

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محند أولحاج - البويرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة
تخصص محاسبة وتدقيق

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر LMD
تحت عنوان

الموضوع :

المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام
المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة
والتقارير المالية
دراسة حالة مجمع صيدال "الجزائر العاصمة"

تحت إشراف الأستاذة:

بوسبعين تسعديت

من إعداد الطالبة:

حدادي سارة

تحت تأطير:

هشيم عز الدين

أعضاء لجنة المناقشة

الأستاذة: بغدود راضية..... رئيسا

الأستاذة: بوسبعين تسعديت مقرا

الأستاذ: سفير محمد ممتحنا

السنة الجامعية 2015/2014

الإهداء

أهدي عملي هذا

إلى الشمعة التي أنارت دربي وفتحت لي أبواب العلم والمعرفة، إلى أعز
إنسان في الوجود وقدوتي في الحياة، إلى الصدر الحنون والقلب الرقيق إلى
أعز ما أملك في الدنيا، أمي الحبيبة.

إلى الإنسان الذي سعى جاهدا لتربيتي وتعليمي وتوجيهي والوقوف بجانبني
بكل ما أوتي أبي جزاه الله خيرا.

إلى كل أخواتي وإخوتي وكل أفراد عائلتي من أجل تفهمهم وصبرهم.

إلى جميع الأصدقاء الذين رافقوني في مشواري الدراسي وكل

من أعانني على إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد.

شكر وتقدير

بداية أحمد الله سبحانه وتعالى وأشكره على أنه وفقني ويسر لي إتمام هذا العمل.

أتقدم بخالص عبارات الشكر والعرفان إلى كل من ساعدني وشجعني على إنجاز هذا العمل.

وأخص بالذكر الأستاذة بوسبعين تسعديت التي تكرمت بالإشراف على هذا العمل ولم تبخل علي بنصائحها وإرشاداتها وتوجيهاتها القيمة.

وإلى المؤطرين السيد هاشيم والسيد موفق، اللذان قاما بإرشادي في الهيئة المستقبلية لإعداد الدراسة الميدانية والتطبيقية بالمجمع صيدال.

وإلى كل أساتذتي الذين أناروا لي سبيل العلم والمعرفة.

وإلى كل من قدموا لي دعمهم وثقتهم طوال تحقيق هذا العمل من قريب أو من بعيد.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذا العمل وتقييمه.

الملخص

أصبحت طريقة محاسبة أنشطة البحث والتطوير في المؤسسات تلقى اهتمام خاص من قبل واضعي المعايير والمديرين، حيث اختلفت الممارسات الدولية في مجال المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وتراوحت بين طرفين، أحدهما ينطلق من مدخل جدول النتائج (مجلس معايير المحاسبة المالية FASB) الذي يلزم المؤسسات على تسجيل تكاليف البحث والتطوير كتكاليف عادية وإظهارها في جدول حسابات النتائج أخذاً بمبدأ الحيطة والحذر، والثاني ينطلق من الميزانية (لجنة IASC) ويرى وجوب إظهار تكاليف البحث والتطوير كأصول غير ملموسة ضمن شروط معينة وإطفاء هذه التكاليف على الفترة التي تتحقق فيها هذه المنافع تطبيقاً لمبدأ المقابلة. ومع تطور البيئة القانونية الجزائرية وبعد صدور القانون رقم 11-07 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، أثر ذلك بشكل كبير على المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والتي أصبحت أقرب من المعالجة المقدمة من طرف المعيار الدولي للمحاسبة رقم 38 حيث يترك الخيار للمسيرين عندما يستوفي مشروع البحث والتطوير بعض الشروط رسملة هذه التكاليف أو لا. في حين أن الهدف من تسجيل تكاليف R&D كتكاليف عادية لجعل القوائم المالية أداة للتعبير السليم على نتيجة أعمال المؤسسة وقادرة على عكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال توفير معلومات صادقة يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات سليمة، ورسملتها يرفع من قيمة أصول المؤسسات، وهذا ما تم استنتاجه من الدراسة التطبيقية التي أجريت في مركز البحث والتطوير - مجمع صيدال - .

الكلمات المفتاحية: محاسبة، المعيار الدولي للمحاسبة 38 IAS، النظام المحاسبي المالي، الأصل المعنوي، تكاليف البحث والتطوير.

Résumé

La question du mode de comptabilisation des activités de recherche et développement (R&D) des entreprises revêt une importance particulière pour les normalisateurs et les managers. où les différentes pratiques internationales dans le domaine de la comptabilité des coûts de recherche et développement ont varié entre deux parties, l'une d'elles provient de l'entrée de tableau des résultats (Financial Accounting Standards Board FASB) qui oblige les entreprises à inscrire en charge les frais de recherche et développement, et la seconde tiges du budget (Commission IASC) et voit la nécessité de montrer les coûts de recherche et développement comme des actifs incorporels dans certaines conditions et de l'amortissement de ces coûts à la période pendant laquelle ces prestations sont réalisées en application du principe de rapprochement.

Toutefois, Avec le développement de l'environnement réglementaire algérien et après la promulgation de la loi n ° 11-07 contenant le système de comptabilité financière, l'impact si lourdement sur le traitement comptable des coûts de recherche et développement dans les institutions économiques algériennes, qui sont devenus le plus proche du traitement prévu par la norme comptable internationale n ° 38, où il a laissé possibilité aux gestionnaires lorsque le projet de R & D remplit certaines conditions, de capitaliser ou non ces coûts. Tandis que les partisans de l'inscription en charge des frais de R&D visent à rendre les états financiers sont en mesure de refléter la situation réelle de l'entreprise en fournissant une information fiable peut être invoquée pour prendre des décisions éclairées, les partisans de la capitalisation rétorquent que l'inscription à l'actif soulève la valeur des actifs des entreprises, et ceci est ce qui a été déduite de l'étude appliquée menée au centre de recherche et de développement -groupe Sidal- .

Mots clés : comptabilisation, norme comptable internationale IAS 38, système comptable financier, actif, immobilisation incorporelle, les frais de recherche et de développement.

الفهرس

الصفحة	المحتويات
	الإهداء
	شكر وتقدير
	الملخص
I	الفهرس
V	فهرس الجداول
VIII	فهرس الأشكال
X	فهرس الملاحق
XII	قائمة العبارات المختصرة
أ- و	مقدمة
36-01	الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة
02	تمهيد
15-03	المبحث الأول: الإطار التصوري للمحاسبة
05-03	المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة
10-06	المطلب الثاني: ماهية المحاسبة
15-11	المطلب الثالث: الفروض والمبادئ المحاسبية
26-16	المبحث الثاني: المرجع الدولي للمحاسبة
19-16	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية
23-19	المطلب الثاني: الهيئات القائمة على إصدار وتفسير المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية
26-24	المطلب الثالث: إجراءات وضع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية
37-27	المبحث الثالث: المرجع المحلي للمحاسبة
29-27	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي
32-30	المطلب الثاني: الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي
35-32	المطلب الثالث: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية

36	خلاصة الفصل
86-37	الفصل الثاني: الأصول المعنوية وتكاليف البحث والتطوير
38	تمهيد
66-39	المبحث الأول: الأصول المعنوية
40-39	المطلب الأول: مفهوم الأصول
44-40	المطلب الثاني: تصنيف الأصول
63-45	المطلب الثالث: طبيعة الأصول المعنوية
74-63	المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول البحث والتطوير
67-64	المطلب الأول: مفهوم البحث والتطوير
68-67	المطلب الثاني: أهمية وأهداف أنشطة البحث والتطوير
73-69	المطلب الثالث: تنظيم وظيفة البحث والتطوير والسياسات المنتهجة لتدعيمها
85-73	المبحث الثالث: أهم البدائل المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والتطوير
74-73	المطلب الأول: مفهوم محاسبة تكاليف البحث والتطوير
81-74	المطلب الثاني: المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير حسب أهم الهيئات الدولية للمحاسبة وبعض الدول الأوروبية والعربية
84-82	المطلب الثالث: المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي المالي
85	خلاصة الفصل
128-86	الفصل الثالث: محاسبة تكاليف البحث والتطوير في مجمع صيدال
87	تمهيد
95-88	المبحث الأول: تقديم عام للمجمع صيدال
88	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مجمع صيدال
90-89	المطلب الثاني: تعريف مجمع صيدال أهدافه و مهامه
95-91	المطلب الثالث: تنظيم مجمع صيدال
104-96	المبحث الثاني: نشاط البحث والتطوير في المجمع صيدال
97-96	المطلب الأول: تقديم عام لمركز البحث والتطوير

100-97	المطلب الثاني: تنظيم مركز البحث والتطوير
104-101	المطلب الثالث: إدارة مشروع تطوير الدواء الجنيس
127-105	المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية
106-105	المطلب الأول: تقديم مشروع تطوير دواء جنيس "دياغوانيد 850 mg DIAGUANID"
114-107	المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لتكاليف البحث وأثر ذلك على الميزانية وجدول حسابات النتائج
126-115	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لتكاليف التطوير وأثر ذلك على الميزانية وجدول حسابات النتائج
127	خلاصة الفصل
133-128	الخاتمة
142-134	قائمة المراجع
143	الملاحق

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
الفصل الأول		
5-3	التطور التاريخي للمحاسبة	1-I
25	قائمة معايير المحاسبة الدولية (IAS)	2-I
26	قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)	3-I
33-32	المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية من جانب الإطار المفاهيمي	4-I
34	المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية من جانب عرض القوائم المالية	5-I
35-34	المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية من جانب تقييم بعض بنود القوائم المالية	6-I
الفصل الثاني		
47	عناصر الأصول المعنوية	1-II
48	حسابات التثبيتات المعنوية	2-II
53	المفاهيم المرتبطة بالإهلاك وخسائر القيمة	3-II
67	تمييز أنشطة البحث والتطوير عن غيرها من الأنشطة الأخرى	4-II
81	معالجة تكاليف البحث والتطوير في كل من الدول الأوروبية والعربية	5-II
84	إيجابيات وسلبيات البدائل المحاسبية المقترحة لمعالجة تكاليف البحث والتطوير	6-II
الفصل الثالث		
109	الميزانية المحاسبية لمركز البحث والتطوير للسنة 2011 (أصول)	1-III
110	الميزانية المحاسبية لمركز البحث والتطوير للسنة 2011 (خصوم)	2-III

110	نسبة الأصول غير الجارية من مجموع الأصول للسنة 2011	3-III
111	نسبة التثبيتات غير المادية من الأصول غير الجارية ومن مجموع الأصول للسنة 2011	4-III
111	نسبة التثبيتات المادية من الأصول غير الجارية ومن مجموع الأصول للسنة 2011	5-III
112	نسبة الأصول الجارية من مجموع الأصول للسنة 2011	6-III
112	نسبة الخصوم غير الجارية من مجموع الخصوم في مركز البحث والتطوير	7-III
113	نسبة الخصوم الجارية من مجموع الخصوم في مركز البحث والتطوير	8-III
113	جدول حسابات النتائج لمركز البحث والتطوير للسنة 2011	9-III
116	الميزانية المحاسبية لمركز البحث والتطوير للسنة 2012 (أصول) بعد المعالجة	10-III
117	الميزانية المحاسبية لمركز البحث والتطوير للسنة 2012 (خصوم) بعد المعالجة	11-III
117	نسبة الأصول غير الجارية من مجموع الأصول للسنة 2012	12-III
118	نسبة التثبيتات غير المادية من الأصول غير الجارية ومن مجموع الأصول للسنة 2012	13-III
119	جدول حسابات النتائج لمركز البحث والتطوير للسنة 2012 بعد المعالجة	14-III
122	الميزانية المحاسبية لمركز البحث والتطوير للسنة 2013 (أصول) بعد المعالجة	15-III
123	الميزانية المحاسبية لمركز البحث والتطوير للسنة 2013 (خصوم) بعد المعالجة	16-III
123	نسبة الأصول غير الجارية من مجموع الأصول للسنة 2013	17-III
124	نسبة التثبيتات غير المادية من الأصول غير الجارية ومن مجموع الأصول للسنة 2013	18-III
125	جدول حسابات النتائج لمركز البحث والتطوير لسنة 2013 بعد المعالجة	19-III

