كما ازداد اهتمام الجامعات بالبحث والتطوير بغرض تخريج المبتكرين القادرين على ممارسة النشاطات الإنتاجية وإدارتها بكفاءة علمية عالية. وأصبحت الشركات الإنتاجية والدوائر الحكومية تعقد اتفاقات مع الطلبة لدعم دراساتهم مالياً وتنصيبهم فيما بعد لديها. كما أصبحت تعقد اتفاقات مع مراكز البحوث العلمية في الجامعات لإجراء دراسات علمية وتكنولوجية أو لتدريب العاملين لديها وفق برامج خاصة.
- 3- إن ضغوط الأمن الغذائي في العالم ومحاوله الشركات التنافسية تأكيد تفوقها في الكفاءة التنافسية قد دفعت إلى الاهتمام ببحوث هندسة الجينات والتكنولوجيا الحياتية وذلك لرفع إنتاجية النشاطات الزراعية وتكثيف المحتويات الأساسية للمنتجات الغذائية مثل زيادة البروتينات في البقوليات وكذلك العمل على توليد مواد جديدة.

¹ - د. هوشيار معروف: مرجع سابق، ص. 241.

4- إن تعاضم التكتلات فيما بين الدول الصناعية وتزايد قوة الشركات عبر الوطنية قد وفر البيئات المناسبة للاستثمارات المشتركة في البحث والتطوير، ولقد تولد عن الجهود المشتركة لهذه التكتلات والشركات ظهور العديد من المنتجات المتطورة مثل صناعة الطائرات ومراكز الطاقة.

5- إن استمرار الحرب الباردة بين الكتلتين الشرقية والغربية حتى نهاية الثمانينات ونشوب العديد من الحروب والصراعات والنزاعات الإقليمية شجع غالبية الدول المتقدمة منها والنامية على الاهتمام بالبحث والتطوير في مجال النشاطات العسكرية والأمنية مما أدى إلى انتشار أسلحة الدمار الشامل. وقد كان الاضطراب السياسي والعسكري والأمني العامل المباشر في بناء شبكة المعلومات لأغراض وزارة الدفاع الأمريكية عام 1967 م من قبل ليونيد كلايمروك ثم في تطور شبكة المعلومات الدولية "Internet" عام 1991م من قبل Tim Berners-Lee.

وتظهر الأهمية الاقتصادية للبحث والتطوير من خلال العناصر التالية:

1- **البحث والتطوير وكفاءة الأداء الاقتصادي (الإنتاجية):** فيما يخص علاقة البحث والتطوير بالإنتاجية، فإن نسبة كبيرة من جهود البحث والتطوير توجه عادة نحو إدخال أجهزة أو مواد أو أساليب أو منتجات جديدة. ويحمل ذلك في طياته تدنية تكاليف المدخلات المعوضة أو المطورة وتزايدها في كفاءة المنشأة عند إدخال المزيد من التحسينات النوعية على المنتجات، مما يعكس غالبا على التكاليف بالهبوط وعلى الإنتاجية بالارتفاع.

وقد وجد Minasian¹ أن معامل الارتباط بين البحث والتطوير وزيادة الإنتاجية قد قدر بـ (0,70). وتأيدا لهذا الاتجاه أوضح K.A. Stroctmann² بأن زيادة الإنفاق على البحث والتطوير في المنشآت الصغيرة والمتوسطة بواقع مرتين ونصف إلى ثلاث مرات قد أسهمت في تقليل الرأسمال المطلوب بحوالي 30 % إلى 20 % ، وبالنتيجة ارتفعت إنتاجية العمل بست إلى سبع مرات وازداد الاعتماد على المكنائن التي لها كفاءة إنتاجية مثلى وخاصة تلك القائمة على الأتمتة.

كما قام (Branstetter, Lee and Chen, Jong-Rong, 2005)³ بدراسة ميدانية على عينة من الشركات الصناعية في تايوان لمعرفة تأثير نقل التكنولوجيا والإنفاق على البحث والتطوير على الإنتاجية في الصناعة التايوانية، وتوصلت الدراسة إلى أن الزيادة في الإنفاق على البحث والتطوير والإنفاق على شراء التكنولوجيا الأجنبية كليهما له تأثير إيجابي على الإنتاجية.

وقد بين البعض ومنهم Kohn-Scot أن المنشأة الأكبر حجما تعدّ أكثر كفاءة في البحث والتطوير من المنشأة الصغيرة أو المتوسطة، وذلك بعد إثبات فرضية مفادها أن مستوى معطى من البحث

¹ - د. هوشيار معروف: مرجع سابق، ص. 244.

³ - د. أحمد أحمد عبد الله اللحج: تقييم أنشطة البحوث والتطوير في صناعة الدواء المصرية في ظل اتفاقية حقوق الملكية الفكرية (TRIPS). المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 03، 2006، ص. 4.

والتطوير ينتج قيمة مضافة أعلى في منشأة أكبر. واعتمد هذا الاتجاه على الفكرة التي قدمها J. Schumpeter والتي تضمنت أن المنشأة الكبيرة تكون ذات بحوث متممة بفعالية أكثر من المنشأة الصغيرة.

وفي دراسة أخرى مماثلة قام بها (Tsai, Kuen-Hung, 2005)¹ على مجموعة من شركات الصناعات الالكترونية في تايوان لدراسة العلاقة بين إنتاجية البحث والتطوير وحجم المنشأة، توصل الباحثان إلى أنه لا توجد علاقة خطية بين إنتاجية المبالغ المنفقة على البحث والتطوير وحجم المنشأة، وأن الإنفاق على البحث والتطوير يؤدي إلى تحسين الإنتاجية في جميع المنشآت كبيرة وصغيرة الحجم على السواء ويؤدي إلى دعم قدرتها التنافسية.

وقد استخدمت مؤشرات عديدة لقياس حجم اهتمام دولة أو مؤسسة ما بالبحث والتطوير ومن أهمها:²

- حجم الإنفاق الاستثماري الحقيقي في مجالات البحث والتطوير، ونسبة هذا الإنفاق إلى مجموع الإنفاق في منشأة أو صناعة أو إقليم أو بلد ما؛
 - عدد العلماء والتقنيين من المتخصصين في العلوم الطبيعية والهندسية العاملين في البحث والتطوير. ويمكن أن يضاف الخبراء من ذوي المؤهلات العالية في مجالات تقييم المشروعات وتقويم كفاءة الأداء؛
 - قيم المخرجات (المادية والبشرية والمعلوماتية) المباشرة لنشاطات البحث والتطوير؛ مثل الأجهزة الرأسمالية والمواد المستخدمة والمنتجات النهائية والكوادر المتدربة والأبحاث العلمية المتخصصة والأساسية وبراءات الاختراع وقواعد المعلومات وغيرها.
- ويرى R.C.O. Matthews³ أن درجة الانقياد إلى العالم في دولة ما تتحدد بمعدل تقدم المعرفة التكنولوجية لديها من خلال أنشطة البحث والتطوير في الصناعات المختلفة.

2- تقليص الفجوة بين الاختراع والابتكار: إن الاختراع (L'invention) هو إبداع فكري جديد يتضمن تصاميم أو نماذج أو قوانين أو نظريات يسجل رسمياً في صيغة براءات بعد أن يتأكد عدم تكراره. وفي المقابل يعرف الابتكار (L'innovation) على أنه إدخال مكائن أو مواد أو منتجات أو أساليب جديدة. ويعتمد في ذلك إما على التطبيق الإنتاجي التجاري لبراءة اختراع سابقة أو على تطوير حالة مادية قائمة دون الرجوع إلى إنتاج فكري سابق.

وهكذا فإن الاختراع يعد المرحلة الأولى أو الاكتشاف العلمي لأي منتج أو أسلوب جديد، أما الابتكار فإنه يمثل المرحلة الفعلية للتحويل التكنولوجي وتطبيقه التجاري. وغالبا ما تكون هناك فجوة

¹ - مرجع سابق، ص. 4.

² - د. هوشيار معروف: مرجع سابق، ص. 247.

³ - د. هوشيار معروف: مرجع سابق، ص. 243.

زمنية بين فكرة الاختراع وتطبيق الابتكار. فاختراع James Watt لماكنته البخارية مثلا في عام 1776م أصبح ابتكارا في ثلاثينيات القرن التاسع عشر في بريطانيا وبعد ذلك بعشر سنوات في فرنسا! وقد تبين أن أكثر من 6800 جهاز مخترع بقي دون أن يتحول إلى ابتكار في أواسط القرن التاسع عشر. وقد بين Enos في دراسة له حول 35 ابتكار جديد، أن أكثر من ستة عشر سنة انقضت حتى ظهرت الابتكارات الخاضعة لدراسته. وقد امتدت هذه الفترة بالنسبة لاختراع جهاز لجني القطن في عام 1889م حوالي ستين سنة حيث أصبح ابتكارا عام 1948م. وقدّر آخرون الفترة التي يستغرقها الاختراع الجديد في المتوسط ليصبح ابتكارا بحوالي أحد عشر عاما في مجال تصفية النفط وخمسة عشر عاما في مجال صناعة الأدوية.

ورغم أن فترات التأخير الراهنة أقصر بكثير مما كانت عليه قبل نصف قرن أو أكثر إلا أن أسبابا عديدة تسهم في استمرار هذا التأخير منها:

- انخفاض نسبة العوائد المتوقعة إلى التكاليف المتوقعة. ولا شك أن هذا الموضوع يعتبر نسبيا حيث أنه يختلف من نشاط إلى آخر ومن بلد إلى آخر ومن نمط إنتاجي إلى آخر؛
 - وجود مخزون كبير من المكائن والمواد والمنتجات التي يصعب تصريفها في فترة قصيرة، وذلك لأن الابتكار الجديد قد يؤدي إلى الاستغناء عنها تماما؛
 - التخوف من صعوبة السيطرة على التأثيرات السلبية للابتكار على البيئة والصحة مثل المواد المشعة وتلك المؤثرة على طبقة الأوزون وغيرها، وكذلك الحال عندما يتعارض الابتكار مع العادات والتقاليد والقيم الاجتماعية السائدة؛
 - توقع تأثيرات الابتكار الجديد على حجم البطالة في المجتمع وما يتولد عن ذلك من مشكلات اقتصادية واجتماعية وسياسية؛
 - عدم توافر المختبرات والأجهزة والكوادر القادرة على تطبيق الاختراعات كما في البلدان النامية؛ أما في الدول الصناعية فغالبا ما يكون المخترع هو المبتكر الذي يسهم في تطبيق اختراعه؛
 - وجود ترتيبات أو اتفاقات احتكارية تمنع إهمال بعض النشاطات الإنتاجية كما حدث بالنسبة للفحم بعد استخدام النفط كمصدر للطاقة؛
 - بعض الصناعات التي تنسم بتغييرات سريعة كالصناعات الالكترونية وصناعات الطائرات والكيماويات تتطلب غالبا تطورات علمية أساسية مسبقة للتمكن من تحويل الاختراع إلى ابتكار.
- إن البحث والتطوير يعد المجال الأكثر خصوبة الذي يمكن من خلاله أن يتحول الاختراع إلى ابتكار وأن ينتج أو يطور جهاز أو منتج جديد مما يسهم في تقليص الفجوة الزمنية بين الفكرة وتطبيقها.
- 3-** يسهم البحث والتطوير في جعل الجهاز الإنتاجي مرنا لمواجهة الطلب المتغير وقادرا على استيعاب التحولات الجديدة في ظروف السوق. كما يمكنه إيجاد بدائل عديدة تعتمد على الموارد المحلية وبتكاليف

أدنى من البدائل المستوردة وقد تكون بمستويات أعلى في الكفاءة وأكثر أماناً للبيئة مما يؤدي إلى رفع القدرة التنافسية للمنشأة.

4- إن البحث والتطوير يرفع من معدل إحلال عناصر الإنتاج خاصة فيما بين العمل ورأس المال.

5- ظهور دورة المنتج لـ R. Vernon والتي تتضمن ثلاث مراحل:¹

* ظهور منتج جديد من قبل بلد مبتكر وسيطرة هذا البلد على المبيعات الدولية لهذا المنتج؛

* نضوج المنتج وانتشار المعلومات التكنولوجية الخاصة به وتفاوت تكاليف الإنتاج مما يحفز على

بروز منافسين آخرين؛

* تقييس الإنتاج وتبسيط عملياته وهو ما يؤدي أحياناً إلى ارتداد التجارة لغير صالح المبتكر

الأول.

وقد سادت هذه الدورة بالنسبة للسيارات و سلع الاستهلاك المعمرة والالكترونيات، حيث أسهم

البحث والتطوير في هذا الشأن بشكل واضح في اليابان ودول أوروبا الغربية وبعض الدول الآسيوية.

وأمام كافة الحقائق الإيجابية السابقة فإن هناك بعض النتائج السلبية التي لا بد وأن تحت

المؤسسات الدولية والرأي العام في مختلف البلدان على الاهتمام بالبحث والتطوير وذلك لإبعاده عن أي

نشاط يؤدي إلى هذه النتائج. وهناك أمثلة عديدة في هذا الشأن كتأثير بعض الغازات على طبقة الأوزون،

وتراكم ثاني أكسيد الكربون CO2 المتولد عن عمليات الإنتاج والاحتراق، وتوليد بعض الفيروسات في

المختبرات، والتوصل إلى التفاعل المتسلسل "Chain Reaction" والذي ابتكره العلماء الروس قريبا

وهو شكل غير اعتيادي للمياه أثقل منه وأكثر لزوجة بحوالي خمس عشرة مرة ويمكن لهذا الماء أن

يلوث مياه الأنهار أو البحار أو حتى المحيطات، حيث تتحول هذه المياه خلال مجموعة من التفاعلات

المتسلسلة بعد وضع كمية صغيرة من المياه الثقيلة فيها إلى مشروب يشبه الجيلي فتتوقف الحياة المعتمدة

على الماء تماماً!! كما أن هناك مبيدات مثل DDT يمكن أن تقضي على الأسماك والطيور والتوازن

العام للطبيعة.

ومن ناحية أخرى، إن بعض برامج البحث والتطوير تكون عالية التكاليف وتتسم بمخاطر عالية

مما قد يؤدي مباشرة إلى عجز الموازنات الاقتصادية وتفاقم التضخم وتكريس البطالة.

ونظراً لكل هذه الأسباب، لا بد من تقييم كافة البرامج الاستثمارية الموجهة للبحث والتطوير

وتقويم نتائجها التكنولوجية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية المختلفة قبل وضعها قيد التنفيذ.

¹ - د. هوشيار معروف: مرجع سابق، ص. 253.

خلاصة الفصل:

من خلال ما ورد في هذا الفصل، يمكن القول بأن الاستثمار في الأصول غير الملموسة بصفة عامة والاستثمار في أنشطة البحث والتطوير بصفة خاصة أصبح حتمية مفروضة على كل كيان اقتصادي يهدف إلى النمو والتوسع والبقاء. كما يتضح أن هناك نتائج إيجابية لأنشطة البحوث والتطوير سواء على مستوى الاقتصاد الكلي من خلال ما تحققه هذه الأنشطة من دفع عجلة النمو والتنمية الاقتصادية والاجتماعية، أو على مستوى الاقتصاد الجزئي من خلال ما تضيفه تلك الأنشطة من معلومات علمية وفنية يتم التوصل إليها لتطوير المنتجات أو تحسين نوعيتها أو تحقيق وفورات في التكلفة أو زيادة في المبيعات أو رفع مستوى الكفاءة الإنتاجية لدى الوحدات الاقتصادية.

الفصل الثالث

أهم البدائل المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث
والتطوير

تمهيد

لقد حظيت المعايير الخاصة بمحاسبة الأصول غير الملموسة بصفة عامة ومحاسبة تكاليف البحث والتطوير بصفة خاصة باهتمام كبير من قبل واضعي المعايير المحاسبية الدولية والأكاديميين والعاملين في مهنة المحاسبة. ورغم الاستثمار الضخم للوقت والموارد في هذا الشأن خلال السنوات الأخيرة، فإن التحسينات والتعديلات لا تزال مستمرة لتحقيق قفزات هامة في مجال المحاسبة عن هذا النوع من الأصول الذي أصبح يشغل حيزا هاما في التقارير المالية للمنشآت.

وسنستعرض فيما يلي الجهود التي بذلتها أهم هيئة دولية لإصدار المعايير المحاسبية بشأن المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير، وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، من خلال شرح المعيار المحاسبي الدولي IAS-09 والمعيار المحاسبي الدولي IAS-38.

كما سنتطرق إلى عرض بعض الممارسات المحاسبية المقترحة من طرف مجلس المحاسبة المالية الأمريكي FASB وبعض الهيئات الدولية الأخرى لمعالجة تكاليف البحث والتطوير.

وفي الأخير سنشرح معاملة النظام المحاسبي المالي الجديد في الجوائز لتكاليف البحث والتطوير ثم نجري مقارنة مع المعايير الدولية من جهة ومع المخطط المحاسبي الوطني الحالي من جهة أخرى. دون أن نغفل عن ذكر سلبيات وإيجابيات كل طريقة محاسبية على حده والانتقادات الموجهة لها.

المبحث الأول: المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير حسب أهم المييزات الدولية للمحاسبة

المطلب الأول: محاسبة تكاليف البحث والتطوير حسب هيئة معايير المحاسبة الدولية IASC

أولاً: المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-9 "تكاليف البحث والتطوير"

صدر هذا المعيار في شهر جويلية من عام 1978م. يتعلق بالمحاسبة عن أنشطة البحث والتطوير ويهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير، ومسألة الاعتراف بهذه التكاليف كأصل أو كمصروف. كما يوفر إرشادات عملية بخصوص التطبيقات المتعلقة بهذه المعالجات.¹ لا يتناول هذا المعيار النشاطات التالية:²

- 1- نشاطات البحث والتطوير التي يتم القيام بها لحساب الغير بموجب عقد؛
- 2- نشاطات التنقيب عن البترول والغاز والمعادن؛
- 3- نشاطات البحث والتطوير لمنشآت في مرحلة التأسيس.

1/ الإشكالية التي يعالجها المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-09

تخصص الشركات في بعض الفروع من الأنشطة مبالغ معتبرة للبحث والتطوير من أجل زيادة المعرفة العلمية والفنية والتوصل إلى تطبيقات جديدة تساعد على تطوير أعمالها وتحسين وضعها التنافسي. وباعتبار أن هذه المصاريف تمثل مصادر أرباح مستقبلية، فإنه من المشروع اعتبارها أصولاً. بينما يفرض عدم التأكد المحيط بنتائج هذه الأنشطة حذراً كبيراً بشأن رسملة التكاليف المرتبطة بها. وبالتالي ستقع المنشأة بين الرغبة في تسجيل بعض تكاليف البحث والتطوير ضمن الميزانية وبين الخوف من تسجيل أصول وهمية. لذلك جاء المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-09 ليعكس هذين الانشغالين ويحلّ الإشكال عن طريق فرض شروط صارمة جداً على رسملة تكاليف البحث والتطوير.³

2/ تحديد تكاليف نشاطات البحث والتطوير وفق المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-09

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC قد ارتأت أنه من الضروري بداية تحديد عناصر التكاليف التي يمكن اعتبارها ضمن نفقات البحث والتطوير حتى تتمكن فيما بعد من تحديد كيفية

¹ - محمد ياسين غادر: دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية. الجزء الأول، العدد 2004/04/25. ص. 9.

² - لجنة قواعد المحاسبة الدولية، تعريب د. عصام مرعي: مرجع سابق، ص. 100.

³ - Bernard RAFFOURNIER: OP. Cit. p. 107.

المحاسبة عن هذه التكاليف. وتشمل نفقات البحث والتطوير حسب المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-09 التكاليف التالية:¹

- 1- الرواتب والأجور والتكاليف الأخرى للموظفين العاملين في أنشطة البحث والتطوير؛
- 2- تكاليف المواد والخدمات المستهلكة في أنشطة البحث والتطوير؛
- 3- اهتلاك المعدات والمرافق المستعملة في أنشطة البحث والتطوير؛
- 4- نسبة معقولة من التكاليف غير المباشرة المتصلة بأنشطة البحث والتطوير، يتم تقديرها وفق أسس مشابهة لتلك المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة على البضاعة (أنظر المعيار IAS-02)؛
- 5- التكاليف الأخرى مثل مصاريف اهتلاك براءات الاختراع والامتيازات والتراخيص المستعملة في أنشطة البحث والتطوير؛
- 6- في حالة تمويل أنشطة البحوث والتطوير عن طريق القروض فإن تكاليف البحث والتطوير يمكن أن تتضمن، وبشروط معينة، جزءاً من الفوائد المترتبة (IAS-23).

في حين تستبعد من تكاليف البحث والتطوير، وفق المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-09، النفقات التالية:

- 1- كل التكاليف التي لا تخص مشروع بحث وتطوير بحد ذاته؛ و
- 2- كل المصاريف التقنية الروتينية الخاصة بالمحافظة على الإنتاج الجاري أو تنشيط المبيعات مثل تكاليف التعديلات الثانوية الروتينية أو الدورية للسلع الموجودة وخطوط الإنتاج وعمليات الإنتاج الجارية.

وقد قدمت اللجنة IASC قائمة (على سبيل المثال لا الحصر) عن العمليات التي لا تعتبر ضمن أنشطة البحث والتطوير، وهي:²

- 1- التعديلات التقنية المتكررة التي تجرى على المنتجات في المرحلة المبكرة من الإنتاج التجاري؛
- 2- الرقابة على الجودة والفحوص والاختبارات الروتينية التي تجرى على المنتجات خلال الإنتاج التجاري؛
- 3- المجهودات الروتينية المبذولة لتحسين نوعية المنتجات الموجودة؛
- 4- الإصلاحات اللازم إجراؤها إثر حوادث التشغيل؛
- 5- التعديلات والتكيفات التي تفرضها طلبية خاصة بزبون ما في إطار نشاط تجاري عادي؛
- 6- التعديلات الدورية التي تجرى على تصميم منتجات موجودة خلال الإنتاج التجاري؛
- 7- التصميم الروتيني للأدوات والقوالب؛

¹ - د. يوسف محمود جريوع، د. سالم عبد الله حلس: مرجع سابق، ص. 232.

² - Bernard RAFFOURNIER: OP. Cit. p. 108.

- 8- كل الأنشطة الضرورية لإنشاء أو تحويل أو إصلاح أو تشغيل التهيئات والتركيبات عدا تلك المستعملة فقط في مشروع بحث وتطوير معين؛
- 9- التكاليف الخاصة بالأنشطة التسويقية.

أما نشاطات "البحث التسويقي" الذي يتم قبل بدء الإنتاج (أثناء مرحلة البحث والتطوير) لمعرفة جدوى السلعة أو احتمال وجود سوق لها فيمكن اعتبارها من ضمن النفقات المشابهة للتطوير.¹

3/ المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير وفق المعيار المحاسبي الدولي التاسع

لكي تسجل تكاليف البحث والتطوير ضمن الأصول، يجب أن تتوفر على الشرطين الضروريين لأبي أصل (عد إلى الإطار المفاهيمي للمعايير) وهما:

- 1- أن يكون من المرجح أن هذا الأصل سيحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة؛
- 2- أن يكون هذا الأصل قابلاً للقياس بطريقة موثوقة.

إن تكاليف "البحث" تحقق الشرط الثاني (إذ يمكن قياسها بطريقة موثوقة) بينما لا تتوافق مع الشرط الأول. إذ تقدر هيئة IASC بأنه ليس بإمكان المنشأة إثبات بدرجة كافية من التأكد أن التكاليف المتعلقة بالبحث سوف تجلب فعلاً تدفقات نقدية مستقبلية، وبالتالي يضع هذا المعيار كمبدأً وجوب تسجيل تكاليف البحث كلها ضمن مصاريف الدورة التي تم إنفاقها خلالها.

بينما بالنسبة لتكاليف "التطوير"، فتستطيع المنشأة في بعض الحالات تقييم فرص النجاح بدرجة كافية من الثقة، وبالتالي يمكن تسجيل تكاليف التطوير ضمن الأصول إذا توفرت فيها مجموعة من الشروط الأساسية وهي:

- أ- إمكانية تحديد المنتج أو العملية محل التطوير بشكل واضح وكذا إمكانية تحديد وقياس التكاليف المرتبطة بنشاط التطوير بموثوقية وبمعزل عن باقي التكاليف الأخرى؛
- ب- إثبات الجدوى التقنية للمنتج أو العملية محل التطوير؛
- ج- إبداء الإدارة عزمها على إنتاج وتسويق المنتج أو العملية أو استخدامها؛
- د- وجود مؤشر واضح على توفر سوق في المستقبل لبيع المنتج أو العملية. وفي حالة تطوير المنتج أو العملية بغرض الاستعمال الداخلي في المنشأة يجب إثبات منفعة وجدوى هذا الاستعمال؛
- هـ- توفر الموارد اللازمة لإنهاء مشروع التطوير وبيع أو استعمال المنتج أو العملية، أو توقع توفرها بدرجة معقولة من الثقة.

عندما تتوفر كل هذه الشروط في تكاليف التطوير، يتوجب على المنشأة تسجيلها ضمن الأصول. وفي حالة غياب أي شرط منها يجب تسجيل تكاليف التطوير ضمن المصاريف في تاريخ حدوثها.

¹ - لجنة قواعد المحاسبة الدولية، تعريب د. عصام مرعي: مرجع سابق، ص. 102.

واحتراما لمبدأ الحيطة والحذر، والذي ينص على عدم إظهار الأصل بمبلغ أكبر من قيمته الاستردادية، فقد نص المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-09 على ألا تزيد تكاليف التطوير المرسمة وفقا للشروط السابقة بأي حال من الأحوال عن قيمتها الاستردادية المتوقعة. ويقصد بالقيمة الاستردادية المبلغ المحتمل للتدفقات النقدية المستقبلية مخصوما منه تكاليف التطوير اللاحقة وكذا التكاليف المباشرة للإنتاج والتسويق والإدارة التي تنفق عند بيع أو استعمال المنتج أو العملية.¹

4/ امتلاك تكاليف التطوير المرسمة وفق المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-09

إذا تم تأجيل نفقات التطوير لمشروع ما، أي رسالتها ضمن الأصول، يجب اهتلاكها بصورة منتظمة خلال الدورات المحاسبية اللاحقة على أساس معدل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية التي تدرّها هذه النفقات، وذلك إما عن طريق ربطها بالمبيعات (رقم الأعمال المحقق) أو باستخدام الفترة الزمنية المتوقعة لاستعمال أو لتسويق المنتج أو العملية محل التطوير.

وتقترح اللجنة IASC من خلال المعيار IAS-09 (دون أن تجعل من ذلك قاعدة) أن لا تتجاوز فترة اهتلاك نفقات التطوير المؤجلة 5 سنوات. ويبدأ تطبيق الاهتلاك عندما يصبح المنتج أو العملية جاهزا للبيع أو للاستعمال.²

وينص المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-09 على وجوب مراجعة نفقات التطوير المرسمة في نهاية كل فترة محاسبية. فإذا تبين بأن أحد شروط الرسملة المذكورة سابقا لم يعد محققا، يتوجب على المنشأة إدماج رصيد تكاليف التطوير المتبقي دون اهتلاك فوراً ضمن مصاريف الدورة. أما إذا تبين أن شروط الرسملة مازالت متوفرة ولكن التدفقات النقدية المتوقعة من تكاليف التطوير لم تعد تغطي الرصيد غير المهلك مضافا إليه تكاليف التطوير اللاحقة والمصاريف المباشرة للإنتاج والتسويق والإدارة (المذكورة سابقا)، ففي هذه الحالة يسجل الفرق فوراً كمصاريف.

ملاحظة: يحسب الفرق المعاد إدماجه ضمن المصاريف كما يلي:

(الرصيد غير المهلك من نفقات التطوير + نفقات التطوير اللاحقة والمصاريف المباشرة للإنتاج والتسويق والإدارة التي تنفق عند بيع أو استعمال المنتج أو العملية) – (مجموع التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة).

أي بتعبير آخر، إذا تبين أن رصيد تكاليف التطوير المتبقي دون اهتلاك يفوق المبالغ المتوقع استردادها فيجب تحميل الفرق مباشرة على حساب الأرباح والخسائر، إذ أن الشرط الأساسي للتأجيل أو

¹ - لجنة قواعد المحاسبة الدولية، تعريب د. عصام مرعي. مرجع سابق. ص 105.

² - Bernard RAFFOURNIER, OP. Cit. P.110

الرسملة هو توافر التوقعات والتقديرات بأنه سيتم استرداد نفقات التطوير من الإيرادات المستقبلية الناجمة عن بيع أو استخدام نتائج التطوير.¹

يجب ألا يعاد استرداد مصاريف التطوير التي تم إطفائها حتى ولو تلاشت الظنون التي أدت لذلك.²

بالنسبة لمصاريف البحث والتطوير التي حمّلت في الفترات السابقة على الأرباح، فلا تسترد ويعاد تأجيلها لأن الحكم على جدواها الفنية والتجارية في وقت حدوثها لم يكن قطعياً بحيث يمكن من تحديد العلاقة المباشرة بين التكاليف والفوائد المتوقعة منها، ولذلك فإنها تمثل عبئاً صحيحاً على أرباح الفترات السابقة.³

5/ الإفصاح أو المعلومات الواجب نشرها عن تكاليف البحث والتطوير وفق المعيار

المحاسبي الدولي التاسع IAS-09

يتضمن الإفصاح عن تكاليف البحث والتطوير وفق المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-09 أن تظهر القوائم المالية المعلومات التالية:

- أ- الطرق المحاسبية المستعملة في معالجة تكاليف البحث والتطوير؛
 - ب- مبلغ تكاليف البحث والتطوير المحمّل على مصاريف الدورة؛
 - ج- مبلغ تكاليف التطوير المرسملة أو المؤجلة؛
 - د- طرق الإهلاك أو الإطفاء المستعملة؛
 - هـ- فترات أو معدلات الإهلاك المطبقة؛
 - و- الرصيد غير المهلك من نفقات التطوير المرسملة وحركاته الدائنة والمدينة؛
 - ي- مبلغ تكاليف التطوير المعاد إدماجها ضمن مصاريف الدورة بعد رسملتها؛
- إضافة إلى ذلك، تشجع اللجنة IASC من خلال المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-09 المؤسسات على أن تنشر ضمن قوائمها المالية أو ضمن تقريرها السنوي ما يلي:
- 1- وصف عام لأنشطتها المتعلقة بالبحث والتطوير والمرحلة التي توصلت إليها مع تقدير المصاريف المتوقعة لإنهائها؛
 - 2- الظروف والأحداث التي دفعتها إلى إعادة إدماج تكاليف التطوير المرسملة ضمن المصاريف إذا حدث ذلك.

¹ - د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان: مرجع سابق، ص. 156.

² - لجنة قواعد المحاسبة الدولية، تعريب د. عصام مرعي: مرجع سابق، ص. 106.

³ - مرجع سابق، ص. 103.

ملخص عن المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-09

- صدر بتاريخ 1 جويلية 1978؛
 - أصبح ساري المفعول على البيانات المالية ابتداء من تاريخ 1 جانفي 1980؛
 - تم تعديله عام 1990، 1993، 1995؛
 - يوصي المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-09 بالشطب الفوري لنفقات البحث والتطوير كأسلوب مفضل (معالجة أساسية)، أي تحميل كافة نفقات البحث والتطوير على مصاريف الفترة التي تحدث فيها. أما الأسلوب البديل المسموح به فهو تأجيلها/ رسملتها كأصول بشرط إمكانية قياس المنافع المتوقعة منها بطريقة عملية وموضوعية.
- بناء على ذلك:
- 1- يجب أن تسجل كافة تكاليف البحث ضمن مصاريف الدورة التي تنفق خلالها؛
 - 2- نفس الشيء بالنسبة لتكاليف التطوير، ماعدا تلك التي تستوفي مجموعة من الشروط فتسجل ضمن الأصول.
 - يجب اهتلاك تكاليف التطوير المؤجلة على الفترة التي تدرّ فيها منافع مستقبلية (من المفروض ألا تتعدى 5 سنوات).
 - بمجرد عدم توفر أحد شروط الرسملة، يعاد إدماج تكاليف التطوير المرسملة في نتيجة الدورة الجارية.

ثانياً: المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون IAS-38 "الأصول غير الملموسة"

في شهر جوان من عام 1995م، أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC مسودة العرض رقم 50 بعنوان "الأصول غير الملموسة" وطلبت التعليق عليها. وقد تم تلقي العديد من الردود ومراجعتها. بعد ذلك صدر عن اللجنة مسودة العرض E60 بنفس العنوان "الأصول غير الملموسة" عام 1997م لتعدّل المسودة رقم 1.50¹.

وبعد حوار طويل، وافقت اللجنة IASC على موضوع المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة وأصدرت في سبتمبر 1998م معيار المحاسبة الدولي IAS-38 "الأصول غير الملموسة" الذي يعالج قواعد الاعتراف والقياس ومتطلبات الإفصاح عن الأصول غير الملموسة بما فيها تلك الناتجة عن نفقات البحث والتطوير، مما أدى إلى سحب المعيار المحاسبي الدولي رقم (09) الخاص بتكاليف البحث

¹ - د. يوسف شهوان : محاسبة الشهرة: أساليب الإطفاء وخفض القيمة. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نشرة ASCA.

والتطوير. وقد بدأ سريان المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) على القوائم المالية المنشورة ابتداء من تاريخ 1 جويلية 1999م.

وفي شهر ديسمبر من عام 2003م، قامت اللجنة IASC بمراجعة المعيار IAS-38 وأدخلت عليه مجموعة من التعديلات، وأصدرت المعيار المعدل IAS-38 "الأصول غير الملموسة" الذي بدأ تطبيقه على القوائم المالية المعدة ابتداء من تاريخ 31 مارس 2004م. وبالتالي تكون اللجنة IASC قد وفرت إرشادات كبيرة للأوساط المهنية حول موضوع المحاسبة عن الأصول غير الملموسة عموما وتكاليف البحث والتطوير خصوصا من خلال هذا المعيار.

1/ الإهكالية التي يعالجها المعيار المحاسبي الدولي IAS-38

عادة ما تقوم المنشآت بإنفاق موارد أو تحمّل التزامات من أجل اقتناء أو تطوير أو تحسين المعارف العلمية أو التقنية لديها. كأن تقوم بتصميم أنظمة جديدة أو طرق إنتاج مطورة أو جلب تكنولوجيات حديثة أو تسعى للحصول على تراخيص أو امتيازات للقيام بأنشطة معينة أو تجري بحوثا تسويقية أو تعمل على تحسين علاقاتها مع العملاء أو الموردين أو تجتهد لكسب ولاء الموظفين أو تقوم بتطوير مهاراتهم بالتدريب والتكوين المستمرين أو تحاول اكتساب سمعة جيدة في السوق أو غير ذلك. كل هذه النفقات تتحملها المنشأة بهدف تكوين رأس مال معرفي من شأنه أن يساهم إلى جانب رأس المال المادي والمالي والنقدي في إضفاء قيمة إضافية على الشركة.

إلا أن عناصر رأس المال المعرفي هذا (والمتمثلة في الامتيازات والتراخيص والحقوق الفكرية وبراءات الاختراع والعلامات التجارية والشهرة وبيانات العملاء وحصص السوق وولاء العملاء وحقوق التوزيع والعلاقة مع الموردين ومهارات العمال والكفاءة الإدارية وتكاليف البحث والتطوير والبحوث التسويقية وغيرها...) لا يمكن للمؤسسة أن تسجلها جميعا كأصول معنوية إلى جانب الأصول المادية والمالية والنقدية إلا إذا توفرت مجموعة من الشروط الخاصة.

لذلك جاء المعيار IAS-38 "الأصول غير الملموسة" من أجل:

- 1- تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم تعالج بصفة خاصة ضمن معيار آخر؛
 - 2- تحديد مجموعة من المعايير (الشروط) التي ينبغي توفرها لدى المنشأة لتسجيل أصل غير ملموس؛
 - 3- تحديد طرق تقييم الأصول غير الملموسة والمعلومات الواجب الإفصاح عنها حول هذه الأصول.
- وستتناول فيما يلي بعض الأحكام الواردة في المعيار IAS-38 بشأن المحاسبة عن الأصول غير الملموسة والتي يمكن تطبيقها بشكل خاص على تكاليف البحث والتطوير.

2/ شروط الاعتراف بأصل غير ملموس وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS-38

يتطلب الاعتراف بأصل غير ملموس وتسجيله في الميزانية حسب المعيار IAS-38 أن يحقق هذا الأصل ثلاث مجموعات من الشروط هي:

2-1- شروط مرتبطة بتعريف الأصل: يعرف المعيار IAS-38 الأصل بأنه "مورد خاضع لرقابة المنشأة نتيجة لأحداث سابقة من شأنه توليد منافع اقتصادية للمنشأة"، وهو مطابق للتعريف الوارد في الإطار المفاهيمي للمعايير IAS/IFRS.

وفقا لهذا التعريف، فإنه يلزم لتسجيل بند ما ضمن أصول الميزانية أن يتوفر فيه شرطان أساسيان هما:

أ- الرقابة (السيطرة): ويعني شرط الرقابة حسب المعيار IAS-38 أن يكون بإمكان المنشأة الحصول على المنافع التي يدرّها الأصل كما بإمكانها منع الآخرين من الاستفادة من هذه المنافع. وبالنسبة للأصل غير الملموس، تتمثل الرقابة على الأصل عادة في الحقوق القانونية أو التعاقدية التي تحصل عليها المنشأة في المحكمة لحماية هذا الأصل مثل حق براءة الاختراع وحق التأليف والامتيازات والتراخيص وغيرها. وقد تكون هذه الرقابة في شكل اتفاق تجاري مثل الإلزام القانوني الذي يفرض على الموظفين المحافظة على السرية "L'accord de confidentialité" والذي تجرّبه المنشأة لحماية بعض الحقوق كالمعلومات السرية التي تمتلكها عن السوق.

أما الأصول غير الملموسة التي لا تحميها حقوق قانونية أو تعاقدية فيكون من الصعب عادة إثبات تحقق شرط الرقابة فيها. فالأصول غير الملموسة الناتجة عن تدريب الموظفين أو عن مهاراتهم الفنية العالية أو ولائهم للمنشأة هي أصول لا يمكن الاعتراف بها وفق هذا المعيار بالرغم من أنه يمكن تدفق منافع اقتصادية مستقبلية منها. حيث أنه في غياب عقد قانوني ملزم، فإن المنشأة لا تمتلك السيطرة الكاملة على هذه الموارد إذ لا يوجد ما يمنع هؤلاء الموظفين من الانتقال للعمل في شركات أخرى إذا قدمت لهم مرتبات أعلى.

ب- توليد منافع اقتصادية مستقبلية: وفق المعيار IAS-38 فإن هذه المنافع يمكن أن تكون في شكل مداخيل أو إيرادات محققة من استعمال الأصل أو في شكل وفورات تكلفة؛ فاستعمال براءة اختراع مثلا في العملية الإنتاجية قد يؤدي إلى تخفيض التكاليف بدلا من زيادة الإيرادات.

2-2- شروط مرتبطة بتعريف الأصل غير الملموس: ينص المعيار IAS-38 المعدل على أن الأصل غير الملموس هو "أصل غير نقدي، قابل للتحديد، ليس له وجود مادي".

وفقا لهذا التعريف فإنه لتسجيل بند ما ضمن الأصول غير الملموسة يجب أن يكون قابلا للتحديد بصورة منفردة.

ويكون الأصل قابلا للتحديد بصورة منفردة حسب المعيار IAS-38 إذا:

أ- كان قابلا للانفصال: أي يمكن فصله عن المنشأة وبيعه أو تحويله أو التنازل عنه بواسطة ترخيص، أو تأجيره أو تبادله سواء منفردا أو بواسطة عقد مع أصل أو خصم مرتبط به؛
أو

ب- كان ناتجا عن حقوق تعاقدية أو حقوق قانونية أخرى: سواء كان بالإمكان التنازل عن هذه الحقوق أو فصلها عن المنشأة أو عن الحقوق والالتزامات الأخرى أم لا.
نتيجة لذلك، فإن الشهرة المولدة داخليا مثلا لا تستوفي شرط القابلية للتحديد حسب هذا المعيار وبالتالي لا يمكن الاعتراف بها كأصل غير ملموس.

2-3- شروط مرتبطة بتسجيل الأصل غير الملموس ضمن الأصول (شروط الرسملة): إضافة إلى الشروط التي يجب توفرها حسب التعريفين السابقين، فإنه لا يمكن تسجيل أصل غير ملموس ضمن أصول الميزانية وفق المعيار IAS-38 إلا إذا تحقق فيه الشرطان الآتيان:
أ- احتمال أن تعود المنافع الاقتصادية التي يدرها الأصل للمنشأة؛
ب- إمكانية تقدير تكلفة الأصل بموثوقية.

وسنقوم بتحليل هذين الشرطين على الأصول غير الملموسة كما يلي:

2-3-1- بالنسبة للأصول غير الملموسة التي يتم اقتناؤها (بمفردها أو مع أصول أخرى إثر

عملية الاندماج)

بالنسبة لهذه الأصول، يضيف المعيار IAS-38 إلى الشرطين السابقين تعليقا إضافيا مفاده أن: «احتمال أن تعود المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يدرها الأصل إلى المنشأة يعتبر محققا دوما في حالة اقتناء الأصل غير الملموس بطريقة منفردة أو إثر عملية الاندماج».

وبما أن تكلفة الأصل غير الملموس المقتنى بمفرده يمكن عموما تحديدها بموثوقية (سعر الشراء + النفقات المباشرة لإعداد الأصل للاستخدام)، فإن الأصل غير الملموس المقتنى بطريقة منفردة يحقق عموما شروط الرسملة حسب هذا المعيار ويمكن تسجيله مع الأصول.