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
الفصل الأول		
10	فروع المحاسبة	1-I
الفصل الثاني		
44	تصنيف الأصول	1 -II
69	التنظيم الوظيفي	2-II
70	التنظيم حسب المشاريع	3-II
الفصل الثالث		
93	مصانع الإنتاج ومراكز التوزيع للمجمع صيدال عبر الوطن	1 -III
95	الهيكل التنظيمي للمجمع صيدال	2-III
99	الهيكل التنظيمي لمركز البحث والتطوير	3-III
100	موقع مديرية مركز البحث والتطوير في مجمع صيدال	4-III
104	مراحل تطوير الدواء الجنيس في مجمع صيدال	5-III

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
144	براءات الاختراع التي حصل عليها مجمع صيدال في الفترة 2010-2005	1
145	Fiche de prix	2
146	Fiche d'imputation comptable	3
147	Bilan actif de CRD 2011	4
148	Bilan passif de CRD 2011	5
149	Tableau de compte de résultats de CRD 2011	6
150	Bilan actif de CRD 2012	7
151	Bilan passif de CRD 2012	8
152	Tableau de compte de résultats de CRD 2012	9
153	Bilan actif de CRD 2013	10
154	Bilan passif de CRD 2013	11
155	Tableau de compte de résultats de CRD 2013	12

قائمة العبارات المختصرة

الرقم	المختصر	باللغة الاجنبية	باللغة العربية
1	AAA	American Accounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
2	AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
3	IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
4	IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
5	IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
6	IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
7	IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
8	SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية
9	IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية للبورصات العالمية
10	FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
11	SAC	Standards Advisory Council	المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية
12	SIC	Standard Interpretations Committee	لجنة التفسيرات الدائمة
13	IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee	لجنة تفسير التقارير المالية الدولية
14	FAS	Financial Accounting Standard	المعيار المحاسبي المالي
15	PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
16	SCF	Système Comptable et Financier	النظام المحاسبي المالي
17	CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
18	R&D	Recherche et Développement	البحث والتطوير
19	CRD	Centre de Recherche et de Développement	مركز البحث والتطوير

مقدمة

1- تمهيد

رافقت المحاسبة نشوء الحضارة وتطورها، استجابة منها لاحتياجات مختلفة وغير متجانسة من المعلومات المحاسبية لأطراف مختلفة، فقد تحولت من نظام لمسك الدفاتر المحاسبية ومجرد أداة توثيق تاريخي، إلى نظام متكامل للمعلومات، هدفه الأساسي تزويد المستخدمين وأصحاب الصلة بالمعلومات اللازمة، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والتمويلية المختلفة.

إن التطورات الاقتصادية والتغيرات الهيكلية في بيئة المال والأعمال التي يشهدها العالم، واختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية وكذا التطبيقات المحاسبية أدى إلى اختلاف المعلومات المحاسبية والمالية، مما يجد من قدرة مستخدمي المعلومات من اتخاذ القرارات وهذا دفع بالجمعيات العلمية والتجمعات المهنية إلى البحث عن التنسيق وتقليل الاختلافات الموجودة بين النظم المحاسبية، الشيء الذي أدى إلى ظهور المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية (IAS-IFRS) وذلك لتقليل الفوارق في التطبيقات المحاسبية بين دول العالم، وكان لهذه المعايير الدور البارز في تحسين المعلومة المحاسبية من خلال تقديم قوائم مالية وفق أسس مختلفة وإيجاد أسس عامة لعرض المعلومات في القوائم المالية، وكذلك تطور هذه المعايير وفقا للحاجات المالية والاقتصادية.

نظرا لتوجه الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق والانفتاح على العالم الخارجي، كل ذلك استدعى ضرورة النظر في نظامها المحاسبي الذي لم يعد يفي باحتياجات المستثمرين الأجانب خاصة فيما يتعلق بنوعية المعلومات المقدمة في القوائم المالية، فكان التفكير باعتماد نظام محاسبي جديد يتوافق مع المرجع المحاسبي الدولي من أجل توحيد اللغة المحاسبية وإعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية التي يتم الإفصاح عنها. وكانت نتيجة ذلك إصدار القانون رقم 07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي والقاضي بإلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني ودخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق في 2010.

تزايدت أهمية الأصول المعنوية المتمثلة في المعرفة والتكنولوجيا ومهارات الأفراد وغيرها من العوامل، حيث أصبحت المصدر الأساسي لتحقيق الثروة والدخل وتعزيز ما تمتلكه المؤسسات من ميزات تنافسية تساعدها على البقاء والنمو وقد صاحب ذلك ارتفاع القيمة السوقية للمؤسسات بصورة تفوق أضعاف قيمتها الدفترية وخاصة في القطاعات كثيفة المعرفة والتكنولوجيا مثل الاتصالات والأدوية والبرمجيات، ويرجع ذلك إلى قصور النموذج المحاسبي الحالي في معالجته للأصول المعنوية، حيث لا يتم الاعتراف بها كأصول إلا في حالة شرائها من الغير، الأمر الذي أفقد القوائم المالية الكثير من ملاءمتها وقابليتها للمقارنة.

تمثل العلوم وإبداعاتها اليوم عنصرا أساسيا في دعم الاقتصاد، فما توصلت إليه الدول الصناعية بمختلف هياكلها ومؤسساتها من تقدم علمي ونمو اقتصادي مرده إلى توافر استراتيجيات تحقق الربط بين متطلبات القطاع الصناعي والباحثين وبرامج البحث والتطوير في القطاع البحثي، خاصة وأن وسائل المعرفة والبحث العلمي تؤدي دورا رئيسيا مباشرا في إيجاد الحلول لمشاكل الصناعة وتطويرها، لذلك فإن اعتماد البحث والتطوير من طرف المؤسسات الهادفة

إلى تحقيق التقدم في تكنولوجياتها الإنتاجية وتوسيع مبيعاتها وتعظيم أرباحها وبالتالي تدعيم تنافسيتها على كافة المستويات يعتبر خياراً استراتيجياً هاما يتحقق من خلال دعم البنى البحثية وزيادة الموارد التمويلية وتأهيل الكوادر البشرية، وتوفير التغذية المساعدة على تحديد الأولويات البحثية، فمفتاح الوصول إلى مراتب المؤسسات العالمية الرائدة ومناصب الدول القوية والمتقدمة إنما يكمن في تأصيل العلم واكتساب وتوطين التكنولوجيا واعتماد استراتيجية البحث والتطوير كخيار استراتيجي للنمو والتنافس.

ومن أهم المشاكل المحاسبية التي يعرفها الواقع المحاسبي الحالي، مشكلة المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير، إذ تعد خاصية عدم التأكد بشأن المنافع المستقبلية التي تنتجها تكاليف البحث والتطوير السبب الرئيسي في صعوبة قياسها والاعتراف بها محاسبياً كأصول في الميزانية أو كمصروفات في جدول الأرباح والخسائر، فإنه يتعين على المنشآت أن تمارس أساليب محاسبية تؤمن الضبط المحاسبي والرقابة عليها.

ويلاحظ أن هناك اختلاف في المعالجات المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير من دولة لأخرى، بل حتى في الدولة الواحدة، فضلاً عن اختلاف معالجة المنشأة المتخصصة في البحث والتطوير عن المنشأة غير المتخصصة، فالبعض يقوم برسملة تكاليف البحث والتطوير والبعض الآخر يتبع طريقة الشطب المباشر، إن هذا الاختلاف قد تترتب عنه نتائج سلبية على الإفصاح المحاسبي لا تكون في صالح المستعملين للتقارير المالية، خصوصاً عندما يقومون بإجراء المقارنات محلياً أو دولياً.

ونظراً لهذا التباين في المعالجات فقد دعت الحاجة إلى تسليط الضوء على هذا الموضوع الحيوي، بغية استعراض ومناقشة مشاكل وحلول القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف البحث والتطوير المطروحة على المستوى الدولي والمحلي.

1- الإشكالية الرئيسية

يقود هذا التمهيد إلى طرح الإشكالية الآتية:

ما مدى توافق المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية مع النظام المحاسبي المالي وأثر ذلك على

المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير؟

2- الأسئلة الفرعية

على ضوء الإشكالية الرئيسية يمكن الإشارة إلى مجموعة من الأسئلة التي تشكل الاهتمامات الأخرى المتعلقة بالموضوع منها:

- ماهي نقاط الاختلاف والتقارب بين مفاهيم المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية والنظام المحاسبي المالي ؟
- على أي أساس يتم التمييز بين أنشطة البحث والتطوير والأنشطة الأخرى؟
- هل يتم القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف البحث والتطوير في المجمع صيدال ؟

3- الفرضيات

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم الاعتماد على جملة الفرضيات الآتية:

- النظام المحاسبي المالي يتوافق بدرجة عالية مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من حيث المعالجة المحاسبية لبعض المسائل المطروحة بجدة في المحاسبة.
- يتم التمييز بينهما، حيث أنشطة البحث والتطوير تؤدي إلى الحصول على إختراع جديد ومنتجات جديدة أما الأنشطة الأخرى فهي تحسينية.
- يتم القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف البحث والتطوير في المجمع صيدال ويحاول تبني المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير التي تساعده على بلوغ أهدافه.

4- أهمية الدراسة

يستمد البحث أهميته من الاهتمام المتزايد بالأصول المعنوية وخاصة تكاليف البحث والتطوير ، فإن أنشطة البحث والتطوير تعكس رغبة الدولة أو المؤسسة في أن تتنازل عن جزء من إيراداتها وأرباحها الحالية في سبيل تحسين كفاءتها وإيراداتها المستقبلية وذلك عبر توظيف جزء من الإيرادات الحالية للدولة أو المؤسسة في أنشطة بحثية يؤمل أن تؤتي ثمارها في المستقبل، وهذا الموضوع سوف يساعد على الفهم الجيد للبحث والتطوير والمعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير نظريا وتطبيقيا، وإلقاء الضوء عن مدى مساهمة المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير التي جاءت بها المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية والنظام المحاسبي المالي في إعطاء صورة صادقة عن القوائم المالية وعن الوضعية المالية للمؤسسة.

5- أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة إبراز إطار ومفهوم النظام المحاسبي المالي ومقارنتها بمفاهيم المعايير المحاسبية الدولية.
- التطرق إلى دور وأهمية أنشطة البحث والتطوير في تحقيق النمو والاستمرار للمؤسسات الاقتصادية.
- تسليط الضوء على أبرز المشكلات المحاسبية في معالجة تكاليف البحث والتطوير وطرق معالجتها في ضوء المبادئ والمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.
- محاولة وصف وتشخيص الوضع الحالي لأنشطة البحث والتطوير والمعالجة المحاسبية للتكاليف الناتجة عنها في قطاع الصناعة الدوائية الجزائرية وفي مجمع صيدال كدراسة حالة.

6- أسباب اختيار الموضوع

تعود أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى:

- الأهمية التي أصبحت تولى لتكاليف البحث والتطوير وهذا راجع لدرجة تأثيرها على القوائم المالية.
- الميول الشخصي لدراسة هذا الموضوع، وارتباطه بالتخصص الدراسي "محاسبة وتدقيق".
- نقص الدراسات والأبحاث المتعلقة بهذا الموضوع باللغة العربية.
- إثراء المكتبة بمرجع جديد في هذا التخصص، خاصة وأن هذا الموضوع لم يتم معالجته في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في جامعة البويرة في حدود علمي.
- حداثة موضوع البحث والتطوير واحتلاله لصدارة الأحداث على المستوى الاقتصادي سواء في الكتابات العلمية أو الملتقيات الدولية أو التقارير التي تصدرها عدة هيئات دولية.

7- حدود الدراسة

الحدود المكانية

ترتكز هذه الدراسة بوجه عام على الطريقة التي يتم بها معالجة تكاليف البحث والتطوير على الصعيد الدولي والمحلي وكإسقاط على واقع الحال بالنسبة للمؤسسات الجزائرية تم اختيار مجمع صيدال الواقع بالجزائر العاصمة.

الحدود الزمنية

المجال الزمني للدراسة الميدانية من شهر فيفري إلى غاية منتصف شهر ماي 2015، أما فيما يخص الدراسة التطبيقية من سنة 2011 إلى سنة 2013.

8- المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة

تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الإقتصادية، تم الإستعانة بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بالتطور التاريخي للمحاسبة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري كطريقة للتفسير بشكل علمي منظم من خلال جمع المعلومات النظرية والبيانات الميدانية عن المشكلة موضوع البحث، ثم تصنيفها وتحليلها للوصول إلى النتائج المرجوة، كذلك المنهج المقارن من خلال المقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية والنظام المحاسبي المالي وكيفية الاستفادة منها في التغلب على مشكلة البحث، ومنهج دراسة الحالة والمنهج التحليلي في الجانب التطبيقي.

ومن بين أدوات البحث المستعملة، المقابلة الشخصية كذلك المسح المكتبي بهدف التعرف على مختلف المراجع والبحوث المتناولة لموضوع الدراسة إضافة إلى المجلات والنشرات الإلكترونية وعلى صفحات الإنترنت.

9- الدراسات السابقة

يتميز هذا الموضوع بقلة الدراسات والبحوث السابقة، وهذا راجع بالأساس إلى أن النظام المحاسبي المالي حديث التطبيق وتطرق إلى موضوع تكاليف البحث والتطوير بشكل مختصر، وعدم اهتمام المؤسسات 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، وهذا ما شكل عائق كبير في إنجاز البحث وإتمامه. وفيما يلي نشير إلى أهم دراسات التي تمكنا الإطلاع عليها:

- جلال ياسمينة " المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي المالي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية" البحث عبارة عن مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية بجامعة فرحات عباس، سطيف، 2009 - 2010 بحيث تتمحور إشكالية هذا البحث حول أوجه التشابه والاختلاف بين المعالجة المحاسبية لمصاريف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية، والانتقادات الموجهة لكل منها. وخلصت الدراسة إلى أن أصبح يعتمد بشكل كبير على البحث والتطوير كأساس لخلق المزايا التنافسية للمنظمات والدول، إلى جانب ضرورة توفير الموارد المالية اللازمة لتمويل مشروعات البحوث والتطوير، 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 عنها، سواء من طرف الهيئات الدولية للمحاسبة أو أنظمة المحاسبة الخاصة بكل دولة على حده. وذلك بهدف

جعل القوائم المالية قادرة على عكس الوضعية الحقيقية للمنشأة الاقتصادية من خلال توفير معلومة مالية جيدة يمكن الاعتماد عليها لاتخاذ قرارات سليمة، ما تجدر الإشارة إلى أن في هذه الدراسة قدمت الباحثة في الجزء التطبيقي المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير وفق المخطط المحاسبي وهذا يتناقض مع عنوان الدراسة.

- مرحوفي هناء "المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظم المحاسبي المالي"، البحث عبارة عن مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010-2011، يتمحور موضوع الدراسة حول الأصول الثابتة ومعالجتها المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي ومعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية، من حيث الاعتراف، التقييم والاهتلاك، دون تقديم أي مفهوم حول المعايير أو الهيئات المسؤولة عن وضعها وإعدادها.

10- هيكل الدراسة

للإلمام بجوانب الموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، الأول والثاني خصصا للدراسة النظرية أما الفصل الثالث يمثل الجانب التطبيقي للدراسة.

الفصل الأول بعنوان مدخل إلى المحاسبة حيث قسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تم تخصيصه لتقديم عموميات حول المحاسبة، أما الثاني تم التطرق فيه إلى المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية (المرجع الدولي للمحاسبة)، أما المبحث الثالث عالج النظام المحاسبي المالي وأوجه الاختلاف والتشابه بين المعايير والنظام المحاسبي المالي.

أما الفصل الثاني بعنوان الأصول المعنوية وتكاليف البحث والتطوير، قسم إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول تم التطرق فيه إلى الأصول المعنوية وكل المفاهيم المتعلقة بها، وفيما يخص المبحث الثاني خصص لتقديم مفاهيم أساسية حول البحث والتطوير وفي المبحث الثالث المدرج تحت عنوان أهم البدائل المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والتطوير .

وفيما يخص الفصل الثالث خصص للدراسة التطبيقية بعنوان محاسبة تكاليف البحث والتطوير في مجمع صيدال، والذي قسم بدوره إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول عبارة عن تقديم عام للمجمع صيدال فيه نبذة تاريخية عن المجمع، أهداف ومهام المجمع، تنظيم المجمع. أما المبحث الثاني تم عرض نشاط البحث والتطوير في المجمع صيدال، والمبحث الأخير يتضمن الإطار العام للدراسة التطبيقية.

بالإضافة إلى مقدمة تحمل إشكالية الموضوع والخاتمة تحتوي على أهم النتائج والتوصيات بعد اختبار الفرضيات.

الفصل الأول

مدخل إلى

المحاسبة

تمهيد

لقد شهدت المحاسبة تطورا مهما عبر الزمن، ولقد اقتصر دورها في البداية على تسجيل المبادلات المالية بين الأفراد ثم استخدمت كأداة إثبات نظرا لاهتمام المشرع بها، وتطورت بعدها إلى نظام للمعلومات المحاسبية يسمح بتسجيل، تصنيف، تقييم وتخزين البيانات والمعلومات المرتبطة بالعمليات التجارية والمالية وتقديم قوائم تعكس الصورة الصادقة عن المركز المالي، الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجة المؤسسة عند تاريخ الإقفال، وذلك بتطبيق مبادئ متفق عليها في إعداد القوائم والتقارير المالية اعتمادا على طرق متجانسة وفعالة، يتعاضد دور المحاسبة بمختلف فروعها من خلال قياس وإيصال معلومات دقيقة حول نشاط ونتائج المؤسسة في الوقت وبالشكل المناسبين إلى الأطراف ذات العلاقة لاتخاذ القرارات الملائمة.

عمدت مجموعة من الهيئات الدولية وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، إلى تفعيل الممارسة المحاسبية من خلال العمل على تكييف المعايير الدولية مع السياسات المحاسبية للدول والحث على استخدام المعايير الدولية كأساس لبناء المعايير الوطنية والسعي إلى القضاء على الفروق الجوهرية ما بين المعايير الوطنية والدولية فضلا عن تطوير وتفعيل الأطر المرجعية للمحاسبة بالاعتماد على منهجية البناء التنظيمي الفعال، ومن ثمة تم إصدار المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية المعروفة باسم IFRS /IAS ترقى إلى حد القبول العام ليعتمد عليها في بناء معالم الممارسة المحاسبية وفق آليات التوحيد أو التوافق المحاسبي .

شرعت الجزائر في تبني معايير محاسبية جديدة تماشيا مع أعمال التوحيد المحاسبية الدولية، حيث سنت العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال، من ضمنها القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي الذي شرع في تطبيقه ابتداء من سنة 2010، مما يحتم على المهتمين بالمحاسبة في الجزائر مواكبة هذه التغييرات وفهمها خاصة الجوانب التقنية وما تحمله من أبعاد.

تهدف الدراسة في هذا الفصل إلى تحديد الإطار التصوري للمحاسبة انطلاقا من التطور التاريخي للمحاسبة وصولا للمبادئ والفروض المحاسبية ثم الانتقال إلى المرجع الدولي للمحاسبة المتمثل في المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية والمرجع المحلي للمحاسبة المتمثل في النظام المحاسبي المالي.

كانت دراسة هذا الفصل في ثلاثة مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الإطار التصوري للمحاسبة؛

المبحث الثاني: المرجع الدولي للمحاسبة؛

المبحث الثالث: المرجع المحلي للمحاسبة؛

المبحث الأول: الإطار التصوري للمحاسبة

من خلال هذا المبحث سيتم تسليط الضوء على التطور التاريخي للمحاسبة، مفهومها، أهم ووظائفها وفروعها، وأخيرا المبادئ والفروض المحاسبية.

المطلب الأول: التطور التاريخي للمحاسبة

نشأة المحاسبة وتطورت نتيجة عوامل اقتصادية وقانونية مختلفة أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسب التي تتمثل في تقديم البيانات المالية إلى أطراف متعددة.

ارتبط تطور المحاسبة تاريخيا بالتطور الاقتصادي التاريخي ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (I-1): التطور التاريخي للمحاسبة

الفترة	المرحلة	التطور المحاسبي
3500 ق.م - القرن 14م	مرحلة الاقتصاد الزراعي	كانت حياة أفراد المجتمع بدائية ويعتمدون على حياتهم على الزراعة والرعي وتربية المواشي، لم تكن هناك محاسبة بالمعنى المعروف وإنما كانت عبارة عن سجلات تدون فيها بيانات وصفية سواء بالنقش على الخشب أو على جلود الحيوانات وذلك لحفظ المعلومات التي يتم تدوينها من الضياع أو النسيان حيث أن هناك سجلات كان يحتفظ بها المصريون والصينيون والرومانيين واليونانيون والبابليون. كما نالت المحاسبة اهتماما وفيرا في صدر الإسلام، باعتبارها وسيلة لمساعدة العاملين على جمع الزكاة والصدقات، وقيامهم بتسجيل ما تم تحصيله وصرفه من الأموال، فقد ساهمت الحضارة الإسلامية في تطور العمليات الحسابية عن طريق الأرقام العربية التي تم نقلها في بداية القرن 13م إلى أوروبا.
نهاية القرن 14م - منتصف القرن 18م	مرحلة الاقتصاد التجاري	بدأت تتم عملية التبادل التجاري للسلع والخدمات بين الأفراد ومن ثم بين المجتمعات، وهذا راجع إلى الكشوفات الجغرافية بشكل كبير. اخترع العالم الرياضي الإيطالي "لوقا باسيولي" نظام أو نظرية القيد المزدوج

<p>عام 1494 في مدينة البندقية في إيطاليا، ويخبر هذا الاختراع بمثابة ميلاد جديد للمحاسبة وقفزة نوعية في تاريخ تطورها وتقدمها إذ مكنت من الانتقال من نطاق البيانات الوصفية إلى نطاق البيانات الكمية، في نفس السنة قام بإصدار كتاب تحت عنوان "مراجعة عامة في الحساب والهندسة والتناسب" وهو أول أعماله المكتوبة عن مسك الدفاتر على أساس القيد المزدوج، كما أسس في عام 1581 أول معهد للمحاسبة في البندقية. ويسند الفضل إليه في نوعين من الآثار هما:</p> <p>1. أول من وضع الأساس الواضح لمجموعة الدفاتر المحاسبية المؤلفة من دفتر اليومية، دفتر الأستاذ والمذكورة أو المسودة.</p> <p>2. أنه كان أول من دعا إلى تجميع إيرادات ومصاريف المشروع، من خلال حساب الأرباح والخسائر بغية التعرف على الربح المادي للمشروع.</p> <p>ولعل من أهم الظروف التي أقامت الفرصة للتفكير في القيد المزدوج هي قيام شركات الأشخاص في شكل شركات محاصة وشركات التضامن، حيث ظهرت الحاجة إلى فكرة الوحدة المحاسبية وحساب الأرباح على العمليات التجارية، حتى يتحدد لكل شريك نصيبه فيها. وفي سنة 1673 ظهر أول قانون محاسبي في فرنسا ونص على إجبارية مسك دفتر الحسابات من طرف التجار.</p>		
<p>تمثل الثورة الصناعية نقطة انعطاف في تاريخ التطور الاقتصادي، وقد كان لها بالغ الأثر في الفكر المحاسبي، حيث أصبح من الضروري تكييف طرق العمل المحاسبية مع التطور الاقتصادي الكبير الحاصل.</p> <p>مع بداية القرن العشرين بدأت شركات المساهمة العملاقة بالظهور، وحاجة هذه الشركات إلى رؤوس الأموال الضخمة مما أدى إلى انفصال الملكية عن إدارة الشركة مما زاد الحاجة إلى معلومات مالية عن أوجه نشاط المؤسسة وظهر حقل جديد في المحاسبة وهو تدقيق الحسابات.</p> <p>و من أهم الأحداث التي ظهرت في هذه الفترة:</p>	<p>الاقتصاد الصناعي</p>	<p>من منتصف القرن 18م إلى الآن</p>

<p>1. بدء الاهتمام بمحاسبة التكاليف.</p> <p>2. ظهور نظرية الوكالة.</p> <p>3. نشوء الإفصاح.</p> <p>4. تشكيل الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين 1904 والتي غيرت اسمها إلى معهد المحاسبين الأمريكي سنة 1916.</p> <p>5. أزمة الكساد 1930 و صدور قانون الأوراق المالية.</p> <p>6. ظهور المنظمات المهنية كمجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا مجمع المحاسبين الأمريكيين ومجلس معايير المحاسبة المالية، حيث عملوا على وضع فروض ومبادئ محاسبية .</p> <p>7. العولمة والانفتاح العالمي في التجارة الخارجية.</p> <p>8. صدور معايير المحاسبة الدولية.</p> <p>9. ظهور محاسبة الاندماج، إعداد القوائم المالية الموحدة، محاسبة العملات الأجنبية.</p>		
---	--	--

المصدر: بتصرف الطالبة بالإعتماد على صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010-2011، ص ص 4-5.