أما الأصل غير الملموس المقتنى إثر عملية الاندماج فيكفي، حسب هذا المعيار، أن تستطيع المنشأة تحديد تكلفته بموثوقية (وهي قيمته العادلة في تاريخ الاندماج) لتتمكن من تسجيله كأصل منفصل عن الشهرة، حتى لو لم يكن مسجلا كأصل في ميزانية المنشأة المقتناة. نستنتج من ذلك، أن مشاريع البحث والتطوير الجارية (غير المنتهية) المقتناة إثر عملية الاندماج والتي لم تكن مسجلة كأصل في المنشأة المقتناة لأنها لا تحقق شروط الرسملة، يجب رسملتها في ميزانية المنشأة المقتنية كأصل منفصل عن الشهرة إذا استطاعت هذه الأخيرة تحديد قيمتها العادلة بموثوقية في تاريخ الاقتناء.

2-3-2 بالنسبة لأصول غير الملموسة التي يتم تكوينها داخليا

في حالة تكوين الأصول غير الملموسة داخل المنشأة، يصعب في بعض الأحيان تقدير ما إذا كان الأصل غير الملموس المكوّن داخليا يحقق شرطي الرسملة السابقين بسبب صعوبة:

- * التأكد من وجود أصل قابل للتحديد يدرّ منافع اقتصادية مستقبلية منتظرة، وتوقيت وجود هذا الأصل؛
- * تحديد تكلفة هذا الأصل بموثوقية. ففي بعض الحالات يكون من الصعب تمييز التكلفة المنفقة على توليد الأصل غير الملموس داخليا عن التكلفة المنفقة لتطوير الشهرة أو عن تكلفة تسيير الأعمال اليومية للمنشأة ككل.

لذلك ومن أجل تقدير ما إذا كان الأصل غير الملموس المكوّن داخليا يحقق شروط الرسملة، على المنشأة أن تقوم، وفقا للمعيار IAS-38، بتصنيف مراحل تكوين هذا الأصل إلى:

أ- مرحلة بحث؛ و

ب- مرحلة تطوير.

وفي حال لم تتمكن المنشأة من تمييز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير لمشروع داخلي يهدف إلى تكوين أصل غير ملموس، فإنها تعالج التكاليف المنفقة على هذا المشروع على أنها أنفقت خلال مرحلة البحث فقط.

أ- مرحلة البحث:¹

خلال مرحلة البحث لمشروع داخلي، لا تستطيع المؤسسة أن تثبت وجود أصل غير ملموس من شأنه تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. لذلك لا يجب، وفق المعيار IAS-38، تسجيل أي أصل غير ملموس نتج عن بحث (أو عن مرحلة بحث لمشروع داخلي)، فالتكاليف المنفقة على البحث (أو على مرحلة بحث لمشروع داخلي) يجب أن تسجل كمصروفات عند تحملها.

ويقدم المعيار IAS-38 مجموعة من الأمثلة عن أنشطة البحث وهي:

أ- الأنشطة التي تهدف إلى تحصيل معارف جديدة؛

ب- البحث عن تطبيقات لنتائج البحوث أو المعارف الأخرى وكذا تقييمها وإجراء الاختيار النهائي من هذه التطبيقات؛

ج- البحث عن بدائل لمواد، أدوات، منتجات، عمليات، أنظمة أو خدمات؛

¹ - Paragraphe (54) et (55), Norme Comptable Internationale IAS-38.

د- وضع وتصميم وتقييم البدائل الممكنة للمواد، الأدوات، المنتجات، العمليات، الأنظمة والخدمات الجديدة أو المحسنة وإجراء الاختيار النهائي منها.

ب- مرحلة التطوير¹:

خلال مرحلة التطوير لمشروع ما، يكون بإمكان المؤسسة في حالات معينة تحديد أصل غير ملموس وإثبات أن هذا الأصل سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، وذلك لأن مرحلة التطوير لمشروع ما تعدّ أكثر تقدماً من مرحلة البحث. لذلك فإن الأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو عن مرحلة تطوير لمشروع داخلي) يجب أن يرسم وفقاً للمعيار IAS-38 إذا وفقط إذا استطاعت المنشأة إثبات ما يلي:

- 1- الجدى التقنية الضرورية لإتمام الأصل غير الملموس بهدف استخدامه أو بيعه؛
 - 2- عزمها على إنهاء الأصل غير الملموس واستخدامه أو بيعه؛
 - 3- قدرتها على استخدام أو بيع الأصل غير الملموس؛
 - 4- الكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. كما على المؤسسة أن تثبت كذلك وجود سوق للمنتج المحقق من الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه أو أن تثبت منفعة الأصل غير الملموس إذا كان هذا الأخير سيستعمل داخل المنشأة؛
 - 5- توفر الموارد التقنية والمالية وغيرها اللازمة لإنهاء التطوير واستخدام الأصل غير الملموس أو بيعه؛
 - 6- قدرتها على تقييم النفقات المرتبطة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بطريقة موثوقة.
- ويمكن أن تثبت المنشأة توفرها على الموارد اللازمة لإنهاء، استعمال وتحصيل المنافع من الأصل غير الملموس بواسطة خطة عمل مثلاً تبين فيها الموارد الضرورية (التقنية، المالية وغيرها) وقدرتها على جلب هذه الموارد كأن تمتلك مؤشراً يدل على وجود مقرض مستعد لتمويل هذه الخطة.
- ويقدم المعيار IAS-38 مجموعة من الأمثلة عن أنشطة التطوير وهي:
- أ- تصميم، بناء واختبار النماذج قبل الإنتاج أو قبل الاستعمال؛
 - ب- تصميم الأدوات وأجهزة التثبيت والقوالب والأصبغة التي تتضمن تقنية جديدة؛
 - ج- تصميم، بناء وتشغيل مشروع تجريبي (unité pilote) في ظروف اقتصادية لا يكون على مستوى يسمح بالإنتاج التجاري؛
 - د- تصميم، بناء واختبار البديل الذي تم اختياره من المواد، الأدوات، المنتجات، العمليات، الأنظمة والخدمات الجديدة أو المحسنة.

¹ - Paragraphe (57), Norme Comptable Internationale IAS-38.

3/ تكلفة الأصل غير الملموس المكوّن داخليا وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS-38

وفقا للمعيار IAS-38، تتضمن تكلفة الأصل غير الملموس المولّد داخليا مجموع النفقات المتكبدة ابتداء من التاريخ الذي يحقق فيه هذا الأصل شروط الرسطة لأول مرة. وتتمثل هذه النفقات فيما يلي:¹

أ- تكلفة المواد أو الخدمات المستعملة أو المستهلكة من أجل تكوين الأصل غير الملموس؛

ب- الأتعاب المرتبطة بتسجيل الحق القانوني الذي تحصل عليه المنشأة لحماية الأصل غير الملموس؛

ج- اهتلاك براءات الاختراع والتراخيص المستعملة لتكوين الأصل غير الملموس؛

د- القروض التي تشكل جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس المكوّن داخليا (وفق المعيار IAS-23 "تكلفة الاقتراض")

أما التكاليف التي لا تمثل جزءا من تكلفة الأصل غير الملموس المكوّن داخليا حسب المعيار IAS-38 فهي:²

أ- تكاليف البيع، التكاليف الإدارية والتكاليف العامة الأخرى، إلا إذا كانت هذه التكاليف ترتبط مباشرة بتجهيز الأصل للاستخدام؛

ب- خسائر عدم الكفاءة المحددة بوضوح والخسائر التشغيلية الأولية التي يتم تحملها قبل بلوغ الأصل مستوى الأداء المسطر له؛

ج- النفقات الخاصة بتكوين العمال حول تشغيل واستخدام الأصل.

كذلك النفقات المرتبطة بأصل غير ملموس مكوّن داخليا والتي تم تسجيلها سابقا كمصروفات لا يجب وفقا للمعيار IAS-38 دمجها ضمن تكلفة هذا الأصل في تاريخ لاحق.³

أيضا، النفقات التي تتحملها المنشأة بهدف تطوير العلامة التجارية داخليا، وكذا تطوير البيانات الإدارية (Les notices) وبيانات العملاء (les listes de clients) وعناوين النشر (les titres de journaux et de magazines)، وغيرها من البنود المشابهة لها من حيث الجوهر، لا يجب تسجيلها كأصول غير ملموسة وفق المعيار IAS-38 لأنه لا يمكن تمييز هذه التكاليف عن تكاليف تطوير النشاط ككل.⁴

أما بالنسبة للنفقات اللاحقة على مشروع بحث وتطوير تجري تم اقتناؤه منفردا أو إثر عملية اندماج وتسجيله كأصل منفصل عن الشهرة، فتتم معالجتها حسب المعيار IAS-38 كما يلي:⁵

أ- تسجل كمصاريف فور إنفاقها إذا تعلق الأمر بنفقات بحث؛

¹- Paragraphe (65), Norme Comptable Internationale IAS-38.

²- Paragraphe (67), Norme Comptable Internationale IAS-38.

³- Paragraphe (71), Norme Comptable Internationale IAS-38.

⁴- Paragraphe (64), Norme Comptable Internationale IAS-38.

⁵- Paragraphe (42), Norme Comptable Internationale IAS-38.

ب- تسجل كمصاريف فور إنفاقها إذا تعلق الأمر بنفقات تطوير لا تتوفر فيها شروط الرسملة المذكورة سابقاً؛

ج- تسجل كأصول غير ملموسة (أي تضاف إلى القيمة الدفترية لمشروع التطوير) إذا تعلق الأمر بنفقات تطوير تتوفر فيها شروط الرسملة المذكورة سابقاً.

إن الهدف من أنشطة البحث والتطوير هو تطوير المعارف. لذلك حتى لو أدت هذه الأنشطة إلى تكوين أصل له دعامة مادية (مثل القرص المضغوط- CD-Rom) فإن التكاليف المنفقة على هذه الأنشطة تسجل حسب المعيار IAS-38 كأصل غير ملموس (إذا توفرت شروط الرسملة) لأن العنصر المادي لهذا الأصل يعتبر ثانوياً مقارنة بالعنصر المعنوي الذي يمثله والممثل في المعارف التي يحتوي عليها الأصل.

يسمح المعيار IAS-38 بتطبيق المعالجة البديلة المسموح بها على تكاليف التطوير، والمتمثلة في إعادة تقييمها وتسجيلها بالقيمة العادلة. هذه المعالجة البديلة هي متاحة نظرياً فقط لكنها صعبة التطبيق من الناحية العملية، إذ يصعب عادة الحصول على معلومات عن القيمة العادلة لتكاليف التطوير بسبب تميزها بصفة الانفرادية وكذا غياب سوق نشط لهذا النوع من الأصول. وتبعاً لذلك، فإن معالجة تكاليف التطوير غالباً ما تقتصر على المعالجة الأساسية فقط وهي تسجيلها بالتكلفة التاريخية.

4/ برامج الإعلام الآلي وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS-38¹

يطرح المعيار IAS-38 المسائل التالية بشأن المحاسبة عن برامج الإعلام الآلي:

أ- برامج الإعلام الآلي المطوّرة داخلياً بمدفوع بيدها:

في حالة قيام المنشأة بتطوير برمجيات من أجل إعادة بيعها، فإن تكاليف تطوير هذه البرامج تمثل تكلفة بحث وتطوير. لذلك فإن كل التكاليف المنفقة خلال مرحلة البحث تستنفد فوراً كمصاريف إلى غاية إثبات الجدوى الفنية للمنتج؛ أي بعد أن تستكمل المنشأة أنشطة التخطيط والتصميم والتكويد والاختبار وتثبت أنه بإمكانها استكمال البرنامج بنجاح وبيعه، وتحصل على حق السيطرة عليه في شكل حقوق طبع أو براءة اختراع، حينها يصبح البرنامج مستوفياً لمعايير الاعتراف به كأصل غير ملموس فتم رسملته واهتلاكه.

ب- برامج الإعلام الآلي المطوّرة داخلياً بمدفوع الاستخدام:

ومثال ذلك برامج صرف المرتبات وبرامج تسيير المخزون التي تطوّرها المنشأة من أجل الاستخدام الداخلي. في هذه الحالة، يكون من الصعب إثبات أن البرنامج سيولد منافع مستقبلية للمنشأة،

¹ - د. طارق عبد العال حماد: مرجع سابق، ص. 341.

كما أن المنشأة في هذه الحالة لا تمتلك حقا قانونيا للسيطرة على البرنامج أو منع الآخرين من استعماله في شكل براءات أو غيرها، وبالتالي فإن هذه البرامج لا تستوفي معايير الاعتراف بها كأصل غير ملموس ومنه يتم استنفاد هذه التكاليف كمصاريف فور حدوثها.

ج- برامج الإعلام الآلي المشتراة بصفة البيع أو الاستخدام الداخلي:

تعامل البرامج المشتراة بغرض إعادة بيعها كمخزون. أما البرامج المحتفظ بها للحصول على ترخيص أو لتأجيرها للغير فتسجل كأصل غير ملموس.

وفق المعيار IAS-38، فإن برنامج الإعلام الآلي المطور داخليا أو المشتري من أجل تشغيل آلة لا يمكن أن تعمل بدون هذا البرنامج، يسجل كأصل ملموس لأنه يعتبر جزءا لا يتجزأ من هذه الآلة. ومثال ذلك برنامج تشغيل الحاسوب (Windows مثلا) الذي لا يمكن لجهاز الحاسوب أن يشتغل بدونه. أما إذا كان البرنامج لا يمثل جزءا لا يتجزأ من عتاد مادي فنتم معالجته كأصل غير ملموس.

5/ المعلومات الواجب الإفصاح عنها وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS-38

على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية بشأن كل فئة من الأصول غير الملموسة وذلك مع تمييز الأصول غير الملموسة المكونة داخليا عن غيرها:

- 1- العمر الافتراضي أو معدل الاهتلاك المستخدم؛
 - 2- طرق الاهتلاك المطبقة؛
 - 3- المبلغ الدفترى الإجمالي والاهتلاك المجمع (بما في ذلك خسائر انخفاض القيمة المجمعة) عند بداية ونهاية الفترة؛
 - 4- مقارنة القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة مع تحديد قيمة الإضافات (قيمة الأصول غير الملموسة التي دخلت الميزانية) مع تمييز الأصول المكونة داخليا عن الأصول التي تم اقتناؤها، وقيمة الاستبعادات (قيمة الأصول غير الملموسة المتنازل عنها والمستبعدة من الخدمة)؛
 - 5- الزيادات والانخفاضات في قيم الأصول غير الملموسة والنتيجة عن عمليات إعادة التقييم، وأي بند آخر يكون ذا أهمية في الإفصاح.
- إضافة إلى هذه المعلومات العامة، يجب أن تفصح المنشأة عن المبلغ المجمع لتكاليف البحث والتطوير المسجلة كمصروفات خلال الفترة.

خلاصة عن المعيار المحاسبي الدولي IAS-38 "الأصول غير الملموسة"

تتفق أحكام المعيار الجديد IAS-38 حول الأصول غير الملموسة وأحكام المعيار IAS-09 حول تكاليف البحث والتطوير في أن:

- 1- التكاليف التي تنفق في مرحلة البحث تستنفد فوراً؛
 - 2- إذا صرفت نفقات في مرحلة التطوير وكانت تستوفي معايير الاعتراف بالأصل غير الملموس، فإن هذه التكاليف يجب أن ترسمل. ومع ذلك، فإنه ما إن تستنفد هذه التكاليف كمصروفات فإنه لا يمكن رسملتها بعد ذلك.
- يظهر من ذلك، أن المعيار IAS-38 لا يسمح بتسجيل، ضمن الأصول، سوى أنشطة التطوير التي ثبتت جدواها الفنية والتي تؤدي لإنتاج أصل يمكن بيعه أو استخدامه داخلياً.

المطلب الثاني: محاسبة تكاليف البحث والتطوير حسب مجلس معايير المحاسبة

المالية الأمريكي FASB

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB بشأن المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير معيارين هما:¹

1- المعيار FAS-02 عام 1974م، وقد تخصص للحديث عن كيفية معالجة نفقات البحث والتطوير محاسبياً؛

2- المعيار FAS-86 عام 1985م، والذي اقتصر على كيفية المحاسبة عن تكلفة تطوير وإنتاج برامج الحاسبات بهدف بيعها أو تأجيرها دون أن يمتد لتلك المنتجة لأغراض الاستخدام الداخلي.

أولاً: المعيار المحاسبي المالي الثاني FAS-02

1/ الإشكالية التي يعالجها المعيار FAS-02

إن العديد من منشآت الأعمال تنفق مبالغ مالية ضخمة على البحث والتطوير وذلك لخلق منتجات أو عمليات جديدة أو لتحسين المنتجات الحالية أو لاكتشاف معرفة جديدة قد تكون ذات قيمة في المستقبل. وتواجه عملية المحاسبة عن هذه التكاليف المصاعب التالية:

- 1- تحديد التكاليف المرتبطة بأنشطة أو مشروعات أو إنجازات معينة بطريقة منفصلة؛
- 2- تحديد مقدار المنافع المستقبلية التي تدرها هذه التكاليف والفترة الزمنية التي تستحق خلالها هذه المنافع.

وبسبب هذه الحالة من عدم التأكد، قام المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية FASB بإصدار المعيار FAS-02 من أجل تبسيط وتنميط الممارسة في هذا المجال.

2/ تحديد التكاليف والأنشطة التي تدخل في إطار البحث والتطوير وفق المعيار FAS-02

هناك العديد من التكاليف التي لها خصائص مماثلة لتكاليف البحث والتطوير، منها تكاليف إعادة نقل أو تنظيم الطاقات الإنتاجية، أو تكاليف البدء في مصنع جديد أو مركز توزيع جديد، أو تكاليف البحوث التسويقية أو تكاليف الترويج لمنتج أو خدمة جديدة وتكاليف تدريب العمالة الجديدة. وللتفرقة بين تكاليف البحث والتطوير وغيرها من التكاليف المماثلة فإن الجدول التالي يقدم:

- 1- أمثلة عن الأنشطة التي تدخل عادة في البحث والتطوير؛
- 2- أمثلة عن الأنشطة التي تستبعد عادة من البحث والتطوير.

¹ - د. اسماعيل ابراهيم جمعة: مرجع سابق، ص. 110، 112.

الجدول رقم (8) يوضح: تمييز أنشطة البحث والتطوير عن غيرها من الأنشطة الأخرى

أنشطة لا تعتبر بحث وتطوير	أنشطة بحث وتطوير
* المتابعة الهندسية في مرحلة مبكرة من الإنتاج التجاري.	* بحث معلمي يهدف لاكتشاف معرفة جديدة.
* رقابة الجودة خلال الإنتاج التجاري والفحص الدوري.	* البحث عن تطبيقات لنتائج بحث جديد.
* تتبع الأخطاء خلال عملية الإنتاج.	* الصياغة النظرية وتصميم بدائل منتج أو عملية محتملة.
* الجهود المستمرة المتكررة لتنقيح أو إثراء أو تحسين خصائص المنتج الحالي.	* إجراء اختبار في البحث عن أو تقييم بدائل منتج أو عملية محتملة.
* تهيئة الإمكانيات الحالية لطلبية معينة.	* تعديل تصميم منتج أو عملية.
* التغييرات الدورية على تصميم المنتج الحالي.	* تصميم وبناء و اختبار النماذج قبل بدء الإنتاج.
* التصميمات المتكررة لأدوات أو قوالب.	* تصميم أدوات أو قوالب تتضمن تقنية جديدة.
* أنشطة مثل هندسة التصميم والبناء المتعلقة بإنشاء أو إعادة نقل أو تركيب أو بدء تشغيل آلات أو معدات.	* تصميم وبناء وتشغيل مصنع تجريبي غير مفيد للإنتاج التجاري.
* الأعمال القانونية المرتبطة باستخدام وبيع والترخيص بحقوق الاختراع والدفاع عنها.	* الأنشطة الهندسية المطلوبة لتطوير تصميم المنتج إلى مرحلة التصنيع.

المصدر: دونالد كيبزو، جيرى ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج، المحاسبة المتوسطة - الجزء الأول. دار المريخ، الطبعة الثانية، ص 570.

3/ المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير وفق المعيار FAS-02

تقضي القائمة رقم (2) / FAS-02 الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بتحميل جميع تكاليف البحث والتطوير على المصروفات بمجرد وقوعها، ما عدا عندما تتجزأ أعمال البحوث والتطوير للغير وفقاً لعقود¹.

وقد حدد المعيار FAS-02 كيفية معالجة نفقات البحث والتطوير محاسبياً كما يلي²:

¹ - إلدون س. هندريكسن، ترجمة وتعريب أ.د. كمال خليفة أبو زيد: مرجع سابق، ص. 686.

² - دونالد كيبزو، جيرى ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: مرجع سابق، ص. 569.

أ- المواد والمعدات والتجهيزات المستخدمة في أنشطة البحوث والتطوير: تسجل كمصروفات محملة على الفترة ما لم يكن هناك استخدام بديل لهذه العناصر في المستقبل (في مشروعات بحث وتطوير أخرى أو خلافها). وفي هذه الحالة الأخيرة يتم اعتبار المتبقي من المواد كمخزون، وتتم رسمة تكلفة المعدات والتجهيزات واهلاكها خلال الفترات التي تستعمل فيها؛

ب- النفقات المتعلقة بالأفراد المشتركين في أنشطة البحث والتطوير: مثل المرتبات والأجور وغيرها من التكاليف. وهي تعتبر مصروفات يجب تحميلها على الفترات التي تنفق خلالها؛

ج- تكلفة الأصول غير الملموسة المشتراة لأغراض البحث والتطوير: تسجل كمصروفات إلا إذا كان لها استخدام آخر في المستقبل (في مشروعات بحث وتطوير أخرى أو خلافها) فإنها عندئذ ترسل وتتهلك خلال عمرها الاقتصادي أو عمرها القانوني أيهما أقصر؛

د- الخدمات التعاقدية: مثل عقود الإيجار أو الخدمات الأخرى التي تقدمها أطراف خارجية للمؤسسة في إطار نشاط البحث والتطوير، وتسجل كمصروفات في تاريخ استحقاقها؛

هـ- النفقات غير المباشرة: حيث يجب أن تتضمن تكاليف البحث والتطوير قدرًا مناسبًا من التكاليف غير المباشرة الموزعة والتي يجب استنفادها بمجرد تحملها.

وعلى هذا، فإن القاعدة العامة بالنسبة لمحاسبة نفقات البحث والتطوير حسب المعيار FAS-02 هي اعتبارها مصروفات تحمل على الفترة التي تنفق خلالها.

وفي بعض الأحيان، تقوم المنشآت بأداء أنشطة البحث والتطوير لحساب منشآت أخرى في ظل اتفاق تعاقدي. وفي هذه الحالة، ينصّ العقد عادة على أن كل التكاليف المباشرة وبعض التكاليف غير المباشرة المحددة بالإضافة إلى عنصر الربح يجب ردها للمنشأة التي تقوم بعملية البحث والتطوير. ولأن استرداد تكاليف البحث والتطوير متوقع في هذه الحالة، فإن هذه التكاليف يجب أن تسجل كحساب قبض (مصروفات مستردة)، حيث أن الشركة التي أجريت عملية البحث والتطوير من أجلها هي التي تسجل تكاليف البحث والتطوير كمصروفات عند تحملها.

ولتوضيح المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير وفق المعيار FAS-02، نفترض أن الشركة "X" تقوم بتطوير وإنتاج وتسويق آلات ليزر للاستخدامات الطبية والصناعية والعسكرية. وفيما يلي أنواع النفقات المتعلقة بأنشطتها مع المعالجة المحاسبية لها وفق المعيار FAS-02:

الجدول رقم (9) يوضح: المعالجة المحاسبية لبعض الأشكال من نفقات البحث والتطوير وفقاً

للمعيار FAS-02

نوع النفقة	المعالجة المحاسبية
------------	--------------------

الفصل الثالث..... أهم الجداول المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والتطوير

1- بناء طاقات بحث طويلة الأجل للاستخدام في المشروع الحالي والمشاريع المستقبلية.	- ترسمل ويسجل الاهتلاك كمصروف بحث وتطوير.
2- اقتناء معدات بحث وتطوير لاستخدامها في المشروع الحالي فقط.	- تستنفد فوراً كمصروف بحث وتطوير.
3- اقتناء آلات لاستخدامها في المشروع الحالي ومشروعات مستقبلية.	- ترسمل ويسجل الاهتلاك كمصروف بحث وتطوير.
4- شراء مواد لاستخدامها في المشروع الحالي والمشاريع المستقبلية.	- تسجل كمخزون وتوزع على مشروعات البحث والتطوير ويتم استنفاد الجزء المستهلك منها كمصروف.
5- مرتبات هيئة البحث التي تصمم آلات الليزر.	- تستنفد فوراً كمصروفات بحث وتطوير.
6- تكاليف بحث بعقد مع شركة "Y" تسترد على دفعات شهرية.	- تسجل كحساب قبض (مصروفات مستردة).
7- مواد وعمالة وتكاليف إضافية لعمل نموذج لآلة الليزر.	- تستنفد فوراً كمصروفات بحث وتطوير.
8- تكاليف اختبار النماذج وتعديل التصميمات.	- تستنفد فوراً كمصروفات بحث وتطوير.
9- تكاليف قانونية للحصول على حق اختراع.	- ترسمل كحق اختراع وتستهلك كجزء من تكلفة البضائع المصنعة.
10- مرتبات تنفيذيين.	- تسجل كمصروفات تشغيل (مصروفات عمومية وإدارية).
11- تكاليف بحوث التسويق لترويج المنتج الجديد.	- تسجل كمصروفات تشغيل (مصروفات بيعية).
12- تكاليف هندسية تتحملها الشركة لتطوير الآلة إلى مرحلة الإنتاج النهائية.	- تستنفد فوراً كمصروفات بحث وتطوير.
13- تكاليف الدعاوي القضائية الناجحة للدفاع عن حق اختراع الآلة.	- ترسمل كحق اختراع وتستهلك كجزء من تكلفة البضائع المصنعة.
14- عمولات لرجال البيع عن تسويق الآلة الجديدة.	- تسجل كمصروفات تشغيل (مصروفات بيعية).

المصدر: دونالد كيبزو، جيرى ويجانز، تعريب د. أحمد حامد مجاز: المحاسبة المتوسطة - الجزء الأول. دار المريخ، الطبعة الثانية، ص. 572.

ثانياً: المعيار المحاسبي المالي السادس والثمانون FAS-86

1/ الإشكالية التي يعالجها المعيار FAS-86

لقد زاد الطلب على برامج الحاسبات (برامج الإعلام الآلي) مما أدى إلى ظهور صناعة جديدة تتخصص في إنتاج هذه البرامج بهدف بيعها أو تأجيرها للغير. وقد تقوم الوحدة الاقتصادية بتطوير ما تحتاجه من برامج الحاسبات داخلياً بغرض استخدامها.

وقد جاء المعيار FAS-86 لمعالجة الإشكالات المثارة حول المحاسبة عن تكلفة تطوير برامج الحاسبات ولكنه اقتصر على تلك الموجهة للبيع أو التأجير فقط واستبعد البرامج الموجهة للاستخدام الداخلي.

2/ المعالجة المحاسبية لتكلفة تطوير برامج الحاسبات الموجهة للبيع أو التأجير وفق المعيار

FAS-86

قبل التطرق لكيفية المحاسبة عن تكلفة إنتاج وتطوير برامج الحاسبات يجب أن نميز بين 3 أنواع من التكلفة وهي:¹

أ- تكلفة إنتاج البرامج الأصلية: وتشمل النفقات المرتبطة بتخطيط البرامج، تصميمها، تكويدها، ترميزها، اختبارها وتوثيقها؛

ب- تكلفة إنتاج نسخ من البرنامج الأصلي: وتشمل تكلفة النسخ من أسطوانات وغيرها إضافة إلى تكلفة التغليف ومواد التدريب؛

ج- تكلفة الصيانة وخدمة العملاء: وهي تنطوي على أية نفقات تتحملها المؤسسة بعد بيع أو تأجير البرنامج.

كما يميز المعيار FAS-86 بين ما ينفق قبل تحديد الصلاحية الفنية للمنتج أو العملية وما ينفق بعدها. ويمكن تلخيص أسس المحاسبة عن تكلفة برامج الحاسبات المنتجة للبيع أو التأجير وفق المعيار FAS-86 كما يلي:²

1- يجب تحديد نقطة الوصول للصلاحية الفنية، وهي النقطة التي تتحقق عندها الوحدة الاقتصادية من إمكانية إنتاج البرامج وذلك إذا ثبتت لديها الجدوى الفنية والتسويقية والمالية لهذه البرامج.

2- لا يجوز رسمة أي تكلفة تنفق قبل الوصول إلى نقطة الصلاحية الفنية للبرامج نظرا لعدم التأكد من إمكانية استرداد هذه التكلفة من العوائد المستقبلية لها، وبالتالي فإنها تعالج كنفقات بحث وتطوير ويتم تحميلها على الفترة التي تتعلق بها كمصروفات.

3- بالنسبة لما ينفق بعد الوصول إلى نقطة الصلاحية الفنية للبرامج، مثل تكلفة الترميز ووضع الأكواد (les codes) وإعداد برنامج أصلي يمكن استخدامه لإنتاج نسخ منه، فإنه تتم رسملتها كأصل غير ملموس وتوزع هذه التكلفة (تهتك) على الفترات المستفيدة منها. ويتحدد قسط الاهتلاك على أساس المبلغ الأكبر من بين هاتين القيمتين:

أ- قسط الاهتلاك المحتسب على أساس طريقة الاهتلاك الثابت خلال العمر الاقتصادي المقدر للبرنامج؛

ب- قسط الاهتلاك = التكلفة المرسمة للبرنامج ×

إيرادات البرنامج خلال السنة الحالية

¹ د. محمد سمير الصبان، د. اسماعيل إبراهيم جمعة، د. رجب السيد راشد: مرجع سابق، ص. 132 إيرادات البرنامج في السنة الحالية + الإيرادات المستقبلية المتوقعة

² د. اسماعيل إبراهيم جمعة: مرجع سابق، ص. 112.

4- أي تكلفة لإنتاج نسخ من البرنامج الأصلي تعتبر بمثابة تكلفة إنتاج، ويجب أن تعالج في حسابات المخزون وتعتبر مصروفاً عند بيعها إذا كانت لغرض البيع أو تعالج كأصل ملموس طويل الأجل إذا كانت لغرض التأجير.

5- أي تكلفة تنفق لصيانة البرنامج أو لخدمة العملاء تعتبر مصروفات تحمّل على الفترة التي تتعلق بها.

6- إذا اتضح في تاريخ إقفال الميزانية أن صافي القيمة الممكن تحقيقها من برامج الحاسبات تقل عن التكلفة غير المستنفدة (غير المهلكة) لهذه البرامج في نفس التاريخ، فإنه يجب تخفيض القيمة الدفترية لهذه البرامج إلى صافي قيمتها الممكن تحقيقها.

وبالرغم من أن المعيار FAS-86 لم يتطرق لحالات اقتناء برامج الحاسبات بغرض استخدامها داخل المنشأة فقد جرى العرف على اعتبار تكلفة البرامج المقنتاة لأغراض الاستخدام الداخلي - سواء تم ذلك عن طريق الشراء أو التطوير داخلياً- كمصروفات تحمل على الفترة التي تنفق خلالها.

محاسبة تكاليف البحث والتطوير في أهم الدول الأوروبية

أما عن المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير في الدول الأوروبية، فإن معظم المؤسسات في هذه الدول تسجل تكاليف البحث والتطوير ضمن مصاريف الدورة التي أنفقت خلالها وذلك أخذاً بمبدأ الحذر.

وفي فرنسا، يسمح التشريع المحاسبي برسمة تكاليف التطوير التي يمكن تحديدها بطريقة منفردة والتي لها فرص جادة لتحقيق مردودية تجارية عالية. وفي هذه الحالة، تهتك تكاليف التطوير على فترة أقصاها خمس سنوات. ولكن تبقى هذه المعالجة اختيارية إذ يمكن تسجيل هذه التكاليف أيضاً كمصروفات. وفي حالة اختيار رسمة تكاليف التطوير، فإن المخطط المحاسبي الفرنسي العام (PCG) يمنع توزيع أية أرباح قبل إطفاء هذه التكاليف بالكامل أو طالما أن قيمة الاحتياطات الاختيارية تكون أقل من قيمة تكاليف التطوير المتبقية دون اهتلاك. ويؤكد المخطط المحاسبي الفرنسي العام كذلك بأن نفقات البحث والتطوير التي تتحملها المؤسسة بمقابل، لا يمكن اعتبارها من الأصول لأنها لن تتكبدتها هي بل تعود على المؤسسة الأخرى المستفيدة من هذه الأنشطة. وعليه فإن هذه النفقات يجب أن تحمّل على الطليبة أو الخدمة التي قدمتها المؤسسة للغير.¹

وفيما يلي ملخص عن معالجة تكاليف البحث والتطوير وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS-38 والمخطط المحاسبي الفرنسي العام (PCG):

¹ - موسى بن منصور: أهمية الأصول المعنوية في تقييم المؤسسة المرشحة للدخول إلى البورصة: دراسة حالة مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها "الرياض-سطيف". مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، السنة الجامعية 2001-2002، ص. 73.

الجدول رقم (10) يوضع: مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي (38) والمخطط المحاسبي الفرنسي العام حول معالجة تكاليف البحث والتطوير

المخطط المحاسبي العام PCG	المعيار IAS-38	
- تنقسم إلى ثلاث مراحل: * البحث الأساسي: تسجل التكاليف كمصروفات؛ * البحث التطبيقي؛ * التطوير. - تسجل التكاليف الخاصة بالبحث التطبيقي والتطوير كمصروفات (كمعالجة أساسية) ويمكن رسمتها فقط في حال تحملتها المؤسسة لحسابها الخاص.	- تنقسم إلى مرحلتين: * البحث: تسجل التكاليف كمصروفات؛ * التطوير: يجب رسمة التكاليف إذا توفرت فيها 6 شروط. - إذا لم يكن بالإمكان تمييز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير، تسجل جميع التكاليف كمصروفات.	عملية تكوين الأصل غير الملموس داخليا

المصدر: إعداد الطالبة.

المطلب الثالث: انتقاد البدائل المحاسبية المقترحة لمعالجة تكاليف البحث

والتطوير

إن السياسات المحاسبية التي اقترحتها الهيئات الدولية للمحاسبة بشأن تكاليف البحث والتطوير قد وضعت استنادا للمفاهيم المحاسبية الأساسية مثل مفهوم الاستحقاق ومفهوم الحيطة والحذر. وفيما يلي ملخص عن الاختيارات والبدائل المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والتطوير حسب ما جاء في توجيهات أهم الهيئات الدولية للمحاسبة والآراء التي أثيرت حولها والانتقادات التي وجهت إليها.

أولا: الاستنفاد أو الشطب الفوري

أي إثبات جميع تكاليف البحث والتطوير كمصاريف فور حدوثها. وهو الاختيار الأكثر صرامة، وقد تبنته الهيئة الدولية لمعايير المحاسبة المالية FASB.

يقول مؤيدو أسلوب الشطب الفوري بأن نفقات البحث والتطوير ليست أصولا، لأن من غير الممكن تقدير الفوائد الاقتصادية لهذه النفقات في المستقبل بدرجة معقولة من اليقين. وبناء على مبدأ الحيطة والحذر، لا ينبغي تسجيل هذه النفقات كأصول، لأنه إن لم تتحقق أي فوائد اقتصادية من نفقات البحث والتطوير المتكبدة، فقد يتعرض الاستقلال المالي للشركة للخطر.

وهناك من يرى بأن المطالبة باستنفاد كل تكاليف البحث والتطوير التي تتحملها الوحدة المحاسبية فوراً يمثل حلاً عملياً ومتحفظاً لأنه يضمن التوافق والتماثل في الممارسة المحاسبية بين الوحدات الاقتصادية، رغم أن استنفاد المصاريف التي تنفقها الوحدة وتوقع لها منافع في فترات مقبلة يعتبر ممارسة غير مبررة من الناحية النظرية.¹

أما معارضو هذه الطريقة فيعتقدون بأن الاستنفاد الفوري لتكاليف البحث والتطوير لا يستند إلى أساس منطقي كافي، وهو يتعارض مع مبدأ المقابلة. إذ كيف يعقل أن تستنفد التكاليف التي يتوقع أن تفيد فترات محاسبية عديدة في الفترة التي تحدث فيها؟! ويرى آخرون أن معاملة نفقات البحث والتطوير على أنها مصاريف من شأنه إعطاء صورة محرّفة عن دخل الفترة وصورة غير واقعية للأصول في المركز المالي، وقد يمنع أو يحدّ من اهتمام الشركات بأنشطة البحث والتطوير!

وقد كانت دراسة (H. Bierman, R.E. Dukes. 1975)² من أهم الآراء المعارضة للمعيار الأمريكي (الذي يقرّ الاستنفاد الفوري)، فقد انتقد هذان الكاتبان الأسس التي يقوم عليها هذا المعيار كما يلي:

*** عدم التأكد بشأن المنافع الاقتصادية:** يقول الكاتبان بأن معظم مشاريع البحث والتطوير كانت آمنة من وجهة النظر الفنية، وأن المؤسسات لا تقوم بالبحث والتطوير بصفة عامة- ما لم تخفض من عدم التأكد من خلال أبحاث غير مكلفة. كما أن الدراسة التي أجراها (Rechtman Yigal. 2001)³ أثبتت بأن مفهوم عدم التأكد لا يرتبط بالأصول غير الملموسة لوحدها بل يمتد ليشمل جميع الأصول الملموسة الواردة في التقارير المحاسبية الختامية. ومن العناصر الأكثر تشابهاً -من حيث الخصائص- مع البحث والتطوير الاستثمارات طويلة الأجل في الأصول الثابتة. وهو ما يثبت بأن أساس عدم التأكد بشأن المنافع الاقتصادية لا يعتبر مبرراً قوياً لعدم تسجيل تكاليف البحث والتطوير ضمن الأصول.

*** الافتقار إلى العلاقة السببية بين النفقات والمنافع:** انتقد الكاتبان هذا الأساس كما يلي:

- لا يمكن الجزم بعدم وجود هذه العلاقة بمجرد أن دراسات FASB لم تجدها؛
- هناك بحوث كثيرة تدعم الفكرة القائلة بأن البحث والتطوير يؤدي بالوحدة الاقتصادية إلى جني منافع مستقبلية.

ثانياً: الرسملة المشروطة

أي تسجيل تكاليف البحث والتطوير كأصول بشرط توفر دليل على وجود العلاقة السببية بين النفقات والمنافع المستقبلية، وإمكانية تحديد هذه النفقات بصورة منفصلة كأصل غير ملموس. وهو الرأي

¹ - د. عقاري مصطفى، أ.د. رحال علي: مرجع سابق، ص. 8.
² - د. عقاري مصطفى، أ.د. رحال علي: مرجع سابق، ص. 10.
³ - مرجع سابق، ص. 11.

الذي تبنته لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC من خلال المعيار IAS-09 سابقا والمعيار IAS-38 حاليا وما تضمناه من شروط يجب توافرها لرسملة تكاليف البحث والتطوير.

يرى مؤيدو هذا الاختيار من أمثال إ. س. هندريكسن¹ أنه إذا كانت أنشطة البحوث والتطوير تهدف لتطوير المنتجات الجديدة وتحسين الموجود منها أو تخفيض تكاليف التشغيل المستقبلية، فإنه من المتوقع أن تمتد منافعها إلى الفترات المقبلة ولا تقتصر على الفترة التي أنفقت فيها. ونظرا لتوقع المنافع في الفترات القادمة فإن المعرفة المكتسبة من أنشطة البحث والتطوير تمثل إما أصلا للوحدة الاقتصادية أو زيادة في قيمة الأصول الموجودة أو في قيمة الوحدة ككل. لذلك، وطبقا لمفهوم المقابلة يجب أن ترسمل تكاليف البحث والتطوير التي تثبت جدواها التقنية وتستنفد (تهلك) على مدار الفترات المستفيدة. ويجد هذا الرأي توافقا مع أفكار (Lev. Baruch. 1998) الذي يعتبر أحد المدافعين عن اتباع هذا الاختيار. ومن الدراسات الأخرى التي جاءت لمساندة هذا الاختيار، دراسة (M. Hirschey, J. Weygandt. 1985) التي أوضحت بأن تكاليف البحث والتطوير لها تأثيرات منتظمة على القيمة السوقية للمنشأة تستمر على مدار الزمن، ومن ثم يمكن النظر إليها على أنها شكل من الاستثمار الرأسمالي غير الملموس.

أما الانتقادات الموجهة لهذا البديل المحاسبي (الرسملة المشروطة) فيمكن تلخيصها كما يلي:

1- يضع المعياران IAS-09 و IAS-38 شروطا محددة بوضوح على رسملة تكاليف التطوير. وما إن تتوفر هذه الشروط حتى تلتزم المنشأة بتسجيل تكاليف التطوير ضمن الأصول. لكن هذا الإلزام هو إلزام نظري بحت، فمن الواضح أن شروط الرسملة تعتمد على التقدير والحكم الشخصي لإدارة الشركة، وهو الأمر الذي لم يتمكن الفكر المحاسبي من تجاوزه حتى الآن. إذ أن تقدير ما إذا كانت أنشطة التطوير تستوفي شروط الرسملة يخضع لاعتبارات شخصية وغير موضوعية. فالتقدير المتفائل جدا لفرص نجاح مشروع تطوير ما سيؤدي إلى رسملة تكاليف هذا المشروع وإظهار أصل وهمي (غير حقيقي) ضمن الميزانية. بينما التشاؤم المبالغ فيه من شأنه أن يؤدي إلى استنفاد تكاليف التطوير فورا كمصروفات وبالتالي انخفاض نتيجة الدورة. كما أن الأهداف الإستراتيجية التي تضعها إدارة المؤسسة بإمكانها أن تؤثر على السياسة المحاسبية المنتهجة بشأن تكاليف البحث والتطوير. إذ من السهل جدا الإدعاء بأن أحد شروط الرسملة (أو كلها) غير مستوفى إذا كانت إدارة المنشأة تنوي استنفاد تكاليف البحث والتطوير خلال الدورة بهدف تفادي دفع ضرائب أعلى.