ومن دراسة التطور التاريخي للمحاسبة نستطيع أن نحدد مجموعة من العوامل التي ساهمت في تطور المحاسبة، المتمثلة في:

- وضع نظام القيد المزدوج.
- الثورة الصناعية.
- ظهور شركات المساهمة مما أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة.
- ظهور مهنة تدقيق الحسابات.
- تعدد المستثمرين الحاليين والمتوقعين في المستقبل سواء محليين أو أجنبية.
- زيادة حجم المنافسة في المشروعات المتشابهة.
- حاجة الحكومة إلى فرض ضرائب على أرباح المشروعات.
- التأثير الحكومي عن طريق التشريعات والقوانين المالية والتجارية.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة

سيتم عرض في هذا المطلب مجموعة من التعاريف المقدمة للمحاسبة، بالإضافة إلى أهم أهداف، وظائف وفروع المحاسبة.

1- تعريف المحاسبة

لقد تعددت تعريفات المحاسبة ويعود ذلك إلى اختلاف وجهة النظر إلى المحاسبة، إلا أنه ورغم تعددها تكاد تكمل بعضها البعض للوصول إلى معنى واحد.

التعريف الأول: "المحاسبة عبارة عن عمليات منظمة للقياس والتقرير عن المعلومات المالية الملائمة لمختلف متخذي القرارات (مستخدمي الحسابات) الذين يهتمون بالنشاط الاقتصادي للوحدة المحاسبية والمعلومات التي تنتجها المحاسبة هي بطبيعتها مالية".¹

من خلال هذا التعريف تم تحديد طبيعة المعلومات التي تصدرها المحاسبة.

التعريف الثاني: عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) المحاسبة: "أنها عملية تحديد قياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات في تكوين رأي لغرض اتخاذ القرارات اللازمة".²

نلاحظ أنّ هذا التعريف أصبح ينظر إلى المحاسبة زيادة على أنها تقنية كمية لمعالجة المعلومات، فهي أيضاً نظام معلومات.

التعريف الثالث: عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) المحاسبة على "أنها فن تسجيل، تبويب، تلخيص العمليات والأحداث التي لها طبيعة مالية، وتفسير النتائج التي تسفر عن هذه العمليات والأحداث".³

يلاحظ على هذا التعريف أنه يشير إلى المحاسبة كفن وليد الممارسة والخبرة العملية دون الإشارة إلى كونها علم يعتمد على مبادئ وفروض منطقية.

ومن خلال ما تقدم يمكن القول أن المحاسبة: هي مهنة منظمة تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية بصورة يمكن أن تستفاد منها الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة.

¹ بوقرة لامعة، دريسي نور الهدى، دور نظام المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات بالمؤسسة الإنتاجية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2008-2009، ص14.

² حكمت أحمد الراوي، "نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، نظري مع حالات تطبيقية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، مصر، 2009، ص87.

³ يوسف محمد جربوع، نظرية المحاسبة (الفروض، المبادئ، المعايير)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2001، ص16.

2- أهداف ووظائف المحاسبة

يجب في البداية التفرقة بين الأهداف والوظائف، فالهدف هو الطريق أو الجسر الذي تتحقق من خلاله الغاية التي ترغب في تحقيقها المؤسسات، في حين أن الوظيفة هي مجموعة الأعمال التي يتم القيام بها من أجل تحقيق هذه الغاية.

1-2 أهداف المحاسبة

تسعى المحاسبة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، من أهمها:¹

- تحقيق رقابة وضبط داخلي على استخدام الموارد الاقتصادية، من خلال العمل على ترشيد الاستهلاك وتخفيض التكاليف ووقت إنجاز الأنشطة.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة لمساعدتها على التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرارات.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإحكام الرقابة على أعمال المؤسسة والحفاظة على ممتلكاتها من الضياع والتلاعب والاختلاس.
- إعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية للمؤسسة لتحديد نتيجة أعمال السنة المالية من ربح أو خسارة، وبيان المركز المالي للمؤسسة.

إن الهدف الحقيقي للمحاسبة هو تقديم البيانات والمعلومات المالية بعد تحليلها وتفسيرها إلى كل الأطراف الداخلية والخارجية التي لها اهتمام بالمعلومة المحاسبية والمتمثلة في:²

- **المستثمرين الحاليين والمحتملين:** هذه الفئة تبحث عن المعلومة النافعة لتقييم وقياس درجة المخاطرة ومعدلات المردودية لاستثماراتهم بالنسبة للمستثمرين الحاليين، أما بالنسبة للمستثمرين المحتملين تهمهم المعلومة لقياس إمكانية وجود فرص لتوظيفات ذات أهمية في حالة اتخاذ قرار باستثمار أموالهم في المؤسسة.
- **العمال وممثليهم:** تهمهم درجة استقرارهم في أعمالهم ووظائفهم بالإضافة إلى مختلف الامتيازات التي يمكنهم الحصول عليها من طرف المؤسسة.
- **مقرضوا الأموال:** فما يهتمهم من هذه المعلومات هو حصولهم على مستحقاتهم في الوقت المناسب وبالمقدار المناسب أي مقدار القرض بالإضافة إلى الفائدة المترتبة عن ذلك.
- **الموردون:** المستعملين المباشرين والأساسيين للمعلومات التي تقدمها لهم المؤسسة عن طريق المحاسبة بما يضمن لهم إمكانية حصولهم على مستحقاتهم في الآجال المتفق عليها عن طريق المعلومات المتعلقة بوضعية الخزينة والوضع المالي للمؤسسة ككل.

¹ خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة، الأردن، 2005، ص 15.

² إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، 2009-2010، ص 15-16.

- الزبائن: يستعملون هذه المعلومات في تحديد وقياس إمكانية استمرار العلاقة مع المؤسسة.
- الدولة ومختلف أجهزتها: يهتمون بما يتعلق بتوزيع الثروة، وتسطير السياسة الضريبية الملائمة، أيضا من أجل التخطيط.
- إدارة المؤسسة: تستخدم هذه المعلومات لأغراض التسيير واتخاذ مختلف القرارات.
- الجمهور: وكل من تهمه المعلومات المحتواة في القوائم المالية من بينهم الباحثون والدارسون في ميدان المحاسبة.

2-2 وظائف المحاسبة

يمكن استنتاج وظيفتين رئيسيتين للمحاسبة ألا وهما وظيفة القياس المحاسبي ووظيفة الاتصال المحاسبي.

• وظيفة القياس المحاسبي

حسب التعريف الصادر في تقرير الجمعية الأمريكية للمحاسبة والذي ينص على أن "القياس المحاسبي يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة."¹ تقوم المحاسبة بوظيفة القياس من خلال المهام أدناه:²

- قياس الموارد التي تحصل عليها الوحدات الاقتصادية (المؤسسات، التاجر،...).
- التعبير عن العمليات التي تقوم بها هذه الوحدات بصورة نقدية.
- قياس الحقوق والالتزامات التي تنشأ بين هذه الوحدات والغير.
- قياس التغيرات التي تطرأ على موارد، استعمالات، حقوق والتزامات الوحدة الاقتصادية.

• وظيفة الاتصال المحاسبي

إن بعد إجراء عملية القياس المحاسبي لابد من إيصال وتوصيل المعلومات الناتجة عن ذلك إلى كل من يهمله الأمر للوصول إلى الغاية الأساسية من إجراء عملية القياس.

فعملية الاتصال المحاسبي تتركز على أربعة أركان ألا وهي الموضوع، المرسل، المرسل إليه والرسالة، إذ يعبر الموضوع عن الوقائع التي ينبغي معرفتها أو الحصول على معلومات عنها، المرسل هو الجهة التي تتولى مهمة توفير المعلومات، الرسالة هي المحتوى الذي يتضمن المعلومات الضرورية عن نتائج عملية القياس، المرسل إليه هو الذي يحصل على

¹ سفير محمد، الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي بالمدية، 2008-2009، ص 16.

² بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009-2010، ص 26.

الرسالة بغية الاستفادة من المعلومات أو المعارف التي تتضمنها. بحيث تتمحور عملية الاتصال على القوائم والتقارير المالية الختامية التي تبين الوضعية المالية للمؤسسة، مستوى أداءها، نتائج أعمالها.¹

3- فروع المحاسبة

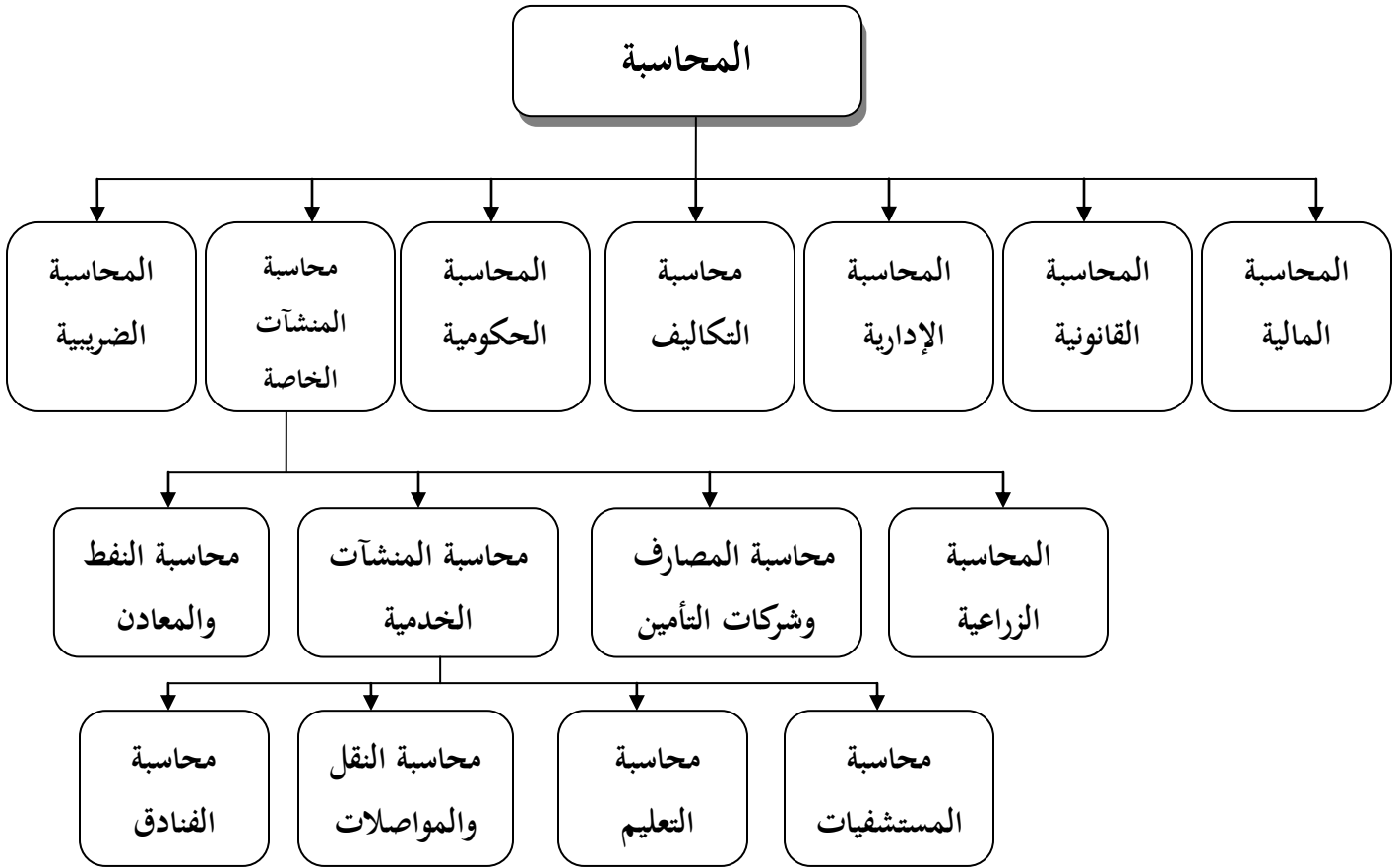
أدى تطور المحاسبة إلى نشأة فروع جديدة لها، يمكن حصر أهمها في مايلي:²