إن احتواء شروط الرسملة الواردة في المعيارين (09) و (38) على عنصر الذاتية من شأنه أن يساعد إدارة المنشآت على التحكم في النتائج المحاسبية، وبالتالي توفير معلومات مالية مضللة للمستثمرين والمحللين. إذ أنه من الصعب، إن لم يكن مستحيلا، بالنسبة للمحلل الخارجي أن يقدر شرعية

¹ - مرجع سابق، ص. 12.

الأسباب التي دفعت المؤسسة إلى اختيار معالجة محاسبية معينة دون الأخرى، لأن هذه الأخيرة تتصرف انطلاقاً من أهداف إستراتيجية لا ينبغي الكشف عنها. والمعلومات التي تكشف عنها المنشآت في هذا الخصوص غالباً ما تكون ناقصة أو سطحية. لذلك فإن من الأفضل، من وجهة نظر المحلل المالي، أن تقوم الإدارة باستنفاد كافة تكاليف البحث والتطوير كمصروفات حتى تجنبه المخاطر السابقة (مبدأ الحذر).

2- ينص المعياران IAS-09 و IAS-38 بشأن المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير على ضرورة الفصل بين أنشطة البحث وأنشطة التطوير وهو أمر تكتنفه صعوبات جمة.

3- ينص المعيار IAS-38 على أنه ما إن تستنفد تكاليف البحث والتطوير كمصروفات، فإنه لا يمكن استعادتها ورسمتها حتى لو توفرت شروط الرسالة فيما بعد. الأمر الذي من شأنه إخفاء أصول غير ملموسة من الميزانية يمكن أن تكون ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمنشأة.

4- إن المعيار IAS-38 الصادر في مارس 2004م قد سلّم بأن شرط احتمال استفادة المنشأة من المنافع الاقتصادية للأصل يعتبر محققاً دوماً بالنسبة للأصل غير الملموس المقتنى بمفرده أو إثر عملية الاندماج، لأن تكلفة الشراء (للأصل غير الملموس المقتنى بمفرده) والقيمة العادلة (للأصل المقتنى إثر الاندماج) يعكسان توقعات السوق بشأن تدفق المنافع الاقتصادية عن الأصل.

وبذلك، يكون المعيار (38) قد خالف الإطار المفاهيمي الذي تقوم عليه المعايير IAS/IFRS. هذا الأخير ينص على أنه ليس كل بند لديه تكلفة أو قيمة عادلة سيحقق بالضرورة منافعاً اقتصادية. فورقة اليانصيب مثلاً لديها تكلفة، ولكن احتمال فوزها عادة ما يكون ضعيفاً جداً. هذه الورقة يجب أن تسجل كمصروف حسب الإطار المفاهيمي للمعايير IAS/IFRS في حين تشكل تكلفة هذه الورقة أصلاً استناداً إلى المعيار IAS-38!!¹

كذلك يسمح المعيار IAS-38، في حالة اقتناء مشروع بحث وتطوير جاري -مهما كانت المرحلة التي وصل إليها واحتمالات نجاحه- بتسجيل تكلفة الاقتناء كأصل غير ملموس وليس كمصروف، بمجرد التمكن من تحديد هذه التكلفة بموثوقية. بينما، يمكن جداً أن لا ينجح هذا المشروع في النهاية!! كما أن نفس المعيار (IAS-38) يمنع تسجيل نفس المشروع (مشروع البحث والتطوير) ضمن الأصول إذا لم تتوفر فيه شروط الرسالة في حالة قيام المنشأة بتطوير هذا المشروع بنفسها بدلاً من شرائه!

ثالثاً: تسجيل تكاليف البحث والتطوير كخسائر

وذلك في حالة خلوّها من أي منافع حالية أو مستقبلية. ويشترط في تطبيق هذا الاختيار تجميع تكاليف البحث والتطوير في فئة خاصة متميزة عن الأصول والمصاريف وعرضها في الميزانية

¹ - Benoît LEBRUN: **IAS-38 "Immobilisations incorporelles" juillet 1998 révisée mars 2004**. Salustro Reydel, Juin, 2004.

الختامية كحساب سالب ضمن حقوق الملكية. ويبرر المدافعون عن وجهة النظر هذه بعدم التأكد المحيط بمعظم تكاليف البحث والتطوير، ويرون أنه يمكن تأجيل الرسملة والاستنفاد إلى حين وضوح هذه المنافع.

لقد اختلفت الممارسات الدولية في مجال المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وتراوحت بين طرفين، أحدهما ينطلق من مدخل جدول النتائج (هيئة FASB) ويفضل اختيار الاستنفاد الفوري لتكاليف البحث والتطوير أذا بمبدأ الحيطة والحذر. كما هو معمول به في الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا والمكسيك. والثاني ينطلق من الميزانية (لجنة IASC) ويرى بوجود إظهار تكاليف البحث والتطوير كأصول غير ملموسة إذا ثبتت منافعها المستقبلية بدرجة معقولة من اليقين وإطفاء هذه التكاليف على الفترة التي تتحقق فيها هذه المنافع تطبيقاً لمبدأ المقابلة. كما هو معمول به في بريطانيا.

إن الاختيار المحاسبي السليم، في رأينا، هو ذلك الاختيار الذي ينسجم مع الأحداث والوقائع المحاسبية الخاصة بكل دولة وكل منشأة، ويأخذ بعين الاعتبار المفاهيم والمبادئ المحاسبية كمبدأ التحفظ (الحذر) ومبدأ المقابلة وغيرها بنوع من الموازنة من أجل توفير المعلومات المحاسبية بالخصائص النوعية اللازمة والضرورية لاتخاذ قرارات سليمة.

المبحث الثاني: المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير في الجزائر

المطلب الأول: نبذة عن تطور مهنة المحاسبة في الجزائر

أولاً: مراحل تطور مهنة المحاسبة في الجزائر

إن المتتبع لتاريخ مهنة المحاسبة الجزائرية، بإمكانه تقسيم مراحل تطورها إلى خمس مراحل أساسية كما يلي:

1- مرحلة ما قبل الاستقلال: حيث كانت مهنة المحاسبة مرتبطة بالبلد المستعمر "فرنسا"، وهي مرحلة لا نملك عنها الكثير من المعلومات والوثائق.

2- مرحلة بدايات الاستقلال: يسود هذه المرحلة من تاريخ المحاسبة في الجزائر، كما هو الحال بالنسبة لكل المجالات الأخرى، نوع من الغموض. لكن يمكن القول بأن مهنة المحاسبة في هذه الحقبة من الزمن ظلت تحكمها وتنظمها نصوص اتفاقية إيفيان والنظام المحاسبي الفرنسي العام (PCG).

3- مرحلة ما بين 1971 و1992م: شهدت هذه المرحلة تأسيس المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية (Conseil Supérieur de la Technique Comptable- CSTC) وهي منظمة تعمل تحت رقابة وزارة المالية. كما تميزت هذه المرحلة بإعداد وإصدار المخطط المحاسبي الوطني كبديل عن النموذج المحاسبي الفرنسي العام.

4- مرحلة ما بين 1992 و2002م: على غرار بقية الدول، عرفت الجزائر خلال هذه المرحلة تأسيس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، مراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (L'Ordre National des Experts Comptables, des Commissaires aux Comptes et des Comptables agréés) والتي ينتخبها المحاسبون المهنيون. وبإنشاء هذه المنظمة دخلت الجزائر مرحلة الممارسة الحرة لمهنة المحاسبة.

5- ابتداء من نهاية عام 2002م: انتشرت لامركزية المهنة عن طريق انتخاب المجالس الجهوية. وتميزت هذه المرحلة بحدوث اضطرابات استدعت وضع حدّ لحرية مهنة المحاسبة. وقد كان من بين الأسباب الرئيسية لهذه الاضطرابات إضفاء الطابع السياسي على المنظمة، وضع الفئات المهنية الثلاث (الخبراء المحاسبين، مراجعي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) جنباً إلى جنب في المنظمة إضافة إلى عامل اللامركزية.

وسنعرض فيما يلي شرحاً أفضل لمراحل تطور مهنة المحاسبة في الجزائر من خلال سرد أهم النصوص القانونية التي جاءت لتنظم المهنة وذلك وفق ترتيبها الزمني.

ثانياً: أهم النصوص القانونية التي تنظم مهنة المحاسبة في الجزائر

يحكم مهنة المحاسبة في الجزائر نصوص تشريعية مختلفة خاصة بكل فئة مهنية على حده، ونذكر فيما يلي أهم هذه النصوص حسب تسلسلها الزمني:

1/ أمر رقم 71-82 ماضي في 29 ديسمبر 1971م يتضمن تنظيم مهنة المحاسبين والخبير

المحاسبين:¹ لا يخص هذا الأمر سوى فئتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين. وقد أنشئ بحكم هذا الأمر "المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية" (CSTC) والذي يعمل تحت رقابة وزارة المالية. وقد كان الهدف من إنشاء هذا المجلس هو إعداد المخطط المحاسبي الوطني (PCN) وتنظيم مهنة المحاسبة. أما فيما يتعلق بتنظيم مهنة محافظ الحسابات، فقد أوكل للمفتشية العامة للمالية، وهي مديرية تابعة لوزارة المالية.

2/ أمر رقم 75-35 مؤرخ في 29 أبريل 1975م يتضمن المخطط الوطني للمحاسبة: وقد تم

اعتماد هذا الأمر في محيط اقتصادي مركزي، لذلك فقد حدد القواعد الواجب تطبيقها عند إعداد وعرض الحسابات، كما تضمن أسماء الحسابات وقواعد تقييم وتشغيل الحسابات.

¹ - الجريدة الرسمية عدد 107 مؤرخة في 30 ديسمبر 1971.

3/ قانون رقم 08-91 مؤرخ في 27 أفريل 1991م يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ

الحسابات والمحاسب المعتمد:¹ تبعا للمحيط الاقتصادي الجديد، المتمثل في التوجه نحو المؤسسات الاقتصادية العمومية (EPE) وضرورة توفير الأدوات القانونية لهذه الشركات وخاصة القوانين المتعلقة بالنقود والقروض والقانون التجاري، قام المشرع الجزائري بإصدار هذا القانون والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الشركات التجارية. ويتميز القانون 08-91 بما يلي:

● إنشاء منظمة مهنية تحت اسم "المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين" يديرها مجلس يكون مقره في مدينة الجزائر، ومهمته السهر على تنظيم مهنة المحاسبة، ضمان السير الحسن لممارسة المهنة، الدفاع عن كرامة واستقلالية أعضائه، بالإضافة إلى تمثيل مصالح مهنة المحاسبة اتجاه الغير واتجاه المنظمات الأجنبية المماثلة.

● تجميع ثلاث فئات مهنية داخل هذه النقابة وهي: فئة الخبراء المحاسبين، فئة محافظي الحسابات وفئة المحاسبين المعتمدين. وقد جاء تعريف هذه الفئات المهنية الثلاث ضمن هذا القانون كما يلي:

أ- **الخبير المحاسب:**² هو كل شخص يمارس عادة باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تنظيم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية في الحالات التي نص عليها القانون بهذه المهمة للقيام بصفة تعاقدية بخبرة أو احتساب. ويمكن أن يؤهل الخبير المحاسب بممارسة وظيفة محافظ الحسابات ويشهد بهذه الصفة على صحة وانتظام المحاسبة والحسابات طبقا للأحكام المنصوص عليها في القانون التجاري.

غير أن ممارسة مهنة الخبير المحاسب مشروطة بالحيازة على لقب "**خبير محاسب**" من قبل إحدى مؤسسات التعليم العالي إضافة إلى التسجيل ضمن جدول المنظمة وذلك وفقا للمادة 20 من هذا القانون.

ب- **محافظ الحسابات:**³ هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهنة الشهادة على صحة وانتظام حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في هذا القانون.

إن ممارسة مهنة محافظ الحسابات تحكمها عدة شروط منها:

- أن يكون الشخص حاملا لشهادة تعليم عالي أو شهادة دراسات تجارية عليا في مجالات المالية والمحاسبة؛
- أن يتمتع الشخص بخبرة مهنية عمرها 10 سنوات إضافة إلى تربص تطبيقي في هذا المجال.

¹ - الجريدة الرسمية عدد 20 مؤرخة في 01 مايو 1991.

² - المادة رقم 19 من القانون رقم 08-91.

³ - المادة رقم 27 من القانون رقم 08-91.

ج- المحاسب المعتمد:¹ يعدّ محاسباً معتمداً، المحاسب المحترف الذي يمارس باسمه الخاص وتحت مسؤوليته وبصفة عادية مهنة مسك وفتح وضبط ومراقبة محاسبة وحسابات المؤسسات أو الهيئات التي تطلب خدمته. إضافة إلى إعداد كل التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بأشغال المحاسبة التي يكلف بها.

4/ مرسوم تنفيذي رقم 92-20 ماضي في 13 يناير 1992م:² يحدد هذا المرسوم تشكيل

ومهام وقواعد عمل مجلس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. حيث حدد هذا المرسوم عدد أعضاء مجلس المنظمة بـ 9 أفراد تنتخبهم الجمعية العامة للمهنيين بمعدل 3 أعضاء من كل فئة مهنية ولمدة 4 سنوات حيث يمكن إعادة انتخابهم في نهاية هذه المدة.

5/ مقرر مؤرخ في 07 نوفمبر 1994م متعلق بجدول أتعاب محافظي الحسابات: يحدد هذا

المقرر نظام الأجور المطبق بالنسبة لمحافظ الحسابات في إطار المهام الجارية التي يحددها له القانون. حيث نظمت أتعاب محافظ الحسابات في شكل جدول.

6/ مرسوم تنفيذي رقم 96-136 ماضي في 15 أبريل 1996م يتضمن قانون أخلاقيات مهنة

الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد:³ يحدد هذا المرسوم قواعد الأخلاق المهنية الواجب الالتزام بها من قبل أعضاء المنظمة الوطنية، خاصة فيما يتعلق بواجبات وحقوق المحاسب المهني.

7/ مرسوم تنفيذي رقم 96-318 ماضي في 25 سبتمبر 1996م يتضمن إحصاء المجلس

الوطني للمحاسبة وتنظيمه:⁴ ويتعلق الأمر بإنشاء هيئة استشارية من طرف وزارة المالية تسمى

"المجلس الوطني للمحاسبة" وهي هيئة مشتركة بين الوزارة والمهنيين مهمتها التنسيق في مجال البحث وإصدار المعايير المحاسبية وتطبيقاتها.

يمثل مهنة المحاسبة داخل هذه الهيئة (المجلس الوطني للمحاسبة) ستة أعضاء يعينهم مجلس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

¹ - المادة رقم 23 والمادة رقم 24 من القانون رقم 91-08.

² - الجريدة الرسمية عدد 3 مؤرخة في 15 يناير 1992.

³ - الجريدة الرسمية عدد 24 مؤرخة في 17 أبريل 1996.

⁴ - الجريدة الرسمية عدد 56 مؤرخة في 29 سبتمبر 1996.

8/ مرسوم تنفيذي رقم 96-431 ماضي في 30 نوفمبر 1996م يتعلق بكيفية تعيين

محافظي الحسابات¹: يحدد هذا المرسوم طرق تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري وكذلك من طرف مراكز البحث والتنمية، هيئات الضمان الاجتماعي، الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

9/ مرسوم تنفيذي رقم 97-457 ماضي في 1 ديسمبر 1997م يتضمن تطبيق المادة 11 من

القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب

ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد²: يهدف هذا المرسوم لتحديد كيفية عمل المنظمة الوطنية في نشر معايير تقدير الشهادات والألقاب التي تسمح بممارسة مهنة المحاسبة.

10/ مرسوم تنفيذي رقم 97-458 ماضي في 1 ديسمبر 1997م يعدل ويتمم المرسوم

التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية

للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد

عمله³: يتمثل التعديل في هذا المرسوم في إضافة ممثل عن السلطات العمومية داخل مجلس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين يعينه الوزير المكلف بالمالية. ويحدد هذا المرسوم كذلك الشروط اللازمة لإعادة انتخاب المجلس عند انتهاء المدة.

11/ مقرر ماضي في 24 مارس 1999م يتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا

شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

والمحاسب المعتمد⁴: لقد تم إنشاء لجنة خاصة تحت قيادة مجلس المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين

ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين مهمتها تحديد معايير خاصة لتقدير الألقاب والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية في مجالات المحاسبة والمالية والتي تعطي لصاحبها الحق في مزاوله مهنة المحاسبة. وقد جاء هذا القرار للموافقة على المعايير التي وضعتها هذه اللجنة.

¹- الجريدة الرسمية عدد 74 مؤرخة في 01 ديسمبر 1996.

²- الجريدة الرسمية عدد 80 مؤرخة في 07 ديسمبر 1997.

³- الجريدة الرسمية عدد 80 مؤرخة في 07 ديسمبر 1997.

⁴- الجريدة الرسمية عدد 32 مؤرخة في 02 مايو 1999.

13/ مرسوم تنفيذي رقم 01-421 ماضي في 20 ديسمبر 2001م يعدل ويتم المرسوم

التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير سنة 1992، المعدل والمتمم¹ جاء هذا

المرسوم لتعديل وإتمام تشكيل مجلس المنظمة الوطنية والذي أصبح يضم 13 عضواً، كما يعلن عن تأسيس المجالس الجهوية وتنظيمها الداخلي.

15/ قانون رقم 07-11 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي² ويهدف

هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الجديد وكذا شروط وكيفيات تطبيقه. وتلغى ابتداء من تاريخ دخول هذا القانون حيز التنفيذ كل الأحكام المخالفة لاسيما الأمر رقم 75-35 المؤرخ في 29 أبريل 1975 والمتضمن المخطط الوطني للمحاسبة.

16/ قرار مؤرخ في 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف

المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها³ ويحدد هذا القرار قواعد تقييم ومحاسبة

الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. كما يحدد نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة، إضافة إلى معجم يتضمن تعريف المصطلحات التقنية المحاسبية.

ثالثاً: الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

إن المخطط المحاسبي الوطني الساري حالياً في الجزائر هو "عبارة عن قالب أو منهج موحد يتضمن قوائم بأسماء حسابات مصنفة ومقومة وفق قواعد وإجراءات محددة، تؤدي في النهاية إلى عرض قوائم محاسبية موحدة"⁴. وقد تزامن إعداد هذا المخطط عام 1975م مع إنشاء المنظمات المحاسبية المهنية المنادية بتوحيد الممارسة المحاسبية على غرار هيئة IASC و FASB عام 1973م. لذلك فقد كان الهدف من إعداد المخطط المحاسبي هو تضييق فجوة الخلاف في الممارسة العملية بين مختلف الوحدات المحاسبية وإكساب التقارير المالية نوعاً من الثقة والمصداقية.

كما يعتبر المخطط الوطني للمحاسبة أول خطوة في مجال ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية في الجزائر جاء ليحل محل المخطط المحاسبي الفرنسي العام (PCG) الذي كان سائداً قبله⁵ هذا الأخير الذي

¹- الجريدة الرسمية عدد 80 مؤرخة في 26 ديسمبر 2001.

²- الجريدة الرسمية عدد 74 مؤرخة في 25 نوفمبر 2007.

³- الجريدة الرسمية عدد 19 مؤرخة في 25 مارس 2009.

⁴- د. عقاري مصطفى: مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، مرجع سابق، ص. 116.

⁵- د. عقاري مصطفى: المعايير المحاسبية: دراسة مقارنة. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 2005/5، ص. 65.

كان يعكس الواقع الاقتصادي الليبرالي الفرنسي الهادف للربح لم يعد يتفق مع التوجهات السياسية والاقتصادية والاجتماعية للجزائر آنذاك. فالاقتصاد الجزائري في نهاية الستينات توجه للمخططات التنموية وأصبح نجاح الوحدات الاقتصادية لا يقاس بمقدار الربح المحقق وإنما بمدى قدرتها على تحقيق أكبر عائد اجتماعي ممكن، أي جلب النفع العام وزيادة الرفاهية الاجتماعية. مما استوجب التخلي عن النظام المحاسبي الفرنسي وإعداد مخطط محاسبي وطني ينسجم مع الواقع الاقتصادي الجزائري في تلك الفترة.

غير أن الوضع حاليا أصبح مختلفا تماما عما كان عليه قبل ثلاثين سنة من الآن. فالجزائر لم تعد تخضع للنظام الاقتصادي الموجه، بل أصبح اقتصاد السوق هو الاتجاه الجديد للدولة، وتزايد الاهتمام بالأعمال الهادفة للربح وارتفع عدد المعاملات التي تجرى بالعملة الأجنبية وزاد معدل الاستثمار الأجنبي نتيجة لظهور العولمة وانفتاح الأسواق المالية وظهور المنشآت الكبرى التي لديها خطط تطوير وتوسع على المستوى الدولي مثل سونطراك وسونغاز وسيفيتال وغيرها.

نتيجة لذلك فإن المخطط المحاسبي الوطني المطبق في الجزائر منذ عام 1975م لم يعد يتلاءم مع الوضع الجديد للدولة، فهو لا ينسجم مع الحقائق الاقتصادية والتغيرات التي تشهدها الجزائر في العديد من المجالات. كما لم يعد يستجيب للمتطلبات التجارية والمالية وخاصة المحاسبية ولا يلبي احتياجات الأسواق المالية، خاصة تلك التي تضم المؤسسات الجزائرية في مواجهة المؤسسات الأجنبية.

وتداركا لهذه التغيرات ومن أجل مواكبة الوضع الاقتصادي الحالي، قام المجلس الوطني للمحاسبة بإجراء عدة إصلاحات اقتصادية بهدف إعادة تنشيط النظام المحاسبي ليكون أكثر فعالية. ومن ضمن هذه الإصلاحات إعداد نظام محاسبي مالي جديد مستوحى بشكل كبير من النظام المحاسبي الفرنسي تم إصداره بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007م والذي ألغي بموجب المخطط المحاسبي الوطني الحالي.

وقد جاء تعريف النظام المحاسبي المالي في هذا القانون كما يلي: "هو نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"¹.

إن الهدف من إعداد النظام المحاسبي المالي الجديد الذي وضع توافقا مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) هو تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسة الدولية، كما من شأنه جعل المعلومة المالية أكثر شفافية وأسهل استعمالا من طرف المستثمرين مما يعطي صورة أدق عن الوضعية المالية للمؤسسات الجزائرية.

¹ - المادة رقم (03) من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

لقد تضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة¹ وتتضمن الكشوف المالية التي تعدها الكيانات سنوياً (عدا الكيانات الصغيرة):²

- الميزانية (Le bilan)؛
- حساب النتائج (Le compte de résultat)؛
- جدول سيولة الخزينة (Le tableau des flux de trésorerie)؛
- جدول تغير الأموال الخاصة (Un état de variation des capitaux propres)؛
- ملحق (Une annexe) يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

كما حدد النظام المحاسبي المالي الجديد مجموعة من الفرضيات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية مثل: فرض محاسبة التعهد (comptabilité d'engagement) وفرض استمرارية الاستغلال (continuité d'exploitation). ونص على المبادئ المحاسبية الأساسية مثل:

- مبدأ الدورية (périodicité)؛
- مبدأ استقلال الدورات المالية (Indépendance des exercices)؛
- مبدأ الشخصية المعنوية للوحدة المحاسبية (Convention de l'entité)؛
- مبدأ الوحدة النقدية (Convention de l'unité monétaire)؛
- مبدأ الأهمية النسبية (Principe d'importance relative)؛
- مبدأ الحذر (Principe de prudence)؛
- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية (Principe de permanence des méthodes)؛
- مبدأ التكلفة التاريخية (Convention du coût historique)؛
- مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني (Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique)؛
- مبدأ عدم المقاصة (Non-compensation)؛
- مبدأ الصورة الوفية (Image fidèle).

إضافة إلى ذلك، نص النظام المحاسبي المالي الجديد على مجموعة من الخصائص النوعية التي ينبغي أن تتصف بها المعلومة المالية مثل: الدلالة (La pertinence)، المصداقية (La fiabilité)، قابلية المقارنة (La comparabilité) وقابلية الفهم (L'intelligibilité).

¹ - المادة رقم (06) من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.
² - المادة رقم (25) من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

وبالتالي يكون النظام المحاسبي المالي الجديد قد وضع إطارا مفاهيميا متكاملًا من الفرضيات والمبادئ والخصائص النوعية من شأنه توفير أساس نظري وعملي موحد يستند إليه المحاسبون والمدققون لأداء خدماتهم وحل الإشكالات المحاسبية التي تصادفهم. حيث يشكل الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي الجديد دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة منها.¹

- كما يوفر النظام المحاسبي المالي الجديد، من خلال تبنيه للمعايير المحاسبية الدولية ما يلي:
- ضمان الشفافية الفعلية للمعلومات المحاسبية وكذا تنسيق وتوحيد الإجراءات المحاسبية بين الوحدات الاقتصادية؛
 - تقريب العمل المحاسبي في الجزائر من نظيره العالمي، مما يسمح بإنتاج معلومات مفصلة وموثوقة وقابلة للمقارنة تعطي صورة أكثر شفافية ودقة عن الوضعية المالية للشركات؛
 - عرض أكثر وضوحا للمبادئ والقواعد التي يجب اتباعها عند تسجيل العمليات المحاسبية وتقييمها وعند إعداد التقارير المالية مما يسهل عملية فحص ومراجعة الحسابات؛
 - إن النظام المحاسبي المالي الجديد سيضع حدا لهيمنة البنوك على تمويل الاقتصاد بقدر ما كان المخطط المحاسبي الوطني يعبر عن اقتصاد تسيطر عليه الدولة؛
 - إن النظام المحاسبي المالي الجديد سيكون مفيدا وناجعا في الوقت الذي سينشط فيه السوق المالي؛
 - الانتقال من نظام منتج للمعلومة المحاسبية الموجهة لأغراض ضريبية إلى نظام منتج للمعلومة المالية الموجهة لأعوان البورصة على وجه الخصوص، وكالات التسعير، المحللين الماليين، المتعاملين في السوق المالي، مؤجري رؤوس الأموال، الموردين، إدارة الضرائب... كما سيكون للعاملين بالشركات الحق في الاطلاع على الميزانيات المفصلة لمعرفة مدى استقرار مؤسساتهم وبالتالي استقرار وظائفهم؛
 - إعطاء المحاسبة تصورا جديدا يسيطر عليه المظهر الاقتصادي الذي يهتم المستثمرين بدلا من المظهر القانوني الذي يهتم إدارة الضرائب أكثر من غيرها؛
 - تمكين المؤسسات الصغيرة جدا (Les plus petites entités) من تطبيق نظام للمعلومات يقوم على محاسبة مبسطة (Comptabilité simplifiée)؛
 - تسهيل وتشجيع الاستثمار الأجنبي في الجزائر، فمع النظام الجديد لن يجد المتعاملون الأجانب - خصوصا أولئك الذين تربطهم شراكة مع المؤسسات الجزائرية- أية معوقات مرتبطة بالمحاسبة؛
 - تمكين المؤسسات من تطوير أنظمتها الداخلية وتحسين نوعية اتصالها مع الأطراف المستفيدة من معلوماتها.

¹ - المادة رقم (07) من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

ولقد نص القانون رقم 11-07 على أن يدخل النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ ابتداء من 1 جانفي 2009.¹ غير أنه قد تم تأجيل هذا الموعد لسنة إضافية (إلى غاية 1 جانفي 2010) نتيجة لاحتجاج الأوساط المهنية وعلى رأسها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (ONECC) والتي أعلنت على لسان رئيسها السيد محمد أمين حمدي بأن هذا الأجل يعتبر غير كاف لتأقلم مختلف شرائح مهنة المحاسبة مع النظام الجديد. وقد أشار السيد محمد أمين حمدي إلى "أن المهنيين لن يكونوا مستعدين لتطبيق النظام المحاسبي المالي في الوقت المحدد وذلك بسبب حاجتهم إلى التكوين في مجال المعايير الجديدة."² وفي هذا الشأن، صرح بأن المنظمة التي يرأسها قد طلبت من البنك العالمي خلال مؤتمر إفريقي للمحاسبين انعقد في نيروبي، مساعدة قدرها 45 مليون دولار من أجل إنشاء معهد لتكوين المحاسبين في الجزائر العاصمة.

وإلى جانب قلق المهنيين بشأن تكوينهم حول المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي الجديد، فإن التغيير الجذري للمخطط المحاسبي الوطني من شأنه أن يحدث اضطرابا في العديد من الأوساط الاقتصادية مثل:

- الإدارات العمومية وخاصة منها إدارة الضرائب: إذ لم تنهيا للتكيف مع هذه التغييرات سواء من ناحية التجهيزات المادية كعتاد الإعلام الآلي وغيرها من الأجهزة أو من ناحية المؤهلات العلمية، فأعوان الضرائب وغيرهم من الإداريين هم غير مكوّنين لفهم وتطبيق المعايير المحاسبية الجديدة.

- الشركات والمؤسسات الاقتصادية: لا يخفي العديد من رؤساء الشركات مخاوفهم بشأن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد. حيث أن أكثر من 200.000 مؤسسة صغيرة ومتوسطة تابعة للقطاع الخاص، و711 مؤسسة صغيرة ومتوسطة عمومية و1200 مؤسسة كبرى سوف تكون معنية بتطبيق أحكام هذا النظام مما يتطلب تهيئة هذه المؤسسات التي ما زالت معظمها لم تنفتح على السوق المالي سواء المحلي أو الدولي.

- السوق المالي: إن إلزام النظام المحاسبي المالي الوحدات الاقتصادية بتسجيل بعض عناصر الأصول (الأصول المالية والبيولوجية) بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية، وكذا إلزامها بإجراء اختبارات التغطية على الأصول المادية والمعنوية يتطلب توفر سوق مالي كفاء ونشط من شأنه توفير معلومات دقيقة عن القيمة السوقية والقيمة العادلة، وهذا ما لا يتوافق مع خصائص السوق المالي الجزائري الذي ما يزال سوقا فنيا بعيد كل البعد عن مفهوم النشاط أو الكفاءة. وبالتالي لا يمكن تطبيق مبدأ القيمة العادلة أو إعادة التقييم أو اختبار التغطية بالرجوع إلى هذا السوق.

¹ - المادة رقم (41) من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

² - ربيعة عكريش: المخطط المحاسبي الوطني الجديد سيدخل حيز التنفيذ ابتداء من 1 جانفي 2009. جريدة المجاهد، عدد 19 نوفمبر 2007.

إن الجزائر، وبالرغم من كونها بدأت تتبع التوجه الاقتصادي الحر نتيجة الضغوط البيئية المحلية والعالمية، فإنها لم ترق بعد إلى مستوى الانفتاح الذي يمكنها من تبني كل المعايير والمفاهيم والمبادئ المحاسبية الدولية جملة واحدة والتي وضعت أساسا لتناسب الاقتصاديات المتطورة جدا في البلدان التي تصدرها.

لذلك فليس من المنطقي أن تتبنى الجزائر في ظل معطيات الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي الحالي نفس النظام المحاسبي المالي المطبق في بلد مثل فرنسا يسبقها بعشرات السنين من التقدم الاقتصادي والتكنولوجي. فالممارسة المحاسبية يجب أن تتسجم دوما مع ظروف الحال، والمعايير المحاسبية المطبقة يجب أن تكون ذات صلة مباشرة ببيئة الجزائر ومحيطها الداخلي والخارجي، كما يجب أن تكون مفهومة ومقبولة من قبل مستخدميها ومتناسبة مع كفاءاتهم ومؤهلاتهم. لذلك على الجزائر أن تختار من المعايير الدولية للمحاسبة ما يناسب أهدافها ويتوافق مع ظروفها الراهنة وإلا أصبحت المعايير غير مجدية ويصعب تحقيق الغرض من إصدارها.

المطلب الثاني: وضع مهنة المحاسبة في الجزائر

أولا: عدد المهنيين في مجال المحاسبة في الجزائر

تعرف مهنة المحاسبة في الجزائر نموًا سريعًا من حيث عدد المهنيين وذلك راجع إلى عدة أسباب أهمها تطور القطاع الخاص من جهة، إلى جانب تدريس فروع المحاسبة والمالية على مستوى جميع الجامعات والمعاهد المنتشرة عبر التراب الوطني من جهة أخرى.

ويبلغ عدد المهنيين في مجال المحاسبة في الجزائر أكثر من 11 ألف (11000) مهني وهم

موزعون كما يلي:

الجدول رقم (11) يوضح: عدد المحاسبين في الجزائر من كل فئة مهنية

المجموع	المتربصون	المهنيون المعتمدون غير المستقرين (non installés)	المهنيون المعتمدون المستقرّون (installés)	الفئات المهنية
1000		200	800	الخبراء المحاسبون
3500		1000	2500	محافظو الحسابات
2000		200	1800	المحاسبون المعتمدون
2150	2150	-	-	المتربصون النهائيون
2675	2675	-	-	المتربصون حاليا
11325	4825	1400	5100	المجاميع

Source: Mohamed Amine Hamdi, président de l'ONECC: **La profession comptable au Maghreb (Algérie,**

Libye, Maroc, Mauritanie, Tunisie). Etude publiée sur internet.

ثانياً: تنظيم وهيكل مهنة المحاسبة في الجزائر، مدى استقلالها وعلاقتها بمؤسسات الدولة

إن مهنة المحاسبة في الجزائر هي مهنة حرة، فهي موجهة من قبل المهنيين الأعضاء في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والذين يتم انتخابهم من طرف زملائهم. كما أن مجلس المنظمة يتم انتخابه، ويسهر على توجيه وحماية مصالح المهنة والمهنيين. ولا يعدو ممثل السلطات العمومية الموجود ضمن المجلس عن كونه مراقبا عاديا. وتنظم مهنة المحاسبة في الجزائر في شكل:

- مجلس وطني يؤطر مجموع المجالس الجهوية، وهو يمثل في مجموعه المجلس الأعلى. يتكون هذا المجلس من 13 عضوا من بينهم ممثل عن السلطات العمومية؛
- أربعة مجالس جهوية موزعة على التراب الوطني كما يلي:
 - المجلس الجهوي المركزي ومقره بولاية الجزائر العاصمة؛
 - المجلس الجهوي الجنوبي ومقره بولاية ورقلة؛
 - المجلس الجهوي الشرقي ومقره بولاية عنابة؛
 - المجلس الجهوي الغربي ومقره بولاية وهران.

وتتمتع مهنة المحاسبة في الجزائر حاليا بدرجة عالية من الاستقلالية. وقد عرفت على مدى تاريخها محاولات عدّة لاسترجاعها من قبل الإدارة (الدولة). غير أن النصوص القانونية المذكورة سابقا تثبت فشل جميع هذه المحاولات. وقد جاءت هذه المحاولات في شكل:

- 1- إنشاء اللجنة الإدارية (la commission administrative) في فيفري 2003،
 - 2- عرض مشروع قانون يقترح وضع مهنة المحاسبة تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) في ماي 2005.
- وقد باءت هاتان المحاولتان بالفشل بفضل حماسة الأعضاء المنتخبين ويقظة المهنيين وتضامن بعض الشخصيات السياسية.

ثالثا: أكبر المشاكل التي تعاني منها مهنة المحاسبة في الجزائر

تعاني مهنة المحاسبة في الجزائر من أربعة مشاكل هيكلية رئيسية وهي:

- 1/ من الناحية الهيكلية، فإن وجود ثلاث فئات مهنية (الخبراء المحاسبون، محافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون) ضمن نفس المنظمة جنبا إلى جنب، يخلق نوعا من عدم التوازن داخل الهيئة.
- 2/ **تكوين المتربصين:** إن مهنة المحاسبة في الجزائر لا تعد مشجعة للخريجين من فروع المحاسبة والمالية على التربص في هذا المجال، وذلك للأسباب التالية:
 - أ- **نقص التأطير:** حيث أن قلة عدد الخبراء المحاسبين الذين من شأنهم تأطير واستقبال المتربصين في مكاتبهم يشكل العائق الأول الذي يواجه المتربصين.
 - ب- **نقص في برمجة الامتحانات المهنية:** إذ نلمس عدم اهتمام السلطات العمومية بالتنظيم الدوري للامتحان النهائي لخبرة المحاسبة.ومن أجل تدارك هذه النقائص نقترح ما يلي:
 - أ- تفعيل أنشطة تكوينية مكملة للتكوين الجامعي من أجل إكمال النقص في مجال التأطير وذلك بمضاعفة المؤتمرات والندوات والأيام المفتوحة حول مواضيع متعلقة بالمحاسبة؛
 - ب- وضع مقاييس جديدة للأماكن التي يجب التربص فيها في حالة إجراء التربص خارج مكاتب المحاسبة وتحديد أهداف التربص بحيث لا ينبغي التركيز فقط على أعمال الخبرة المحاسبية التقليدية وتدقيق الحسابات؛
 - ج- حث السلطات العمومية ومطالبتها بالتنظيم الدوري للامتحانات المهنية.

3/ تحديات العولمة وتكوين المهنيين حول المعايير الدولية: إن مهنة المحاسبة في الجزائر

ينبغي أن تنشط ضمن إطار دولي. فالعولمة والتحرر هما من أهم الظواهر الاقتصادية التي ستعرفها المحاسبة في السنوات المقبلة.

لذلك يجب وضع استراتيجية تمكننا من مواجهة المحيط الاقتصادي الدولي المتغير باستمرار. ومن بين الأهداف التي يجب تحقيقها؛ تكوين محاسبين بإمكانهم تعظيم القدرة التنافسية للمؤسسات الجزائرية على مستوى السوق العالمي. وفي هذا الإطار نقترح ما يلي:

أ- الانضمام إلى البرنامج التكويني الذي يقوم به المعهد الدولي للمحاسبين (IFAC) والحصول على لقب "خبير محاسب دولي" من هذه الهيئة؛

ب- استغلال ظاهرة العولمة بجعلها عاملا يساعد على تطوير مكاتب المحاسبة لدينا والرقى بها إلى مستوى مكاتب المحاسبة الأجنبية؛

ج- تشجيع التعاون بين المهنيين الجزائريين والأجانب؛

د- تكوين المحاسبين حول المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة؛

هـ- تكوين المهنيين المسجلين ضمن جدول المنظمة الوطنية حول تقنيات التمويل الحديثة وكذا ميكانيزمات الدخول إلى الأسواق المالية؛

و- إنشاء هيئة أو منظمة وطنية تكون مسؤولة عن إصدار معايير إعداد التقارير المالية.

4/ نقص في الهياكل التسييرية: تعاني مهنة المحاسبة في الجزائر ومؤسساتها (المجلس المركزي

والمجالس الجهوية) من نقص هيكلي من حيث أنظمة الإعلام آلي، أدوات ووسائل التسيير، المكتبات إضافة إلى الهياكل الخاصة بالتكوين المهني. من أجل ذلك نقترح الآتي:

أ- القيام بدراسة جرد سنوية لوضعية مكاتب المحاسبة والتدقيق؛

ب- تكييف مكاتب المحاسبين مع تكنولوجيات الإعلام والاتصال الحديثة.

رابعا: علاقة مهنة المحاسبة في الجزائر بالاقتصاد ودورها فيه

لقد لعبت مهنة المحاسبة في جميع المراحل من تاريخ الاقتصاد الجزائري المعاصر دورا هاما وقدمت له خدمات عديدة خاصة في مجال:

1- التطهير المحاسبي للمؤسسات العمومية؛

2- المساهمة في إعداد وتطوير المخطط المحاسبي الوطني؛

3- سياسة حوصصة المؤسسات الاقتصادية العمومية؛

4- إنشاء النظام المحاسبي المالي الجديد وفق المعايير الدولية للمحاسبة؛

5- الرقابة القانونية على الشركات، المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري والإداري، الجمعيات والشركات التجارية...

عموما، لعبت مهنة المحاسبة في الجزائر منذ القدم دورا لا يستهان به في التطور الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسات الاقتصادية. ولطالما عمل المحاسبون في الجزائر على المشاركة في تقديم النصح والمشورة حول الملفات الوطنية الكبرى، وهم يأملون أن يصبحوا المستشارين الأوائل للسلطات في القضايا السياسية والاقتصادية للدولة. ومن أجل إعطاء مهنة المحاسبة والمحاسبين في الجزائر المكانة اللائقة بهم نقترح ما يلي:

1- وضع ميكانيزمات تمكّن من مشاركة المهنيين في إبداء آرائهم وتعليقاتهم حول الملفات الكبرى التي تشغل الأمة؛

2- المشاركة في مختلف اللجان وتمثيل المهنة داخلها؛

4- إعطاء مهنة المحاسبة منظورا أوسع من خلال مشاركة المهنيين في قضايا الإعلام ونشر ما يكتبه هؤلاء عن قضايا الساعة؛

5- تنظيم مؤتمرات وأيام مفتوحة وتظاهرات حول المواضيع التي تهم السياسة الاقتصادية للبلاد من جباية وتمويل واستثمار وتطوير التجارة والمبادلات وغيرها.

المطلب الثالث: المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق المخطط المحاسبي

الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد

أولا: المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق المخطط المحاسبي الوطني العالي

يصنف المخطط المحاسبي الوطني (PCN) حسابات الميزانية إلى صنفين هما: حسابات الموجودات (الأصول) وحسابات المطالب (الخصوم).

تشكل الموجودات الأموال اللازمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسسة أو المشروع وهي على ثلاثة أنواع: الاستثمارات، المخزونات والذمم.

وتمثل الاستثمارات "مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية المنقولة وغير المنقولة، التي اشترتها أو أنجزتها المؤسسة بنفسها، ليس بغرض البيع أو التحويل وإنما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة". وقد جمعت حسابات الاستثمارات في المجموعة الثانية من المخطط المحاسبي الوطني على النحو التالي:

الرقم الحساب

20	مصاريف إعدادية
21	قيم معنوية
22	أراضي
24	تجهيزات إنتاج
25	تجهيزات اجتماعية
28	استثمارات قيد الإنجاز
29	اهتلاك الاستثمارات

ويمكن تقسيم هذه الحسابات - باستثناء الحساب 29 الذي يعمل فقط في نهاية الدورة أو عند التنازل عن الاستثمارات- إلى ثلاث فئات كما يلي:¹

- أ- استثمارات ثابتة مادية (Immobilisations Corporelles): وتضم الحسابات 22، 24، 25 و28.
- ب- استثمارات ثابتة غير مادية (Immobilisations Incorporelles): وهي الاستثمارات التي تملكها المؤسسة ولكن ليس لها وجود مادي. وتتمثل في الحساب 21 قيم معنوية (valeurs incorporelles).
- ج- استثمارات ملحقة بالاستثمارات الثابتة: وهي الأموال التي تدفعها المؤسسة عند تأسيسها كمصاريف حيازة الاستثمارات ومصاريف العقد... إلخ. وتتمثل في الحساب 20 مصاريف إعدادية (Frais Préliminaires).

إن ما يهّمنا من هذه الحسابات في هذا الجزء من الدراسة هو الحساب 20 والحساب 21.

1/ الحساب 20 مصاريف إعدادية: عرّفت المصاريف الإعدادية في المخطط المحاسبي الوطني بأنها "تتمثل في المصاريف التي تكونت عند إنشاء المؤسسة وعند شراء وسائل الاستغلال الدائمة، وكذلك المصروفات المتعلقة بتطوير المؤسسة أو إتقان نشاطها"². ويتفرع عن حساب المصاريف الإعدادية الحسابات الثانوية التالية:³

ح/200- مصاريف متعلقة بعقد الشركة (Frais relatifs au pacte social): وهي مصاريف خاصة بالتأسيس وتعديل رأس المال بالزيادة أو بالنقصان إضافة إلى مصاريف تمديد عمر الشركة أو ما شابه ذلك. ومن أمثلة هذه المصاريف: مصاريف العقد، مصاريف نقل الملكية، الطوابع الضريبية، مصاريف الإيداع لدى كتابة الضبط في المحكمة التجارية، مصاريف الإشهار في الجرائد، الإعلانات القانونية، مصاريف تحرير العقود والتوثيق، مصاريف التسجيل في السجل التجاري وغيرها.

¹ - شيايكي سعدان: تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني. ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، ص. 48.

² - الجريدة الرسمية عدد 24 مؤرخة في 23 مارس 1976، ص. 332.

³ - قادري الأزهر: مبادئ في المحاسبة العامة (وفق المخطط المحاسبي الوطني). ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، الطبعة الرابعة، 1992، ص. 22.

ح/201- مصاريف القروض (Frais d'emprunt): وهي المصاريف المترتبة عند الحصول على القروض.

ح/202- مصاريف الاستثمارات (Frais d'investissement): وهي المصاريف التي تدفعها المؤسسة للحصول على الاستثمارات وتشمل فقط مصاريف تسجيل ملكية هذه الاستثمارات كالأتعاب والعمولات ومصاريف تحرير عقود الملكية وغيرها.

ح/203- مصاريف التكوين المهني (Frais de formation professionnelle): وهي المصاريف التي تدفعها المؤسسة نظير تكوين العمال والفنيين.

ح/204- مصاريف سير العمل السابق للانطلاق (Frais de fonctionnement antérieur au démarrage): وتشمل المصاريف الناشئة قبل أن تبدأ المؤسسة نشاطها.

ح/205- مصاريف الأبحاث والدراسات (Frais d'études et de recherches): يتعلق هذا الحساب بمصاريف الأبحاث والدراسات التي تتحملها المؤسسة قبل انطلاق النشاط.

ح/208- مصاريف استثنائية (Frais exceptionnels): وهي المصاريف المنفقة قبل انطلاق النشاط ولكن بصفة استثنائية.

إن المصاريف الإعدادية بمختلف فئاتها هي في الأصل مصاريف إيرادية وليست مصاريف رأسمالية، غير أنها تتميز بـ:

• كبر حجمها؛

• امتداد منافعها الاقتصادية لعدة دورات مالية.

هذه المزايا تجعل من الصعب على الإدارة أن تقرر تحميل كل هذه المصاريف على الدورة المالية الأولى للنشاط وبالتالي تسجل هذه النفقات كأصول في الميزانية، أي ترسل، ويتم إطفؤها على عدد الدورات التي تستفيد من خدماتها.

وبناء على هذا الأساس، تعتبر المصاريف الإعدادية مصاريف إيرادية مؤجلة. إذ يتم في تاريخ كل إقفال تأجيل الرصيد المتبقي من هذه المصاريف (الجزء الذي لم يتم إطفؤها) إلى الدورات المقبلة. وهي تعتبر أصولاً وهمية غير حقيقية إذ لا يمكن للمنشأة بيعها أو تحويلها أو التنازل عنها في نهاية فترة الإطفاء أو في حالة الاندماج أو التصفية لأن ليس لها قيمة سوقية.

ويعامل المخطط المحاسبي الوطني المصاريف الإعدادية -استناداً على نفس المنطق- كمصاريف

إيرادية مؤجلة حيث يتم تسجيلها وفق ثلاث مراحل كما يلي:

أ- المرحلة الأولى: تسجل المصاريف الإعدادية حسب طبيعتها في حسابات المجموعة السادسة (من ح/60 إلى ح/68) كما يلي:

		خلال الدورة	
	XX	ح/ مصاريف الاستغلال	6xx
XX		ح/ أموال جاهزة	48
		و/أو	
XX		ح/ ديون الاستغلال	56
		تسديد مصاريف إعدادية	

ب- المرحلة الثانية: تحوّل المصاريف المسجلة في المجموعة السادسة إلى مصاريف إعدادية (من ح/200 إلى ح/208) وتحدث عملية التحويل هذه في نهاية الدورة المالية وذلك بتوسيط ح/75 تحويل تكاليف الإنتاج (بجعله دائنا) إذا تعلقّت هذه المصاريف بالإنتاج (ح/60، ح/61، ح/62) أو بتوسيط ح/78 تحويل تكاليف الاستغلال (بجعله دائنا) إذا تعلقّت هذه المصاريف بالاستغلال (ح/63، ح/64، ح/65، ح/66، ح/68) وهكذا تتم إزالة أثر هذه المصاريف على جدول النتائج كما يلي:

		N/12/31	
	XX	ح/ مصاريف إعدادية	20x
XX		ح/ تحويل تكاليف إنتاج	75
		و/أو	
XX		ح/ تحويل تكاليف استغلال	78
		تحويل المصاريف الإعدادية إلى حساباتها الرئيسية	

ج- المرحلة الثالثة: يتم إطفاء المصاريف الإعدادية على الدورات المالية المقبلة التي يتوقع أن تدرّ خلالها منافع اقتصادية للمؤسسة، وذلك تطبيقاً لمبدأ المقابلة. وقد حدد المخطط المحاسبي الوطني فترة إطفاء المصاريف الإعدادية بخمس سنوات كحد أقصى. ويثبت قيد إطفاء المصاريف الإعدادية كما يلي:

		N/12/31		699
	XX	ح/ مخصص		
XX		ح/ إطفاء المصاريف الإعدادية	209xx	
		تخصيص قسط إطفاء المصاريف الإعدادية السنوي		

ويكرر هذا الإجراء إلى أن تصبح قيمة المصاريف الإعدادية مساوية للصفر. من خلال تعريف المخطط المحاسبي الوطني للمصاريف الإعدادية، تصنيفها ومعالجتها محاسبياً يمكن أن نلاحظ ما يلي:

- أن المخطط المحاسبي الوطني لا يدرج المصاريف الإعدادية ضمن القيم المعنوية، وبالتالي فهو لا يعتبرها أصولاً غير ملموسة شأنها في ذلك شأن الشهرة وبراءات الاختراع وحقوق التأليف وغيرها، وإنما يعتبرها أصولاً وهمية يتوجب بحكم طبيعتها وحجمها - رسملتها ضمن أصول المنشأة وإطفائها.

- إن المخطط المحاسبي الوطني بتحديد فترة الإطفاء بخمس سنوات كحد أقصى يرمي إلى سرعة استبعاد المصاريف الإعدادية وإخفائها من الميزانية، وهذا ما يؤكد لنا عدم رغبة المخطط المحاسبي الوطني في إظهار أصول وهمية ضمن أصول المنشأة لأن ذلك من شأنه إعطاء صورة محرفة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

- لا يفصل المخطط المحاسبي الوطني بين النفقات التأسيسية (Frais d'établissement) والمصاريف الإعدادية (Frais préliminaires) كما هو الحال في العديد من الدول كفرنسا وغيرها، بل يدرج نفقات التأسيس ضمن ح/200 مصاريف متعلقة بعقد الشركة.

- إن تسجيل المصاريف الإعدادية وفق عدة مراحل يضمن للمنشأة مراقبة كل نوع من المصاريف على حده وكذا طبيعة وحجم هذه المصاريف.

- إن المخطط المحاسبي الوطني قد عامل جميع تكاليف الأبحاث والدراسات كمصاريف إعدادية وحصرها في تلك التكاليف التي تنفقها المؤسسة قبل انطلاق التشغيل، ولم يأت على ذكر تكاليف الأبحاث

التي تتحملها المؤسسة خلال الدورات التشغيلية العادية والتي يكون الهدف منها تطوير منتج أو عملية جديدة أو تكوين أصل غير ملموس كبراءة الاختراع مثلا. وبالتالي فإن المخطط المحاسبي الوطني قد ضيق مفهوم أنشطة البحث والتطوير في تلك الأنشطة التي تجرى عند تأسيس الشركة، وأقصى تماما الأنشطة التي تؤدي إلى تطوير الأصول غير الملموسة داخليا ولم يخصص لها أي حساب ضمن القيم المعنوية!!!

2/ الحساب 21 القيم المعنوية: يضم هذا الحساب العناصر التي ليس لها وجود مادي إلا أنها لازمة لأعمال المشروع ولها قيمة تجارية وسعر تباع وتشتري به. وتعرف القيم المعنوية وفق المخطط المحاسبي الوطني بأنها "قيمة شراء العناصر المعنوية للمتجر أو قيمة المزايا التي تكوّن الحماية الممنوحة للمخترع أو المؤلف أو لصاحب الحق في استغلال الملكية الصناعية أو التجارية"¹.
بناء على هذا التعريف، يقسم المخطط المحاسبي الوطني القيم المعنوية إلى قسمين:

أ- **ح/210 المتجر أو المحل التجاري (Fonds de commerce):** يضم هذا الحساب العناصر المعنوية (الأصول غير الملموسة) التي لا يمكن فصلها عن المنشأة والتي تمثل في مجموعها السمعة التجارية للمشروع والنتيجة عن عدة عوامل مثل: وفاء العملاء، الموقع الاستراتيجي، الاسم التجاري، الشهرة التجارية وغيرها.

ومن الجدير بالذكر هنا، أن المخطط المحاسبي الوطني قد تحدث عن تسجيل الشهرة الموجبة التي يتم الحصول عليها من الغير (أثناء الاندماج) حيث أن هذه الأخيرة لا تخضع للاهلاك وفقا للقانون الضريبي الجزائري² وبالتالي لم يحدد لها عمر قانوني. بينما الشهرة السالبة والشهرة التي يتم تطويرها داخل المؤسسة فلم يخصص لها أي معيار أو طريقة محاسبية لمعالجتها.

ب- **ح/212 حقوق الملكية الصناعية والتجارية (Droits de la propriété industrielle et commerciale):** يضم هذا الحساب الأصول غير الملموسة التي يمكن فصلها عن المنشأة مثل براءات الاختراع، العلامات التجارية، حقوق الطبع والتأليف وغيرها. حيث يسجل هذا الحساب مدينا بقيمة المبلغ الذي تدفعه المؤسسة إلى مخترع أو صاحب حق من الحقوق مقابل الانتفاع من اختراع أو علامة أو طريقة صنع معينة أو نموذج صناعي أو امتياز فني.

وهنا أيضا لم يأت المخطط المحاسبي الوطني على ذكر كيفية التعامل مع براءات الاختراع والعلامات التجارية التي يتم تطويرها داخليا من خلال أنشطة البحث والتطوير واقتصر على تسجيل العناصر غير الملموسة التي يتم اقتناؤها من الغير فقط.

¹ - بويقوب عبد الكريم: أصول المحاسبة العامة (وفق المخطط المحاسبي الوطني). ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، 1999، ص. 53.

² - د. عقاري مصطفى: مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة. مرجع سابق، ص. 239.

ثانياً: المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي المالي الجديد

يقسم النظام المحاسبي المالي الجديد حسابات الميزانية إلى أصول وخصوم، ويعرّف الأصول بأنها: "موارد تخضع لرقابة المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة من شأنها تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية لها."¹ حيث يقصد بالرقابة "سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل."² وتصنف الأصول وفق هذا النظام إلى أصول ثابتة وأصول متداولة، حيث تعرّف الأصول الثابتة بأنها: "تلك الأصول الموجهة للاستعمال بطريقة مستمرة في أغراض نشاطات المؤسسة مثل الأصول الملموسة أو غير الملموسة، أو تلك الأصول المقتناة بهدف الاستثمار على المدى الطويل أو تلك الأصول التي لا تنوي المؤسسة تحصيلها خلال اثني عشر شهراً ابتداء من تاريخ الإقفال."³ تندرج الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ضمن المجموعة الثانية (حسابات التثبيتات - Comptes d'immobilisations) وتشمل هذه المجموعة الحسابات التالية:

الرقم	الحساب
20	التثبيتات المعنوية
21	التثبيتات العينية
22	التثبيتات في شكل امتياز
23	التثبيتات الجاري إنجازها
24	تجهيزات إنتاج
25	تجهيزات اجتماعية
26	مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات
27	تثبيتات مالية أخرى
28	اهتلاك التثبيتات
29	خسائر القيمة عن التثبيتات

أما الأصل غير الملموس (ح/20) فيعرفه النظام المحاسبي المالي الجديد بأنه: "أصل غير نقدي قابل للتحديد وليس له وجود مادي يخضع لرقابة المؤسسة التي تمتلكه بغرض استخدامه في الإنتاج أو لتقديم سلع أو خدمات، أو بغرض تأجيله أو استعماله لأغراض إدارية."⁴ وتضم الأصول غير الملموسة الحسابات الفرعية التالية:

^{1,2,3} - Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité: **Projet du système comptable financier**. Juillet 2006, p. 9.

⁴ - Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité: Op. Cit. p. 116.

الرقم	الحساب
203	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت
204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها
205	الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات
207	فارق الاقتناء
208	التثبيبات المعنوية الأخرى

ويتم تسجيل عنصر ما في الميزانية كأصل معنوي (غير ملموس)، وفق النظام المحاسبي

المالي:¹

- إذا كان من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل تعود إلى المنشأة؛
 - إذا كان بالإمكان تقييم تكلفة هذا الأصل بطريقة صادقة.
- فإذا كان هذا العنصر يحقق الشرطين السابقين ويتوافق مع تعريف الأصل غير الملموس يتم تسجيله في الميزانية بالتكلفة التاريخية² (إلا في بعض الحالات الاستثنائية التي ينص عليها النظام). وتتمثل التكلفة التاريخية، بعد طرح الضرائب المسترجعة والتخفيضات التجارية، في:³
- تكلفة الاقتناء (تكلفة الشراء)، بالنسبة للأصول المقتناة بمقابل؛
 - قيمة الإسهام، بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛
 - القيمة العادلة في تاريخ دخول الميزانية، بالنسبة للأصول المقتناة دون مقابل (مجّانا)؛
 - تكلفة الإنتاج، بالنسبة للأصول المنتجة من طرف المؤسسة؛
 - بالنسبة للأصول المكتسبة عن طريق المبادلة، تسجل بالقيمة العادلة للأصل المتحصل عليه إذا كانت الأصول المتبادلة غير متشابهة. أما إذا كانت الأصول المتبادلة متماثلة فيسجل الأصل المتحصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتنازل عليه بالمقابل.
- تتمثل تكلفة اقتناء أصل ما (تكلفة الشراء) في سعر الشراء المحدد أثناء اتفاق طرفين في تاريخ العملية مخصوماً منه التخفيضات التجارية ومضافاً إليه الحقوق الجمركية والرسوم الضريبية غير المسترجعة وكذلك التكاليف المتعلقة بشكل مباشر بالحصول على الأصل وجعله جاهزاً للاستخدام مثل مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الرئيسية، مصاريف التركيب، أتعاب المهنيين مثل المهندسين

¹- Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité: Op. Cit. p. 15.

²- Op. Cit. p. 13.

والمعماريين... أما التكاليف الإدارية العامة والتكاليف المنفقة أثناء تشغيل الأصل في الفترة الممتدة بين انتهاء تركيبه وتاريخ استعماله العادي فتقضى من تكلفة الشراء.¹

وتتمثل تكلفة إنتاج الأصل المنتج بواسطة المؤسسة في تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة في الإنتاج مضافا إليها التكاليف الأخرى المباشرة وغير المباشرة التي يمكن ربطها بطريقة منطقية بالأصل المنتج.²

1/ الحساب 203 ماريعة التنمية القابلة للتثبيته: تسجل نفقات التنمية (تكاليف التطوير) أو النفقات

الناجمة عن طور التنمية (التكاليف المنفقة أثناء مرحلة التطوير) لأي مشروع داخلي تقوم به المنشأة كأصل معنوي (غير ملموس) شرط:³

- أن تكون هذه النفقات مرتبطة بعمليات مستقبلية لديها فرص جادة وحظوظ كبيرة لتحقيق مردودية؛
- أن تكون لدى المؤسسة النية والقدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية هذه واستعمالها أو بيعها؛
- أن يكون بالإمكان تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

أما تكاليف البحث، أي النفقات التي يتم تحملها أثناء مرحلة البحث لمشروع داخلي فيتم تسجيلها كمصروفات بمجرد إنفاقها ولا يمكن رسملتها ضمن الأصل غير الملموس.⁴ ومنه، يسجل الأصل غير الملموس الناتج عن مشروع داخلي، وفق النظام المحاسبي المالي، بقيمة نفقات التنمية التي تحقق الشروط السابقة وفق مرحلتين:⁵

أ- المرحلة الأولى: تسجل نفقات التنمية (تكاليف التطوير) كمصروفات حسب طبيعتها كما يلي:

خلال الدورة				
	XX	ح/ حسابات الأعباء	512	6xx
XX		ح/ بنوك الحسابات الجارية		
		و/أو		
XX		ح/ الصندوق	53	
		تسديد نفقات التنمية		

^{1,4}- Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité: Op. Cit. p. 14.

^{3,2} - Op. Cit. p. 17.

⁵ - Op. Cit. p. 81.

ب- المرحلة الثانية: تحول نفقات التنمية إلى أصل غير ملموس بجعل ح/203 مصاريف التنمية القابلة للثبوت مدينا وجعل ح/731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية دائنا.

N/12/31				
	XX	ح/ مصاريف التنمية القابلة للثبوت	203	
XX		ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	
		تحويل نفقات التنمية إلى أصول غير ملموسة		

2/ الحساب 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها: بالنسبة لبرامج الإعلام الآلي، تسجل وفق

النظام المحاسبي المالي الجديد كما يلي:¹

أ- برامج الإعلام الآلي المقتناة من الغير: تسجل بجعل ح/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها مدينا بتكلفة اقتناء التراخيص التي تسمح باستعمال البرامج وجعل ح/40 الموردون والحسابات الملحقة أو الحسابات المالية ح/5 دائنة بنفس التكلفة كما يلي:

خلال الدورة				
	XX	ح/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها	204	
XX		ح/ الموردون والحسابات الملحقة	40x	
		أو		
XX		ح/ حسابات مالية	5xx	
		تسجيل برامج إعلام آلي مقتناة بواسطة ترخيص		

ب- برامج الإعلام الآلي المنتجة داخليا: تسجل وفق مرحلتين. يتم في المرحلة الأولى تسجيل تكاليف إنتاج هذه البرامج كمصروفات حسب طبيعتها ثم تحول هذه التكاليف في المرحلة الثانية إلى أصل غير

¹ - Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, 82.

لموس بجعل ح/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها مدينا بتكلفة الإنتاج وجعل ح/731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية دائما بنفس التكلفة كما يلي:

XX	ح/ برمجيات المعلوماتية وما شابهها	204
XX	ح/ الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تحويل مصاريف إنتاج برامج الإعلام الآلي إلى أصول غير ملموسة	731

3/ الحسابات 205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات: تسجل الامتيازات والتراخيص وبراءات الاختراع والعلامات التجارية والأصول المعنوية الأخرى وفق النظام المحاسبي المالي مباشرة بجعل حساباتها (ح/205 و ح/208) مدينة بتكلفة اقتنائها وجعل ح/40 الموردون والحسابات الملحقة أو الحسابات المالية ح/5 دائنة بنفس التكلفة كما يلي:¹

خلال الدورة

XX	ح/الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	205
XX	ح/ تثبيبات معنوية أخرى	208
XX	ح/ الموردون والحسابات الملحقة أو	40x
XX	ح/ حسابات مالية تسجيل أصول غير ملموسة مقتناة	5xx

حيث يمثل ح/205 الامتيازات أو التراخيص التي تفتنيها المؤسسة من أجل الحصول على حق معين خلال مدة العقد مثل: الامتياز الذي يعطي للمؤسسة الحق في استعمال علامة ما، أو الترخيص الذي يسمح لها باستخدام عملية معينة. بينما التراخيص الخاصة باستغلال برامج الإعلام الآلي وما شابهها فتسجل ضمن حساب خاص (ح/204).

¹ - Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité: Op. Cit. p. 82.

4/ الحساب 207 فارق الاختناء: يسجل ضمن الحساب ح/207 فارق الاقتناء -إيجابيا كان أو سلبيا-

الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار عملية اقتناء أو اندماج أو انصهار. ويمثل فرق الاقتناء أصلا غير قابل للتحديد وبالتالي يجب تمييزه عن باقي الأصول المعنوية التي هي -بالتعريف- أصول قابلة للتحديد.

نلاحظ من خلال التسجيلات المحاسبية السابقة ما يلي:

* النظام المحاسبي المالي الجديد لم يتحدث عن كيفية المحاسبة عن أنشطة البحث والتطوير التي يتم اقتناؤها من الغير سواء منفردة أو إثر عملية الاندماج واكتفى بمعالجة تكاليف البحث والتطوير التي تنفق داخل المؤسسة لتطوير عملية أو منتج أو تكوين أصل غير ملموس داخليا.

* ذكر النظام المحاسبي المالي كيفية تسجيل برامج الإعلام الآلي محاسبيا سواء كانت مقتناة من الغير أو منتجة داخليا، لكنه لم يذكر الغرض من هذه البرامج فهو لم يميز بين البرامج المقتناة أو المنتجة بغرض الاستعمال الداخلي عن تلك المقتناة أو المنتجة بغرض البيع أو الإيجار.

* اقتصر النظام المحاسبي المالي على تسجيل براءات الاختراع، الامتيازات، التراخيص والعلامات التي يتم الحصول عليها من الغير ولم يتحدث عن تلك المكونة داخليا.

* لا يسمح النظام المحاسبي المالي سوى بتسجيل الشهرة المقتناة من عمليات التجمع (الاندماج، الاقتناء، التوحيد).

5/ أحكام عامة حول الأصول المعنوية: بالإضافة إلى الأحكام السابقة، والتي تخص تسجيل كل أصل

معنوي على حده، وضع النظام المحاسبي المالي مجموعة من القواعد والأحكام العامة التي يجب مراعاتها عند تسجيل أي أصل معنوي، وهي ملخصة في الآتي:

بعد الاعتراف الأولي بالأصل غير الملموس، يسجل هذا الأخير بتكاليفه منقوصا منها مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر القيمة.

يرتبط اهتلاك الأصل غير الملموس باستهلاك المنافع الاقتصادية المتولدة منه، ويتم تسجيل الاهتلاك كمصروف إلا إذا كان مدمجا ضمن القيمة المحاسبية لأصل آخر منتج من طرف المؤسسة.

وفقا للنظام المحاسبي المالي يجب مراعاة المبادئ التالية عند اهتلاك الأصل غير الملموس:¹

- يجب أن يوزع المبلغ القابل للاهتلاك بطريقة منتظمة على العمر النافع للأصل، مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في نهاية عمره الافتراضي.

- القيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي تتوقع المؤسسة الحصول عليه من الأصل في نهاية عمره الافتراضي بعد خصم التكاليف المتوقعة من خروج الأصل.

¹ - Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité: Op. Cit. p. 16.

- يجب أن تعكس طريقة الاهتلاك حركة أو نمط استهلاك المؤسسة للمنافع الاقتصادية للأصل (اهتلاك خطي، اهتلاك متناقص أو طريقة وحدات الإنتاج). وإذا لم يكن بإمكان المؤسسة تحديد هذه الحركة بطريقة موثوقة، تعتمد طريقة الاهتلاك الخطي.

كما ينص النظام المحاسبي المالي على أن يهتك الأصل غير الملموس على أساس عمره النافع، ويفترض ألا يتجاوز هذا العمر 20 سنة إلا في حالات استثنائية يجب تبريرها في الملحق¹.

تسجل اهتلاكات الأصول المعنوية، وفق النظام المحاسبي المالي، بجعل ح/280 اهتلاك التثبيتات المعنوية – بفروعه- دائنا بقيمة الاهتلاك. وبالمقابل، تسجل مخصصات الاهتلاك كمصاريف بجعل ح/681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية مدينا بقسط الاهتلاك كما يلي:

		N/12/31	
	XX	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية	681
XX		ح/ اهتلاك مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت	2803
XX		ح/ اهتلاك برمجيات المعلوماتية وما شابهها	2804
XX		ح/ اهتلاك الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	2805
XX		ح/ اهتلاك فارق الاقتناء	2807
XX		ح/ اهتلاك التثبيتات المعنوية الأخرى	2808
		تخصيص أقساط اهتلاك الأصول المعنوية	

في نهاية كل فترة، على المؤسسة أن تعيد النظر في طريقة الاهتلاك، العمر النافع والقيمة المتبقية للأصل غير الملموس. وفي حالة حدوث تغيير مهم في النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية التي ينتجها الأصل، يعدل قسط اهتلاك الدورة الحالية والدورات المقبلة ليعكس هذا التغيير في النمط. ويسجل هذا التعديل كتغير في التقدير المحاسبي.

¹ - Op. Cit. p. 87.

إن الأصل غير الملموس الذي تم تسجيله مبدئياً على أساس التكلفة التاريخية يمكن، وفق النظام المحاسبي المالي، تسجيله لاحقاً (بعد التسجيل الأولي) على أساس المبلغ المعاد تقييمه بنفس الشروط الخاصة بالأصول الملموسة. غير أن هذه المعالجة ليست مسموحة إلا إذا كان بالإمكان تحديد القيمة العادلة لهذا الأصل بالرجوع إلى سوق نشط.¹

تقدر المؤسسة في نهاية كل دورة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أصلاً غير ملموس قد فقد من قيمته. فإذا وجد هذا المؤشر تقوم المؤسسة بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل (القيمة الاستردادية)²، وهي أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية للأصل.

إذا وجدت المؤسسة بأن القيمة الاستردادية للأصل غير الملموس أقل من قيمته المحاسبية الصافية (أي بعد خصم مجمع الاهتلاك)، يجب أن تخفض هذه الأخيرة حتى تصبح مساوية للقيمة الاستردادية. ويسجل فائض القيمة المحاسبية للأصل غير الملموس عن قيمته الاستردادية كخسارة قيمة. تثبت خسارة قيمة الأصل غير الملموس، وفق النظام المحاسبي المالي، بجعل ح/290 خسائر القيمة عن التثبيبات المعنوية – بفروعه- دائناً وجعل ح/681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية مديناً بقيمة الخسارة، وذلك كما يلي:

		N/12/31		
	XX	ح/ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية		681
XX		ح/ خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت	2903	
XX		ح/ خسائر القيمة عن برمجيات المعلوماتية وما شابهها	2904	
XX		ح/ خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات	2905	
XX		ح/ خسائر القيمة عن فارق الاقتناء	2907	
XX		ح/ خسائر القيمة عن التثبيبات المعنوية الأخرى	2908	
		تسجيل خسائر قيمة الأصول المعنوية		

¹- Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité: Op. Cit. p. 19.

²- Op. Cit. p. 14.

في تاريخ كل إقفال، تقدر المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن خسارة القيمة المسجلة سابقا على أصل غير ملموس قد انخفضت أو لم تعد موجودة. فإذا وجد هذا المؤشر، تقدر المؤسسة القيمة الاستردادية للأصل.

إذا وجدت المؤسسة بأن القيمة الاستردادية للأصل أصبحت أكبر من قيمته المحاسبية تسترجع خسارة القيمة المثبتة بالنسبة لهذا الأصل في دورات سابقة وذلك بتسجيل إيراد ضمن جدول الدخل. كما يتم رفع القيمة المحاسبية لهذا الأصل حتى تصبح مساوية لقيمته الاستردادية لكن دون أن تتجاوز القيمة المحاسبية الصافية بعد خصم الاهتلاكات التي كان من المفترض أن تطبق لو لم يتم تسجيل أي خسارة قيمة للأصل في الدورات السابقة.

في نهاية كل دورة، يتم تعديل ح/290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية – بفروعه:-

- جعل ح/681 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر قيمة الأصول غير الجارية مدينا وجعل ح/290 دائنا في حالة ارتفاع مبلغ خسارة القيمة؛
 - جعل ح/781 استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات- الأصول غير الجارية دائنا وجعل ح/290 مدينا إذا انخفضت خسارة القيمة أو أصبحت معدومة.
- بينما لا يمكن، وفق النظام المحاسبي المالي، استرجاع خسارة القيمة المسجلة بالنسبة لفرق الاقتناء (الشهرة) لاحقا.¹

كذلك فإن النفقات المتعلقة بأصل غير ملموس والتي سبق وأن سجلتها المؤسسة كمصاريف في قوائمها المالية السنوية السابقة لا يمكن دمجها ضمن تكلفة هذا الأصل في تاريخ لاحق.

أما بالنسبة للتكاليف التي تنفقها المؤسسة على أصل غير ملموس بعد تسجيله في الميزانية (النفقات اللاحقة)، فتعامل كمصاريف إذا كانت تحافظ على مستوى أداء ونجاعة الأصل. أما إذا كانت

هذه التكاليف ترفع من قيمة المنافع الاقتصادية المتوقعة للأصل فإنها تضاف إلى القيمة المحاسبية له.² يشطب الأصل غير الملموس أي يحذف من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما تتوقف المؤسسة عن استعماله بصفة نهائية أو عندما لا تتوقع المنشأة تحقيق أي منفعة اقتصادية مستقبلية من استعمال هذا الأصل ولا من خروجه لاحقا.³

تحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن خروج الأصل غير الملموس أو استبعاده من الخدمة بالفرق بين صافي الإيرادات المقدرة عن خروج الأصل وقيمه المحاسبية. ويسجل هذا الفرق كمصروف ضمن الحساب ح/652 نواقص القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية، أو كإيراد ضمن الحساب ح/752 فوائض القيم عن خروج أصول مثبتة غير مالية.

¹- Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité: Op. Cit. p. 82.

²- Op. Cit. p. 16.

³- Op. Cit. p. 17.

ثالثاً: مقارنة بين الحاسبة الجزائرية والمحاسبة الدولية بشأن الأصول غير الملموسة

بعد عرض البدائل المحاسبية التي اقترحتها كل من الهيئة الدولية للمعايير المحاسبية IASC والمخطط المحاسبي الوطني المطبق حالياً في الجزائر PCN والنظام المحاسبي المالي الجديد بشأن المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بصفة عامة وتكاليف البحث والتطوير بصفة خاصة، وكخلاصة لهذا الفصل، يمكن تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين مختلف الممارسات في الجدول التالي:

الجدول رقم (12) يوضح: مقارنة بين المحاسبة الجزائرية والمحاسبة الدولية عن الأصول غير

الملموسة

أوجه المقارنة	المعيار المحاسبي الدولي IAS-38	المخطط المحاسبي الوطني PCN	النظام المحاسبي المالي
تعريف الأصل	مورد خاضع لرقابة المنشأة نتيجة لأحداث سابقة من شأنه توليد منافع اقتصادية للمنشأة.	تشكل الموجودات الأموال اللازمة للنشاط والعمل اليومي للمؤسسة أو المشروع.	مورد يخضع لرقابة المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة من شأنه تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية لها.
تعريف الأصل الثابت	لا يوجد	مجموع الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية المنقولة وغير المنقولة، التي اشترتها أو أنجزتها المؤسسة بنفسها، ليس بغرض البيع أو التحويل وإنما لاستعمالها كوسيلة استغلال دائمة.	تلك الأصول الموجهة للاستعمال بطريقة مستمرة في أغراض نشاطات المؤسسة مثل الأصول الملموسة أو غير الملموسة، أو تلك الأصول المكتسبة بهدف الاستثمار على المدى الطويل أو تلك الأصول التي لا تنوي المؤسسة تحصيلها خلال اثني عشر شهرا ابتداء من تاريخ الإقفال.
تعريف الأصل غير الملموس	أصل غير نقدي، قابل للتحديد، ليس له وجود مادي.	قيمة شراء العناصر المعنوية للمتجر أو قيمة المزايا التي تكون الحماية الممنوحة للمخترع أو المؤلف أو لصاحب الحق في استغلال الملكية الصناعية أو التجارية.	أصل غير نقدي قابل للتحديد وليس له وجود مادي يخضع لرقابة المؤسسة التي تمتلكه بغرض استخدامه في الإنتاج أو لتقديم سلع أو خدمات، أو بغرض تأجيله أو استعماله لأغراض إدارية.

<p>- أن يحقق تعريف الأصل غير الملموس؛</p> <p>- أن يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل تعود إلى المنشأة؛</p> <p>- أن يكون بالإمكان تقييم تكلفة هذا الأصل بطريقة موثوقة.</p>	<p>غير محددة</p>	<p>- أن يكون قابلاً للتحديد؛</p> <p>- أن يكون خاضعاً لرقابة المنشأة وسيطرتها؛</p> <p>- أن يكون قادراً على توليد منافع اقتصادية مستقبلية؛</p> <p>- أن يكون بالإمكان قياس تكلفته بموثوقية.</p>	<p>شروط تسجيل أصل غير ملموس في الميزانية</p>
<p>هي بحث أو استقصاء أصلي مبرمج ومخطط يهدف إلى تحصيل فهم ومعارف علمية أو تقنية جديدة.</p>	<p>لا يوجد</p>	<p>هي البحوث الأصلية والمخططة والتي تقوم بها المنشأة على أساس توقع كسب معرفة وفهم جديدين سواء في نواحي علمية أو فنية.</p>	<p>تعريف أنشطة البحث</p>
<p>تطبيق نتائج البحث أو المعارف الأخرى على خطة أو نموذج بهدف إنتاج مواد، عمليات، منتجات، أنظمة أو خدمات جديدة أو محسنة بشكل جوهري وذلك قبل البدء في إنتاجها تجارياً أو استعمالها.</p>	<p>لا يوجد</p>	<p>هي تطبيق نتائج بحث أو معرفة أخرى لخطة أو تصميم لإنتاج مواد محسنة جديدة أو أساسية أو أجهزة أو منتجات أو عمليات أو نظم أو خدمات قبل بدء الإنتاج التجاري أو الاستخدام.</p>	<p>تعريف أنشطة التطوير</p>
<p>تسجل كمصروفات بمجرد إنفاقها ولا يمكن رسملتها ضمن الأصل غير الملموس.</p>	<p>ترسمل ضمن المصاريف الإعدادية وليس كأصل غير ملموس ويتم إطفائها في أجل أقصاه 5 سنوات.</p>	<p>تسجل كمصروفات خلال الدورة التي يتم إنفاقها خلالها.</p>	<p>المحاسبة عن تكاليف البحث</p>
<p>ترسمل كأصل غير ملموس إذا توفرت فيها شروط معينة وتتهلك على أساس عمرها الافتراضي على ألا يتجاوز عشرين (20) سنة.</p>	<p>ترسمل ضمن المصاريف الإعدادية وليس كأصل غير ملموس ويتم إطفائها في أجل أقصاه 5 سنوات.</p>	<p>ترسمل كأصل غير ملموس إذا توفرت فيها شروط معينة وتتهلك على أساس عمرها الافتراضي.</p>	<p>المحاسبة عن تكاليف التطوير</p>
<p>لا يوجد</p>	<p>لا يوجد</p>	<p>ترسمل كأصل غير ملموس إذا تمكنت المؤسسة من تحديد تكلفة اقتنائها بموثوقية.</p>	<p>المحاسبة عن أنشطة البحث والتطوير المقتناة</p>

من الغير			
المحاسبة عن برامج الإعلام الألي	لا يوجد	- البرامج المنتجة داخليا بغرض بيعها: ترسمل التكاليف المنفقة أثناء مرحلة التطوير والتي تتوفر فيها شروط الرسملة فقط. - البرامج المنتجة داخليا بغرض الاستخدام: تسجل كمصاريف فور إنفاقها. - البرامج المشتراة بغرض بيعها: تعامل كمخزونات. - البرامج المشتراة بغرض تأجيرها أو الحصول على ترخيص: ترسمل كأصل غير ملموس. - تهلك البرامج المرسملة على مدى عمرها الافتراضي.	- ترسمل بتكلفة الاقتناء في حالة الحصول عليها من الغير؛ - ترسمل بتكلفة الإنتاج (دون التمييز بين تكاليف البحث وتكاليف التطوير) في حالة إنتاجها داخل المؤسسة. - تهلك على مدى عمرها الافتراضي على ألا يتجاوز 20 سنة
براءات الاختراع المقتناة	- ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهلك على مدى عمرها القانوني.	- ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهلك على مدى عمرها القانوني.	- ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهلك على مدى عمرها القانوني أو القانوني على ألا يتجاوز 20 سنة.
براءات الاختراع المطورة داخليا	لا يوجد	لا يوجد	- ترسمل بالتكلفة المنفقة خلال مرحلة التطوير والتي تحقق شروط الرسملة وتهلك على مدى عمرها الافتراضي أو القانوني أيهما أقل.
العلامات التجارية المقتناة	- ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهلك على مدى عمرها القانوني.	- ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهلك على مدى عمرها القانوني.	- ترسمل بتكلفة الاقتناء وتهلك على مدى عمرها القانوني أو القانوني على ألا يتجاوز 20 سنة.
العلامات التجارية			- تسجل النفقات المرتبطة بها

المطورة داخليا	كمصروفات ولا يعترف بها كأصل غير ملموس.	لا يوجد	لا يوجد
النققات التأسيسية والمصاريف التمهيدية	- تستنفد فوراً كمصروفات ولا يعترف بها كأصل غير ملموس. - ترسمل كأصول وهمية (مصاريف إعدادية) وليس كأصول غير ملموسة وتطفأ في أجل أقصاه 5 سنوات.	- تسجل كمصروفات ولا يعترف بها مع الأصول غير الملموسة.	
الشهرة المقتناة	- ترسمل ولا تهتك بل تخضع لاختبار التغطية (اختبار انخفاض القيمة)	- ترسمل وتهتك على مدى عمرها الافتراضي على ألا يتجاوز 20 سنة.	
الشهرة المطورة داخليا	- لا يعترف بها كأصل غير ملموس (لا تسجل).	لا يوجد	- لا يعترف بها كأصل غير ملموس (لا تسجل).

المصدر: من إحداد الطالبة بالاعتماد على نص المعيار IAS-38، المخطط المحاسبي الوطني، ونص مشروع النظام المحاسبي

المالي الجديد

خلاصة الفصل:

في الأخير يمكن القول بأن السياسات المحاسبية التي وضعت لمعالجة الأصول غير الملموسة عموما وتكاليف البحث والتطوير خصوصا، سواء على المستوى الوطني أو الدولي، تتقارب في نقاط معينة وتتباين في نقاط أخرى. ويظل أنسب بديل محاسبي هو ذلك البديل الذي يراعي كافة الظروف البيئية المحيطة بالوحدة المحاسبية ويتلاءم مع واقع التطبيق العملي لها وما يفرضه هذا الواقع من اعتبارات اقتصادية وقانونية وسياسية واجتماعية.

الفصل الرابع

ممارسة تكاليف البحث والتطوير لدى مركز

البحث والتطوير - صيدال

تمهيد

تعتبر الصناعات الدوائية من الصناعات الحيوية، نظرا لأن الدواء كسلعة له ثلاث خصائص رئيسية تجعل منه السلعة الأكثر أهمية اجتماعيا واقتصاديا. الخاصية الأولى تتمثل في أن الدواء سلعة لا يمكن لمن يحتاجها أن يستغني عنها، والثانية هي أن الدواء سلعة توجد على الدوام منذ عرفها الإنسان ولم تتوقف الحاجة إليها قط، وهي تتطور باستمرار للحصول على علاج أفضل ومواجهة المستجدات المرضية الجديدة. والثالثة تتمثل في اعتماد الابتكار الدوائي على البحث العلمي الدقيق والمتواصل. هذه الخصائص الثلاث تجعل الدواء من السلع الإستراتيجية الهامة عندما يتعلق الأمر باتفاقيات حقوق الملكية الفكرية وبراءات الاختراع.