- **المحاسبة المالية:** والتي تعرف بالمحاسبة العامة، فهي تهتم بتسجيل العمليات المالية وتحليلها وتلخيصها بهدف قياس نتيجة أعمال المؤسسة المحققة في فترة زمنية معينة، بالإضافة إلى أنها تخدم جهود المستثمرين الداخليين للمؤسسة لتابعة نتائج قرارات الإدارة بشأن استغلال أموالهم في صور إجمالية، كما تخدم المستثمرين الخارجيين عن طريق الإفصاح المحاسبي عن البيانات الخاصة بمركزها المالي ومؤشرات الربحية وأيضا المقرضين بتزويدهم معلومات تساعدهم في قرارات منح الائتمان.
- **المحاسبة القانونية (تدقيق الحسابات):** تبدأ من حيث تنتهي المحاسبة المالية، وتعتمد على مجموعة من المعايير والمبادئ التي تساعد المدقق على التأكد من سلامة البيانات المسجلة في السجلات والدفاتر، ومن أن القوائم المالية المعدة تعبر بعدالة عن الوضع المالي ونتائج أعمال المؤسسة، ويتم ذلك من طرف مكاتب وأشخاص حاصلين على شهادات من معاهد مهنية متخصصة يصدرون آراءهم في شكل تقرير يساعد الإدارة في الرقابة على عملياتها المالية.
- **المحاسبة الإدارية:** تهتم بتوفير المعلومات الملائمة للإدارة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية السليمة.
- **محاسبة التكاليف:** يعد هذا الفرع وليد الثورة الصناعية، تهتم بقياس تكلفة المنتجات أو الخدمات النهائية للمؤسسة، وتهدف محاسبة التكاليف إلى تحقيق الرقابة على عناصر التكلفة وإمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات اللازمة لمقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية لاتخاذ القرارات ذات الأثر الكبير على نجاح المؤسسة.
- **المحاسبة الحكومية:** يقتصر استخدام هذا الفرع من المحاسبة على المؤسسات الحكومية غير الهادفة للربح، ويهدف إلى تزويد إدارة تلك المؤسسات بالمعلومات المالية التي تساعدها في الرقابة على أموال الدولة.
- **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 موردا أساسيا من موارد خزينة الدولة. وهناك فروع أخرى من فروع المحاسبة، كل منها يمثل مرحلة معينة من مراحل التطور التاريخي للمحاسبة واستخداماتها والتي يمكن تلخيصها في الشكل التوضيحي الآتي:

¹ عبد الحي مرعي وآخرون، أصول القياس والاتصال المحاسبي، دار النهضة العربية، الأردن، 1988، ص 133.

² وليد ناجي الحيايلى، بدر محمد علوان، المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص 25.

الشكل رقم (1-I): فروع المحاسبة



المصدر: وليد ناجي الحياي، بدر محمد علوان، مرجع سابق، ص 25.

و من خلال هذا الشكل نلاحظ أن للمحاسبة عدة فروع منها قديمة وحديثة، كل منها يمثل مرحلة معينة من مراحل التطور المحاسبي وهذا ما يدل على أهمية المحاسبة وتعدد استخداماتها إما في القطاع العام أو القطاع الخاص.

المطلب الثالث: الفروض والمبادئ المحاسبية

يقوم الفكر المحاسبي المعاصر على مجموعة من الفروض والمبادئ التي نشأت وتطورت على مدى التطور التاريخي للمحاسبة، والتي سوف تعرض بشكل موجز في هذا المطلب.

1- الفروض المحاسبية

يعرف الفرض بأنه "قضية مسلمة أو موضوعة للاستدلال بها"¹، وتعد الفروض المحاسبية من المقومات الأساسية في تكوين النظرية المحاسبية والأساس الذي يستمد منه أو تبنى عليه المبادئ المحاسبية، كما يمكن استخدامها في المحاسبة للاستدلال والقياس، ووجودها يعد الأساس المنطقي لاستمرارية العمل المحاسبي.²

تتميز الفروض المحاسبية بمجموعة من الخصائص يمكن تلخيصها فيما يلي:³

- لا بد أن تلقى القبول العام على أنها صحيحة وملائمة من قبل المهتمين بالشأن المحاسبي.
 - لا بد أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، إذ لا يجوز أن يستخدم فرض في تبرير آخر.
 - لا بد أن تكون على العموم قليلة العدد ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها.
- هناك إجماع واتفق لدى كتاب الأدب المحاسبي على أن هناك أربعة فروض محاسبية والمتمثلة في:

• فرض استقلالية الوحدة المحاسبية

يقصد باستقلالية الوحدة المحاسبية أن المؤسسة مهما كان نوعها، فهي كيان مستقل عن كل من الإدارة و الملاك، تمتلك شخصية اعتبارية وذمة مالية مستقلة عن مالكيها وبناء على ذلك يجب فصل العمليات التي تتعلق بالمؤسسة عن العمليات المالية التي تتعلق بالمساهمين في أموالها الخاصة أو الملاك، إذن يؤدي تطبيق هذا الفرض إلى تحديد مجال المحاسبة في العمليات المالية التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة، واستبعاد جميع العمليات المالية المتعلقة بملاك المؤسسة أو المؤسسات الأخرى. إن تطبيق هذا الفرض يمكن من تحديد المركز المالي للمنشأة بصورة صحيحة وصادقة.

فالمشروع الجزائري أخذ هذا الفرض بعين الاعتبار عند التمييز بين ذمة المؤسسة و ذمة الشركاء، سواء كانت شركات أموال أو شركات أشخاص، حيث يعتبر الشركاء و المساهمين أطراف خارجية تسجل كل تعاملاتهم مع المؤسسة في حسابات الحقوق وفي حسابات الديون.⁴

• فرض الاستمرارية

يفترض المحاسبون دائما أن الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة، دون أن يكون أجل محدد لذلك،

¹ محمود السيد الناغي، دراسات في نظرية المحاسبة، دار القلم للنشر والتوزيع، الامارات العربية المتحدة، 1989، ص 110.

² محمد نصر الهواري، دراسات في نظرية المحاسبة، المطبعة الكمالية بعابدين، مصر، 1966، ص 5.

³ رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار ومكتبة حامد، الأردن، 2004، ص 34.

⁴ خليل الدليمي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 17.

إن عمر المؤسسة مستقل عن عمر ملاكها، فالمؤسسة مستمرة في حياتها ما لم تظهر قرينة موضوعية تشير إلى خلاف ذلك¹، ومن أمثلة القرائن التي تناقض فرض الاستمرارية، تصفية المؤسسة أو إعادة تنظيمها أو إفلاسها، ويعتبر فرض الاستمرارية حجر الزاوية الذي تعد بموجبه القوائم المالية الختامية للمؤسسة، لتبرير أسس وقواعد القياس والتقييم في المحاسبة لأن المبادئ التي تحكم التقييم في حالة المشروع المستمر لا بد وأن تختلف عن المبادئ التي تحكم حالات التصفية.²

حيث يوضح فرض الاستمرارية أن التكلفة التاريخية هي أفضل بدائل القياس، فالمؤسسة سوف تستمر في استخدام أصولها بالطريقة التي سطرت منذ البداية، فعندما تكون وحدة النقد مستقرة فإنه يمكن استخدام هذا العنصر بمقياس التكلفة التاريخية بشكل موضوعي.³

• فرض وحدة القياس النقدي

إن وحدة القياس الملائمة والمناسبة للعمليات المالية والأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة هي النقود، حيث تتم عملية قياس وتسجيل العمليات المالية للمؤسسة بالمبالغ النقدية. إن العملة الوطنية تمثل وحدة النقد الخاصة ببلد معين والتي تستخدم لأغراض القياس النقدي والمحاسبي، كالدينار والدولار.⁴

حيث أن النقطة الرئيسية التي يعتمد عليها هذا الفرض هي كون وحدة النقد ثابتة القيمة بما يسمح بجمع القيم النقدية للعمليات الاقتصادية التي تحدث على فترات متباعدة، لكن الواقع غير ذلك لأن القوة الشرائية للنقود غير ثابتة على مدار الزمن حيث تنخفض مع حالات التضخم و ترتفع مع حالات الانكماش الاقتصادي، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة المقارنة عبر الزمن لأداء المؤسسة نفسها وبين المؤسسات الأخرى. فالإجراء التصحيحي الذي يتم اللجوء إليه بشكل مستمر هو عملية إعادة التقييم للاستثمارات خاصة المادية الأمر الذي يحد من تأثير التقلبات في قيم النقود على القوائم المالية الختامية.

• فرض الدورية

يتم بموجب هذا الفرض تقسيم عمر المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية، تسمى الفترات المحاسبية وتُعدّ السنة الميلادية أو الهجرية هي الفترة المحاسبية التقليدية الشائعة، هذا بقصد التعرف وبشكل دوري على نتائج أعمالها، وتزويد المستخدمين بهذه النتائج بانتظام سواء كان ذلك بإصدار القوائم السنوية أو النصف سنوية أو غيرها.⁵

¹ هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقاً للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 17.

² خالد راغب الخطيب، أصول المحاسبة، دار المستقبل للنشر، الأردن، 1998، ص 18.

³ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000، ص 36-38.

⁴ رضوان محمد العناني، مرجع سبق ذكره، ص 41.

⁵ إسماعيل رزقي، مرجع سبق ذكره، ص 25.

2- المبادئ المحاسبية

الفكر المحاسبي يستند منذ زمن طويل على ما يعرف بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وقد إحتلت هذه المبادئ دوراً بارزاً في ممارسة مهنة المحاسبة، حيث ترتب عليها تضيق ملحوظ في شقة الخلاف بين المحاسبين في التطبيق العملي كما أنها تمثل الإطار العام الذي يمكن للمراجع الخارجي من خلاله الحكم على مدى عدالة القوائم المالية، بل أكثر من ذلك يجب أن يورد المراجع في تقريره رأيه المهني عن مدى التزام المؤسسة بهذه المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية. ولأن المبادئ المحاسبية يجب أن تتطور باستمرار إستجابة للتغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال، فلا توجد هناك قائمة ثابتة للمبادئ المحاسبية. ومع ذلك هناك إجماع بين المحاسبين ومستخدمي القوائم المالية على ماهية هذه المبادئ. والجدير بالذكر أن معظم المبادئ المحاسبية قابلة للتطبيق على الوحدات الاقتصادية التي تستهدف الربح أو التي لا تستهدف الربح، مهما كان حجمها أو شكلها القانوني. وتشمل المبادئ المحاسبية على ما يلي:

• مبدأ القيد المزدوج

يعتبر هذا المبدأ من أقدم المبادئ المحاسبية منذ أن تناوله المفكر الايطالي لوقا باسيولي ويلقى إلى وقتنا الحالي قبولاً كبيراً من قبل الممارسين في كل مكان، حيث يقتضي هذا المبدأ تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة في جانبين أحدهما المدين و الآخر الدائن مع تساوي مجاميع الجانبين الدائن و المدين.¹

• مبدأ التكلفة التاريخية

يعتبر هذا المبدأ أحد أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر في تقييم عناصر الأصول والخصوم، فبمقتضاه كافة الموارد الاقتصادية واستخداماتها، مصادر تمويلها وجميع المصاريف والإيرادات، يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية، بغض النظر عن التقلبات التي تتعرض لها القيمة الاقتصادية للأصل نتيجة التغيرات المستمرة في القوة الشرائية للنقود، وبالتالي فإن القوائم المالية لا تمثل المركز المالي الحقيقي، إضافة إلى صعوبة المقارنة بين المراكز المالية خلال عدة فترات محاسبية متتالية.²

• مبدأ الاعتراف بالإيراد

يعتبر الاعتراف بالإيراد من أكبر المشاكل تعقيدا التي تواجه مهنة المحاسبة، ويرجع ذلك إلى التباين والتنوع الشديد في طرق الإنتاج والبيع والسداد، لذلك يجب التمييز بين الاعتراف بالإيراد وتحقق الإيراد، فالاعتراف بالإيراد يعني تسجيل أو تضمين عنصر معين في السجلات المحاسبية والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة، أما تحقق الإيراد فهو يعني تحويل الموارد غير النقدية إلى نقدية، وعموما يتوقف الاعتراف بالإيراد على أساسين هما:

¹ إسماعيل رزقي، مرجع سابق، ص 26.