وتعتبر صناعة الأدوية صناعة كثيفة البحث والتطوير، بمعنى أنها في حاجة مستمرة للإنفاق على البحوث والتطوير بنسبة مرتفعة، وذلك لما تقتضيه هذه الصناعة من ضرورة إنتاج أدوية جديدة ومتطورة باستمرار تكون ذات فعالية عالية في مواجهة الأمراض المستجدة التي تهدد حياة الإنسان. ولذلك يعتبر نشاط البحث والتطوير حجر الزاوية في تطوير الصناعات الدوائية وزيادة القدرة التنافسية لشركات إنتاج الأدوية.

ونظرا لطبيعة صناعة الدواء، باعتبارها صناعة تقوم على الأبحاث (Research-Based Industry)، ولأهمية نشاط البحث والتطوير في هذه الصناعة بالذات، فقد وقع اختيارنا على مجمع صيدال لإنجاز الجزء التطبيقي من هذا البحث، بالإضافة إلى الأسباب التالية:

- أ- يعد مجمع صيدال رائدا في مجال صناعة الأدوية في الجزائر، فهو القائد في سوق الدواء من حيث الإنتاج وأكبر منظمة دوائية في الجزائر والتواجد الحكومي الوحيد في هذه الصناعة؛
- ب- يسعى مجمع صيدال إلى تحسين نوعية وجودة منتجاته وتطوير أدوية جديدة سنويا من خلال تخصيص جزء من رقم أعماله لأنشطة البحث والتطوير؛
- ج- امتلاكه مركزا للبحث والتطوير يعد من أهم مراكز البحث في الجزائر على الإطلاق.

المبحث الأول: نظرة عامة عن صناعة الدواء دوليا ووطنيا

لاشك أن صناعة الدواء تأتي في قمة الصناعات، باعتبار الدواء من السلع الإستراتيجية الهامة. وهي صناعة تتسم باحتكار الدول المتقدمة لها من حيث الإنتاج والتسويق، بينما يقتصر دور الدول النامية مثل الجزائر على التشكيل الدوائي بمواد أولية مستوردة في معظمها. وفيما يلي عرض سريع لواقع الصناعة الدوائية على المستويين الدولي والمحلي.

المطلب الأول: صناعة الدواء على المستوى الدولي

لقد وجد الدواء بوجود الكائن البشري، ولم تتوقف الحاجة إليه قط بل تطورت باستمرار لمواجهة الأمراض الجديدة في كل عصر وزمان.

أولا: تعريف صناعة الدواء

تعتبر صناعة الدواء جزء من الصناعة الصيدلانية التي تضم جميع المنظمات المعنية بإنتاج وتسويق الأدوية. وعلم الصيدلة هو العلم الذي يبحث في أصول الأدوية -سواء كانت طبيعية كالمصادر النباتية والحيوانية أو صناعية كالمواد الكيميائية- ودراسة تركيبها وتحضيرها ومعرفة خصائصها الكيميائية وتأثيرها الطبي. بالإضافة إلى جمع الأدوية وتصنيفها إلى عدة صور واختيار أجود الأنواع منها للحصول على أفضل التركيبات.

أما صناعة الدواء فيمكن تعريفها بأنها: "عبارة عن صناعة العقاقير الطبية والتي تكون في شكل مواد كيميائية أو أعشاب طبية أو نباتات خام يقوم الصيدلي بتركيبها ويخضعها لسلسلة من البحوث والتحليل والاختبارات حتى يمكن للمستهلك استخدام الدواء في صورته النهائية".¹ وتعرف المنظمة العالمية للصحة منتج الدواء بأنه "مادة تستعمل في تغيير أو معالجة الأنظمة الفيزيولوجية الخاصة بالمرضى".² وهناك عدة أشكال للأدوية منها الصلبة والسائلة.

أما الأدوية الجينية، فيقصد بها تلك الأدوية التي دخلت براءة اختراعها في الميدان العمومي عند نهاية المدة القانونية لحمايتها. ومن ثم تكون متاحة للتصنيع دون إذن من أصحاب البراءات. ويكون الدواء الجينيس مطابقا للدواء الأصلي، حيث يكون له نفس التركيبة والكيفية للمادة الفعالة ويكون له نفس الشكل الصيدلاني ويقدم نفس الأثر العلاجي، ولا يختلف عن الدواء الأصلي إلا من حيث الوزن.³

¹ - د. سامية لحول: التسويق والمزايا التنافسية: دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الدواء في الجزائر. رسالة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر.

باتنة، السنة الجامعية 2007-2008، ص. 285.

² - Larousse Medical, Paris 2005, p. 639.

³ - www.Leem.org: Médicaments génériques. Octobre 2007.

ثانياً: خصائص صناعة الدواء

- يتميز كل من الدواء والصناعة المرتبطة به بمجموعة من الخصائص يمكن تلخيصها كما يلي:¹
- 1- يعتبر الدواء من المنتجات الضرورية والأساسية في حياة الإنسان مثله في ذلك مثل الغذاء؛
 - 2- يعتبر الدواء من السلع التي لا يمكن للإنسان أن يتحكم في كمية الطلب عليها، فهو لا يشتري بناء على رغبة المستهلك بل بناء على وصف من الطبيب الذي يحدد نوع ومقدار الدواء الذي ينبغي تناوله؛
 - 3- يعتبر الدواء من المواد الخطيرة خاصة إذا ما تم استعماله بطريقة خاطئة أو دون وصفة طبية؛
 - 4- يعتبر الدواء سلعة حساسة باعتباره تركيبة كيميائية، فهو يتأثر بالعوامل الطبيعية كالضوء ودرجة الحرارة والرطوبة؛
 - 5- ثبات سعر الدواء، فالدولة هي التي تحدد أسعار الأدوية بعكس مستحضرات التجميل والعناية بالبشرة والتي يتحدد سعرها من طرف الصيدلي أو التاجر؛
 - 6- توجد الأدوية في الصيدليات أو المستشفيات فقط، عكس مواد التجميل التي تباع في الصيدلية وفي محلات التجميل أيضاً؛
 - 7- تقوم صناعة الدواء على عمليات البحث العلمي والتي تجرى في مراكز البحث والتطوير التابعة لمؤسسات إنتاج الأدوية؛
 - 8- تعتبر أنشطة البحوث والتطوير من أهم الأنشطة في صناعة الدواء، فلا يظهر أي منتج دوائي إلى الوجود إلا بعد سنوات من الجهد العلمي من طرف العلماء والباحثين؛
 - 9- تعتمد صناعة الدواء بشكل أساسي على التخصص الدقيق والمهارات الراقية والخبرات المتراكمة؛
 - 10- يفرض الظهور المستمر للأمراض الجديدة على صناعة الدواء أن تتطور باستمرار لمواجهة هذه الأمراض والقضاء عليها؛
 - 11- تتميز صناعة الدواء بارتفاع تكاليف أنشطة البحث والتطوير، حيث يتم تجربة الدواء المطور أولاً على حيوانات التجارب لإثبات فعاليته ولذلك يستغرق ظهور المنتج الدوائي وقتاً طويلاً؛
 - 12- يخضع تصنيع الدواء لقوانين وأنظمة دولية ومحلية صارمة في كافة مراحل الإنتاج والتصنيع والتسويق وكذلك فيما يخص مراقبة الجودة وذلك بسبب الطبيعة الحساسة لهذا المنتج؛
 - 13- شدة المنافسة بين مؤسسات تصنيع الدواء الكبرى التي تتحكم في سوق صناعة الدواء بالإضافة إلى السرية التامة حول الاكتشافات التي تتم في هذا المجال من طرف المنافسين الآخرين؛
 - 14- الاتجاه العالمي إلى تخفيض تكلفة تصنيع الدواء والعمل على زيادة أنشطة البحث والتطوير من أجل تخفيض هذه التكلفة ومن ثم تخفيض أسعار الدواء وتكاليف الرعاية الصحية.

¹ - د. سامية لحول: مرجع سابق، ص. 288.

إضافة إلى هذه الخصائص، تتميز صناعة الدواء بخاصية هامة أخرى وهي ارتفاع قيمة الأصول المعنوية بها (وعلى رأسها تكاليف البحث والتطوير). ففي دراسة قام بها مكتب التدقيق Ernest and Young عن القيم المعنوية في 98 مؤسسة أوروبية مدرجة في البورصة من قطاعات مختلفة، تبين بأن أربع مؤسسات من القطاع الصيدلاني تحتل المراتب الأربعة الأولى من حيث قيمة الاستثمارات المعنوية وهي بالترتيب: Novartis، GlaxoSmithKline، Sanofi-Aventis و Roche حيث قُدرت القيم المعنوية لهذه المؤسسات في 1 جانفي 2006م بـ 143، 120، 118 و 98 مليار أورو على التوالي. كما توصلت هذه الدراسة إلى أن الأصول المعنوية في القطاع الصيدلاني تمثل 81% من مجموع أصول المؤسسات في هذا القطاع.¹

ثالثا: واقع صناعة الدواء دوليا

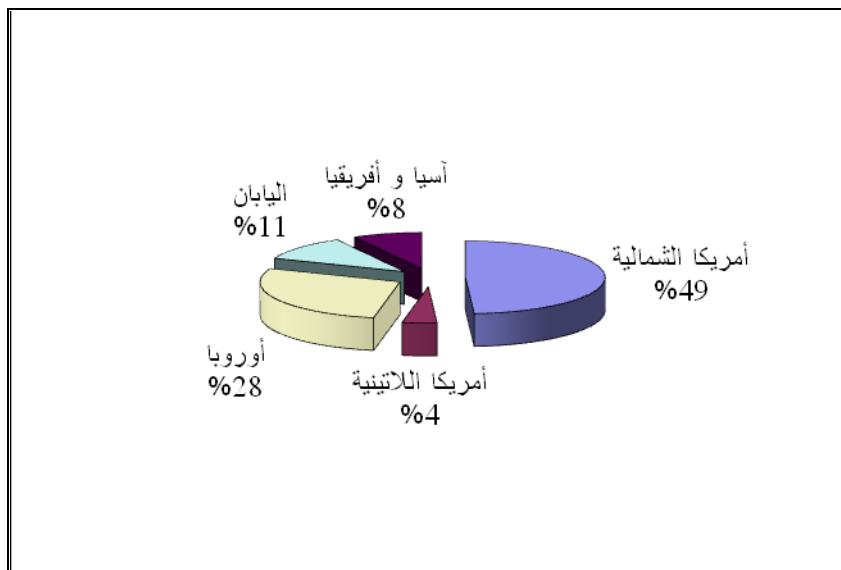
يمكن تلخيص الوضع الاقتصادي والتجاري العالمي لصناعة الدواء من خلال النقاط التالية:

1/ تطور السوق العالمي للدواء

لقد تطور السوق العالمي للدواء كثيرا في السنوات الأخيرة سواء من حيث الإنتاج أو الاستهلاك وذلك نتيجة للتطور التكنولوجي الذي ساهم بشكل كبير في ازدهار الصناعة الدوائية، بالإضافة إلى النمو السكاني الذي كان من أهم أسباب تزايد استهلاك الدواء. ولقد ارتفع استهلاك العالم من الدواء من 223 مليار دولار عام 1993م إلى 400.6 مليار دولار عام 2002م ثم إلى 492 مليار دولار سنة 2003م. غير أن توزيع استهلاك الدواء بين سكان العالم يعتبر غير عادل، حيث تستهلك الدول الصناعية التي يقطنها حوالي 14% من سكان العالم أكثر من 240 مليار دولار من الدواء. وذلك راجع إلى ارتفاع المستوى المعيشي للفرد في هذه الدول. بينما تستهلك الدول العربية حوالي 5.4 مليار دولار فقط، أي ما يعادل 1.5% من الاستهلاك العالمي. كما لا يمكن لحوالي 30% من سكان العالم الحصول على الدواء بشكل منتظم. ويوضح الشكل الموالي تقسيم استهلاك الدواء على دول العالم والمقدر بـ 492 مليار دولار سنة 2003.

الشكل رقم (10): توزيع الاستهلاك العالمي للأدوية خلال سنة 2003

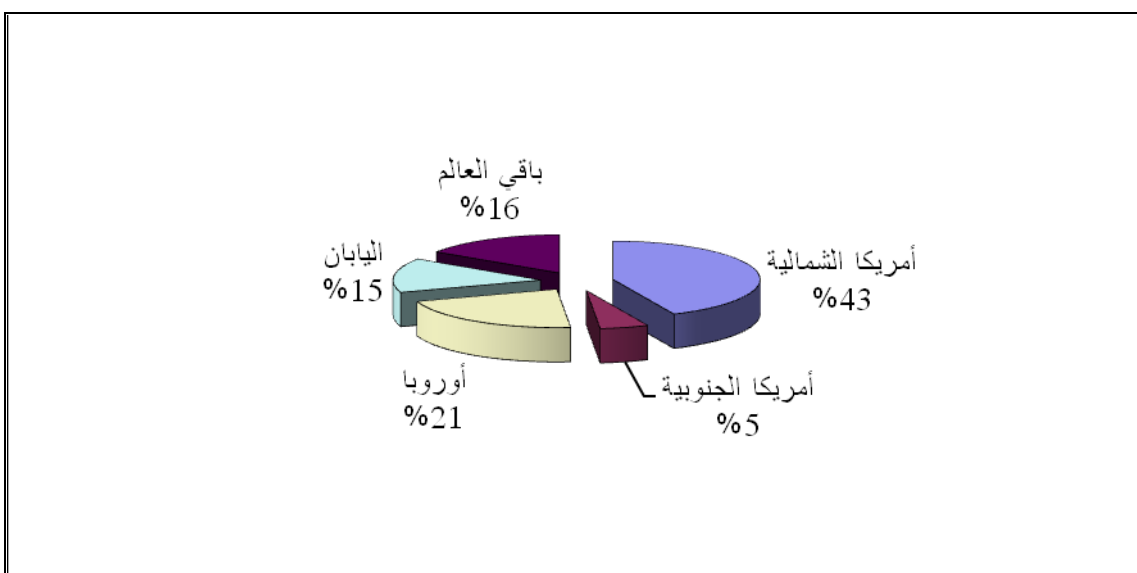
1- Ernest and Young: Le capital immatériel, première richesse de l'entreprise. Mars 2007. p.3.



Source : www.Leem.org: Les entreprises du médicament. 11/2007.

أما بالنسبة للإنتاج، فتبقى حوالي 15% فقط من سكان العالم (دول متقدمة) تستحوذ على 79% من العرض العالمي للأدوية. ويوضح الشكل التالي التوزيع العالمي لإنتاج الدواء حسب المناطق الجغرافية.

الشكل رقم (11): توزيع الإنتاج العالمي للأدوية



Source : www.Leem.org: Les entreprises du médicament. 11/2007.

يظهر من خلال الشكل تركيز الولايات المتحدة الأمريكية على صناعة الدواء باعتبارها صناعة إستراتيجية، أما الدول الأوروبية فتعتبر أقل منافسة من سابقتها في هذا المجال. بينما تبقى حصة الدول

النامية من الإنتاج العالمي للدواء ضعيفة مقارنة بالدول المتقدمة وذلك نتيجة تخصصها في إنتاج الأدوية الجنيسة، إضافة إلى استيراد المواد نصف المصنعة وتصنيعها. ويرجع السبب في احتكار الدول المتقدمة للسوق العالمي للدواء إلى ارتفاع تكاليف هذه الصناعة نظرا لما تحتاجه من كثافة في التكنولوجيا ورأس المال.

ويتميز سوق الدواء العالمي بما يلي:¹

- سوق ديناميكي مع نمو متزايد؛
- سيطرة المنظمات الكبيرة، حيث تحتكر عشر منظمات عالمية حوالي 50% من مبيعات الدواء؛
- احتكار عشر دول فقط لحوالي 85% من الإنتاج العالمي للدواء؛
- يستهلك حوالي 15% من سكان العالم (في الدول المتقدمة) حوالي 90% من الأدوية المباعة في العالم؛
- الانخفاض التدريجي لحصة الدول الفقيرة من الإنتاج والاستهلاك؛
- عرض متزايد للأدوية الجنيسة؛
- تستهلك الدول المتقدمة 2/3 من الأدوية الأصلية بينما تستهلك الدول الفقيرة 2/3 من الأدوية الجنيسة.

2/ الاندماجات والتحالفات الإستراتيجية في صناعة الدواء

لقد بدأت ظاهرة التحالفات الإستراتيجية في صناعة الدواء بين الشركات وبعضها البعض أو بين الشركات ومعاهد البحوث في منتصف الثمانينات وازدادت سنويا على مدى التسعينات. وقد نشأت أغلب هذه التحالفات لمواجهة المنافسة الشديدة التي تشهدها صناعة الدواء حديثا وكذلك لتحقيق أهداف بحثية تطويرية في مجال تصميم الأدوية.

ويوضح الجدول الموالي عمليات الاندماج التي تمت في السوق العالمي للدواء خلال السنوات

1999-2005.

الجدول رقم (13) يوضح: حركة الاندماج في بعض شركات صناعة الدواء خلال السنوات

2005-1999

السنوات	الشركة A	الشركة B	الشركة الجديدة
---------	----------	----------	----------------

¹ - د. سامية لحول: مرجع سابق، ص. 295.

Astra-Zeneca	Zeneca (بريطانيا)	Astra (السويد)	1999
Sanofi- Synthelabo	Synthelabo	Sanofi	
Aventus	Hostehst Marion Roussel (ألمانيا)	Rhone Poulenc Riper (فرنسا)	
Abott	Knoll (ألمانيا)	Abott (USA)	2000
Glaxo SmithKline	Smith Kline Beecham (بريطانيا)	Glaxo-wellcome (بريطانيا)	
Pfizer	Warner-Lambert (USA)	Pfizer (USA)	
Pharmacia Corporation	Monsanto (USA/ السويد)	Pharmacia & Upjohn (USA)	
Biomérieu - Pierre Fabre	Biomérieu Alliance (فرنسا)	Pierre Fabre (فرنسا)	2001
Amgen	Immunex (روسيا)	Amgen (USA)	2002
Biogen Idec Inc Pfizer	Idec Pharmaceuticals Pharmacia (روسيا)	Biogen Pfizer (USA)	2003
Sanofi-Aventis	Aventis (فرنسا)	Sanofi-Synthelabo (فرنسا)	2004
VCB Pharma	Celltech (بريطانيا)	VCB Pharma (بلجيكا)	
Bioron	Dolisos (فرنسا)	Boiron (فرنسا)	
Astelias-Pharma	Yamanouchi (اليابان)	Fujesawa (اليابان)	2005
Solvay	Fournier (فرنسا)	Solvay (بلجيكا)	
Dailchi-Sankyo	Sankyo (اليابان)	Dailchi (اليابان)	
Sandoz	Hexal (ألمانيا)	Sandoz (السويد)	
Teva	Ivax (روسيا)	Teva (إسرائيل)	
Novartis	Chiron (روسيا)	Novartis (سويسرا)	

Source : www.Leem.org: **Le marché mondial**. 10/2007.

وقد انحصرت عمليات الاندماج الحاصلة في السوق بين أهم مخابر الدواء العالمية مما دعم احتكار هذه المخابر للصناعة الدوائية وبالتالي تقليل إمكانية تطوير هذه الصناعة في الدول النامية. وبالرغم من أن الصناعات الدوائية العربية بدأت منذ خمسين سنة تقريبا وتطورت تطورا كبيرا خلال العقدين الماضيين، غير أنها لم تول اهتماما كبيرا للآليات العالمية الجديدة (مثل التحالفات والاندماجات) في تنمية وتوسيع أعمالها في مجال البحث والتطوير والتسويق، بالإضافة إلى الآليات

التقنية مثل إجراء بحوث تطويرية بالاعتماد على وحدات بحث خارجية Research and Development Outsourcing.

3/ أثر اتفاقية حماية حقوق الملكية الفكرية المتعلقة بالتجارة TRIPS على صناعة الدواء

نظرا لطبيعة صناعة الدواء المعتمدة على الأبحاث (Research-Based Industry)، فإنه لا بد من تطبيق نظام فعال لحماية حقوق الملكية الفكرية المرتبطة بها. لذلك تم إضفاء اتفاقية حماية حقوق الملكية الفكرية المتعلقة بالتجارة Trade Related Aspects of Intellectual Property Rights- TRIPS، من طرف المنظمة العالمية للتجارة في بداية التسعينات (خلال دورة أورجواي). وتصبح الدول الأعضاء في المنظمة ملزمة بتطبيق أحكام اتفاقية TRIPS بمجرد التوقيع على اتفاق دورة أورجواي.

وتقضي هذه الاتفاقية بتوفير الحماية ليس فقط لعملية التوصل إلى دواء جديد وإنما أيضا للمنتوج الدوائي المتوصل إليه والمحمي ببراءة اختراع. كما أجازت هذه الاتفاقية للبلدان الأعضاء استثناء الحصول على براءات الاختراع على طرق التشخيص والعلاج والجراحة.

وتحدد الاتفاقية مدة عشرين سنة (20) كحد أدنى لحماية براءات اختراع منتج الدواء، وبذلك لا تستطيع المنظمات الدوائية الأخرى تقليد الدواء الجديد إلا بعد انقضاء هذه الفترة. وتعد فترة 20 عاما لحماية البراءات أمرا غير منطقي بسبب قصر دورة حياة المنتج (الدواء) نتيجة التطور المتواصل في العلم والتكنولوجيا، إذ غالبا ما تنتهي دورة حياة منتج الدواء قبل انقضاء فترة حمايته القانونية. وتحاول معظم الشركات الدوائية التي تحصل على براءة الاختراع تمديد فترة احتكار المنتج الجديد لأكثر من 20 سنة من خلال إدخال تعديل ما على الدواء (كتحضيره بدرجة نقاء أفضل مثلا) مما يؤدي إلى استعادة هذه الشركات من إيرادات ربيع المنتج الدوائي الجديد بأكثر بكثير مما تستحقه كمقابل لتغطية تكاليف الأبحاث، كما يؤدي ذلك إلى تأخير كبير في الاستفادة العامة من المنتج الدوائي خاصة بواسطة بلدان العالم الثالث.

ويعطى لصاحب البراءة – طبقا للحقوق الممنوحة له بواسطة الاتفاقية - الحق في منع أطراف ثالثة لم تحصل على موافقته من صنع أو استخدام أو بيع أو استيراد ذلك المنتج أو العملية. كما بإمكانه التنازل للغير عن هذا الحق عن طريق إبرام عقود الامتياز التي تتطلب من المنظمات الدوائية مبالغ كبيرة للحصول عليها، مما يؤدي إلى ارتفاع أسعار الدواء بمقدار 5 إلى 10 أضعاف نتيجة ارتفاع تكاليفه وهو ما يتحملها المستهلك الذي لا غنى له عن الدواء. كما تمنح اتفاقية TRIPS الحماية لبعض المكتشفات في جسم الإنسان تعد بمثابة احتكار للمعرفة، مما يجعل المصير الصحي للإنسان ليس مرهونا بإنجازات البحث العلمي وإنما بمصالح محكري البراءات.

4/ صناعة الدواء وعلاقتها بأنشطة البحث والتطوير

يعتبر البحث والتطوير ضمان الاستمرار لأي صناعة. وصناعة الدواء بالذات تتميز بخاصية اعتمادها الدائم والمستمر على أنشطة البحوث والتطوير. كما تتميز بالارتفاع النسبي للمكثّن التكنولوجي أو البحثي التطويري مقارنة بالصناعات الأخرى، وبالتالي تتأثر بشكل سريع بالتقدم التكنولوجي العالمي. وتعتبر الدول المتقدمة من أكبر الدول المنتجة للدواء وذلك لتواجد أهم المخابر الصيدلانية العالمية بها. حيث تستعمل هذه المخابر تكنولوجيا البحث والتطوير التي تمكنها من التطوير المستمر للدواء واكتشاف اختراعات جديدة، وهذا ما يتطلب إنفاق مبالغ ضخمة على أنشطة البحث والتطوير. إذ أنفق مخبر Novartis -أكبر مخبر صيدلاني في العالم- في سنة 2008 مبلغ 7,2 مليار دولار أمريكي في مجال البحث والتطوير.¹ وينفق مخبر GlaxoSmithKline -وهو ثاني مخبر صيدلاني في العالم- 435000 أورو في الساعة الواحدة على اكتشاف دواء جديد. كما خصص هذا المخبر (GSK) سنة 2006م مبلغ أربع مليارات أورو على أنشطة البحث والتطوير، أي ما يمثل 17% من رقم أعماله. ويوظف المخبر 15000 عاملا موزعين على 24 مركزا للبحث والتطوير في العالم.² أما Sanofi-Aventis -ثالث مخبر صيدلاني في العالم- فتمتلك أكثر من 25 مركزا للبحث والتطوير موزعة على القارات الثلاث أوربا، آسيا وأمريكا الشمالية ويشغل بها 17600 عاملا.³ وقد كان إنفاق Sanofi-Aventis على البحث والتطوير خلال السنوات 2003-2007 كما يلي:

الجدول رقم (14): الإنفاق على أنشطة البحث والتطوير لدى Sanofi-Aventis خلال الفترة

2007-2003

الوحدة: مليون أورو

السنوات	2003	2004	2005	2006	2007
رقم الأعمال (100%)	17 815	14 871	27 311	28 373	28 052
الإنفاق على البحث والتطوير	2 924	2 389	4 044	4 430	4 537

¹-<http://www.novartis.com>: **Financial Report, 2008.**

²- <http://www.gsk.com>.

³- <http://www.sanofi-aventis.com>

16,17%	15,61%	14,8%	16,06%	16,41%	نسبة الإنفاق على البحث والتطوير من ر.ع (%)

Source : www.sanofi-aventis.com: Documents de références 2003-2007

ونتيجة لذلك، أصبحت الدول المتقدمة من أكثر الدول إنتاجاً للدواء الأصلي. ويبلغ متوسط الإنفاق على أنشطة البحث والتطوير الدوائي على مستوى العالم 17.3% من مجموع المبيعات. وعادة ما يتم توزيع تكاليف البحث والتطوير الدوائي على أنواع البحوث كما يلي:¹

- 51% للتطوير التجريبي؛
- 34% للبحث التطبيقي؛
- 15% للبحث الأساسي.

ويوضح الجدول التالي إنفاق الدول المتقدمة المنتجة للدواء على البحث والتطوير خلال سنة

.2003

¹- www.Leem.org: Recherche et développement. 11/2007.

الجدول رقم (15) يوضع: تكاليف البحث والتطوير في بعض الدول المتقدمة في مجال صناعة

الدواء لسنة 2003

الوحدة: مليون أورو

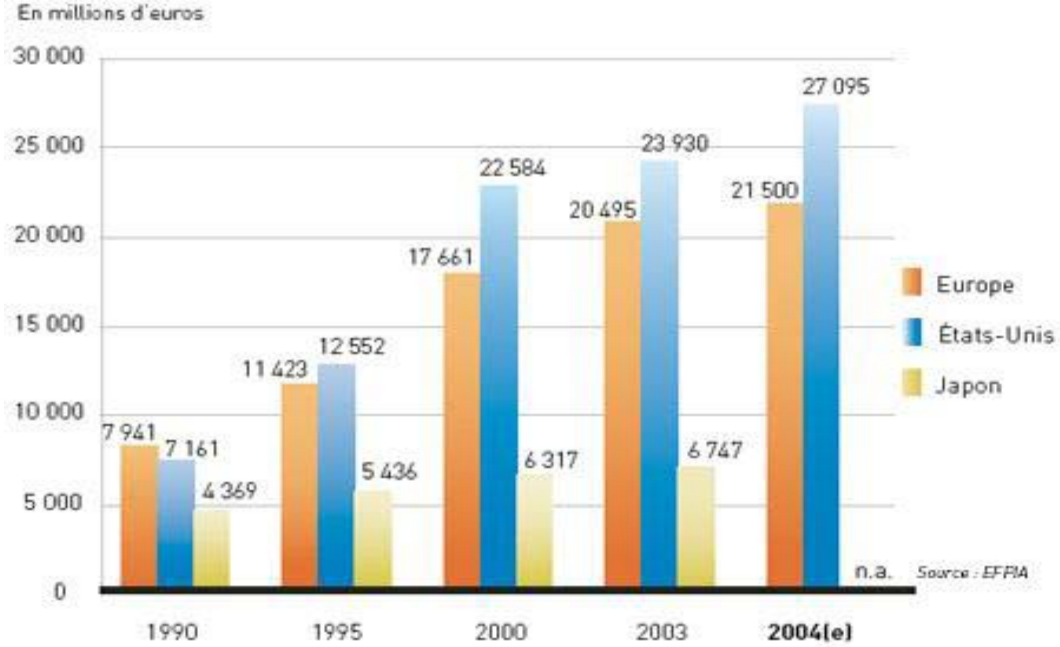
البيانات	أمريكا	اليابان	أوربا	منها: ألمانيا	فرنسا	إيطاليا	إنجلترا	السويد	سويسرا
تكاليف البحث والتطوير	23930	6747	20495	3820	3951	812	4684	1030	2297
% du CA	14.7%	12.9%	8.0%	8.7%	11.9%	3.3%	13.8%	12.3%	10.1%

Source : www.Leem.org: **Recherche et développement**. 11/2007.

يتبين من الجدول أعلاه، مدى اهتمام الدول المتقدمة بالبحث والتطوير في مجال صناعة الأدوية. وتعد الولايات المتحدة الأمريكية أكثر الدول المتقدمة اهتماما بأنشطة البحوث والتطوير حيث تخصص لها ما يقارب 15% من رقم الأعمال، تليها إنجلترا، اليابان، السويد ثم فرنسا. ويوضح الشكل رقم (12) الفرق بين إنفاق كل من أوربا والولايات المتحدة الأمريكية واليابان على البحث والتطوير في مجال صناعة الدواء خلال الفترة 1990-2004م.

الشكل رقم (12) بوضع: الفرق ما بين إنفاق أوروبا، الولايات المتحدة الأمريكية واليابان على

البحث والتطوير في صناعة الدواء



Source : www.Leem.org: **Recherche et développement**, 11/2007.

وبالرغم من أن هذه الدول تمثل القوة الفاعلة في نشاط البحث والتطوير الدوائي على المستوى العالمي، فإن هناك دول أخرى (منها النامية) قد بدأت في تحقيق قدرات بحث وتطوير دوائي ذات مساهمات فعالة في إنتاج مواد دوائية متطورة. ومن بين هذه الدول: الصين، إسرائيل، الهند، كندا، إسبانيا وكوبا.

المطلب الثاني: صناعة الدواء على المستوى الوطني

لقد كانت البنية التحتية للخدمات الصحية في الجزائر قبل الاستقلال غير كافية، إذ كانت موجهة أساسا لتغطية حاجات المستعمر الفرنسي والقليل جدا من حاجات المواطنين الجزائريين. ولقد شهدت الخدمات الصحية منذ الاستقلال إلى غاية الآن تطورا ديناميكيا بفضل السياسات الاقتصادية العامة التي انتهجتها الدولة. كما تزايدت الحاجة إلى هذه الخدمات كما ونوعا نتيجة التزايد السكاني الكبير وارتفاع مستوى التعليم بعد الاستقلال. ويمكن تلخيص وضع الصناعة الدوائية في الجزائر من خلال النقاط التالية:

أولاً: التطور التاريخي لصناعة الدواء في الجزائر

لقد تطورت صناعة الدواء في الجزائر بالموازاة مع تطور الخدمات الصحية، وتكيفت تدريجياً مع زيادة مستوى الطلب الوطني للدواء. لكنها مرت أيضاً بصعوبات عديدة في مرحلة التسيير الموجه للاقتصاد الوطني، كما واجه سوق الدواء مشاكل مختلفة نتيجة العولمة والانفتاح الخارجي السريع في الآونة الأخيرة. وقد مرت صناعة الدواء الجزائرية بثلاث مراحل أساسية هي:¹

1/ مرحلة التسيير المباشر من طرفه الإدارة الصحية

في هذه المرحلة، كانت للصيدلية المركزية الجزائرية - Pharmacie Centrale Algérienne - PCA - تحت سلطة وزارة الصحة- المسؤولية الكاملة في تسيير سوق الدواء من حيث الإنتاج والاستيراد والتوزيع بالجملة.

تأسست الصيدلية المركزية الجزائرية PCA سنة 1963م مستندة على بعض الهياكل التي ورثتها الجزائر من المستعمر الفرنسي، والتي كانت عبارة عن مجموعة من المخازن العمومية القديمة لتخزين الأدوية. وفي سنة 1969م صدر أمر رئاسي أسندت الدولة بموجبه للصيدلية المركزية PCA مهمة احتكار الاستيراد والتصنيع والتسويق للمنتجات الصيدلانية.

2/ مرحلة الإصلاحات الاقتصادية

في إطار إعادة الهيكلة التي مست كل المؤسسات الكبرى للقطاع العام خلال الثمانينات، تحولت الصيدلية المركزية الجزائرية إلى أربع مؤسسات حكومية أوكلت لها المهام التالية:²

* **التصنيع المحلي للأدوية:** أوكل لمؤسسة جديدة وهي المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني ENPP، وهذا بمقتضى المرسوم 161/82 الصادر في أفريل 1982م.

* **استيراد وتوزيع الأدوية:** أسند إلى ثلاث مؤسسات هي: مؤسسة استيراد وتوزيع الأدوية لغرب الجزائر - وهران ENOPHARM، ولشرق الجزائر - قسنطينة ENCOPHARM ولوسط الجزائر - العاصمة ENAPHARM.

* **استيراد الأجهزة والمستلزمات الطبية:** أوكل لمؤسسة حكومية هي ENEMEDI.

ومن ثم يمكن القول بأن تنظيم صناعة الدواء في الجزائر كان تحت رعاية وزارة الصحة من خلال الصيدلية المركزية الجزائرية ثم المنظمات الجهوية التي نتجت عن إعادة الهيكلة. وقد عانت الصناعة الدوائية في هذه الفترة من القيود الإدارية القوية على سوق الدواء. كما أن الإنتاج الوطني

¹- د. سامية لحول: مرجع سابق، ص. 302.

²- مرجع سابق، ص. 302.

للدواء لم يعرف تطورا ملحوظا أثناء هذه الفترة بالرغم من الاستثمارات الهامة التي أنجزت في هذا المجال والتي لم تحقق نتائج مرضية.

3/ مرحلة الانفتاح التدريجي للسوق الوطني للدواء

لقد سمح قانون المالية التكميلي لجويلية 1990م بإنشاء وكالات أجنبية في العديد من الأنشطة الاقتصادية ومنها الخاصة بالدواء. فكان ذلك بداية لانفتاح سوق الدواء الجزائري والذي لم يعد يقتصر على الإنتاج الوطني.

ومنذ سنة 1995م، شهدت الجزائر انفتاحا ملحوظا على الأسواق الخارجية في كافة الأنشطة الاقتصادية. وفي هذا السياق، عرفت صناعة الدواء تطورات هامة تمثلت فيما يلي:

* مجهودات واضحة من طرف الدولة والإدارة الصحية لتسهيل انفتاح سوق الدواء، وتمثلت هذه المجهودات في إجراءات الموافقة على الموزعين والمنتجين، إنشاء مخبر وطني لمراقبة الأدوية... الخ.

* ارتفاع سريع لعدد المتعاملين من القطاع الخاص في مجال استيراد الدواء والتوزيع بالجملة. حيث يقدر عدد المستوردين الخواص في الوقت الحالي بأكثر من 60 مستوردا كما وصل عدد الموزعين بالجملة إلى أكثر من 400 موزع بعد أن كانت هذه الأرقام منعقدة في بداية التسعينات.

* سيطرة القطاع الخاص على سوق الدواء مما أدى إلى خسارة المؤسسات الحكومية المكلفة بالاستيراد والتوزيع ثم اختفاؤها، وذلك نتيجة عدم قدرتها على مواجهة المنافسة الجديدة من الناحية الاقتصادية والمالية.

وعلى الرغم من هذه التحولات الجذرية التي عرفها سوق الدواء الجزائري، فإن الصناعة الوطنية للدواء لم ترق بعد إلى مستوى تحقيق أهداف السياسة الصحية العامة المسطرة من طرف الدولة. وفي ظل القيود الحالية التي فرضتها تعليمات المنظمة العالمية للتجارة على صناعة الدواء، ينبغي على الجزائر أن تعيد صياغة وتوضيح دور مختلف الممثلين لهذه الصناعة.

ثانيا: ممثلو صناعة الدواء في الجزائر

تلقى مسئولية تنظيم وتطوير قطاع صناعة الأدوية في الجزائر على عاتق السلطات العمومية وكل ممثلي السياسة الوطنية للصحة العمومية، وهم:

1/ **الإدارات التنظيمية:** وتتمثل في: الوزارة المكلفة بالصحة العمومية، وزارة الضمان الاجتماعي والوزارات المكلفة بالصناعة.

2/ **ممثلو إنتاج وتوزيع الدواء:** يمكن التمييز بين أربعة متدخلين على مستوى إنتاج وتوزيع الدواء في الجزائر، وهم:

*** القطاع العام: ويتمثل في:**

- المجمع الصناعي صيدال على مستوى الإنتاج؛
- منظمة Digromed على مستوى التوزيع بالجملة. وقد أنشئت هذه الأخيرة عام 1997م لتحل محل المؤسسات العمومية السابقة للاستيراد وتوزيع الأدوية (ENAPHARM, ENCOPHARM, ENOPHARM)، والتي لم تستطع مقاومة منافسة القطاع الخاص؛
- منظمة Endimed على مستوى التوزيع بالتجزئة، وهي مسؤولة عن إدارة سلسلة الصيدليات العمومية القديمة؛

- الصيدلية المركزية للمستشفيات Pharmacie Centrale des Hôpitaux- PCH : أنشئت من طرف وزارة الصحة العمومية على شكل مركز للشراء من أجل تموين شبكة المستشفيات العامة.
وبخلاف الصيدلية المركزية للمستشفيات، والتي لها مهمة واضحة، تخضع بقية المنظمات العمومية لقواعد المنافسة مثل أي منظمة خاصة.

*** المنتجون والمستوردون الخواص:** بعدما كان إنتاج واستيراد الدواء في البداية حكرا على المنظمات العمومية التابعة للدولة، انفتح هذا النوع من الصناعة على القطاع الخاص حيث وصل عدد المستوردين الخواص سنة 2003م إلى 130 مستوردا، لكن هذا العدد انخفض خلال السنوات الأخيرة ووصل إلى 55 مستوردا سنة 2006.

أما عدد المنتجين الخواص، فقد وصل حسب وزارة الصحة العمومية إلى 44 وحدة إنتاجية، 14 وحدة منها باشرت في العمل والأخرى مازالت قيد التنفيذ. بينما بلغ عدد القائمين بالتعبئة والتغليف 23 وحدة.

*** الموزعون بالجملة الخواص:** يقوم تجار الجملة الخواص بتموين مختلف الصيدليات المنتشرة عبر التراب الوطني بالجملة. وعددهم حاليا حوالي 469 تاجر جملة مرخص له من طرف وزارة الصحة العمومية.

*** الصيدالة الخواص:** يقوم الصيادلة الخواص بتوزيع الدواء على المستهلكين بالتجزئة. وقد ارتفع عددهم حسب وزارة الصحة العمومية من 1936 صيدلية خاصة سنة 1991م (مقابل 1018 صيدلية عمومية) إلى أكثر من 4587 صيدلية خاصة سنة 2001م (مقابل 989 صيدلية عمومية). ووصل هذا العدد سنة 2006م إلى أكثر من 5502 صيدلية خاصة (مقابل 1012 صيدلية عمومية). ويدل ارتفاع عدد الصيدليات على النمو الحقيقي لحجم الاستهلاك الدوائي.

ثالثا: واقع صناعة الدواء في الجزائر

عرف سوق الدواء في الجزائر نموا واضحا. حيث احتلت الجزائر المرتبة 39 سنة 2006م حسب توزيع السوق العالمي للدواء بعد تايلاندا، إيرلندا، جمهورية التشيك وجنوب إفريقيا. وجاءت بعدها النرويج، باكستان، مصر وإسرائيل. في حين احتلت المغرب وتونس المرتبة 50 و 63 على التوالي. مما يدل على التزايد المستمر في سوق الدواء الجزائري وأهميته بالنسبة للسوق العالمي. ويوضح الجدول التالي تطور قيمة وحجم سوق الدواء في الجزائر خلال السنوات 2002-2006م.

الجدول رقم (16) يوضح: تطور سوق الدواء في الجزائر خلال السنوات 2006-2002

2006	2005	2004	2003	2002	البيانات
566,4	489,54	484,08	494,96	454,43	السوق الإجمالي (10 ⁶ uv) (1)
102597,75	84655,99	75968,98	70103,64	59320,47	السوق الإجمالي (10 ⁶ دج) (2)
71818,43	56211,58	51666,50	43043,63	35592,28	قيمة الأدوية الأصلية (3)
% 65	66,40 %	68,01 %	61,40 %	% 60	نسبة الأدوية الأصلية من قيمة السوق الإجمالي (%)
+ 27,8 %	+ 08,8 %	+ 20 %	+ % 20,9	---	معدل نمو الأدوية الأصلية
30779,33	28444,41	24302,48	27060,01	23728,19	قيمة الأدوية الجنيسة (4)
%35	33,60 %	31,99 %	38,66%	%40	نسبة الأدوية الجنيسة من قيمة السوق الإجمالي (%)
+ 08,2 %	+ 17 %	- 10,2 %	+ 14 %	-----	معدل نمو الأدوية الجنيسة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

- (1) (2) Office national des statistiques (ONS), Groupe Sidal, **Rapports de gestion** 2002-2006.
(3) (4) Médicament générique en Algérie, Source électronique (Octobre 2007).

نلاحظ من الجدول تطور حجم سوق عرض الأدوية من 454.43 مليون وحدة سنة 2002 إلى 566.4 مليون وحدة سنة 2006، أي بنسبة 24.6%، وهذا بالرغم من الانخفاض الذي شهده السوق في

سنتي 2004 و 2005 بسبب عجز في التموين لبعض المنتجات. كما يلاحظ ارتفاع نسبة الأدوية الأصلية من السوق الإجمالي بمعدلات متزايدة خلال سنوات الدراسة.

وتعتمد الجزائر في تغطية احتياجاتها من الدواء على الاستيراد والإنتاج الوطني الذي يختص في صناعة الأدوية الجنيسة. وعلى الرغم من الاستثمارات الهامة التي انطلقت منذ السبعينات بفضل الأحكام القانونية الجديدة المشرعة في صالح إنشاء مصانع جديدة للدواء في الجزائر، فإن نسبة تغطية الطلب من الإنتاج الوطني للأدوية تقدر بحوالي 20%، بينما تتم تلبية النسبة المتبقية من الطلب (80%) عن طريق الاستيراد، خاصة وأن حجم الطلب على الدواء في زيادة مستمرة فقد ارتفع استهلاك الفرد الجزائري للدواء من 1.15 وحدة سنة 2000 إلى 1.8 وحدة سنة 2005.

ونظرا لكون مواصفات الجودة السلعية من أهم محددات الميزة التنافسية على المستوى العالمي، فقد سعت جميع منظمات الدواء في الجزائر سواء التابعة للقطاع الخاص أو الأجنبي أو الشركة الحكومية صيدال لتطبيق معايير الجودة العالمية ISO 9000 ونجحت معظم هذه الشركات في الحصول على شهادة تأكيد الجودة ISO 9002 وشهادة ISO 14001 للتوافق مع البيئة، مما دعم القدرة التنافسية لصادرات الدواء الجزائري في الأسواق العالمية.

وتتمتع صناعة الدواء في الجزائر بالعديد من الفرص التي يمكن استغلالها لزيادة قدرتها التنافسية، كما تواجه أيضا مجموعة من التحديات والتهديدات. ويمكن تلخيص هذه الفرص والتهديدات كما يلي:

1/ الفرص: من أهم الفرص التي يمكن أن تؤثر بإيجابية في صناعة الدواء في الجزائر إذا ما تم اغتنامها بفعالية ما يلي:

- يعتبر سوق الدواء الجزائري أهم سوق في المغرب العربي وكذا على المستوى الإفريقي، كما يعد الموقع الجغرافي الاستراتيجي للجزائر من أهم نقاط القوة بالنسبة لصناعة الدواء الجزائرية خاصة من حيث التصدير؛

- تزايد السكان ومن ثم تزايد الاستهلاك المحلي وإمكانية استيعاب السوق الوطني للمزيد من الإنتاج خلال السنوات المقبلة؛

- ارتفاع أسعار الدواء الأصلي مما يتيح الفرصة أمام الدواء الجنيس بأسعاره المنخفضة؛

- تشجيع الحكومة للاستثمار الأجنبي مما يؤدي إلى جذب المزيد من المستثمرين في صناعة الدواء، وازدياد عمليات الشراكة والاندماج؛

- اهتمام الدولة بالأدوية الجنيسة وترقيتها؛

- اقتراب نهاية مدة حماية البراءة لعدة أدوية أصلية؛

- انخفاض تكلفة العمالة...

2/ التمهيدات: تواجه صناعة الدواء في الجزائر التحديات والعوائق التالية:

- ارتفاع نسبة الواردات من الأدوية خاصة مع فتح الأسواق للمؤسسات الأجنبية (أكثر من 600 مليون دولار سنويا)؛
 - عدم توفر المواد الخام اللازمة لصناعة الدواء في الجزائر؛
 - احتكار المخابر الفرنسية لسوق الدواء الجزائري فهي تسيطر على واردات الجزائر من الأدوية بنسبة تفوق 65%؛
 - تميز الإنتاج الوطني بالاحتكار من طرف مجمع صيدال الذي يسيطر على أكبر حصة سوقية بحوالي 80% من الإنتاج الوطني؛
 - قلة الاهتمام بأنشطة البحث والتطوير وانخفاض حجم الاستثمار في هذا المجال؛
 - ضعف التفاعل والترابط بين الجامعات والمراكز المتخصصة في الصناعة الدوائية...إلخ.
- وعلى الرغم من وجود تحديات تهدد تنمية صناعة الدواء في الجزائر، فإن هذه الصناعة تتمتع بالعديد من عوامل النجاح التي تؤهلها لتخطي هذه العقبات والصعوبات.

المبحث الثاني: البطاقة الفنية لمجمع صيدال لصناعة الأدوية

المطلب الأول: تقديم عام لمجمع صيدال

لقد وقع اختيارنا على مجمع صيدال لصناعة الدواء كموضوع للدراسة الميدانية لما له من ثقل صناعي واقتصادي على المستوى الوطني. إذ يعتبر المجمع من أهم مؤسسات صناعة الدواء الجزائرية، بل هو أكبر مؤسسة دوائية في الجزائر والرائد في سوق الدواء من حيث الإنتاج. كما يعتبر المجمع نموذجا لمستقبل صناعة الدواء في الجزائر باعتباره التواجد العمومي الوحيد في هذا المجال.

أولا: نشأة وتطور مجمع صيدال¹

لقد تولت المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني ENPP بمقتضى المرسوم 161/82 الصادر في أبريل 1982م، مهمة التصنيع المحلي للأدوية في الجزائر. وتمثلت ممتلكات هذه المؤسسة في وحدات الإنتاج بالجزائر العاصمة، ثم ألحق بها مركب المضادات الحيوية بالمدينة (وحدة أنتيبايوتيكال) الذي كان تابعا للمؤسسة الوطنية للصناعات الكيماوية SNIC.

¹-www.saidalgroup.dz

- وفي سنة 1984م تم تغيير اسم المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني لتصبح تحت تسمية "صيدال". وأصبحت صيدال مؤسسة اقتصادية عمومية تتمتع باستقلالية التسيير في فيفري 1989م وذلك تطبيقا لسياسة استقلالية المؤسسات، واكتسبت طابع مؤسسة وطنية ذات أسهم.
- في عام 1993م، وفي إطار الإصلاح المالي لمؤسسات القطاع العمومي، تحملت الدولة جميع ديون وخسائر صيدال، كما سمحت لها بإنشاء مؤسسات أو فروع جديدة تابعة لها.
- في بداية عام 1997م، قامت صيدال بوضع مخطط لإعادة الهيكلة الصناعية نتج عنه تحوّل مؤسسة صيدال إلى "**المجمع الصناعي صيدال**" في 2 فيفري 1998م وذلك بموجب عقد رقم 97/085. ولقد كان الهدف من إعادة الهيكلة هذه هو تمكين المجمع من البحث في مجال الطب البشري والبيطري وكذا إحداث تغيير على الصعيد التنظيمي حيث تم إعادة تنظيم المؤسسة أفقيا، من خلال استحداث ثلاثة فروع جديدة، وعموديا عن طريق إبرام عقود الشراكة مع الأجانب.
- في مارس 1999م، قرر المجلس الإداري لمجمع صيدال فتح 20% من رأسماله للمساهمين الخواص، فدخل مجمع صيدال بورصة الجزائر بمليوني سهم، وقدرت قيمة السهم الواحد آنذاك بـ 800دج، حيث كانت هذه أول تسعيرة لأسهم المجمع.
- في 12 مارس 2006م، تم اختيار المجمع الصناعي صيدال مع 54 مؤسسة أخرى من بين 145 مؤسسة كبرى من أجل خصوصتها واستكمال فتح رأسمالها والبحث عن شريك استراتيجي بهدف تحسين قدرتها التنافسية.

ثانيا: تعريفه مجمع صيدال، مهامه وأهدافه

يعتبر مجمع صيدال مؤسسة ذات أسهم، يقدر رأسمالها بـ 2500.000.000 دج ويقع مقرها الاجتماعي بالدار البيضاء في الجزائر العاصمة. ويختص مجمع صيدال في صناعة المواد والمنتجات الصيدلانية، حيث تتمثل مهمته الرئيسية في تطوير، إنتاج وتسويق المواد الصيدلانية الموجهة للاستعمال البشري أو البيطري. وتنقسم مهام المجمع إلى مهام أساسية وأخرى ثانوية.

1- المهام الأساسية: تتمثل في:¹

- * إنتاج مواد مخصصة لصناعة الدواء؛
- * إنتاج الأساس الفعال للمضادات الحيوية؛
- * الاهتمام أكثر بالمهام التجارية كتوزيع وتسويق منتجات المجمع عبر كامل التراب الوطني لتغطية السوق الوطنية والسعي لاختراق الأسواق الدولية؛
- * إجراء البحوث التطبيقية وتطوير الأدوية الجينية.

¹ - الوثائق الداخلية لمجمع صيدال

2- المهام الثانوية: تتمثل المهام الثانوية للمجمع فيما يلي:¹

- * إنتاج مواد التعبئة والتغليف؛
 - * عبور ونقل السلع؛
 - * صيانة ذاتية لتجهيزات الإنتاج والعمل على تطوير التقنيات المستعملة في الإنتاج من أجل ضمان النوعية ورفع الطاقة الإنتاجية؛
 - * تقديم خدمات التشكيل والتركيب (le façonnage) والتحليل.
 - ويستند المجمع على مجموعة من القيم مثل الوفاء، الالتزام، الدقة والانضباط من أجل إنجاز مهامه وتحقيق أهدافه، حيث تتمثل أهداف المجمع في:²
 - * البقاء في موقع الريادة على المستوى الوطني والإقليمي وكذا اختراق السوق العالمية؛
 - * تحقيق الأمن الدوائي؛
 - * إرضاء الزبائن بوضع سياسة ناجعة لتسيير الجودة والنوعية؛
 - * تنويع المنتجات عن طريق تطوير أدوية جنيصة في أشكال جالينوسية لأجيال جديدة وبتكنولوجيا متطورة؛
 - * إقامة مشاريع مع مخابر ذات سمعة عالمية سواء عن طريق إبرام عقود الشراكة أو اتفاقيات التصنيع؛
 - * تقليص فاتورة استيراد الأدوية التي تقارب ما قيمته 600 مليون دولار سنويا؛
 - * تحقيق أهداف الصحة العمومية الوطنية.
- ومن أجل تحقيق هذه الأهداف، قام المجمع بوضع ثلاثة برامج استراتيجية للعمل: برنامج على المدى القصير (2003-2004)، برنامج على المدى المتوسط (2004-2006) وبرنامج على المدى الطويل (2006-2011).

¹ - الوثائق الداخلية لمجمع صيدال

² - www.saidalgroup.dz

ثالثاً: التنظيم العام لمجمع صيدال

لقد قام مجمع صيدال بإعادة الهيكلة ووضع مخطط تنظيمي جديد يتناسب مع المحيط التنافسي الذي ينشط فيه. حيث أصبح المجمع عبارة عن مجموعة اقتصادية مكونة من 3 فروع مستقلة إدارياً لكل فرع منها مدير عام، كما يظهر ذلك في الشكل التالي:

يظهر من خلال الهيكل التنظيمي أن مجمع صيدال يضم المستويات التنظيمية التالية:¹

1- الإدارة العامة: وتتألف من:

* **الرئيس المدير العام:** وهو المسؤول الأول عن تسيير المجمع وتوجيه القرارات إلى المديرين المركزيين، كما من مهامه تمثيل المجمع في الداخل والخارج وإبرام عقود الشراكة مع المخابر والشركات المحلية والأجنبية.

* **الأمين العام:** وهو المسؤول الثاني عن تسيير المجمع من خلال توليه مهمة التنسيق.

2- المصالح الوظيفية: وتتمثل في:

* **المديرية المركزية للموارد البشرية:** تتولى مهمة تسيير الموارد البشرية الخاصة بالمجمع.

* **المديرية المركزية للوقاية الصناعية:** تقوم بإعداد سياسة الأمن الصناعي والبيئي للمجمع.

* **المديرية المركزية للتنظيم والإعلام الآلي:** مسؤولة عن إعداد السياسة التنظيمية للمجمع بالإضافة إلى تحديد حاجات الوحدات والفروع من حيث أنظمة الإعلام الآلي.

* **المديرية المركزية لتسيير المحفظة والإستراتيجية المالية:** تقوم بتسيير النشاط المالي، متابعة المحفظة المالية ووضع الإستراتيجيات المالية للمجمع.

* **المديرية المركزية للتدقيق، التحليل والتلخيص:** تقوم بمراجعة جميع حسابات المجمع كما تقوم بعمليات التحليل المالي.

* **المديرية المركزية للشراكة والتنمية الصناعية:** تتولى مهمة تطوير أساليب الإنتاج وترقية الشراكة مع المخابر الوطنية والأجنبية لتحسين نوعية المنتجات وإدماج المجمع في الأسواق الإقليمية والعالمية.

* **المديرية المركزية للتطوير الصناعي والبيوتكنولوجيا:** تأسست في 27 أوت 2006م من أجل تطوير سوق الدواء الموجه أكثر نحو الأدوية الناتجة عن البيوتكنولوجيا.

* **مديرية المشاريع الجديدة:** تقوم بإعداد دفاتر شروط المشاريع الجديدة وكذا متابعة عملية إنجاز هذه المشاريع وتقييمها.

* **المديرية المركزية لنظام مراقبة الجودة والأعمال الصيدلانية:** تهتم بجودة المنتجات الصيدلانية، حيث تبنت نظام الجودة الشاملة في كل فروع المجمع.

* **المديرية المركزية للتسويق والإعلام الطبي:** تهتم بالتسويق بالدرجة الأولى عن طريق إجراء دراسات السوق وتوجيه السياسة الإنتاجية والبيعية للمجمع، حيث تمتلك المديرية شبكة من المندوبين الطبيين عبر كامل التراب الوطني. أما فيما يخص المهمة الإعلامية فتقوم مديرية التسويق

¹ - الوثائق الداخلية لمجمع صيدال

والإعلام الطبي بإصدار مجموعة من المجلات هي: "Info Saidal"، مجلة "صيدال للصحة- Saidal Santé"، ومجلة "صدى صيدال Saidal echo".

* **مركز البحث والتطوير:** مهمته تطوير الأدوية الجينية، حيث يقوم بتطوير منتجات جديدة بمتوسط 10 منتجات سنويا. كما يقدم المساعدة التقنية للوحدات ويتولى مهمة تكوين الباحثين في المجمع. ويعد مركز البحث والتطوير بمثابة قناة اتصال بين المجمع وعالم الأبحاث الصيدلانية.

3- الوحدات التجارية: يضم المجمع الصناعي صيدال ثلاث وحدات تجارية تتكفل بتسويق وتوزيع الأدوية والمواد الصيدلانية وهي:

* **الوحدة التجارية المركزية UCC:** تعد أول وحدة تجارية للمجمع. أنشئت في 12 أوت 1995م بهدف تخزين وتوزيع كل منتجات صيدال. يقع مقرها بالمحمدية "الحراش" ويشغل بها أكثر من 160 عاملا.

* **الوحدة التجارية للشرق UCE:** تأسست عام 1999م، مقرها باتنة ويشغل بها 50 عاملا.

* **الوحدة التجارية للغرب UCO:** تأسست عام 2000م، مقرها وهران ويشغل بها 40 عاملا.

كما يمتلك المجمع وحدة تجارية في الجنوب، لكنها مازالت في طور الإنجاز ويقع مقرها في ولاية ورقلة.

4- المؤسسات الفرعية: يضم المجمع ثلاثة فروع إنتاجية هي Biotic، Pharmal و Antibiotical.

أ- فرع ANTIBIOTICAL: يتمثل في مركب المضادات الحيوية المتواجد في ولاية المدية. يقدر رأسماله بـ 950.000.000 دج، ويشغل مساحة قدرها 25 هكتار، منها 19 هكتار مغطاة. بدأ المركب في إنتاج المضادات الحيوية منذ أفريل 1988م. ويتميز المركب بطاقة إنتاجية معتبرة في إنتاج المواد الأولية، موارد بشرية كفأة، خبرة عمرها 14 سنة في إنتاج المضادات الحيوية ويمتلك مخابر للتحليل تسمح بالرقابة الكاملة على النوعية. يضم المركب الوحدات التالية:

* **وحدة إنتاج المادة الفعالة البينيسيلينية وغير البينيسيلينية:** يتم فيها الإنتاج بواسطة عمليتي التخمير ونصف التحليل. تصل سعة التخمير إلى 1200 م³ بطاقة إنتاجية تبلغ 750 طن من المواد الأولية.

* **وحدة إنتاج مواد التخصصات الصيدلانية:** تتكون من بنائيتين منفصلتين، إحدهما لإنتاج الأدوية البينيسيلينية والأخرى لإنتاج الأدوية غير البينيسيلينية. تقدر الطاقة الإنتاجية لهذه الوحدة بـ 60 مليون وحدة بيع سنويا من مختلف الأشكال الصيدلانية موزعة كما يلي: 50% من الحقن، 30% من الأشكال الجافة (أقراص، كبسولات ومسحوق للشرب) 5% من الأشربة و15% من المراهم. كما للوحدة أربع ورشات معقدة ومخازن مجهزة لتخزين المواد الأولية ولوازم التعليب والمنتوج النهائي.

* **مطبعة:** ذات قدرة تفوق 80 مليون علبة و140 مليون وصفة سنويا. وبذلك تغطي مطبعة ANTIBIOTICAL 100% من احتياجاتها و30% من احتياجات الفروع الأخرى.

ب- فرع PHARMAL: يقدر رأسماله بـ 200.000.000 دج. يقع بالدار البيضاء ويتكون من ثلاث وحدات إنتاجية إضافة إلى مخبر لمراقبة الجودة لمنتجات الوحدات الثلاث ومنتجات بعض المؤسسات العمومية والخاصة. وتتمثل هذه الوحدات في:

*** وحدة الدار البيضاء:** تعتبر هذه الوحدة الكائنة بالمنطقة الصناعية بالعاصمة منذ 1958م من أقدم مصانع فرع فارمال. وقد كان لهذه الوحدة دور رئيسي في تنفيذ العديد من عقود الشراكة الموقعة بين المجمع والمخابر الأجنبية لإنتاج الأدوية بصيغة عقود التصنيع Les accords de façonnage. ينتج المصنع حالياً أصنافاً صيدلانية متنوعة (أقراص كبسولات، مراهم، محاليل مذابة... إلخ) أما قدرته الإنتاجية فتتجاوز 40 مليون وحدة بيع لكل الأشكال.

*** وحدة قسنطينة:** متخصصة في إنتاج الأشكال السائلة من الأشربة والمحاليل بقدرة إنتاجية تصل إلى 5 مليون وحدة بيع سنوياً.

*** وحدة عنابة:** متخصصة في إنتاج الأشكال الجافة من أقراص وكبسولات بقدرة إنتاجية تتجاوز 7 مليون وحدة بيع سنوياً.

*** مصنع الأنسولين بقسنطينة:** متخصص في صنع الأنسولين للاستعمال البشري، وهو مجهز بعتاد صناعي متطور يشغله عدد من العمال المؤهلين. ينتج المصنع ثلاثة أصناف من الأنسولين هي: الأنسولين السريع، الأنسولين المركب والأنسولين الأساسي (القاعدي) في شكل قارورات حقن. تصل القدرة الإنتاجية لهذا المصنع إلى 3.5 مليون وحدة بيع سنوياً.

ج- فرع BIOTIC: أنشئ بعد إعادة الهيكلة. يقدر رأسماله بـ 250.000.000 دج. يقع مقره الاجتماعي بالمحمدية "الحراش" ويتكون من ثلاث وحدات إنتاجية هي:

*** وحدة الحراش:** تم تدشينها في مارس 1971م، وهي تضم أربع ورشات: ورشة للأشربة، ورشة للمحاليل، ورشة للأقراص والملبسات وورشة للمراهم. حيث تبلغ طاقة إنتاج هذه الورشات 20 مليون وحدة بيع سنوياً. كما تتوفر وحدة الحراش على مخبر لمراقبة الجودة مكلف بالتحليل الفيزيوكيميائي والتسيير التقني والوثائقي لهذه الورشات.

*** وحدة جسر قسنطينة:** تعتبر هذه الوحدة الوحيدة على المستوى الوطني المختصة في إنتاج المحاليل المكثفة بتكنولوجيا حديثة جداً، حيث تفوق طاقتها الإنتاجية 20 مليون وحدة بيع سنوياً. وتتوفر الوحدة على خمس ورشات إنتاج مختصة في صناعة الأنواع الجالينوسية، وهي: ورشة التحميلات، ورشة الأقراص والملبسات، ورشة الأمبولات، ورشة المحاليل المكثفة على شكل أكياس وورشة المحاليل المكثفة على شكل قارورات.

كما تتوفر الوحدة أيضاً على مخبر لمراقبة الجودة مكلف بالتحليل الفيزيوكيميائية والميكروبيولوجية وخصائص السموم، إضافة إلى التسيير التقني والوثائقي.

* **وحدة شرشال:** تقع في المنطقة الصناعية واد بلاح بشرشال. تتربع على مساحة قدرها 3120 م³. وتتكون من ثلاث ورشات إنتاج هي: ورشة الأشربة، ورشة الأقراص والكبسولات والأكياس وورشة المحاليل المكثفة، إلى جانب مخبر لمراقبة الجودة.
* **وحدة باتنة:** عبارة عن مصنع لإنتاج التحاميل.

رابعاً: عقود الشراكة المبرمة من طرف مجمع صيدال

لقد أدى تطور سوق الأدوية الجزائري، إلى جانب التسهيلات التي يوفرها قانون الاستثمار إلى استقطاب اهتمام الشركات الأجنبية لإبرام عقود شراكة في الجزائر. ولقد كان مجمع صيدال، باعتباره رائداً في مجال صناعة الدواء، محط أنظار المخابر العالمية التي تنوي الاستثمار في الجزائر. حيث تمكن المجمع من توقيع عقود شراكة مع أكبر المخابر العالمية مثل Pfizer الأمريكية، دار الدواء وتافكو الأردنية، سبيماكو السعودية، Sanofi-Aventis الفرنسية الألمانية، Rhone Poulenc الفرنسية وغيرها. ولقد اعتمدت صيدال نوعين من الشراكة هما:

أ- **الشراكة الصناعية أو كما تسمى المشاريع المشتركة/ المختلطة Joints Venture:** يتحقق هذا النوع من الشراكة بمساهمة الطرف الأجنبي بجزء كبير من رأس المال، حيث يتم بناء وحدات إنتاج مشتركة ومجالس إدارة خاصة لتسيير المشروع المشترك. من مميزات هذه الصيغة أنها تسمح بجلب رؤوس الأموال الأجنبية، تقاسم المخاطر، اكتساب مهارات التسيير والرقابة واكتساب التكنولوجيا وطرق تسييرها.

ب- **الشراكة بعقود التصنيع Les accords de façonnage:** تتم من خلال تصنيع دواء الشريك بالوحدات الإنتاجية التابعة للمجمع. من مزايا هذه الصيغة نقل تكنولوجيا الشركاء، رفع مهارات العمال، استغلال الطاقة الإنتاجية للوحدات بشكل كامل ومسايرة آخر تطورات الصناعة الدوائية. ويمكن عرض مشاريع الشراكة التي تمت بين مجمع صيدال وبعض المخابر العالمية خلال السنوات الماضية في الجدول التالي:

الجدول رقم (17): ملخص لأهم عقود الشراكة لمجمع صيدال

مبلغ الاستثمار (مليون دج)	الطاقة الإنتاجية (سنويا)	تاريخ انطلاق الإنتاج	المقر	تاريخ إمضاء العقد	عقود الشراكة
-	30 مليون وحدة	سبتمبر 1998	الدار البيضاء (فرع فامال)	أكتوبر 1997	PFIZER – SAIDAL (USA)
-	-	نوفمبر 1998	المدينة (فرع أنتيبوتيكال)	ديسمبر 1997	Saidal- Nouveau nourdisk (الدايمركي)
912	30 مليون وحدة	23 جوان 2002	الدار البيضاء	08 سبتمبر 1998	PFIZER – SAIDAL Manufacturing
400	20 مليون وحدة	الثلاثي الأول من سنة 2000	-	14 سبتمبر 1998	SAIDAL- Rhone Poulenc (France)
-	-	23 جوان 2002	واد السمار	14 سبتمبر 1998	SAIDAL- AVENTIS (France)
980	27 مليون وحدة	أنجزت المرحلة الأولى في 16 أبريل 2002	واد السمار	17 سبتمبر 1998	SAIDAL – GPE (Europe)
120	6 ملايين وحدة	29 ماي 2002	جسر قسنطينة	أفريل 1999	SAIDAL– DAR AL DAWA (Jordanie)
1100	-	نهاية 2004	الروبية	26 ماي 1999	SAIDAL– ACDIMA- SPIMACO- JPM- DIGROMED(Pays Arabes).
192	3 مليون وحدة	-	-	20 نوفمبر 2000	Saidal- Medacta (Suisse)
-	-	نهاية 2004	باتنة	ديسمبر 2002	SAIDAL-Hayat Pharm
-	-	نهاية 2004	باتنة	ديسمبر 2002	SAIDAL-Ram Pharm
-	-	نهاية 2004	المدينة	28 مارس 2004	SAIDAL-Abolmed (Russie)
500	-	نهاية 2004	الطارف	9 مارس 2004	SAIDAL- Solupharm Pharmaceutique

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على تقارير التسيير السنوية للمجمع.

كما تقوم صيدال بعقد نوع آخر من الاتفاقيات هو اتفاقيات اقتناء الرخص، حيث يقوم مجمع صيدال بشراء رخص الإنتاج وبراءات الاختراع من بعض المخابر الأجنبية. والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (18): اتفاقيات اقتناء الرخص المبرمة من طرفه صيدال

المخابر الأجنبية	تاريخ إمضاء العقد	موقع الإنتاج
Solvey Pharm (France)	1997	الدار البيضاء
Medi Cuba (Cuba)	1998	مركب المدية
Hayat Pharm (Jordanie)	1998	الدار البيضاء
Meheco (Chine)	1998	مركب المدية
Eli lilly (USA)	1999	مركب المدية
Biotechnica (Tunisie)	2004	الطارف
Mepha (Suisse)	2004	الطارف

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على تقارير التسيير السنوية للمجمع.

إضافة إلى هذه الاتفاقيات، تم توقيع بروتوكول اتفاق بين مجمع صيدال و"ألفا" للصناعات الدوائية السورية وذلك يوم 12 نوفمبر 2006. يهدف الاتفاق إلى تأسيس شركة مختلطة في الجزائر لتصنيع كافة المستحضرات الصيدلانية من نوع Céphalosporine مع تبادل الخبرات التقنية بالإضافة إلى دراسة إمكانية تسجيل كافة أصناف صيدال المطلوبة في السوق السورية لكي يتم استيرادها وتوزيعها من طرف "ألفا".

كما أمضى المجمع بتاريخ 8 فيفري 2007 عقد شراكة مع إحدى أكبر شركات صناعة الدواء في مصر وهي الشركة المصرية القابضة "هولدي فرما للأدوية والكيمويات"، حيث تم الاتفاق على تصنيع المجمع لمستحضرات هذه الشركة مع تبادل التقنيات الجديدة وتسويق الشركة القابضة لمنتجات صيدال المتفق عليها في مصر.

المطلب الثاني: مركز البحث والتطوير لمجمع صيدال

في عام 1975م، تم إنشاء مخبر التطوير والبحث Laboratoire de Développement et de Recherche- LDR من طرف الصيدلية المركزية الجزائرية، التي كانت عبارة عن مؤسسة وطنية تحتكر استيراد وتوزيع وإنتاج الأدوية والمواد الصيدلانية. وتتمثل المهام الرئيسية لهذا المخبر في

تركيب أشكال المراهم والأقراص وإجراء دراسات الجدوى الميدانية حول بعض الأدوية المصنوعة بواسطة ترخيص أو امتياز.

بعد إعادة هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية وإنشاء المؤسسة الوطنية للإنتاج الصيدلاني Sidal، قامت هذه الأخيرة بتحويل المخبر LDR إلى وحدة بحث في الأدوية والتقنيات الصيدلانية Unité de Recherche en Médicaments et Techniques Pharmaceutiques- URMTTP، حيث تم إنشاء هذه الوحدة بمقتضى القرار الوزاري المؤرخ في 13 سبتمبر 1987م.

أنشئ المجمع الصناعي صيدال عام 1998م على إثر الإصلاحات الاقتصادية التي أجريت في التسعينات. وبدخول المجمع إلى البورصة عام 1999م كان من الضروري تحديد وصياغة خيارات إستراتيجية يكون من شأنها ضمان التطور والاستمرار للمجمع. ومن بين هذه الخيارات ضرورة تحديث تشكيلة منتجات صيدال من الأدوية الجنيصة، حتى تتلاءم مع احتياجات الصحة العمومية والطلب الهام والمتزايد على هذه الأدوية. فاختار المجمع أن يقوم بتطوير منتجاته بالاعتماد على الوسائل الخاصة به لكونها تضمن له الاستمرارية في المستقبل، كما أن هذه الآلية تسمح بتجميع وتكديس المهارات والمعارف والخبرات داخل المجمع. وهكذا نضجت فكرة امتلاك المجمع لوحدة مستقلة تقع على عاتقها مهمة التطوير، البحث والابتكار بهدف إنتاج أدوية جنيصة مستحدثة من شأنها مجابهة الأمراض الأكثر انتشارا وذلك بأحدث الطرق الإدارية. فتم إنشاء مركز البحث والتطوير (Centre de Recherche et Développement, CRD- Sidal)، بتاريخ 24 جويلية 1999م وذلك انطلاقا من وحدة البحث في الأدوية والتقنيات الصيدلانية السابقة.

إن إنشاء مركز للبحث والتطوير قد سمح لمجمع صيدال بالانفتاح على عالم الأبحاث وأقام جسرا بين المؤسسة والجامعة. ومنذ ذلك الحين، أصبح مجمع صيدال يخصص 3% من رقم أعماله لأنشطة البحث والتطوير.

أولا: مهام مركز البحث والتطوير

يقوم المركز من خلال أنشطته بتطوير الأدوية الجنيصة والتي تصبح فيما بعد ملكية حصرية لمجمع صيدال. كما يساهم المركز في إنشاء الصناعة الصيدلانية الوطنية وتشجيع التطوير التكنولوجي في مجال الإبداع الصيدلاني. وتتمثل المهام الأساسية للمركز في:¹

- إعداد وتصميم سياسة البحث في مجال العلوم الطبية والإبداع الصيدلاني؛
- المشاركة في وضع سياسة لتطوير أدوية المجمع من خلال اقتراح قائمة للأدوية الواجب تطويرها؛

¹-www.sidalgroup.dz: Situation Recherche et Développement au sein de l'entreprise Sidal.

- التصميم والتطوير الصناعي للأدوية الجينية لفائدة المجمع؛
 - تأمين المساعدة الفنية اللازمة للفروع الإنتاجية للمجمع؛
 - تقديم الخدمات في مجال الرقابة على الجودة لفروع المجمع وكذا للزبائن الخارجيين؛
 - إجراء التحاليل والفحوص على المنتجات التابعة للقطاع الزراعي-الغذائي، البيطري، مواد التجميل...إلخ؛
 - تجميع وتنظيم كافة الإمكانيات والموارد البشرية والمادية والتقنية التي من شأنها ضمان اليقظة التكنولوجية للمجمع؛
 - ترقية وترويج الأعمال التقنية والعلمية ونتائج البحث التي يقوم بها المجمع؛
 - تركيب الأدوية من أساس نباتي؛
 - إجراء دراسات الاستقرار على الأدوية المطورة وفق المعايير ICH (الحرارة والرطوبة النسبية)؛
 - تحضير الملفات العلمية والتقنية اللازمة لتسجيل الأدوية المطورة؛
 - المساهمة في توفير الإعلام العلمي الخاص بالأدوية المطورة؛
 - المساهمة في تدريب الإطارات الفنية للمجمع.
- كما يتولى المركز تنظيم الملتقيات والندوات العلمية الوطنية والدولية ويتعاون مع عدة مؤسسات وجامعات في مجال التدريب. إضافة إلى ذلك، يشترك المركز مع المجلس العلمي لمجمع صيدال في إدارة مجلة "Saidal Santé" حيث تطمح هذه المجلة لأن تكون:¹
- وسيلة للمساهمة في إثراء المعلومة الطبية وإبلاغها للمهنيين؛
 - مجالاً لتجميع الخبرات والتقاء كل المهتمين بالبحث من خلال أعمالهم البحثية؛
 - وسيلة لترقية المجمع وتحسين صورة علامته ومنتجاته؛
 - همزة وصل بين الصناعة الصيدلانية والجامعات في مجال البحث العلمي والتقني.

¹- www.saidalgroup.dz: Situation Recherche et Développement au sein de l'entreprise Saidal.

ثانياً: التنظيم الداخلي لمركز البحث والتطوير

يتم إنجاز مهام مركز البحث والتطوير CRD-Saidal بواسطة تنظيم مكون من: مجموعة من المخابر، هياكل تقنية، هياكل وهيئات دعم، فرق مشاريع (des équipes projets) وفرق بحث. وتتمثل في:¹

1/ المخابر: يمتلك مركز البحث والتطوير-صيدال خمسة مخابر هي كالاتي:

* **مخبر الصيدلة الجالينوسية:** يقوم أساسا بتصميم تركيبات لأدوية جنيصة وعرضها في أشكال صيدلانية مختلفة (أشكال جالينوسية).

* **مخبر الكيمياء التحليلية:** يقوم بالتأكد من تطابق المواد الأولية مع مواصفات الجودة، تصميم طرق التحليل ومتابعة دراسات الاستقرار والثبات للأدوية المطورة.

* **مخبر الأبحاث السمية:** يقوم بالتجارب السمية لمعرفة مدى قدرة الجسم على تقبل الدواء المطور.

* **مخبر الميكروبيولوجيا:** يقوم بالتحليل والفحوصات اللازمة للتأكد من نجاعة المواد العقيمة ونقاؤها الجرثومي ومدى تطابقها مع مواصفات الجودة.

* **مخبر المواد الطبيعية:** مهمته تطوير الأدوية الجنيصة من أصل نباتي.

2/ الهياكل التقنية:

وتتمثل في:

* **قسم التوثيق والإعلام التقني والعلمي:** تتمثل مهمته في إنجاز شبكة معلومات موثقة ومتطابقة مع أهداف واحتياجات التطوير، يتم تحديثها بصورة مستمرة.

* **قسم ضمان الجودة:** يقوم بوضع نظام لتأمين الجودة طبقا للمواصفات العالمية.

* **قسم الشؤون الصيدلانية والأعمال القانونية:** يقوم بتحليل الملفات التقنية والعلمية الضرورية لتسجيل الأسماء التجارية لدى المعهد الوطني لحماية الملكية الصناعية.

* **قسم اليقظة التكنولوجية والذكاء الاقتصادي:** مهمته متابعة آخر التطورات في مجال الأدوية وحماية الأساليب الابتكارية لمركز البحث والتطوير من الجوسسة.

3/ هياكل وهيئات الدعم:

وتتمثل فيما يلي:

- قسم التقنيات التجارية؛
- قسم الموارد البشرية؛
- قسم الاتصال؛

¹ - الوثائق الداخلية لمركز البحث والتطوير.

- قسم التنظيم والإعلام الآلي؛
- قسم الصحة والأمان؛
- قسم التحليل والتجميع؛
- قسم المالية؛
- قسم الاستثمارات؛
- قسم الوسائل العامة؛
- مساعد مكلف بتنسيق الوظائف العلمية والتقنية؛
- مساعد مكلف بتنسيق وظائف التطوير والأعمال القانونية.

ثالثاً: الموارد البشرية في مركز البحث والتطوير

يشغل مركز البحث والتطوير لمجمع صيدال مجموعة من الكفاءات من مختلف التخصصات التي لها علاقة بصناعة الدواء مثل الكيمياء، الصيدلة، البيولوجيا، الزراعة، الطب البيطري وغيرها. حيث يقدر عدد العاملين في المركز بـ 252 عاملاً. ويوضح الجدول التالي توزيع العاملين في المركز حسب جنسهم ووظائفهم:

الجدول رقم (19): توزيع العاملين في مركز CRD- Saidal حسب الوظيفة والجنس

الوظيفة	الجنس	الإناث	الذكور	المجموع	المجموع %
الإدارة		42	34	76	30%
الصيانة		4	6	10	4%
البحث والتطوير		129	37	166	66%
المجموع		175	77	252	100%
نسبة الإناث والذكور من مجموع العمال		69%	31%	-	100%
نسبة الإناث والذكور من العمال في وظيفة البحث والتطوير		78%	22%	-	100%

المصدر: الوثائق الداخلية لمركز البحث والتطوير- صيدال

يتبين من خلال الجدول أن وظيفة البحث والتطوير تشغل أكبر نسبة من مجموع العاملين في المركز (66%). كما أن عدد الإناث هو أكبر من عدد الذكور سواء بالنسبة للعاملين في وظيفة البحث والتطوير أو بالنسبة لمجموع العمال ككل.

ويلاحظ الجدول أسفله بعض خصائص الموارد البشرية التابعة لوظيفة البحث والتطوير داخل المركز CRD- Saidal من حيث: العمر، متوسط الأقدمية والتخصص.

الجدول رقم (20) يوضح: خصائص عمال وظيفة البحث والتطوير

العمر المتوسط (بالسنوات)	متوسط الأقدمية (بالسنوات)	عمال البحث والتطوير (%)	التخصص
35	5	5	بيطري
29	1	6	صيدلي مختص
27	3	5	مهندس مختص
34	6	6	مختص في الزراعة
27	3	6	صيدلي
43	10	8	تقني مخبر
35	6	29	مختص في الكيمياء
31	3	35	مختص في البيولوجيا
33	5	100	المجموع

المصدر: الوثائق الداخلية لمركز البحث والتطوير-صيدال

أما عن المستوى التعليمي للعاملين في مركز البحث والتطوير فيمكن توضيحه من خلال الجدول الموالي:

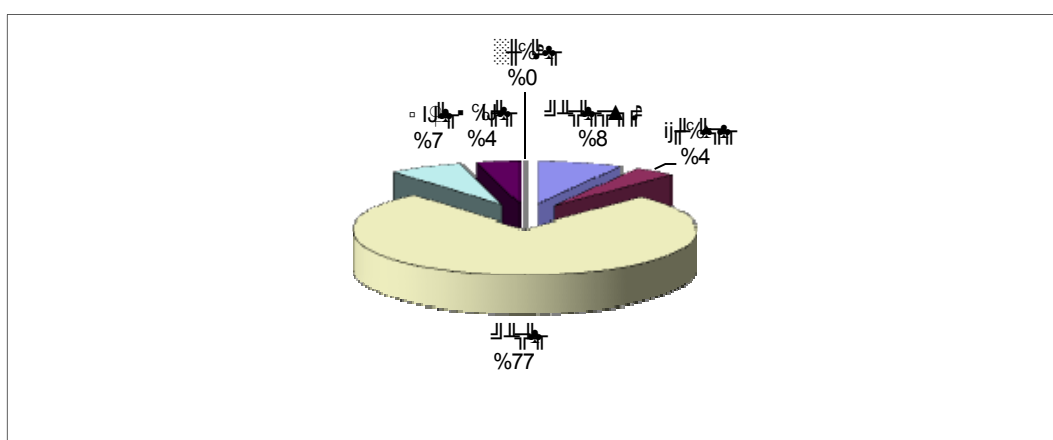
الجدول رقم (21): توزيع العاملين في مركز CRD- Saidal حسب المستوى التعليمي

المجموع	البحث والتطوير	الصيانة	الإدارة	الوظيفة المستوى التعليمي
%3	%4	%0	%0	دكتوراه
%6	%8	%0	%2	ما بعد التدرج
%67	%77	%63	%33	التدرج
%12	%7	%12	%27	تقني
%12	%4	%25	%38	ثانوي
%0	%0	%0	%0	متوسط
%100	%100	%100	%100	المجموع

المصدر: الوثائق الداخلية لمركز البحث والتطوير- صيدال

نلاحظ من خلال الجدول أن معظم العاملين في مركز البحث والتطوير حاصلين على مستوى جامعي (76%). كما أن 77% من العمال في وظيفة البحث والتطوير لديهم مستوى التدرج. إضافة إلى ذلك، فإن مركز البحث والتطوير- صيدال لا يوظف أي عامل من فئة المستوى التعليمي المتوسط، وهذا ما يعكس حرص المركز على تشغيل ذوي الكفاءات العالية وذلك نظرا لما تقتضيه طبيعة الوظائف الموكلة للمركز وخاصة وظيفة البحث والتطوير. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (14): توزيع العاملين في وظيفة البحث والتطوير حسب المستوى العلمي



المصدر: الوثائق الداخلية لمركز البحث والتطوير- صيدال

كما يستعين مركز البحث والتطوير بالكفاءات الخارجية (الاستشاريين) من مختلف التخصصات المرتبطة بوظائف المركز، ويشغل 23 موظفا بنصف دوام، منهم 13 أستاذا في التعليم العالي كأعضاء في المجلس العلمي و10 باحثين مشاركين. ويخصص مركز البحث والتطوير جزءا من مصاريف المستخدمين لتكوين العمال في مختلف التخصصات التي لها علاقة بوظائف المركز، وقد كانت المبالغ المخصصة للتكوين خلال السنوات 2005، 2006 و2007 كما يلي:

الجدول رقم (22): المبالغ المنفقة على تكوين العاملين في مركز البحث والتطوير-صيدال

في السنوات 2005-2006-2007

السنوات	2005	2006	2007
مصاريف المستخدمين (100%) (دج)	88.504.765,12	103.269.849,79	120.731.634,59
مصاريف التكوين (دج)	1.182.037,5	1.858.857,29	1.869.223,24
نسبة مصاريف التكوين من مصاريف المستخدمين (%)	1,33%	1,8%	1,55%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير-صيدال

إن ما ينفقه مركز البحث والتطوير على تكوين المستخدمين يعدّ قليلا جدا مقارنة بما تنفقه منظمات صناعة الدواء في الدول المتقدمة في هذا الشأن (10% على الأقل من مصاريف المستخدمين).¹

رابعا: إنجازات مركز البحث والتطوير منذ إنشائه

- لقد حقق مركز البحث والتطوير منذ إنشائه عام 1999م النتائج التالية:²
- قام بتطوير 75 دواء جنييس بين عام 2000 والسداسي الأول لسنة 2007؛
 - حصل على شهادة ISO 9001 نسخة عام 2000 وذلك في 31 جانفي 2005 من طرف الجمعية الفرنسية لتأمين الجودة (AFAQ) لتطابق نظام تسيير الجودة الخاص بالمركز مع المواصفات العالمية؛
 - حصل على 4 براءات اختراع من طرف المعهد الوطني لحقوق الملكية الصناعية INAPI في سنة 2006 وذلك لابنتكاره شكلين جالينوسيين مبتكرين وعملياتي صياغة (تركيب) جديدتين؛
 - حصل على براءة اختراع خامسة في سنة 2007 على شكل جالينوسي مبتكر؛

¹ - د. سامية لحول: مرجع سابق، ص. 360.