² وليد ناجي الحيايلى، المحاسبة المالية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 54.

- أساس الاستحقاق : ويعتبر الإيراد أنه تحقق عندما تنتقل ملكية الأصل من المؤسسة إلى المشتري أو عند تقديم الخدمة سواء حصلت قيمتها النقدية أم لا.

- الأساس النقدي : يتحقق الإيراد بموجب هذا الأساس عند استلام النقدية، بغض النظر عن تاريخ عملية البيع أو التسليم أو تقديم الخدمة، ويستخدم هذا الأساس خاصة في حالة البيع بالتقسيط. ويجمع الباحثون على أنه يجب الاعتراف بالإيراد عند نقطة البيع أو تأدية الخدمة.¹

● مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

أدى الاعتراف بفرض الاستمرار المحاسبي إلى ضرورة اشتقاق مبدأ محاسبي ينسجم معه، ألا وهو مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، الذي يتم بموجبه تحديد إيرادات كل فترة محاسبية لتحمل بالنفقات التي تحملتها لتحقيق تلك الإيرادات، على أن يجري الفصل بين إيرادات ونفقات الفترات المحاسبية المختلفة دون النظر إلى تاريخ الدفعة أو استلام الإيراد، تطبيقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي.²

● مبدأ الثبات

يقصد بمبدأ الثبات أن تسجل الأحداث الاقتصادية ويقرر عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى وبالتالي تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المماثلة في المؤسسة حتى تصبح البيانات أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين. هذا المبدأ ليس إلزامي فإذا كانت هناك ظروف تستدعي تغيير سياسة محاسبية معينة فيمكن إدخال التعديلات أو التغييرات وتحديد أثر التعديل بوضوح. حيث لا بد من الإشارة إلى ذلك وتبريرها في الملحق حتى يستطيع مستخدم القوائم المالية مراعاة هذه التعديلات عند تحليل القوائم واتخاذ القرارات.

● مبدأ الصورة الصادقة

ينص هذا المبدأ على أن القوائم المالية لا بد أن تظهر الصورة الحقيقية والصادقة للوضع المالي ولأداء المؤسسة، حيث أن الصورة الصادقة هي عبارة عن هدف تسعى المؤسسة إلى بلوغه عن طريق المحاسبة، بالتمثيل الصادق للعمليات المالية ومختلف الأحداث والتدفقات التي تقوم بها المؤسسة، فالصورة الصادقة هي تلك المعلومة المالية التي يتم إعدادها وفق معايير معتمدة وتلقى القبول العام في سوق المعلومات المالية.³

¹ نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1999، ص 41.

² وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 60.

³ Klee Lois, Image fidèle et représentation comptable, édition Economica, Paris, France, 2000, p 790.

• مبدأ عدم المقاصة

حيث يقوم هذا المبدأ على عدم إجراء مقاصة بين حسابات كل من الخصوم والأصول الخاصة بالمؤسسة، أي كل من عناصر الميزانية وعناصر جدول حسابات النتائج يجب أن تسجل بصفة منفصلة، كل عنصر على حدى دون أي تعويض أو مقاصة بين هذه العناصر.¹

• مبدأ الأهمية النسبية

ويقصد به إعطاء درجة أعلى من التركيز والأهمية للقضايا الرئيسية، ودرجة أقل أهمية للأمر الفرعية، وترتبط الأهمية بحجم العنصر ونوعه، ومدى تأثيره على قرارات المستفيدين من البيانات والمعلومات المحاسبية، ولكن لا يجب أن يفهم منه إهمال العمليات الصغيرة على حساب العمليات الكبيرة، والتضحية بالدقة على حساب الشمول، لأنه من الواجب إعطاء كافة العمليات المالية مهما كان حجمها ونوعها أهمية ودقة كبيرة في عمليات التسجيل، القياس والتقييم، لكي تكون نتيجة النشاط الاقتصادي للمؤسسة والمركز المالي معبرين عن الحقيقة.²

• مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية

حسب هذا المبدأ، فإن الميزانية الختامية للدورة السابقة يجب أن تكون نفسها الميزانية الافتتاحية للدورة الحالية، أي متطابقة معها.³

• مبدأ الإفصاح

يقصد بالإفصاح الوضوح وعدم الإبهام في عرض البيانات والمعلومات المحاسبية، عند إعداد الحسابات والتقارير والقوائم المالية، أصبح هذا المبدأ مهما جدا بعد ظهور مؤسسات الأموال وتعدد الأطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية.

• مبدأ الحيطة والحذر

أي يجب الاحتياط عند تسجيل أي حدث محاسبي وتحميل السنة المالية بكافة التكاليف الفعلية والمحتمل وقوعها، والأخذ فقط بالإيرادات الفعلية وعدم الاعتراف بالإيرادات المتوقعة إلا عند تحقيقها بشكل فعلي، إن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.⁴

• مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني بحيث ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب

جوهرها الاقتصادي وليس حسب المظهر القانوني، فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية.

¹ Obert, R, **comptabilité approfondie et révision**, 3eme éd, paris, 2000, p 45.

² Jean-François DES ROBERT, François MECHIN, Hervé PUTEAUX, **Normes IFRS et PME**, Dunod, Paris, 2004, p 23.

³ خليل الدليمي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 21-24.

⁴ Jean-François Des ROBERT, François MECHIN, Hervé PUTEAUX, idem, p 24

المبحث الثاني: المرجع الدولي للمحاسبة

إن وجود العديد من الاختلافات والتباين بين دول العالم بالنسبة للمعلومات المالية نشأ أساساً من اختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية المستخدمة عالمياً، مما أدى إلى تباين القوائم المالية وعدم قدرة مستخدمي البيانات المالية سواء من مستثمرين أو غيرهم على اتخاذ القرارات، وإتباع الشركات الكبرى في العالم لاستراتيجيات جديدة من خلال التكتلات والاندماج مما أدى إلى ظهور شركات ضخمة جداً ومنتشرة في العالم، الأمر الذي استدعى ضرورة توفر معلومات حول مختلف فروعها، إضافة إلى الاختلاف بين الممارسات المحاسبية في العالم شهد العالم في القرن الماضي أزمات مالية خطيرة جداً عصفت بالعديد من الشركات الضخمة، كل هذا أدى إلى ضرورة وضع معايير محاسبية موحدة تستجيب للاستعمالات الجديدة للمعلومة المحاسبية والمالية ومتطلبات المستجندات الحاصلة في العالم الاقتصادي والتجاري والمالي.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية

يوضح هذا المطلب أهم مراحل تطور معايير المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية، مفهومها وأهميتها على الصعيد الدولي والمحلي.

1- نشوء المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية وتطورها

بدأت محاولات وضع معايير محاسبية على المستوى الدولي مع بداية القرن الحالي حيث عقدت المؤتمرات الدولية للمحاسبة والتي ساهمت إلى حد كبير في التأكيد على أهمية تطوير المعايير الدولية للمحاسبة حيث عقد المؤتمر المحاسبي الدولي الأول عام 1904 في سانت لويس بالولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين مختلف دول العالم. كان آخر تلك المؤتمرات المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر الذي عقد في اسطنبول عام 2006، وكان تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية لتقييم في المشروعات.¹

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين، مستثمرين دائنين، نقابات، منظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية للمحاسبة وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق المعايير، وكان من أهمها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) التي تأسست بتاريخ 29 يونيو 1973 بموجب اتفاق أبرم بين هيئات المحاسبة الوطنية، الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في استراليا وكندا

¹ منصورى الزين، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب، آفاق، تحديات، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 17- 18 جانفي، 2010، ص ص 3-4.

وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية على تأسيس "اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة" لتقوم بوضع ونشر المعايير المحاسبية الدولية بهدف تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة. ولقد تضافرت جهود تلك المنظمات فأثمرت في البدء معايير محاسبية وطنية متماثلة حددت مضامين المصطلحات والمفاهيم المحاسبية وكذلك القوائم المالية الدورية ذات الغرض العام (الميزانية العمومية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق المساهمين) وأشكال عرضها والحد الأدنى من الإفصاح المحاسبي اللازم، وتبعها بعد ذلك في خطوة تالية وضع وإعادة صياغة المعايير الدولية للمحاسبية استناداً إلى سياسة التحسين المستمر، وفق إستراتيجية علمية تستند إلى إطار نظري أتفق عليه من المنظمات الوطنية الدولية لغرض تحقيق تقدم معرفي في علم المحاسبة، وهو ما يمثل الأساس في تطوير معايير دولية للمحاسبية.

ولقد بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية ومعايير الدولية للمحاسبة في العقود الثلاثة الأخيرة للعديد من الأسباب منها:

- عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر.
- تطور الأسواق المالية العالمية.
- التخصص في بعض دول العالم.
- تغيرات في أنظمة النقد الدولية.
- تعاظم قوة الشركات متعددة الجنسيات لتشمل أصقاع المعمورة، سواء كان ذلك عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول، أو السيطرة على شركات تابعة.
- ثورة المعلومات وما آلت إليه من انتشار الحواسيب والبريد الإلكتروني والإنترنت إلى تعزيز العولمة وتدفع المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات السياسية والاقتصادية والإدارية في الوقت المناسب، هذه المعلومات التي تمثل إلى حد كبير مخرجات النظام المحاسبي على مستوى المنشأة (فردية أو شخصية معنوية) أو على مستوى القطاع أو الدولة. ولا يمكن لهذه المعلومات أن تكون ذات فائدة كافية ما لم تكن قابلة للمقارنة.¹

2 - تعريف المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية

هناك عدة تعريف للمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية من بينها:

التعريف 01: معايير المحاسبة الدولية هي مختلف القواعد والإجراءات المتعلقة بالمحاسبة سواء أخذت الطابع الإلزامي أو الاختياري، أي كل ما من شأنه أن يكون دليلاً مرجعياً لعمل المحاسبة سواء كانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات صادرة عن هيئات مؤهلة وذات صلة مباشرة بالمحاسبة مهما كان طابعها عمومي أو خاص.²

عرفت معايير الدولية للمحاسبة على أنها قواعد، إجراءات ونصوص صادرة من هيئات مؤهلة متعلقة بالمحاسبة.

¹ منصورى الزين، مرجع سابق، ص 4.

² Hoarau C, La France, Comptabilité internationale, édition Vuibert, Paris, 1997, p 131.

التعريف 02: معايير المحاسبة الدولية هي المرشد لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها والافصاح عن المعلومات للمستخدمين، ويتعلق كل معيار من المعايير المحاسبية عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، مثل معيار الممتلكات والتجهيزات والمعدات أو معيار المخزون أو غيرها.¹

ومن هذا التعريف تبين أن المعايير الدولية للمحاسبة هي المرشد لقياس العمليات والأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها.

إن المعيار المحاسبي غالباً ما يتضمن الفقرات الرئيسية التالية:²

- مقدمة المعيار.
- التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار.
- شرح المعيار.
- موضوع المعيار.
- الإفصاح.

3- أهمية المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية

حظي موضوع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة، فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها وضرورة وجودها، وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير الدولية للمحاسبة والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:³

- وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس والتوصيل، يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين.
- تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، إذ يؤدي غياب الممارسة المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي وما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة.
- إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة وضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

وبالتالي فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتماً إلى:

¹ مجدى أحمد الجعري، معايير المحاسبة الدولية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 1.

² رواج ليلي، قحام أسامة، أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسة، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، 2007-2008، ص 25.

³ صبايحي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 46.

- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة.
- اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية.
- صعوبة اتخاذ القرارات المناسبة من قبل المستفيدين المعنيين.

المطلب الثاني: الهيئات القائمة على إصدار وتفسير المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية

لقد أسفرت المؤتمرات سابقة الذكر والتي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.

1- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات من أجل إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم. وقد تم تأسيس هذه اللجنة في 29 جوان 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية.¹ وذلك قصد تحقيق جملة من الأهداف الآتية:²

- إعداد ونشر لأجل الصالح العام معايير محاسبية ذات نوعية عالية وقابلة للفهم والتطبيق في العالم كله، وتلزم بتوفير في القوائم المالية معلومات ذات نوعية وشفافية وقابلة للمقارنة، من أجل مساعدة المتعاملين في الأسواق المالية في العالم والمستعملين الآخرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
- الحث على الاستعمال والتطبيق الدقيقين والصارمين لهذه المعايير.

وفيما يلي سوف نتطرق إلى التطورات التاريخية للجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها إلى غاية إعادة هيكلتها سنة 2001، وسنقسم هذه الفترة إلى مرحلتين:³

- **المرحلة الأولى (من 1973 إلى 1992)** تميزت هذه الفترة بتغييرات هيكلية واسعة وانضمام العديد من البلدان، مع إعداد مجموعة كبيرة من المعايير المحاسبية:

- سنة 1974 انضم 6 أعضاء مشاركين إلى عضوية اللجنة يتعلق الأمر ب: بلجيكا، الهند، إسرائيل، نيوزلندا، باكستان، زيمبابوي، وتم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية.

¹ حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2000، ص 36

² Robert Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, 2002, page 8.

³ بوراس أحمد، كرماني هدى، أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات، الملتقى الأول حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، عنابة، 21-22 نوفمبر 2007، ص 10-12.

- سنة 1976 مؤل محافظو البنوك المركزية للدول العشر الكبرى، مشروع إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقوائم المالية للبنوك، وهو ما يعد نقطة إيجابية في مسار تعميم تطبيق المعايير المحاسبية.
- سنة 1977 تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهي هيئة تضم هيئات المحاسبة والمراجعة للدول الأعضاء في اللجنة والهيئات المهنية للدول المختلفة، وأسندت له مهمة إصدار قواعد السلوك المهني، وإصدار معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة، ومناقشة أي تعديل في اللوائح التنظيمية للجنة المعايير الدولية.
- انطلاقاً من سنة 1984 بدأت الاهتمامات الدولية لتوحيد وتوفيق المعايير المحاسبية، والبحث عن سبل حماية المستثمر خصوصاً إثر تطور أسواق رؤوس الأموال وظهور منتوجات مالية جديدة، وعلى إثر ذلك عقدت عدة مؤتمرات دولية نظمتها كل من منظمة التنمية والتعاون الدولي، الجمعية الدولية للأوراق المالية، وكذا هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC).
- سنة 1987 انضمت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) إلى المجموعة الاستشارية للجنة الدولية وهو ما أعطى حافزاً لتطور أعمال هذه الأخيرة وكسب صدى عالمي ونوع من الاستقلالية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- سنة 1988 تواصل الدعم الدولي للجنة بدخول مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) كملاحظ.
- سنة 1989 حثت جمعية الخبراء الاستشاريين الأوروبية الدول الأوروبية المشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية، وهو نفس ما نصح به الاتحاد الدولي المحاسبي المؤسسات العمومية.
- سنة 1991 قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عرضاً لدعم اللجنة الدولية.
- ما نلاحظه في المرحلة الأولى من نشاط اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة، أنها حاولت كسب دعم دولي واسع على حساب توحيد المعاملات المحاسبية وبعد أن لقيت إقبالا لا بأس به انتقلت إلى البحث عن قابلية للمقارنة دعمت بدخول هيئات كمجلس المحاسبة الأمريكي، المنظمة العالمية للبورصات إلى لجائها، وهو اعتراف بمدى أهمية ونوعية عمل اللجنة، مما سمح لها بالانتقال إلى مرحلة ثانية هي مرحلة تطوير المعايير المصدرة والتطبيق الموحد لنشر المعلومة المالية.

● المرحلة الثانية (1993 - 2001)

- عملت اللجنة على إقرار المعايير التي تصدرها دولياً.
- أقرت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 (IAS 7) الخاص بقائمة التدفقات النقدية، وتم الاتفاق على إعداد مجموعة معايير عصب المحاسبة وحدد تاريخ الانتهاء من المشروع سنة 1998.
- سنة 1994 أقرت المنظمة 14 معيار من معايير اللجنة الدولية كما وافق البنك الدولي على تمويل مشروع لإصدار معيار خاص بالمحاسبة الزراعية، ولم يزل الاقتناع الدولي يتواصل لتوحيد المعاملات المحاسبية، وبدأ العمل على البحث

عن معيار دولي للمشتقات المالية يتفق مع طبيعة المنتجات المشتقة في البورصات الأوروبية بطلب من منظمة الاتحاد الأوروبي.

- سنة 1998 أصدرت كل من بلجيكا، فرنسا، ألمانيا قوانين تسمح للشركات الكبرى استخدام المعايير الدولية، وعرفت نفس السنة دخول أعضاء جدد للجنة الدولية ليصبح عدد أعضائها حوالي 100 دولة.
- سنة 2000 فقد عرفت مصادقة البرلمان الأوروبي على قانون يلزم المؤسسات المدرجة في البورصات الأوروبية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أجل أقصاه 2005، ومُددًا الأجل إلى 2007 للمؤسسات التي تطرح سندات فقط، وأعلنت "لجنة بازل" دعمها للمعايير الدولية، وفي نفس السنة أبدت منظمة البورصات العالمية قبولها لـ 30 معيار، وهو ما يعد دعمًا قويًا للعمل الدولي. وفي جويلية 2000 أقرت الأمم المتحدة بعد اجتماع لمخاسبي مختلف الدول في سويسرا، أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو في صالح كل من البلدان الناشئة ودول العالم الثالث لدعم التنمية الاقتصادية.
- وفي 01 أبريل 2001، تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كبديل للجنة، ومنذ ذلك الوقت أصبحت المعايير المصدرة من طرف المجلس تسمى المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) بدل من المعايير المحاسبية الدولية (IAS).

لقد تميزت هذه المرحلة بإجماع دولي أكبر وبإصدار معايير تمس جوانب حساسة نتجت جراء التطورات العالمية كالمشتقات المالية، وعرفت هذه المرحلة أيضا إعادة هيكلة اللجنة لتتحول إلى مجلس معايير المحاسبة الدولي المسؤول الأول عن صناعة المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية. حيث تم إصدار أول معيار من النوع IFRS أي المعايير الدولية للتقرير المالي، وذلك في 19 جوان 2003 ليمثل الإطار النظري الجديد للعمل المحاسبي الدولي.

2- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

أكملت لجنة معايير المحاسبة الدولية برنامج عملها سنة 1998، وبدأت لاحقا جهودا جديدة موجهة لدراسة قضايا وضع المعايير التي سبق بيانها، ولهذا الغرض شكل مجلس اللجنة جهة لوضع إستراتيجية العمل لدراسة ما يجب أن تكون عليه إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية وهيكلتها لمواجهة التحديات الجديدة، وقد أصدرت هذه المجموعة سنة 1998 ورقة نقاش بعنوان "تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل"¹، حددت مقترحاتها لتغيير هيكلية اللجنة، وقد تم تسلم التعليقات حول الموضوع خلال مطلع سنة 1999 وتم إصدار التقرير النهائي، حيث وافق مجلس اللجنة في مارس 2000 بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكلتها. وفي 01 أبريل 2001 تم استبدال لجنة معايير المحاسبة الدولية

¹ بوراس أحمد، كرواني هدى، مرجع سابق، ص ص 13-14.

(IASB) بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وحولت المسؤولية عن وضع المعايير الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد كانت هيكلية تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كآلي:

● **مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)**

تتكون مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية من تسعة عشر أميناً (les Trustees)، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين. ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية وذلك حسب التوزيع الآتي:

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية.
- 06 أعضاء من أوروبا.
- 04 أعضاء من آسيا.
- 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.
- يتم تعيين الأمناء لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وتشمل مهمتهم الآتي:
- تعيين أعضاء المجلس، ولجنة التفسيرات القائمة والمجلس الاستشاري للمعايير.
- المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومدى فعاليته.
- القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وتحديد أساس التمويل.
- مراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة والدعاية لمجلس معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي يقوم به وتعزيز أهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية وضمان إبعاد أمناء المجلس من التدخل في الأمور الفنية المرتبطة بمعايير المحاسبة.
- وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، لجنة التفسيرات القائمة والمجلس الاستشاري للمعايير.¹

● **مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)**

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من أربعة عشر عضواً (أثنا عشر منهم بتفرغ تام) يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء والمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، ويجب أن يتأكد الأمناء بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة.

يتم تعيين رئيس المجلس من قبل الأمناء، من بين أعضاء المجلس العاملين بوقت كامل (المتفرغين) وتكمن مهام المجلس في الآتي:²

¹ ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006، ص 119.

² مدني بلغيث، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2000، ص 131.

- إصدار وتطوير معايير محاسبية عالمية موحدة ذات نوعية راقية تساعد القوائم المالية (ذات النفع العام)، وقوائم أخرى على إنتاج معلومات شفافة قابلة للمقارنة تستخدم ليس فقط من لدن العاملين في مختلف الأسواق المالية، وإنما كذلك من طرف كل من يستخدم المعلومات في أغراض اتخاذ القرارات أو إصدار أحكام (رقابة وتقييم).
- العمل على ضمان حسن استخدام المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية.
- القيام باتصالات مكثفة مع الهيئات المحاسبية الوطنية (كل دولة على حده) المكلفة بإعداد المعايير المحاسبية من أجل تقليص فجوة الخلاف المحاسبي دولياً.

3- المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية (SAC)

يتكون هذا المجلس من 49 عضواً¹، يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، يتمتعون بخلفيات وظيفية وجغرافية مختلفة. يرأس (SAC) رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)²، ويجتمع عادة ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور، ويوجه أعمال (IASB) المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية، ويطلع على انعكاسات المعايير المقترحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما يعطي استشاراته للمجلس والأمناء بشأن الأمور الأخرى.

4- لجنة التفسير التقارير المالية الدولية (IFRIC)

شكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة التفسير التقارير المالية الدولية (IFRIC) لتحل محل اللجنة السابقة (SIC)*. وتتكون هذه اللجنة من اثنا عشر عضواً يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، وتهم بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإعداد ونشر مشاريع تفسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالية.³

¹ Odile Dandon, Laurent Didelot, **Maîtriser Les IFRS**, Groupe Revue Fiduciaire, 2^{ème} Édition, Paris 2006, P 16.

² Pascal Barneto, **Normes IFRS Application aux états financiers**, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2006, P 26.

* SIC (Standing Interpretations Committee) l'ancien Comité permanent d'interprétation.

³ ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص 124.

المطلب الثالث: إجراءات وضع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية

المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية هي معايير تؤكد على ضرورة تقديم معلومات شفافة ودقيقة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة وكذا حمايتها من المخاطر التي قد تتعرض لها من محيطها، هذه المعايير تقوم بإعدادها لجنة معايير المحاسبة الدولية أطلق عليها اسم IAS لتصبح تسميتها بـ IFRS ابتداءً من 2001 تاريخ إعادة هيكلة اللجنة.

1- إجراءات وضع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية

- ويتبع عملية إعداد ووضع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية الإجراءات الآتية:¹
- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، ثم يتم تشكيل فوج عمل يتأهله عضو من المجلس ويضم ممثلي هيئات توحيد لثلاثة دول على الأقل.
 - بعد أن يستعرض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل باستعراض أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية، ثم يقوم بإسقاطها على الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية، ومن ثم يعرض على المجلس أهم النقاط التي سوف يتناولها.
 - بعد تلقي فوج العمل ردًا على اقتراحاته من المجلس، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي (إعلان معياري) للمعيار المقترح، يتضمن مختلف الحلول المقترحة والتبريرات المرفقة لها، بعد موافقة المجلس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر عادة.
 - بعد تلقي الردود، يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ، ويعرضها على المجلس للمصادقة.
 - بعد مصادقة المجلس يقوم فوج العمل بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها خلال فترة (شهر) بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بأغلبية ثلثي (3/2) الأعضاء.
 - بعد تلقي ودراسة الردود وما تتضمنه من اقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد مشروع نهائي للمعيار وبعد عرضه على المجلس يعتمد هذا المعيار إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع (4/3) أعضاء المجلس على الأقل.
- وخلال هذه المرحلة قد يقرر المجلس أن الحاجة للموضوع محل الدراسة يبرر القيام بتشاور إضافي أو يمكن أن يخدم بشكل أفضل عبر إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة عرض واحدة قبل وضع مخطط المعيار المحاسبي الدولي. ومن حين لآخر قد يقرر المجلس إحداث لجنة توجيهية لتدرس فيها إذا كان من الواجب تعديل معايير المحاسبة الدولية الحالية كي تؤخذ التطورات المستجدة بالاعتبار، وفي بعض الحالات التي تقدم فيها المعايير المحاسبية الدولية معالجتين محاسبتين للعمليات والأحداث المتشابهة، فيتم تصميم إحدى المعالجات على أنها المعالجة الأساسية والأخرى على أنها معالجة بديلة مسموح بها.