² - www.saidalgroup.dz: Situation Recherche et Développement au sein de l'entreprise Saidal.

- حصل المركز على جائزة أحسن اختراع لسنة 2007 من طرف المنظمة العالمية للملكية الفكرية (I'OMPI)؛

-حصل على 9 براءات اختراع عام 2008 تتعلق بـ 6 منتجات جديدة من أساس نباتي و3 صياغات جالينوسية مبتكرة؛

- قدم في مارس 2008 طلبا على براءة اختراع لابتكاره صياغة جديدة.

وتعتبر الإيرادات التي يحققها مركز البحث والتطوير من خلال الخدمات التي يقدمها للغير في مجال البحث والتطوير ذات أهمية بالغة بالنسبة للمجمّع ككل، إذ تمثل إيرادات المركز CRD النسب التالية من مجموع إيرادات المجمّع:

الجدول رقم (23) يوضح: نسبة إيرادات مركز البحث والتطوير من إيرادات مجمع صيدال

خلال السنوات 2005-2006-2007

السنوات	2005	2006	2007
إيرادات مجمع صيدال * (100%) (دج)	124.568.368	279.611.539	286.948.659
إيرادات مركز البحث والتطوير ** (دج)	40.005.952	40.590.497	13.254.571,36
نسبة إيرادات مركز البحث والتطوير من مجموع إيرادات صيدال (%)	32,12%	14,52 %	4.62%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير وتقارير التسيير لمجمع صيدال (* (**)) تتمثل في الحساب ح/74 الخدمات المقدمة.

إن هذه النتائج التي حققها مركز البحث والتطوير لمجمع صيدال ما هي إلا ثمرة لامتلاك

المركز:

- طاقما من العمال المؤهلين في مختلف المجالات؛
- تجهيزات مناسبة وبتكنولوجيا متطورة تسمح بتطوير الأدوية الجينية بأشكال حديثة؛
- دعامة موثوقة من المعلومات العلمية والتقنية المتجددة باستمرار؛
- تنظيم مصفوفي متطابق مع المتطلبات العالمية اللازمة لتأطير أنشطة البحث والتطوير؛
- هيئة مكلفة باليقظة التكنولوجية والذكاء الاقتصادي؛
- مشاريع التنسيق والشراكة مع المخابر الأجنبية والجامعات الجزائرية.

المبحث الثالث: أنشطة البحث والتطوير داخل مركز البحث والتطوير - صيدال

المطلب الأول: مراحل تطوير الدواء الجينيس في مركز البحث والتطوير-صيدال

في كل سنة، يقرر مركز البحث والتطوير التابع لمجمع صيدال تطوير مجموعة من الأدوية الجينية بهدف توسيع تشكيلة المجمع من الأدوية. حيث تقوم لجنة خاصة تابعة للمركز CRD تدعى "Comité Gamme" بإعداد قائمة للمنتجات الدوائية التي تريد تطويرها، ثم تقترحها على المجلس العلمي التابع للمجمع. ويتم إعداد هذه القائمة بناء على مجموعة من العوامل أهمها:

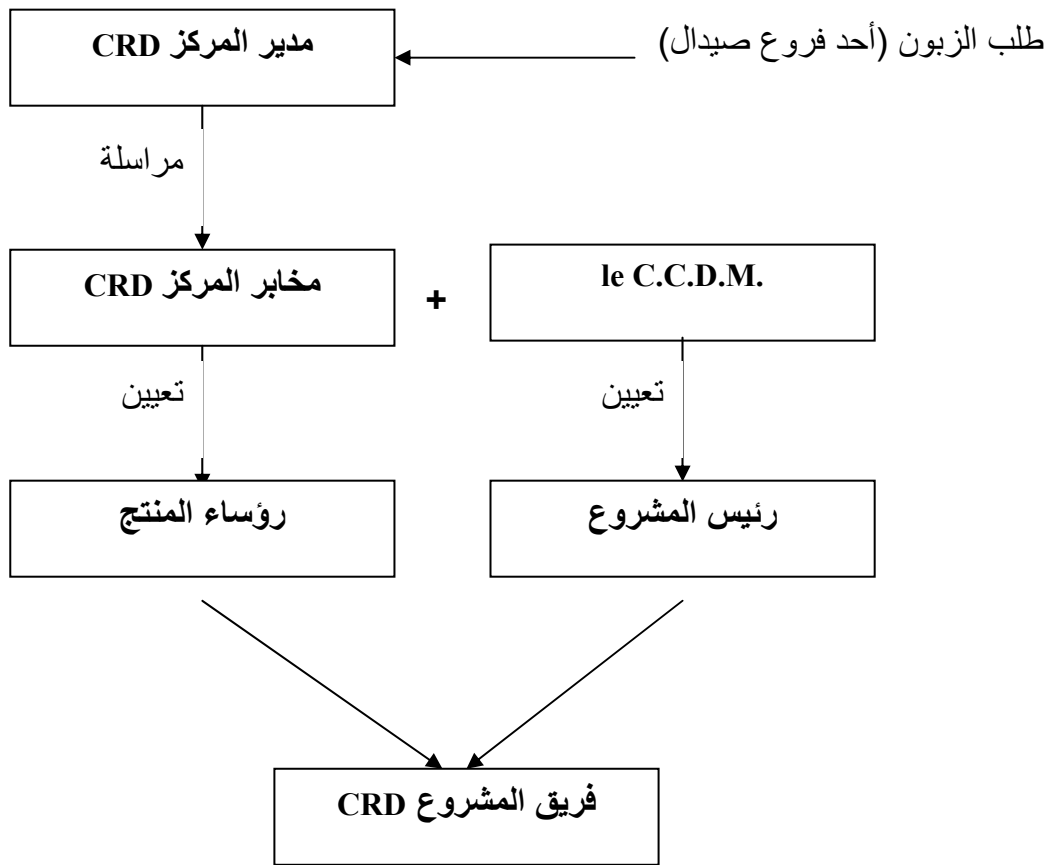
- 1- طلب السوق من الأدوية الجينية؛
 - 2- إدخال دواء جديد إلى تشكيلة أدوية المجمع لم يتم إنتاجه من قبل؛
 - 3- الطلبات المستلمة من فروع المجمع (الزبائن) بتطوير نوع معين من الأدوية...إلخ.
- يقوم المجلس العلمي بفحص قائمة الأدوية المقترحة للتطوير من طرف Le comité gamme، ودراستها وتعديلها إن لزم الأمر ثم المصادقة عليها.
- تعرض قائمة الأدوية المصادق عليها من طرف المجلس العلمي على فروع المجمع لتلقي اقتراحاتهم وموافقتهم.
- يقوم قسم اليقظة التكنولوجية التابع للمركز CRD بإجراء بحث على مستوى المعهد الوطني للملكية الصناعية (INAPI) للتأكد مما يلي:
- 1- أن الأدوية التي يريد المركز تطويرها غير محمية ببراءة اختراع في الجزائر، أو أن مدة حمايتها القانونية قد انتهت ودخلت في الميدان العمومي؛
 - 2- أنه لم يقم أي مخبر آخر عدا مركز CRD-Saidal بتسجيل أي دواء من هذه الأدوية على مستوى المعهد INAPI للشروع في تطويره خلال هذه الفترة.
- بناء على نتائج هذا البحث، يتم تعديل قائمة الأدوية التي سيتم تطويرها من قبل المركز CRD وذلك ب:
- 1- حذف الأدوية التي لم تسقط مدة الحماية عليها وكذلك تلك المسجلة في المعهد من طرف مخابر أخرى؛
 - 2- تسجيل قائمة الأدوية المقرر تطويرها من طرف المركز CRD على مستوى المعهد INAPI وذلك للتأكد من عدم السماح لأي مخبر آخر بتطوير هذا الدواء في الجزائر.
- بعد إعداد القائمة النهائية للأدوية المراد تطويرها من طرف المركز CRD وتسجيلها على مستوى المعهد INAPI، يشرع المركز في تطوير كل دواء على حده، حيث يتم اتخاذ الإجراءات التالية:
- 1- يتم تكوين فريق عمل خاص لتطوير الدواء الجينيس يطلق عليه "l'équipe de projet CRD"، يتكون هذا الفريق من:

* رئيس/ قائد المشروع "le chef de projet": يتم تعيينه من طرف المساعد المكلف بتنسيق وظائف التطوير والأعمال القانونية (le C.C.D.M.).

* رؤساء المنتج "les chefs de produit": حيث يقوم أعضاء المخابر بتعيين رئيس المنتج "le chef de produit" على مستوى كل مخبر.

ويوضح الشكل التالي كيفية تكوين فريق العمل الخاص بتطوير الدواء الجنييس داخل مركز البحث والتطوير:

الشكل رقم (15) يوضح: تكوين فريق المشروع - l'équipe de projet CRD



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الشروحات والمعلومات المقدمة من مركز البحث والتطوير-صيدال.

- 2- يتم إعلام رؤساء المخابر بتكوين فريق المشروع -l'équipe de projet CRD.
- 3- يجتمع فريق المشروع CRD ويقوم بالتخطيط للمشروع (المتمثل في تطوير الدواء الجنييس X) وفق المراحل التالية:

أولاً: مرحلة دراسة الجدوى

يقوم كل مخبر تابع للمركز CRD بإعداد دراسة جدوى للمشروع (تطوير الدواء الجنييس X) من حيث:

- * توفر الإمكانيات المادية لدى المخبر للقيام بالمشروع، مثل التجهيزات والآلات اللازمة لتطوير الدواء، المادة الأولية الضرورية...إلخ.
- * توفر الإمكانيات التقنية اللازمة لتطوير الدواء لدى المخبر مثل: معلومات تقنية عن الدواء، تركيبته، كيفية تطويره...إلخ.

بالإضافة إلى دراسة الجدوى الفنية التي تعدّها المخابر، يتم إعداد دراسة جدوى المشروع من الناحية التجارية والتسويقية من طرف قسم التقنيات التجارية.

- بناء على نتائج دراسة الجدوى الفنية والتجارية للمشروع، يتم إعداد "كشف دراسة الجدوى" والذي يعرض في اجتماع عام على فريق المشروع CRD بحضور الزبون (أحد فروع المجمع)، حيث يتقرر في هذا الكشف ما إذا كان تطوير المنتج X ممكناً أو غير ممكن على مستوى مركز البحث والتطوير CRD.

- بإمكان الزبون (أحد فروع المجمع) خلال هذا العرض أن يتعهد للمركز CRD بتوفير مادة أولية أو آلة معينة أو تقنية أو معلومة فنية ما لا يملكها المركز ليتمكن هذا الأخير من تطوير المنتج X.

- إذا ثبتت الجدوى الفنية والتجارية للمشروع، يتم اتخاذ قرار بتطوير الدواء الجنييس X وإمضاء عقد التطوير Le contrat de développement (بين المركز CRD والزبون).

ثانياً: مرحلة تصميم الدواء الجنييس - Phase de conception:

يتم خلال هذه المرحلة:

- * حصول المركز CRD على المادة الأولية، حيث يتولى الزبون (أحد فروع المجمع) شراء هذه المادة وإرسالها لمركز البحث والتطوير (بكمية قليلة جداً).
- * يقوم مخبر التحاليل الكيماوية التابع للمركز CRD بفحص المادة الأولية للتأكد من تطابقها مع المعايير المطلوبة، ويعدّ بناء على نتائج الفحص "شهادة تحليل - Certificat d'Analyse".
- * يقوم المخبر الجالينوسي بعدة محاولات لإيجاد التركيبة (الصياغة) الصحيحة للدواء الجنييس X والشكل الجالينوسي المناسب له ثم يعدّ "تقرير الصياغة الجالينوسية - Rapport de formulation galénique".

* يتم إعداد "كشف مرحلة التصميم- Revue de conception " وعرضه على فريق المشروع CRD وذلك بحضور مدير المركز.

ثالثا: مرحلة الإنتاج التجريبي (النموذجي) -Phase de transposition pilote:

بعدما يتوصل المخبر الجالينوسي للتركيبية النهائية والشكل الجالينوسي النهائي للدواء الجنييس، يشرع في إنتاج كمية نموذجية من الدواء على مستوى الفرع، حيث يتم استعمال المادة الأولية بكميات أكبر من تلك المستعملة في مرحلة التصميم، لكن دون أن يتم عرض الدواء المنتج خلال هذه المرحلة للبيع في الأسواق. ويتم خلال هذه المرحلة:

* إنتاج كمية نموذجية من الدواء الجنييس X على مستوى الفرع.

* تعبئة الدواء في مواد التغليف الأولية والثانوية (القارورات، الصفائح، العلب...إلخ).

* تحرير دليل الاستعمال الخاص بالدواء الجنييس (la notice).

* اقتراح مجموعة من الأسماء التجارية للدواء المطور على المعهد INAPI (خمسة أسماء عادة)، حيث يقوم هذا الأخير بإجراء بحث للتأكد من أن هذه الأسماء لم تسجل في المعهد من قبل مخبر آخر وغير محمية على المستوى الدولي. وبالتالي يتم حذف الأسماء المحمية وترجع الأسماء الأخرى للمركز ليختار منها اسما واحدا يطلق على الدواء X الذي قام بتطويره.

* يتم إجراء دراسات الاستقرار على الدواء المطور حيث تخضع كميات معينة من الدواء المنتج خلال المرحلة التجريبية لظروف مختلفة (درجات حرارة ورطوبة متفاوتة) وتفحص لفترات زمنية محددة (قد تصل إلى 3 سنوات) للتأكد من استقرار الدواء وعدم تأثره بالتغيرات المناخية، ثم يتم إعداد "تقرير الاستقرار - Rapport de stabilité".

* يتم إعداد "كشف مرحلة الإنتاج النموذجي- Revue de transposition pilote" وعرضه على فريق المشروع CRD وذلك بحضور مدير المركز.

رابعا: مرحلة الإنتاج الصناعي -Phase de transposition industrielle:

يتم خلال هذه المرحلة:

* إنتاج الدواء المطور X على مستوى الفرع بصفة عادية وباستعمال كميات كبيرة من المواد الأولية.

* إعداد "كشف مرحلة الإنتاج الصناعي- Revue de transposition industrielle" وعرضه على فريق المشروع CRD وذلك بحضور مدير المركز.

خامسا: مرحلة تحرير الملف الصيدلاني Phase de rédaction du dossier pharmaceutique:

يتم خلال هذه المرحلة:

* إعداد "تقارير التطوير - Les rapports de développement" من طرف المخابر التابعة لمركز البحث والتطوير؛

* إعداد الملف الصيدلاني الخاص بالدواء المطور وإيداعه على مستوى معهد حماية الملكية الصناعية INAPI؛

* الحصول على براءة الاختراع.

من خلال عرض المراحل والإجراءات التي يتبعها مركز البحث والتطوير- صيدال لتطوير الدواء الجنييس يتبين لنا ما يلي:

1- أن مركز البحث والتطوير- صيدال يفصل ويفرّق بوضوح بين مرحلة "البحث" ومرحلة "التطوير"، حيث تبدأ مرحلة البحث من إعداد دراسات الجدوى الفنية والتجارية للمشروع وتنتهي عند تصميم الدواء الجنييس. بينما تبدأ مرحلة التطوير عندما يُشرع في تجريب إنتاج الدواء على مستوى الفرع وتنتهي عند بداية الإنتاج الصناعي والتجاري له.

2- بمجرد دخول الدواء الجنييس مرحلة "التطوير"، يكون مركز البحث والتطوير- صيدال قد تحقق مما يلي:

* تحديد المنتج (الدواء) محل التطوير؛

* إثبات الجدوى الفنية للمنتج محل التطوير؛

* عزم الإدارة (إدارة الفرع) على إنتاج وتسويق المنتج المطور؛

* وجود مؤشر واضح على توفر سوق لبيع المنتج المطور في المستقبل؛

* توفر الموارد المالية والمادية وغيرها اللازمة لإنهاء مشروع التطوير إلى غاية بيع المنتج.

ومنه يمكن القول بأن التكاليف المنفقة أثناء "مرحلة التطوير" من طرف مركز البحث والتطوير تحقق كافة شروط الرسملة (أي شروط الاعتراف بها كأصل غير ملموس في الميزانية) ماعدا الشرط التالي:

* تحديد التكاليف المنفقة على تطوير كل منتج بطريقة موثوقة وبدقة ووضوح.

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لتكاليف البحث والتطوير في مركز البحث

والتطوير - صيدال

من خلال الزيارة الميدانية التي قمنا بها لمركز البحث والتطوير وقسم المالية في المركز، وبعد فحص القوائم المالية الخاصة بالسنوات 2005، 2006 و2007م وتحليل حساباتها وتتبع طريقة عمل الفريق المحاسبي، تبين لنا ما يلي:

- أ- لا يمتلك مركز البحث والتطوير - صيدال قسما للمحاسبة التحليلية، ومنه:
- لا يمكن تحديد ومتابعة تكاليف تطوير كل منتج (دواء جنيس) على حده بموثوقية، وبالتالي لا يمكن تسجيل هذه التكاليف ضمن الأصول بالرغم من توفر كافة شروط الرسملة الأخرى؛
- لا يتم التمييز والفصل بين المصاريف المنفقة خلال مرحلة "البحث" وتلك المنفقة أثناء مرحلة "التطوير".

ب- يتم تسجيل كافة التكاليف المنفقة داخل مركز البحث والتطوير - صيدال كمصاريف فور حدوثها، وذلك حسب طبيعتها ضمن المجموعة السادسة (ح/6) سواء كانت مصاريف إدارية عامة أو مصاريف مرتبطة بأنشطة البحث والتطوير بشكل مباشر أو غير مباشر (أجور ورواتب العاملين في المخابر، المواد الأولية المستعملة، اهتلاك الآلات والمعدات الخاصة بالمخابر، مصاريف الكهرباء والغاز والماء...) كما يلي:

		خلال الدورة	
6xx	ح/ مصاريف الاستغلال	XX	
48	ح/ أموال جاهزة	XX	
	و/أو		
56	ح/ ديون الاستغلال	XX	
	تسديد مصاريف خلال الدورة		

ج- لا يتم رسملة أي تكاليف تنفق على عملية تطوير الدواء الجنيس سواء أثناء مرحلة "البحث" أو أثناء مرحلة "التطوير"؛

د- تسجل التكاليف المنفقة أثناء مرحلة "تحرير الملف الصيدلاني" ومصاريف الإيداع والتسجيل على مستوى المعهد الوطني للملكية الصناعية كمصروفات حسب طبيعتها ضمن المجموعة السادسة ولا تتم رسملتها كأصل غير ملموس حتى بعد الحصول على براءة الاختراع كما يلي:

		خلال الدورة	
	XX	ح/ خدمات وأتعاب	62x
	XX	ح/ مصاريف أخرى	6xx
XX		ح/ أموال جاهزة	48
XX		و/أو ح/ ديون الاستغلال تسديد مصاريف الحصول على براءة الاختراع	56

هـ- تسجل المبالغ المحصلة من عقود التطوير (المبالغ التي يدفعها الزبون للمركز مقابل إنجاز مشروع بحث وتطوير معين) كإيرادات ضمن ح/74 خدمات مقدمة وذلك كما يلي:

		خلال الدورة	
	XX	ح/ أموال جاهزة	48
	XX	و/أو ح/ المدينون	4xx
XX		ح/ خدمات مقدمة تسجيل عقد تطوير المنتج X	74

يمكن القول مما سبق، أن مركز البحث والتطوير - صيدال يعامل تكاليف البحث والتطوير محاسيبيا كما يلي:

* استنفاد التكاليف المنفقة أثناء مرحلة "البحث" كمصروفات فور حدوثها:

=> متوافقة مع قواعد المخطط المحاسبي الوطني؛

=> متوافقة مع قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد؛

=> متوافقة مع قواعد المعيار المحاسبي الدولي رقم (38).

* استنفاد التكاليف المنفقة أثناء مرحلة "التطوير" كمصروفات فور حدوثها:

=> متوافقة مع قواعد المخطط المحاسبي الوطني؛

=> غير متوافقة مع قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد؛

=> غير متوافقة مع قواعد المعيار المحاسبي الدولي رقم (38).

* استنفاد التكاليف المنفقة للحصول على براءة الاختراع كمصروفات فور حدوثها:

=> غير متوافقة مع قواعد المخطط المحاسبي الوطني؛

=> غير متوافقة مع قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد؛

=> غير متوافقة مع قواعد المعيار المحاسبي الدولي رقم (38).

وكنتيجة لهذه المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير، لا تظهر ضمن الأصول غير الملموسة في ميزانية مركز البحث والتطوير- صيدال للسنوات 2005، 2006 و 2007م سوى الحسابات التالية:

1- الأصول المعنوية الوهمية (ح/20- المصاريف الإعدائية): ويتكون هذا الحساب من صنف واحد من المصاريف هو: مصاريف الأبحاث والدراسات التي تحملها المركز عند إنشائه. وتقدر القيمة الإجمالية لهذه المصاريف بـ 16.179.018,69 دج، ويتم إطفاء هذا المبلغ على مدى خمس سنوات وفقا لما تقتضيه قواعد المخطط المحاسبي الوطني.

2- الأصول المعنوية الأخرى (ح/21): ويتمثل حساب القيم المعنوية الذي يظهر في ميزانية مركز البحث والتطوير- صيدال للسنوات 2005، 2006 و 2007م في حساب فرعي واحد هو ح/213000- برامج الإعلام الآلي. ويمثل هذا الحساب المبلغ المدفوع من قبل المركز لاقتناء برامج الإعلام الآلي بغرض الاستعمال الداخلي. ولقد قدر المبلغ الإجمالي لهذه البرامج بـ 336492 دج في سنة 2005م ثم أصبح 650.239,2 دج عام 2006، حيث قام المركز خلال هذه السنة (2006) باقتناء برامج أخرى بقيمة 313.747,2 دج. ويطبق مركز البحث والتطوير على هذه الأصول طريقة الاهتلاك الخطي حيث يتم اهتلاكها على مدى عمرها الإنتاجي والمقدر بـ 10 سنوات.

وقد كانت نسبة الأصول المعنوية من مجموع الأصول في مركز البحث والتطوير-صيدال خلال سنوات الدراسة (2005،2006،2007) كما يلي:

الجدول رقم (24): نسبة الأصول المعنوية من مجموع الأصول في مركز البحث والتطوير-

صيدال

السنوات	2005	2006	2007
Σ الأصول في المركز CRD (100%) (دج)	290.252.004,33	325.294.846,89	370.538.031,74
قيمة الأصول المعنوية في المركز CRD (دج)	227.132,1	493.027,86	862.431,96
نسبة القيم المعنوية من مجموع الأصول (%)	0,078%	0,15%	0,23%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير-صيدال

يظهر من خلال الجدول أن قيمة العناصر غير الملموسة بالنسبة لمجموع أصول مركز البحث والتطوير-صيدال تكاد تكون منعدمة! وهذا عكس ما يجب أن تكون عليه القيم المعنوية في مؤسسة يركز الاستثمار فيها أساسا على عنصر معنوي بحت وهو الاستثمار في أنشطة البحث والتطوير. ونتيجة لذلك، تظهر الأصول المعنوية في ميزانيات مجمع صيدال للسنوات 2005، 2006، 2007 بالقيم والنسب التالية من مجموع الأصول:

الجدول رقم (25): نسبة الأصول المعنوية من مجموع الأصول في مجمع صيدال

السنوات	2005	2006	2007
Σ الأصول في مجمع صيدال (100%) (دج)	14.305.451.791	14.343.001.071	15.014.596.804
قيمة الأصول المعنوية في مجمع صيدال (دج)	3.620.272	3.612.843	2.808.451
نسبة القيم المعنوية من مجموع الأصول (%)	0,025%	0,025%	0,018%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على تقارير التسيير السنوية لمجمع صيدال

بالنظر إلى القطاع الذي ينتمي إليه مجمع صيدال، وهو القطاع الصيدلاني، يمكن القول بأن نسبة العناصر المعنوية من مجموع أصول المجمع هي أقل بكثير جدا مما تمثله قيمة هذه العناصر في مؤسسات أخرى من نفس القطاع. ففي الدراسة التي أجراها مكتب Ernest and Young على المؤسسات الأوربية تبين أن الأصول المعنوية في المؤسسات التابعة للقطاع الصيدلاني تمثل 81% من مجموع الأصول.¹ ويرجع السبب في ذلك إلى عدم اهتمام المجمع بتقييم وتسجيل الأصول المعنوية التي يمتلكها وأهمها تكاليف البحث والتطوير وبراءات الاختراع.

أما بالنسبة لتكاليف البحث والتطوير فهي لا تظهر في القوائم المالية للمركز CRD في حساب خاص بها، وذلك نظرا لغياب المحاسبة التحليلية، لذلك لجأنا إلى حساب مجموع التكاليف المنفقة داخل مركز البحث والتطوير (تكاليف الاستغلال والتكاليف خارج الاستغلال) باعتبار أن هذه التكاليف تمثل إجمالا مجموع ما ينفقه مجمع صيدال في مجال البحث والتطوير. وقد تطور مبلغ هذه التكاليف خلال سنوات الدراسة (2005، 2006، 2007) كما يلي:

الجدول رقم (26): تطور تكاليف البحث والتطوير لمجمع صيدال خلال السنوات 2005-2006-

2007

¹ - Ernest and Young: Le capital immatériel, première richesse de l'entreprise. Mars 2007

نسبة التطور 2007-2006 (%)	نسبة التطور 2006-2005 (%)	2007	2006	2005	
19,58%	11,8%	184.002.796,8	153.870.011,7	137.629.590,7	Σ تكاليف الاستغلال في المركز CRD (دج)
-46,37%	-2,28%	2.228.904,53	4.156.304,2	4.253.308,1	Σ التكاليف خارج الاستغلال في المركز CRD (دج)
17,85%	11,38%	186.231.701,3	158.026.315,9	141.882.898,8	Σ تكاليف البحث والتطوير (دج)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير-صيدال

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن التكاليف المنفقة من طرف المجمع على أنشطة البحث والتطوير هي في ارتفاع مستمر. وقد كانت نسبة تكاليف البحث والتطوير من مجموع تكاليف مجمع صيدال خلال السنوات 2005، 2006 و2007 كما يلي:

الجدول رقم (27): نسبة تكاليف البحث والتطوير من مجموع تكاليف مجمع صيدال خلال

السنوات 2007-2006-2005

2007	2006	2005	السنوات
7.956.901.337	7.449.349.434	6.571.994.815	Σ تكاليف مجمع صيدال (100%) (دج)
186.231.701,3	158.026.315,9	141.882.898.8	Σ تكاليف البحث والتطوير (دج)
2,34%	2,12 %	2,16 %	نسبة تكاليف البحث والتطوير من مجموع التكاليف (%)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير وتقارير التسيير لمجمع صيدال

أما عن نسبة تكاليف البحث والتطوير من رقم أعمال مجمع صيدال خلال السنوات 2005، 2006 و2007م فكانت كما يلي:

الجدول رقم (28): نسبة تكاليف البحث والتطوير من رقم أعمال مجمع صيدال خلال السنوات

2007-2006-2005

2007	2006	2005	السنوات
8.022.396.286	7.222.361.143	6.720.842.680	رقم أعمال مجمع صيدال* (100%) (دج)
186.231.701,3	158.026.315,9	141.882.898.8	Σ تكاليف البحث والتطوير (دج)
2,32%	2,19 %	2,11 %	نسبة تكاليف البحث والتطوير من رقم الأعمال (%)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير وتقارير التسيير لمجمع صيدال

(*) هو مجموع الحسابات التالية: ح/70، ح/71 وح/74.

مما يعني أن مجمع صيدال يخصص أكثر من 2% من رقم أعماله لأنشطة البحث والتطوير. كما أن هذه النسبة تشهد تزايدا طفيفا كل سنة.

إن ما ينفقه مجمع صيدال على أنشطة البحث والتطوير يعتبر قليلا جدا بالمقارنة مع ما تنفقه المخابر العالمية الأخرى في نفس المجال (مثل Novartis، GlaxoSmithKline وSanofi-Aventis). كما أن جهود المجمع في مجال البحث والتطوير تبقى محدودة جدا بالمقارنة مع ما توصلت إليه المخابر

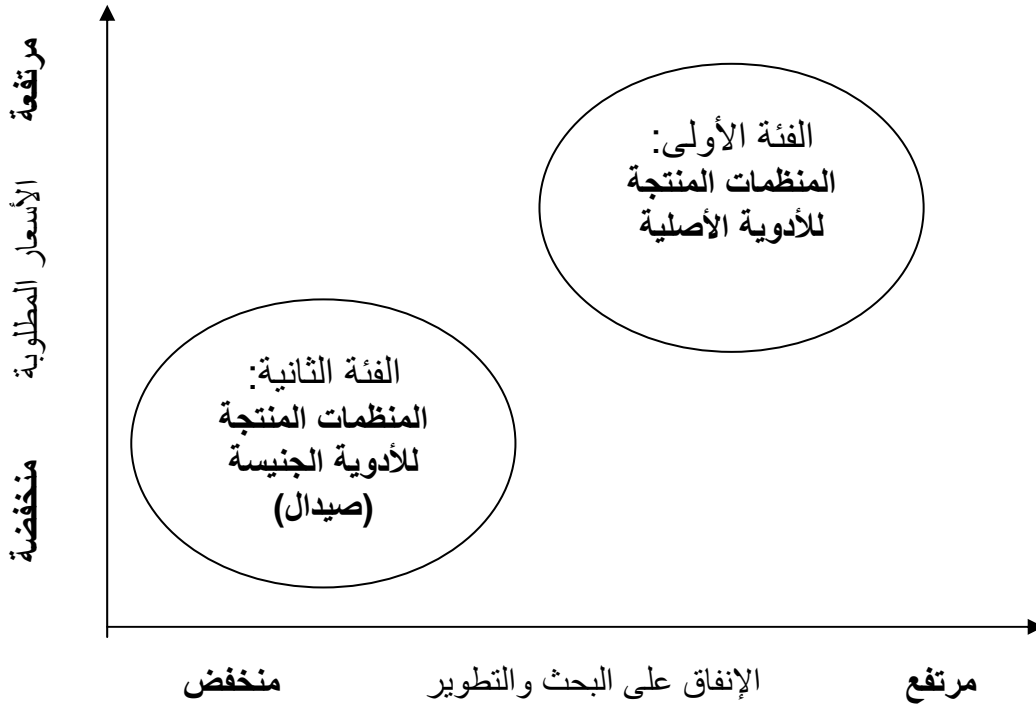
المنافسة من استحداث منتجات دوائية باستخدام التكنولوجيا الحيوية والهندسة الوراثية. ويمكن القول بأن مجمع صيدال يواجه نوعين من المنافسة في مجال البحث والتطوير وهما:¹

* **المنافسون الرواد:** ويتمثلون في المخابر الصيدلانية العالمية والتي تكمن قوتها في إنفاق مبالغ ضخمة على أنشطة البحث والتطوير. حيث يعتبر المجمع غير متقارب تماما مع هذه الفئة من حيث نصيب السوق والمستوى التكنولوجي.

* **المنافسون الخواص:** وتتميز هذه الفئة بإنفاق ضئيل في مجال البحث والتطوير، كما تمتلك عددا قليلا من المنتجات الدوائية لتلبية جزء محدود من الطلب في السوق.

ويوضح الشكل رقم (16) المكانة التنافسية لمجمع صيدال بين هاتين الفئتين من المنافسين بالاعتماد على مؤشرين رئيسيين هما "البحث والتطوير" و "الأسعار".

الشكل رقم (16) يوضح: المكانة التنافسية لمجمع صيدال في السوق الوطني للدواء



المصدر: د. سامية لحول: التسويق والمزايا التنافسية: دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الدواء في الجزائر. رسالة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر- باتنة، السنة الجامعية 2007-2008. ص. 396.

يبرز الشكل أعلاه مجموعتين إستراتيجيتين رئيسيتين في مجال الصناعة الدوائية. حيث تتميز منظمات المجموعة الأولى بحجم الإنفاق الكبير على البحث والتطوير وإنتاج أدوية أصلية تمتلك وحدها

¹ - د. سامية لحول: مرجع سابق، ص. 396.

حق تصنيعها. كما تتميز هذه الفئة بالمخاطرة العالية نظرا لارتفاع تكلفة الأبحاث، بالإضافة إلى العوائد المرتفعة نظرا لطول فترة احتكار إنتاج وبيع الأدوية المبتكرة المحمية بموجب براءة اختراع، مما يتيح لهذه المنظمات فرض أسعار مرتفعة. وتعتبر المنظمات القائدة في هذه المجموعة منظمات فرنسية غالبا نظرا لاعتماد الجزائر في وارداتها على فرنسا بنسبة 70% وتأتي في مقدمتها منظمة Sanofi-Aventis. أما المجموعة الثانية فتختص في إنتاج الأدوية الجنيسة التي انتهت مدة حمايتها القانونية. وتتسم المنظمات التابعة لهذه الفئة بالإنفاق المنخفض على البحث والتطوير وبالتالي فهي قليلة المخاطرة، كما أنها تحقق عوائد منخفضة نظرا لاعتمادها على سياسة السعر المنافس (المنخفض) لمواجهة المنتجات الأجنبية. ويعتبر مجمع صيدال المنظمة الرائدة في هذه المجموعة بالنسبة للسوق الوطني للدواء. ويمكن إعطاء تحليل عام لتشكيلة منتجات صيدال من حيث التقادم التكنولوجي لها في الجدول التالي:

الجدول رقم (29): تحليل عام لدورة حياة منتجات صيدال خلال سنة 2006

العدد	الخصائص
08	منتجات الجيل الجديد (أقل من 20 سنة)
139	منتجات متقدمة (أكثر من 20 سنة)
04	أشكال جالونيسية بطل استعمالها
25	منتجات في مرحلة الانحدار
24	منتجات مردود الخدمة الطبية لها منعدم أو غير كافي
200	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق داخلية للمجمع.

يلاحظ من خلال الجدول أن أكثر من 69% من منتجات مجمع صيدال قد مضى عليها أكثر من 20 سنة منذ تواجدها في السوق (139 منتجا)، في حين أن ثمانية فقط من منتجاته لها أقل من 20 سنة في السوق. كما أن 25 منتجا هي في مرحلة الانحدار من دورة حياتها و24 منتجا هي ذات مردودية طبية منخفضة أو منعدمة كما أن أربعا من الأشكال الجالونيسية التي تعتمد عليها صيدال في إنتاج بعض الأدوية قد هجرت تماما في بعض الدول.

يظهر من خلال هذا التحليل أن أكثر من نصف منتجات صيدال قد تقادمت مما يشكل تهديدا حقيقيا على مستقبل صيدال إذا لم تهتم أكثر بأنشطة البحث والتطوير التي تمكنها من تحقيق ميزة تنافسية أقوى في السوق. وتعتبر الشراكة مع المخابر العالمية أكثر تلاؤما لصيدال في هذه الحالة، إذ تسمح هذه

الشراكة بنقل التكنولوجيا لصالح مركز البحث والتطوير-CRD، خاصة وأن البحث والتطوير في المجال الدوائي في هذه المخابر يتميز بوتيرته السريعة ومواكبته للمستجدات التكنولوجية الحديثة.

ملاحظة:

نظرا لقلّة المعلومات الكمية التي قدمت لنا من طرف رئيس قسم المحاسبة والمالية لمركز البحث والتطوير-صيدال، فقد ارتأينا تدعيم الجزء التطبيقي من البحث بإعداد استبيان موجه لعمال هذا القسم يهدف إلى معرفة مدى اطلاعهم على أحكام وقواعد كل من المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي الجديد من جهة وأحكام المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 من جهة أخرى. غير أن رئيس قسم المحاسبة والمالية لم يسمح لنا بتمريره وبالتالي لم نتمكن من الحصول على نتائج هذا الاستبيان الذي يظهر في الملاحق.

خلاصة الفصل:

لقد تم من خلال هذا الفصل عرض خصائص صناعة الدواء وواقع هذه الصناعة على المستويين الدولي والوطني، إلى جانب أهم المعوقات والتحديات التي تهدد الصناعة الدوائية في الجزائر والفرص التي تمتلكها هذه الأخيرة للنجاح والتطور.

كما تم التعرف على مجمع صيدال باعتباره أهم ممثل للصناعة الدوائية في الجزائر، وعلى مختلف فروع الإنتاجية ووحداته التجارية المنتشرة عبر التراب الوطني. إلى جانب التعرف على مركز البحث والتطوير التابع للمجمع، وما يمتلكه المركز من إمكانات مادية وبشرية موجهة بشكل أساسي للاستثمار في مجال البحث العلمي وتطوير الأدوية الجينية والتقنيات الصيدلانية. كما قمنا بتتبع مراحل تطوير الدواء الجينيس داخل المركز CRD منذ تلقي طلب الزبون إلى غاية تسجيل الدواء المطور لدى المعهد الوطني لحماية حقوق الملكية الصناعية والحصول على براءة الاختراع. وقد شرحنا كيفية التعامل مع التكاليف المنفقة من قبل المركز على أنشطة البحث والتطوير من الجانب المحاسبي وطريقة تسجيلها بدفاتر الشركة. كما تم تحليل واقع سوق الدواء الجزائري الذي ينشط في إطاره مجمع صيدال وظروف المنافسة الشديدة التي يواجهها في هذا السوق خاصة من طرف المؤسسات الأجنبية مما يحتم على المجمع بذل جهود أكبر في مجال البحث والتطوير الدوائي.

الاستنتاجات والاقتراحات

الاستنتاجات:

بعد استعراضنا لواقع الصناعة الدوائية على المستويين الدولي والوطني بشكل عام، وتعرّفنا على مجعّ صيدال كأهم مؤسسة جزائرية تنشط في هذا القطاع، وما يقوم به المجمع من جهود بحثية داخل مركز البحث والتطوير-CRD يهدف من خلالها إلى تحقيق ميزة تنافسية تضمن له الاستمرار والبقاء في ظل محيط منفتح وشديد المنافسة، فإنه يمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا إليها فيما يلي:

1- هيمنة المنظمات الدوائية العالمية والمخابر الصيدلانية الكبرى على صناعة الدواء واحتكارها لسوق الدواء العالمي وغزوها السوق الوطني، وذلك نتيجة للتحالفات والاندماجات وعقود الشراكة التي تمت بين هذه المنظمات خاصة في مجال البحث والتطوير.

2- تعتبر أنشطة البحث والتطوير ذات أهمية بالغة في إكساب المؤسسة قدرة عالية على ابتكار منتجات جديدة وتطوير وتحسين الموجود منها وكذا إعطائها ميزة تنافسية خاصة في قطاع صناعة الدواء. لذلك تولي المؤسسات العالمية الرائدة في هذا المجال أهمية كبيرة لهذا النوع من الأنشطة وتنفق عليه مبالغ معتبرة.

3- إن الاهتمام بأنشطة البحث والتطوير في الجزائر، سواء في القطاع الصناعي عموماً أو في قطاع صناعة الأدوية بوجه خاص مازال محدوداً. كما أن معظم أنشطة البحث والتطوير التي تقوم بها المؤسسات الاقتصادية الوطنية هي عبارة عن أنشطة رقابة على الجودة لا غير.

4- يتميز القطاع الصناعي في الجزائر، وقطاع الصناعة الدوائية بالذات بضعف التفاعل بين الجامعات والمخابر المتخصصة في صناعة الدواء.

5- قلة مراكز البحث العلمي في الجزائر وانخفاض مبلغ الأموال المستثمرة من طرف الدولة في مجال البحث والتطوير.

6- إن وجود نظام فعال لحماية حقوق الملكية الفكرية يسمح بدعم وتشجيع الأنشطة العلمية والتكنولوجية ودفع حركة التطوير والابتكار لدى الأفراد والمؤسسات، فهو يحفظ لهم حقوقهم والعوائد الناتجة عن اختراعاتهم وابتكاراتهم.

7- إن الالتزام بتطبيق اتفاقية حماية حقوق الملكية الفكرية TRIPS سوف يؤدي إلى رفع فاتورة التكنولوجيا المستوردة (شراء براءات الاختراع)، مما يحتم على المنظمات الدوائية وغيرها أن تهتم أكثر بأنشطة البحث والتطوير الداخلي، وأن تضع برامج بحثية تطويرية من شأنها إفراز منتجات جديدة متميزة ومتطورة بتكلفة مرشدة وقادرة على المنافسة.

بناء على هذه النتائج نقترح التوصيات والإرشادات التالية:

الاقتراحات:

أولاً: اقتراحات على مستوى القطاع الصناعي عموماً وقطاع الصناعة الدوائية بشكل خاص

من أجل ترقية القطاع الصناعي عموماً وقطاع صناعة الدواء بشكل خاص في الجزائر إلى المستوى الذي يمكنها من مجابهة القوى الاقتصادية العالمية الكبرى والصمود في وجه المنافسة الشرسة التي تفرضها ظاهرة العولمة، نقترح الآتي:

- 1- ضرورة توجيه اهتمام الدولة بشكل أكبر نحو أنشطة البحث والتطوير باعتبارها أداة فعالة في خلق المزايا التنافسية للمنظمات والدول، وزيادة حجم الإنفاق على هذه الأنشطة؛
- 2- الاهتمام بإنشاء المؤسسات البحثية والمراكز العلمية ودعم هذه المؤسسات والمراكز للقيام بأنشطة بحث وتطوير ترقى إلى المستوى العالمي؛
- 3- توطيد علاقة المؤسسات الاقتصادية الوطنية بالجامعات ومراكز البحث العلمي وتفعيل عقود الشراكة بينها؛
- 4- ضرورة اهتمام الدولة بمنح حوافز مالية مجزية للمؤسسات التي تقوم بأنشطة بحث وتطوير ناجحة أو تلك التي تتوصل إلى اكتشاف اختراعات مفيدة ومتميزة؛
- 5- ضرورة تسطير برنامج طموح لنقل أساليب التكنولوجيا المتطورة من الدول المتقدمة يكون من شأنها المساهمة في تطوير الإنتاج؛
- 6- تشجيع تبادل المعلومات التكنولوجية بين الدول النامية في مجال الصناعة الدوائية وغيرها من الصناعات؛
- 7- ضرورة إنشاء مركز معلومات دوائي يرتبط بمراكز المعلومات العالمية تستفيد منه المخابر التابعة لمؤسسات إنتاج الدواء الجزائرية في إجراء الأبحاث والدراسات؛
- 8- ضرورة الانتباه إلى الآليات العالمية الحديثة مثل آلية التحالفات الإستراتيجية والشراكة في مجال البحوث والتطوير وآلية إجراء بحوث تطويرية من طرف وحدات بحث خارجية "Research and Development Outsourcing" والاستفادة منها.

ثانياً: اقتراحات وتوصيات على مستوى مجمع صيدال ومركز البحث والتطوير

- 1- يجب على مجمع صيدال -من خلال مركز البحث والتطوير CRD- أن يحاول بشكل مستمر تجديد وتطوير تشكيلة منتجاته وتقديمها بأعلى جودة وأقل تكلفة ممكنة للمستهلك النهائي، حتى يتمكن من تحقيق ميزة تنافسية تضمن له الاستمرارية والبقاء؛
- 2- يتعين على مجمع صيدال لصناعة الأدوية زيادة الإنفاق على أنشطة البحث والتطوير وأن يخصص نسبة ملائمة من المبيعات السنوية للاستثمار في هذه الأنشطة؛

3- يتوجب على مجمع صيدال ومركز البحث والتطوير التابع له أن يخصص جزءا أكبر من مصاريف المستخدمين لتكوين العمال، وأن يوجه مزيدا من الاهتمام لتدريب الكوادر الفنية على القيام بأنشطة بحثية متطورة تفضي إلى اختراعات وابتكارات دوائية جديدة؛

4- ضرورة تزويد مركز البحث والتطوير CRD بالآلات والأساليب التكنولوجية الحديثة حتى يتمكن من منافسة المخابر الصيدلانية الأجنبية؛

5- على مركز البحث والتطوير- صيدال أن يستفيد من براءات الاختراع التي دخلت الملك العام (الميدان العمومي) وبالتالي لم تعد محلا للحماية؛

6- اللجوء إلى سياسة التعاقد مع جهات خارجية لتنفيذ مشروعات بحث وتطوير معينة. فقد أثبتت دراسة أجريت على 160 شركة عالمية لإنتاج الدواء خلال الفترة (1994-2001)¹ بأن التعاقد مع جهات خارجية لإجراء مشاريع بحث وتطوير قد كان له أثر إيجابي على الإنتاجية في الشركات محل الدراسة وعلى أداء تلك الشركات بصفة عامة. كما أدى ذلك إلى حدوث وفر ملحوظ في تكاليف الإنفاق على أنشطة البحث والتطوير في تلك الشركات.

أما من الناحية المحاسبية، فنقدم التوصيات التالية:

1- ضرورة وضع نظام للمحاسبة التحليلية داخل مركز البحث والتطوير- صيدال حتى يتمكن من تحديد التكاليف المنفقة على كل مشروع بحث وتطوير على حده بشكل دقيق، ومتابعتها وتسجيلها محاسبيا سواء كمصروفات أو كأصول معنوية، خاصة وأن النظام المحاسبي المالي الجديد يلزم المؤسسات برسمة تكاليف التطوير التي تثبت جدواها الفنية والتجارية، حيث لا يمكن رسمة هذه التكاليف ما لم يتم تحديدها بدقة وموثوقية.

2- ضرورة تقييم وتسجيل براءات الاختراع التي يمتلكها مركز البحث والتطوير (14 براءة اختراع) وإظهارها في الميزانية باعتبار أن هذه البراءات تشكل استثمارا معنويا يساهم في زيادة صافي أصول المركز CRD ومجمع صيدال بصفة عامة.

3- ضرورة تقييم وتسجيل العلامات التجارية التي تحملها المنتجات الدوائية الخاصة بمجمع صيدال وإظهارها ضمن الأصول المعنوية في الميزانية.

¹ - Mathew J. Higgins: **The Outsourcing of R and D through Acquisitions in the Pharmaceutical Industry.** November, 2005. P. 320.

الخاتمة

الخاتمة:

في ظل بيئة عالمية شديدة التنافس، أصبح رفع أداء وربحية البحوث والتطوير في أي منظمة من أهم أهدافها. كما أصبح تحديد أهداف البحوث والتطوير وجعلها متوافقة مع أهداف العمل الاستراتيجي بالمنظمة من المهام ذات الأولوية. ويتطلب ذلك التفهم العميق للمفاهيم والعمليات والأدوات المتبعة لتحسين أداء البحث والتطوير، بالإضافة إلى وضع نظام فعال خاص باليقظة التكنولوجية (La veille technologique) وتحسين عملية إدارة حقوق الملكية الفكرية.

وقد كان للتطور الذي حصل في تكنولوجيا المعلومات أثر كبير على تطور الصناعة بشكل عام، وخاصة في مجال صناعة الدواء. حيث أصبحت في الوقت الحالي عملية تصميم الدواء تتم باستخدام الحاسب الآلي، الأمر الذي أدى إلى تسهيل معالجة العيوب التي يمكن أن تحدث قبل التوصل إلى الدواء الناجح، ومن ثم تقليل فترة وتكلفة عمليات البحث والتطوير.

إن تزايد اهتمام المنظمات بأنشطة البحث والتطوير وارتفاع حجم المبالغ التي تنفقها على هذه الأنشطة كنوع من الاستثمار في رأس المال المعرفي المكمل للاستثمار المادي والنفدي، أصبح يمثل مؤشرا إيجابيا يوحي بقدرة هذه المنظمات على التجديد والابتكار المستمرين وبالتالي قدرتها على مواكبة التغيرات التكنولوجية السريعة ومقاومة المنافسة وتحقيق البقاء والاستمرارية. الأمر الذي يمنح هذه المنظمات ثقة المستثمرين والدائنين وغيرهم من المتعاملين الاقتصاديين. ولعل في ذلك ما يفسر لنا أن الشركات التي تفصح عن قيمها غير الملموسة المتمثلة في تكاليف البحث والتطوير أصبحت تستقطب رؤوس أموال المستثمرين بشكل أكبر مقارنة مع الشركات الأخرى التي تعتمد على أسلوب الاستنفاد الفوري لمصاريف البحث والتطوير.

نستنتج من ذلك، أن الأسلوب المحاسبي الذي تختاره إدارة هذه المنظمات بشأن تسجيل تكاليف البحث والتطوير كمصروفات ضمن جدول الأرباح والخسائر أو رسملتها وإظهارها كأصول ضمن الميزانية من شأنه أن يحدد ويؤثر على سلوك المستثمرين والدائنين والمستهلكين وغيرهم. وهذا ما يدفع الإدارة إلى اختيار الإجراء المحاسبي الذي ترى فيه تحقيق مصلحتها حتى ولو كان ذلك لا يعكس الوضعية الاقتصادية الحقيقية للمنظمة، مما ينعكس سلبا على قرارات ومصالح الأطراف الأخرى.

من أجل ذلك، كان لا بد من توفر قواعد ومعايير محاسبية تنال القبول العام، وتكون قادرة على ضبط الإدارة وتوجيه سلوك المحاسب إلى اختيار المعاملة المحاسبية السليمة بشأن تكاليف البحث والتطوير، والتي تمكن المستثمرين وغيرهم من اتخاذ القرارات الاستثمارية المناسبة وإجراء المقارنة بين مختلف الفرص الاستثمارية المتاحة لهم.

ولقد تميزت القواعد التي أقرها المخطط المحاسبي الوطني في هذا الخصوص بالغموض وقلة الدقة والوضوح. كما أنها لم تكن كافية لترشيد عمل المحاسب حول التعامل مع الأصول المعنوية عموماً وتكاليف البحث والتطوير بصفة خاصة، مما جعل المحاسب يقف حائراً وعاجزاً أمام معظم المواقف التي تصادفه بشأن قياس وتسجيل هذه الأصول، خاصة فيما يتعلق بتلك الأصول المكونة داخل المنشأة من شهرة وعلامات تجارية وبراءات اختراع وتكاليف بحث وتطوير وبرامج إعلام آلي وغيرها. الأمر الذي ترك المجال مفتوحاً أمام الاجتهادات الشخصية والتقديرية البعيدة عن الموضوعية، مما نتج عنه بعد القوائم المالية عن الحقيقة وانحراف العمل المحاسبي عن الصواب.

وقد جاء النظام المحاسبي المالي الجديد لتدارك هذه النقائص والعيوب، فسطر مجموعة من الأحكام والقواعد المحاسبية المستوحاة في معظمها من المعايير المحاسبية الدولية على غرار المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) والمتعلق بالأصول غير الملموسة. إلا أن هذا النظام لم يراع خصوصية البيئة الاقتصادية والمحاسبية في الجزائر كدولة نامية، مما يجعل من الصعب بمكان تطبيق هذه القاعدة الدولية (IAS-38) بحذافيرها خاصة في ظل غياب سوق مالي نشط.

وفي الأخير لا يسعنا إلا أن نلفت انتباه الأوساط المعنية بهذا المجال في بلادنا إلى أهمية تقييم وتسجيل الأصول غير الملموسة في الاقتصاديات الحديثة وعلى رأسها تكاليف البحث والتطوير، وحجم التحديات التي تواجه المهنة المحاسبية في هذا المجال. ومن ثم عليها أن تحدد القواعد المحاسبية المناسبة لحل المشكلات المستجدة في هذا الخصوص والتي تتلاءم مع الوضع الاقتصادي والمحاسبي الحالي مع ضرورة الاسترشاد بتجارب وخبرات الدول الأخرى في هذا الشأن.

الفهارس

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
12	فروع و مجالات المحاسبة.	01
25	مستخدمو المعلومات المحاسبية الذين يؤثرون على إصدار المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية.	02
28	الإطار المفاهيمي النظري " لهيئة معايير المحاسبة المالية ".	03
32	الهيكل التنظيمي لوضع المعايير المحاسبية داخل الولايات المتحدة الأمريكية.	04
34	أهمية التنسيق المحاسبي الدولي.	05
41	لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) - الهيكل التنظيمي وطريقة العمل.	06
45	الأجندة الأوروبية لاعتماد المعايير IAS/IFRS.	07
46	مراحل اعتماد معيار محاسبي دولي ما في الاتحاد الأوروبي.	08
97	كيفية حساب قيمة الشهرة.	09
177	توزيع الاستهلاك العالمي للأدوية خلال سنة 2003.	10
177	توزيع الإنتاج العالمي للأدوية.	11
184	الفرق مابين إنفاق أوربا، الولايات المتحدة الأمريكية واليابان على البحث والتطوير في صناعة الدواء.	12
193	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال.	13
205	توزيع العاملين في وظيفة البحث والتطوير حسب المستوى العلمي.	14
209	تكوين فريق المشروع- l'équipe de projet CRD	15
219	المكانة التنافسية لمجمع صيدال في السوق الوطني للدواء.	16

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	الشركات التي تشير إلى استخدامها لمعايير المحاسبة الدولية.	43
02	تطور الاهتمام بالعناصر غير الملموسة في العقود الثلاثة الأخيرة.	68
03	مؤشرات انخفاض القيمة.	76
04	اختبار التآكل وخسارة التآكل.	77
05	العلامات التجارية العشرة الأولى في العالم سنة 1993م.	87
06	قيمة أشهر العلامات التجارية بين عامي 2000 و2001م.	87
07	درجات عدم التأكد لأنواع البحث والتطوير.	103
08	تمييز أنشطة البحث والتطوير عن غيرها من الأنشطة الأخرى.	128
09	المعالجة المحاسبية لبعض الأشكال من نفقات البحث والتطوير وفقا للمعيار FAS-02.	130
10	مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي (38) والمخطط المحاسبي الفرنسي العام حول معالجة تكاليف البحث والتطوير.	133
11	عدد المحاسبين في الجزائر من كل فئة مهنية.	149
12	مقارنة بين المحاسبة الجزائرية والمحاسبة الدولية عن الأصول غير الملموسة.	168
13	حركة الاندماج في بعض شركات صناعة الدواء خلال السنوات 1999-2005.	179
14	الإنفاق على أنشطة البحث والتطوير لدى Sanofi-Aventis خلال الفترة 2003-2007	182
15	تكاليف البحث والتطوير في بعض الدول المتقدمة في مجال صناعة الدواء لسنة 2003.	183
16	تطور سوق الدواء في الجزائر خلال السنوات 2002-2006.	188
17	ملخص لأهم عقود الشراكة لمجمع صيدال.	198
18	اتفاقيات اقتناء الرخص المبرمة من طرف صيدال.	199
19	توزيع العاملين في مركز CRD- Sidal حسب الوظيفة والجنس.	203

204	خصائص عمال وظيفة البحث والتطوير.	20
205	توزيع العاملين في مركز CRD- Saidal حسب المستوى التعليمي.	21
206	المبالغ المنفقة على تكوين العاملين في مركز البحث والتطوير-صيدال في السنوات 2007-2006-2005	22
207	نسبة إيرادات مركز البحث والتطوير من إيرادات مجمع صيدال خلال السنوات 2007-2006-2005	23
216	نسبة الأصول المعنوية من مجموع الأصول في مركز البحث والتطوير-صيدال	24
216	نسبة الأصول المعنوية من مجموع الأصول في مجمع صيدال	25
217	تطور تكاليف البحث والتطوير لمجمع صيدال خلال السنوات 2007-2006-2005	26
218	نسبة تكاليف البحث والتطوير من مجموع تكاليف مجمع صيدال خلال السنوات 2007-2006-2005	27
218	نسبة تكاليف البحث والتطوير من رقم أعمال مجمع صيدال خلال السنوات 2005-2007	28
220	تحليل عام لدورة حياة منتجات صيدال خلال سنة 2006	29

فهرس المحتويات

الصفحة

أ

المقدمة

الفصل الأول: المحاسبة من مسك الدفاتر إلى المعايير

- 1 تمهيد
- 2..... المبحث الأول: تطور المحاسبة، وظائفها، فروعها وعلاقتها بالعلوم الأخرى
- 2..... المطلب الأول: تطور المحاسبة
- 2..... أولاً: نشأة المحاسبة وتطورها
- 2..... 1/ مرحلة ما قبل ظهور القيد المزدوج
- 4..... 2/ مرحلة انتشار القيد المزدوج في أوروبا
- 5..... 3/ مرحلة تطور المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية وظهور المراجعة
- 6..... ثانياً: التطور التاريخي لتعريف المحاسبة
- 8..... ثالثاً: تطور المحاسبة بين الاستمرارية والتغيير
- 9..... المطلب الثاني: وظائف المحاسبة
- 10..... المطلب الثالث: فروع المحاسبة
- 12..... المطلب الرابع: علاقة المحاسبة بالعلوم الأخرى
- 14..... المبحث الثاني: الميئات الدولية للمحاسبة وإصدار المعايير المحاسبية الدولية
- 16..... المطلب الأول: أهم الجهود العالمية لبناء نظرية محاسبية
- 16..... أولاً: مرحلة مساهمات الإدارة (1900 - 1933)
- 18..... ثانياً: مرحلة مساهمات المجتمعات المحاسبية (1933 - 1973)
- 19..... 1/ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
- 21..... 2/ الجمعية الأمريكية للمحاسبة
- 22..... ثالثاً: مرحلة التأسيس (من 1973 إلى يومنا هذا)
- 26..... 1/ مجلس معايير المحاسبة المالية
- 31..... 2/ مجلس معايير المحاسبة الحكومية
- 32..... 3/ منظمات أخرى مؤثرة في وضع المعايير بالولايات المتحدة الأمريكية
- 33..... المطلب الثاني: المحاسبة الدولية أو التنسيق المحاسبي الدولي
- 36..... أولاً: لجنة معايير المحاسبة الدولية
- 37... 1/ إجراءات إصدار المعيار المحاسبي الدولي من طرف اللجنة IASC

39.....2 / الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية.....

3 / قبول وتطبيق المعايير الصادرة عن اللجنة IASC على المستوى

42.....الدولي

44.....ثانيا: الإتحاد الأوروبي

47.....ثالثا: الإتحاد الدولي للمحاسبين

47.....رابعا: منظمة التجارة العالمية

48.....خامسا: المنظمة العالمية لهيئات الأوراق المالية

48سادسا: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية

49.....المطلب الثالث: الانتقادات الموجهة لتنسيق المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية

51.....المطلب الرابع: المحاسبة في الوطن العربي والمنظمات المحاسبية الإقليمية العربية

51.....أولا: الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب

52.....ثانيا: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

54.....ثالثا: هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية

56.....خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الأصول غير الملموسة وتكاليف البحث والتطوير

57.....تمهيد

58.....المبحث الأول: الأصول غير الملموسة

58.....المطلب الأول: تعريف الأصول بصفة عامة

58.....أولا: الأصول داخل الوحدة الاقتصادية

60.....ثانيا: الأصول الثابتة

61.....ثالثا: الأصول غير الملموسة

63.....المطلب الثاني: خصائص الأصول غير الملموسة وتصنيفها

63.....أولا: خصائص الأصول غير الملموسة

64.....ثانيا: تصنيف الأصول غير الملموسة

64.....1 / حسب إمكانية تحديدها أو القابلية للتحديد

65.....2 / حسب إمكانية فصل الأصل عن المنشأة

65.....3 / حسب العمر الإنتاجي المتوقع للأصل

65.....4 / حسب طريقة اقتناء الأصل

66.....المطلب الثالث: أهمية تقييم الأصول غير الملموسة في الاقتصاديات الحديثة

68.....	<u>المطلب الرابع: أنواع الأصول غير الملموسة والمحاسبة عنهما</u>
	<u>أولا: الأسس العامة للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة وفق المعيار المحاسبي</u>
69.....	الدولي IAS-38.....
69.....	1/ أسس الاعتراف بالأصل غير الملموس.....
71.....	2/ بعد الاعتراف بالأصل غير الملموس.....
73.....	3/ النفقات اللاحقة للاعتراف بالأصل غير الملموس.....
73.....	4/ الفترة الاستعمالية للأصل غير الملموس (العمر النافع).....
78.....	5/ الأصل غير الملموس الممتلك من منحة حكومية.....
79.....	6/ استبعاد الأصل غير الملموس من الخدمة والتخلص منه.....
79.....	7/ الإفصاح عن الأصول غير الملموسة.....
81.....	<u>ثانيا: أنواع الأصول غير الملموسة</u>
81.....	1/ المستندات والوثائق الفنية.....
92.....	2/ النفقات الإبرادية المؤجلة.....
94.....	3/ الشجرة (فرق الاقتناء).....
100.....	<u>المبحث الثاني: تكاليف البحث والتطوير</u>
100.....	<u>المطلب الأول: تعريف تكاليف البحث والتطوير (مفهوم)</u>
102.....	<u>المطلب الثاني: خصائص تكاليف البحث والتطوير</u>
104.....	<u>المطلب الثالث: أهمية أنشطة البحث والتطوير</u>
110.....	<u>خلاصة الفصل</u>
	<u>الفصل الثالث: أهم الجداول المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والتطوير</u>
111.....	<u>تمهيد</u>
112.....	<u>المبحث الأول: المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير حسب الهيئات الدولية للمحاسبة</u>
	<u>المطلب الأول: محاسبة تكاليف البحث والتطوير حسب هيئة معايير المحاسبة الدولية</u>
112.....	IASC.....
112.....	<u>أولا: المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-9 "تكاليف البحث والتطوير"</u>
	<u>ثانيا: المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون IAS-38 "الأصول غير</u>
117.....	<u>الملموسة"</u>

المطلب الثاني: محاسبة تكاليف البحث والتطوير حسب مجلس معايير المحاسبة المالية

127.....FASB الأمريكي

127.....أولا: المعيار المحاسبي المالي الثاني FAS-02

131.....ثانيا: المعيار المحاسبي المالي السادس والثمانون FAS-86

134.....المطلب الثالث: انتقاد البدائل المحاسبية المقترحة لمعالجة تكاليف البحث والتطوير

134.....أولا: الاستنفاد أو الشطب الفوري

135.....ثانيا: الرسمة المشروطة

137.....ثالثا: تسجيل تكاليف البحث والتطوير كخسائر

138.....المبحث الثاني: المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير في الجزائر

138.....المطلب الأول: نبذة عن تطور مهنة المحاسبة في الجزائر

138.....أولا: مراحل تطور مهنة المحاسبة في الجزائر

139.....ثانيا: أهم النصوص القانونية التي تنظم مهنة المحاسبة في الجزائر

143.....ثالثا: الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

148.....المطلب الثاني: وضع مهنة المحاسبة في الجزائر

148.....أولا: حدد المهنيين في مجال المحاسبة في الجزائر

ثانيا: تنظيم وهيكل مهنة المحاسبة في الجزائر، مدى استقلالها وعلاقتها بمؤسسات

149.....الدولة

150.....ثالثا: أكبر المشاكل التي تعاني منها مهنة المحاسبة في الجزائر

151.....رابعا: علاقة مهنة المحاسبة في الجزائر بالاقتراد ودورها فيه

المطلب الثالث: معالجة المخطط المحاسبي الوطني لتكاليف البحث والتطوير والانتقادات

152.....الموجهة له

152.....أولا: المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق المخطط المحاسبي الوطني الحالي

158.....ثانيا: المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي المالي الجديد

167.....ثالثا: مقارنة بين المحاسبة الجزائرية والمحاسبة الدولية بشأن الأصول غير الملموسة

172.....خلاصة الفصل

الفصل الرابع: محاسبة تكاليف البحث والتطوير لدى مركز البحث والتطوير - صيدال

173.....تمهيد

174.....المبحث الأول: نظرة عامة عن صناعة الدواء دوليا ووطنيا

174.....المطلب الأول: صناعة الدواء على المستوى الدولي

174.....	<u>أولاً: تعريف صناعة الدواء.....</u>
175.....	<u>ثانياً: خصائص صناعة الدواء.....</u>
176.....	<u>ثالثاً: واقع صناعة الدواء دولياً.....</u>
184.....	<u>المطلب الثاني: صناعة الدواء على المستوى الوطني.....</u>
185.....	<u>أولاً: التطور التاريخي لصناعة الدواء في الجزائر.....</u>
186.....	<u>ثانياً: ممثلو صناعة الدواء في الجزائر.....</u>
188.....	<u>ثالثاً: واقع صناعة الدواء في الجزائر.....</u>
190.....	<u>المبحث الثاني: البطاقة الفنية لمجمع صيدال لصناعة الأدوية.....</u>
190.....	<u>المطلب الأول: تقديم عام لمجمع صيدال.....</u>
190.....	<u>أولاً: نشأة وتطور مجمع صيدال.....</u>
191.....	<u>ثانياً: تعريف مجمع صيدال، مهامه وأهدافه.....</u>
193.....	<u>ثالثاً: التنظيم العام لمجمع صيدال.....</u>
197.....	<u>رابعاً: عقود الشراكة المبرمة من طرف مجمع صيدال.....</u>
199.....	<u>المطلب الثاني: مركز البحث والتطوير لمجمع صيدال.....</u>
200.....	<u>أولاً: مهام مركز البحث والتطوير.....</u>
202.....	<u>ثانياً: التنظيم الداخلي لمركز البحث والتطوير.....</u>
203.....	<u>ثالثاً: الموارد البشرية في مركز البحث والتطوير.....</u>
206.....	<u>رابعاً: إنجازات مركز البحث والتطوير منذ إنشائه.....</u>
208.....	<u>المبحث الثالث: أنشطة البحث والتطوير داخل مركز البحث والتطوير-صيدال.....</u>
208.....	<u>المطلب الأول: مراحل تطوير الدواء الجينيس في مركز البحث والتطوير-صيدال.....</u>
210.....	<u>أولاً: مرحلة دراسة الجدوى.....</u>
210.....	<u>ثانياً: مرحلة تصميم الدواء الجينيس.....</u>
211.....	<u>ثالثاً: مرحلة الإنتاج التجريبي.....</u>
211.....	<u>رابعاً: مرحلة الإنتاج الصناعي.....</u>
212.....	<u>خامساً: مرحلة تحرير الملف الصيدلاني.....</u>
213.....	<u>المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لتكاليف البحث والتطوير في مركز البحث والتطوير-صيدال.....</u>
222.....	<u>خلاصة الفصل.....</u>
223.....	<u>الاستنتاجات والاقتراحات.....</u>
226.....	<u>الخاتمة.....</u>

الملاحق.

قائمة المراجع.

الفهارس.

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

1- الكتب:

- 1) أ. د. حسين القاضي، د. مأمون حمدان: نظرية المحاسبة. الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
- 2) د. عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة. دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
- 3) إس. هندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبو زيد: النظرية المحاسبية. جامعة الإسكندرية، الطبعة الرابعة، 2005.
- 4) لجنة قواعد المحاسبة الدولية، تعريب د. عصام مرعي: قواعد المحاسبة الدولية. دار العلم للملايين، بيروت، الطبعة الأولى، 1987.
- 5) فريدريك تشوي، كارول آن فروست، جاري مبيك، تعريب: أ. د. محمد عصام الدين زايد، مراجعة: أ. د. أحمد حامد حجاج: المحاسبة الدولية. دار المريخ للنشر، الرياض-المملكة العربية السعودية، 2004.
- 6) دونالد كيزو، جيرري ويجانت، تعريب د. أحمد حامد حجاج: المحاسبة المتوسطة-الجزء الأول. دار المريخ، الطبعة الثانية.
- 7) د. طارق عبد العال حماد: موسوعة المعايير المحاسبية- الجزء الأول: عرض القوائم المالية. الدار الجامعية، 2003-2002.
- 8) د. طارق عبد العال حماد: موسوعة المعايير المحاسبية- الجزء الخامس: القياس والتقييم المحاسبي. الدار الجامعية، 2003-2002.
- 9) د. يوسف محمود جربوع، د. سالم عبد الله حلس: المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية. مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2002.
- 10) د. يوسف محمود جربوع: نظرية المحاسبة (الفروض، المفاهيم، المبادئ، المعايير). مؤسسة الوراق للنشر، الطبعة الأولى، 2001.
- 11) د. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير. دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2001.
- 12) د. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة. دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2003.
- 13) د. محمد سمير الصبان، د. رجب السيد راشد: المحاسبة المتوسطة: أسس القياس والإفصاح المحاسبي. الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998.

- 14) د. محمد سمير الصبان، د. إسماعيل إبراهيم جمعة، د. رجب السيد راشد: المحاسبة المتوسطة: قواعد القياس والإفصاح والتحليل المحاسبي (مدخل نظري تطبيقي)- الجزء الثاني. الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- 15) د. محمد سمير الصبان، د. إسماعيل إبراهيم جمعة: المحاسبة المتوسطة: الأسس العامة في القياس والإفصاح المحاسبي(النظرية والتطبيق). الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية- مصر، 1995.
- 16) د. علي أحمد أبو الحسن، د. محمد سمير الصبان: المحاسبة المتوسطة: المفاهيم ومعايير القياس والإفصاح المحاسبي. الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية-مصر، 1997.
- 17) د. عبد الفتاح محمد الصحن، د. محمد سمير الصبان: المحاسبة المتوسطة. جامعة الإسكندرية، 1992.
- 18) د. إسماعيل إبراهيم جمعة: المحاسبة المتوسطة – الأصول طويلة الأجل – الالتزامات – بعض مشاكل قياس الدخل. الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.
- 19) د. كمال الدين الدهراوي، د. عبد الله هلال: المحاسبة المتوسطة- مدخل نظري تطبيقي. دار المعرفة الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2000.
- 20) د. محمود السيد الناغي: نظرية المحاسبة والمعايير المحاسبية. المكتبة العصرية، 2002.
- 21) محمود محمد عبد السلام البيومي: المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية. منشأة المعارف، الإسكندرية، 2003.
- 22) د. محمد عباس بدوي، د. الأميرة إبراهيم عثمان، د. عبد الوهاب نصر علي: مقدمة في المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية والدولية. دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
- 23) د. فكري عبد الحميد عثماوي: أساسيات المحاسبة المالية. دار الشروق للنشر والتوزيع، جدة، 1983.
- 24) د. عبد الباسط رضوان، د. الغريب بيومي، د. سامي قلعه جي، د. جاسم المضاف، د. نادر سليمان: المحاسبة المالية (قياس- تحليل- تقويم). مؤسسة دار الكتاب، الكويت، 1993.
- 25) د. يوحنا آل آدم، د. صالح الرزق: المحاسبة المالية: أصول وخصوم وقوائم مالية. عمان، 2000.
- 26) د. جبرائيل كحالة، د. خالد الخطيب، د. رمضان محمد غنيم، وليد عبد القادر: المحاسبة المالية بين النظرية والتطبيق. دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 1997.
- 27) د. أحمد مخادمة، مجدي زريقات: أصول المحاسبة المالية. دار الشروق، 2002.
- 28) د. وليد ناجي الحياي، د. بدر محمد علوان: المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي. الجزء الأول، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولى، 2002.
- 29) د. عبد الحي مرعي، د. أحمد نور: المحاسبة المالية- الجزء الأول: مقدمة في المفاهيم والمبادئ والقواعد والإجراءات. دار النهضة العربية، بيروت- لبنان، 1977.
- 30) د. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم: دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية. دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية-مصر.

- (31) د. عبد الستار الكبيسي: الشامل في مبادئ المحاسبة. دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى، 2003.
- (32) د. منير محمود سالم: مبادئ المحاسبة. القاهرة، 2000-2001.
- (33) د. نبيل حليبي، د. بطرس ميالة، د. محمود علي الجبالي: المحاسبة في المنشآت الفردية (أصول القياس المحاسبي). دار الأمل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 1998.
- (34) شبايكي سعدان: تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني. ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر.
- (35) قادري الأزهر: مبادئ في المحاسبة العامة (وفق المخطط المحاسبي الوطني). ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، الطبعة الرابعة، 1992.
- (36) بويعقوب عبد الكريم: أصول المحاسبة العامة (وفق المخطط المحاسبي الوطني). ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، 1999.
- (37) د. صلاح زين الدين: العلامات التجارية وطنية ودولية. دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- (38) د. هوشيار معروف: تحليل الاقتصاد التكنولوجي. دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2006.

2- الرسائل العلمية:

- (1) د. عقاري مصطفى: مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة. رسالة دكتوراه دولة، جامعة الحاج لخضر-باتنة، 2005.
- (2) د. سامية لحول: التسويق والمزايا التنافسية: دراسة حالة مجمع صيدال لصناعة الدواء في الجزائر. رسالة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر-باتنة، السنة الجامعية 2007-2008.
- (3) موسى بن منصور: أهمية الأصول المعنوية في تقييم المؤسسة المرشحة للدخول إلى البورصة: دراسة حالة مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها "الرياض-سطيف". مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحت عباس-سطيف، السنة الجامعية 2001-2002.

3- المجلات والأبحاث:

- (1) د. عقاري مصطفى، أ.د. رحال علي: الخلاف المحاسبي حول المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير. جامعة الحاج لخضر، باتنة.

- (2) د. عقاري مصطفى: المعايير المحاسبية: دراسة مقارنة. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 2005./5
- (3) د. أحمد أحمد عبد الله اللوح: تقييم أنشطة البحوث والتطوير في صناعة الدواء المصرية في ظل اتفاقية حقوق الملكية الفكرية (TRIPS). المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 03، 2006.
- (4) ياسين غادر: دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية. الجزء الأول، العدد 2004/04/25.
- (5) د. يوسف شهوان : محاسبة الشهرة: أساليب الإطفاء وخفض القيمة. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نشرة ASCA.
- (6) ربيحة عكريش: المخطط المحاسبي الوطني الجديد سيدخل حيز التنفيذ ابتداء من 1 جانفي 2009. جريدة المجاهد، عدد 19 نوفمبر 2007.

4 - القوانين والمعايير:

- 1) المعيار المحاسبي الدولي رقم (17) "عقود الإيجار".
- 2) المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) "انخفاض قيمة الأصول".
- 3) المعيار الدولي للمعلومة المالية رقم (03) "اندماج المنشآت".
- 4) الجريدة الرسمية عدد 107 مؤرخة في 30 ديسمبر 1971.
- 5) الجريدة الرسمية عدد 24 مؤرخة في 23 مارس 1976.
- 6) الجريدة الرسمية عدد 20 مؤرخة في 01 مايو 1991.
- 7) الجريدة الرسمية عدد 3 مؤرخة في 15 يناير 1992.
- 8) الجريدة الرسمية عدد 24 مؤرخة في 17 أبريل 1996.
- 9) الجريدة الرسمية عدد 56 مؤرخة في 29 سبتمبر 1996.
- 10) الجريدة الرسمية عدد 74 مؤرخة في 01 ديسمبر 1996.
- 11) الجريدة الرسمية عدد 80 مؤرخة في 07 ديسمبر 1997.
- 12) الجريدة الرسمية عدد 32 مؤرخة في 02 مايو 1999.
- 13) الجريدة الرسمية عدد 80 مؤرخة في 26 ديسمبر 2001.
- 14) الجريدة الرسمية عدد 74 مؤرخة في 25 نوفمبر 2007.
- 15) الجريدة الرسمية عدد 19 مؤرخة في 25 مارس 2009.

ثانيا: باللغة الفرنسية

1- الكتب: (Livres)

- 1) Pascal Barneto: **Normes IAS/IFRS, Application aux Etats Financiers.** Ed. DUNOD, Paris, 2004.
- 2) Bernard Raffournier: **Les Normes Comptables Internationales (I.A.S.)**. Ed ECONOMICA, Paris, 1996.
- 3) Sonia LETORT, Pierre-Hervé HOURMANT: **Les Normes Internationales de Comptabilité.** DESS Finance d'Entreprise, RENNES: dossier de comptabilités européennes- les normes internationales.
- 4) François REY: **Développements récents de la comptabilité: théorie et pratique.** Edition du CNRS – Entreprise Moderne d' Edition, Paris, 1979.
- 5) Francis AUVRAY: **Comment rentabiliser la Recherche et le Développement.** EME; Entreprise Moderne d'Edition, Paris, 1971.
- 6) A. Delestan: **Pratique de la comptabilité dans le cadre du plan comptable.** Les éditions d'organisation- Paris, 1968.

2- المجلات والأبحاث: (Revue et Recherches)

- 1) Pascal Barneto: **L'évaluation des actifs incorporels dans le référentiel IFRS.** CEREBEM; Centre de Recherche de Bordeaux Ecole de Management, mai, 2005.
- 2) Alan FUSTEC: **Le capital immatériel, richesse cachée des entreprises- valeur immatérielle, actifs immatériels.**
- 3) Maryline BENYAKHLEF: **Vers le passage aux nouvelles normes IAS/IFRS.**
- 4) Odile DANDON, Laurent DIDELOT: **Du côté professionnel...Etes vous prêts à passer aux IFRS?** Cahier du CEREN 8, Département Gestion – Droit– Finance, Dijon- Bourgogne, 2004.
- 5) CNC, Conseil des Normes Comptables. Bulletin N° 1 : **Positionnement mondial des normes comptables canadiennes : la nouvelle orientation.**
- 6) Association des Comptables Généraux Accrédités du Canada : **Normes Comptables Internationales (Arguments en faveur de leur utilisation au Canada).**
- 7) Benoît LEBRUN: **IAS-38 "Immobilisations incorporelles" juillet 1998 révisée mars 2004.** Salustro Reydel, Juin, 2004.
- 8) Ernest and Young: **Le capital Immatériel, première richesse de l'entreprise.** mars 2007.
- 9) Mohamed Amine Hamdi, président de l'ONECC: **La profession comptable au Maghreb (Algérie, Libye, Maroc, Mauritanie, Tunisie).**
- 10) Mathew J. Higgins: **The Outsourcing of R and D through Acquisitions in the Pharmaceutical Industry.** November, 2005.

4- القوانين والمعايير (Lois et Normes)

- 1) Journal Officiel de l'Union Européenne L261 du 13/10/2003: Version française des normes de l'IASB.
- 2) La Norme Comptable Internationale IAS-38 "Les immobilisations incorporels".
- 3) Projet du système comptable financier, Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, Juillet 2006.
- 4) Ordonnance n° 03-05 du 19 Joumada El Oula 1424 correspondant au 19 juillet 2003 relative aux droits d'auteur et aux droits voisins.
- 5) Ordonnance n° 03-06 du 19 Joumada El Oula 1424 correspondant au 19 juillet 2003 relative aux marques.
- 6) Ordonnance n° 03-07 du 19 Joumada El Oula 1424 correspondant au 19 juillet 2003 relative aux brevets d'invention.

3- مواقع الانترنت: (Sites Internet)

- 1) <http://www.iasb.org/>
- 2) www.iasplus.com
- 3) www.ifrsonline.net
- 4) <http://www.focusIFRS.com>
- 5) <http://www.icaew.co.uk/ifrs>
- 6) <http://www.icaew.co.uk/library>
- 7) <http://www.icaew.co.uk/members>
- 8) <http://www.hkicpa.org.hk/professionaltechnical/accounting/standards/standards.php>
- 9) <http://www.hkicpa.org.hk/professionaltechnical/accounting/dueprocess/dueprocess.php>
- 10) <http://www.hkicpa.org.hk/professionaltechnical/accounting/rm/reference.php>
- 11) <http://www.hkicpa.org.hk/publications/bulletins/accounting/accounting.php>
- 12) <http://www.hkicpa.org.hk/professionaltechnical/techwatch/techwatch.php>
- 13) <http://www.icai.ie/Members/ifrs.cfm>
- 14) <http://www.icai.ie/Members/ias-firsttime.cfm>
- 15) http://www.icai.ie/Members/ifrs_intro.cfm
- 16) http://www.icai.ie/Members/ifrs_fulltext.cfm
- 17) <http://www.groupesaidal.dz>
- 18) www.Leem.Org
- 19) http://europa.eu.int/comm/internal_market/accounting/index_fr.htm

ملخص

لقد كان لعوامل التطور العلمي والتقني واشتداد حركة التنافس على الأسواق العالمية والاعتماد المتزايد على البحث والتطوير كأساس لخلق المزايا التنافسية للمنظمات والدول، إلى جانب ضرورة توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل مشروعات البحوث والتطوير دور كبير في ظهور التحالفات بين الدول والمنظمات الكبرى. وقد أصبحت أنشطة البحث والتطوير الورقة الرابطة الوحيدة في يد المنظمة الاقتصادية التي تتطلع إلى الصمود في وجه المنافسة العالمية الشرسة. كما أصبحت تكاليف البحث والتطوير تشغل حيزا هاما من مجموع الأموال المستثمرة في المنشآت الصناعية الحديثة. لذلك كان لابد من الاهتمام بتكاليف البحث والتطوير وطرق المحاسبة عنهما، سواء من طرف الهيئات الدولية للمحاسبة أو أنظمة المحاسبة الخاصة بكل دولة على حدة. وذلك بهدف جعل القوائم المالية قادرة على عكس الوضعية الحقيقية للمنشأة الاقتصادية من خلال توفير معلومة مالية جيدة يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات سليمة.

Abstract

The scientific and technical development's factors, the growing competition on the world markets, and the progressive dependence on research and development as an essential basis to create the competitive advantages of different organizations and countries, in addition to the need to provide the necessary financial resources for research and development projects; play, as a whole, an important role in the appearance of alliances between countries and organizations. Hence, research and development activities become the only opportunity for any company that wants to resist the fierce international competition. Besides, research and development costs represent, today, an important part in the sum of the investments in modern industrial firms.

Thus, giving such an importance to research and development costs and to their accounting has really been unavoidable either for the international accounting institutions or for the systems of accounting belonging to each country, in order to enable the financial statements to reflect the real situation of the economic establishment by providing a good financial information that can help to take convenient decisions.