¹ مدني بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 134.

2- عرض قائمة المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية

سيتم عرض قائمتين، قائمة خاصة بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS) وقائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

1-2 قائمة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS): في إطار سياسة التحسين المستمر قامت اللجنة بإعادة صياغة وحذف بعض المعايير، والمبينة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (I-2): قائمة معايير الدولية للمحاسبة (IAS)

المعيار	إسم المعيار
IAS 1	عرض القوائم المالية
IAS 2	المخزون
IAS 7	قائمة التدفقات النقدية
IAS 8	السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
IAS 10	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية
IAS 11	عقود الإنشاء
IAS 12	ضرائب الدخل
IAS 16	الممتلكات والمصانع والمعدات
IAS 17	عقود الإيجار
IAS 18	الإيراد
IAS 19	منافع الموظفين (التقاعد)
IAS 20	محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
IAS 23	تكاليف الاقتراض
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
IAS 26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
IAS 27	القوائم المالية الموحدة
IAS 28	المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
IAS 30	الحصص في المشاريع المشتركة
IAS 32	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
IAS 33	حصة السهم من الأرباح
IAS 34	التقارير المالية المرحلية
IAS 36	انخفاض قيمة الموجودات
IAS 37	المخصصات، الالتزامات والموجودات الطارئة
IAS 38	الموجودات غير الملموسة
IAS 39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
IAS 40	الاستثمارات العقارية
IAS 41	الزراعة

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على www.iasplus.com تاريخ الاطلاع 26 نوفمبر 2014 الساعة

21:15

2-2 قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) وتشمل على 15 معيار والموضحة في الجدول الآتي:
الجدول رقم (3-I): قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

المعيار	إسم المعيار
IFRS 1	تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى
IFRS 2	الدفعة على أساس الأسهم
IFRS 3	اندماج الأعمال
IFRS 4	عقود التأمين
IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة
IFRS 6	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية
IFRS 7	الأدوات المالية، الإفصاح
IFRS 8	القطاعات التشغيلية
IFRS 9	الأدوات المالية
IFRS 10	القوائم المالية الموحدة
IFRS 11	ترتيبات مشتركة
IFRS 12	الكشف عن الحصص في الكيانات الأخرى
IFRS 13	القيمة العادلة
IFRS 14	حسابات تأجيل التنظيمية
IFRS 15	الإيرادات من العقود مع العملاء

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على www.iasplus.com تاريخ الاطلاع 26 نوفمبر 2014 الساعة 21:15.

ما يمكن ملاحظته من خلال هذا الجدول أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) تختلف تماما عن المعايير الدولية للمحاسبة، وهذا راجع إلى حداثة وتناولها للمسائل التي تمثل مصدر الجدل بين المهنيين والباحثين في مجال المحاسبة خلال الآونة الأخيرة.

المبحث الثالث: المرجع المحلي للمحاسبة

في ظل انفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة أصبحت هناك فرصة لإصلاح الإطار المحاسبي المتمثل في المخطط الوطني المحاسبي المعمول به منذ سنة 1975 والذي أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس كل جوانبه ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى القوائم المالية المقدمة، مروراً بقواعد التقييم وتصنيف الحسابات. لذا أصبح من الضروري تغيير المخطط الوطني المحاسبي لجعله متلائماً مع احتياجات مستعملي المعلومة المحاسبية على المستوى الوطني والدولي، وهذا من خلال مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

في هذا المطلب سيتم عرض تعريف النظام المحاسبي المالي حسب القانون 07-11 وأسباب الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، مع الإشارة إلى الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي ومجالاته.

1- تعريف النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 07-11 المؤرخ بـ 25 نوفمبر 2007 النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 وسمي صلب هذا النص بالمحاسبة المالية.

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة و تصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."¹

نشير إلى أن هذا الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي المحاسبي مستمد من النظام الأنجلوساكسوني، ومدونة الحسابات مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي، ويتميز النظام المحاسبي بعدة خصائص تستخلصها من التعريف:

- يركز على المبادئ أكثر ملائمة من الاقتصاد الدولي، وإعداد معلومات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

- الإعلان بصفة أكثر وضوحاً وشفافية عن المبادئ التي تحدد التسجيل المحاسبي للمعاملات وتقييمها وإعداد القوائم المالية مما يسمح بالتقليل من التلاعبات وتسهيل مراجعة الحسابات.
- يسمح بتوفير معلومات مالية منسجمة ومقروءة من جراء المقاربات واتخاذ القرارات.

من أسباب الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي:²

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، قانون 07-11 يتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص 03.

² فورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10، ص 272، 2012.

- محاولة تكييف تقنية المحاسبة وجعلها أكثر ملائمة لترجمة الأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية .
- إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر.
- الحاجة إلى معلومة محاسبية ومالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى المؤسسة الاقتصادية وإعطاء الثقة للمتعاملين مع القوائم المالية خاصة المقرضين والمستثمرين من خلال توحيد القوائم المالية.

2- مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي

تطبق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي على:

- كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.
- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.
- التعاونيات.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية مكررة.
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعون لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي يمكن للكيانات الصغيرة، التي لا تتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة. يستثنى من مجال تطبيق القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي للأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.

3- الأهداف المرجوة من تطبيق النظام المحاسبي المالي

- هناك العديد من الأهداف المرجوة تحقيقها من خلال الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي، ويمكن تلخيصها في النقاط التالية:¹
- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية.
 - تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية.
 - العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات.

¹ سفيان نعماري، رحمة بلهادف، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني الأول حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، 13-14 جانفي 2013، ص ص 7-8.

- جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية.
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.
- قابلية مقارنة المؤسسة لنفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي.
- المساعدة على نمو المردودية للمؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.
- يسمح بمراقبة الحسابات وضمنان للمسيرين والمساهمين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها.
- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر بكل فاعلية في السوق.
- إعطاء معلومات صحيحة وكافية، موثوق بها وشفافة تشجع المستثمرين وتسمح لهم بمتابعة أموالهم.
- السماح بالتسجيل بطريقة موثوق بها وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.
- استفادة الشركات متعددة الجنسيات بتربط أحسن مع التقرير الداخلي بفضل عولمة الإجراءات المحاسبية للعديد من الدول.
- النظام المحاسبي المالي يتوافق مع الوسائل المعلوماتية الموجودة والتي تسمح بأقل التكاليف من تسجيل البيانات المحاسبية وإعداد القوائم المالية وعرض وثائق التسيير حسب النشاط.

المطلب الثاني: الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

يتضمن الإطار التشريعي والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي على مايلي:

1- القانون رقم 07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن النظام المحاسبي المالي

يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص بالمحاسبة المالية وكذا شروط وكيفيات تطبيقه وتطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية على اعتبار أنها نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتبويب، ترتيب، تقييم وتسجيل معطيات أو بيانات عددية وعرض قوائم أو كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان وأدائه ووضعية خزينته في بداية السنة المالية. ويجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصدقية والشفافية المرتبطة بالمسك المحاسبي والمراقبة والإفصاح عن المعلومات التي تعالجها ويدخل النظام المحاسبي المالي المحدد بموجب هذا القانون حيز التطبيق من 01 جانفي 2010 وتلغى إبتداء من هذا التاريخ الأحكام المخالفة لاسيما الأمر رقم 35-75 بتاريخ 29 أفريل 1975 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني (PCN).

اشتمل القانون على سبعة فصول احتوت الكثير من المفاهيم والتعاريف الجديدة تناولت لأول مرة موضوع التوطيد المحاسبي تضمن القانون كذلك لأول مرة مصطلح الإطار التصوري للمحاسبة باعتباره دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها وأحال تحديد هذا الإطار التصوري للتنظيم . كما أدخل هذا النظام مبدأ المحاسبة المبسطة للكيانات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحدود التي نص عليها التنظيم . أما بالنسبة للقوائم أو الكشوف المالية ألزم القانون الكيانات بضرورة إعداد إضافة للميزانية وجدول حسابات النتائج، جدول لتدفقات الخزينة و جدول لمتابعة التغير في الأموال الخاصة ونص على ضرورة أن تتضمن كل هذه القوائم إمكانية إجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة . تضمن هذا القانون كذلك عشر إحالات على نصوص تنظيمية تكون محل نشر في أوقات لاحقة تتعلق بالنقاط التالية:¹

- المادة رقم 5: التي تعالج المحاسبة المالية المبسطة.
- المادة رقم 7: التي تناولت الإطار التصوري .
- المادة رقم 8: حول المعايير المحاسبية.
- المادة رقم 9: مدونة الحسابات ومضمونها وقواعد سيرها.
- المادة رقم 22: مسك الضبط اليومي للنفقات والإيرادات.
- المادة رقم 24: مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي.
- المادة رقم 25: محتوى وطرق إعداد القوائم (الكشوف) المالية.
- المادة رقم 30: الحالات الاستثنائية التي تختلف فيها السنة عن 12 شهر.
- المادة رقم 36: شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدجة.
- المادة رقم 40: كيفيات أخذ تغيير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن القوائم (الكشوف) المالية.

2- المرسوم التنفيذي 156-08 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي

جاء المرسوم في 44 مادة، نصت الأولى على أن هذا المرسوم يهدف إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد (5-7-8-9-22-25-30-36-40) من القانون 07-11 هذه المواد التي كانت موضوع إحالات إلى نصوص تنظيمية ما عدا المادة 24 المتعلقة بمسك محاسبة بواسطة الإعلام الآلي التي كانت محل موضوع مرسوم تنفيذي.

تناول هذا المرسوم كذلك الكثير من المواضيع المتعلقة بالمحاسبة المالية للكيانات، بداية بالإطار التصوري الذي تم عرضه من خلال أهدافه، أهمها اعتباره مرجعا لوضع معايير جديدة وكذلك تناول هذا المرسوم القوائم المالية وتم التركيز على خصائص المعلومة الواردة في هذه القوائم . وتناول بعض المبادئ المحاسبية المتبناة مثل:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، قانون 07-11، مرجع سبق ذكره، ص 3-6.

- مبدأ الأهمية النسبية.
- مبدأ الحيطة والحذر.
- مبدأ التكلفة التاريخية.
- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.
- مبدأ الصورة الصادقة.

تضمن هذا المرسوم أيضا تحديدا لمحتوى ومضمون الأصول المحاسبية للكيانات وخصوصها وكذلك تحديدا للمنتوجات والأعباء ورقم الأعمال والنتيجة، وفي الأخير الإطار العام للمعايير المحاسبية المتعلقة:

- الأصول.
- الخصوم.
- قواعد التقييم والمحاسبة.
- معايير ذات صبغة خاصة.¹

ولهذا يمكن القول بأن هذا المرسوم التنفيذي الذي جاء للإجابة على النقاط التي لم يتم معالجتها في القانون 11/07.

3- المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 7 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي

جاء المرسوم في ست وعشرون مادة تضمنت الإجراءات التنظيمية التي يجب مراعاتها عند المعالجة المحاسبية بواسطة برامج الإعلام الآلي وكذلك الشروط الواجب توفرها في هذه البرامج إضافة لإجراءات الرقابة الداخلية المفترضة لضمان حسن سير واستغلال هذه البرامج.

4- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها

يعتبر هذا القرار مرجعي من حيث أنه يعتبر أكثر الوثائق شمولية وتفصيلا لموضوع المحاسبة المالية وجاء هذا القرار في أربعة أبواب تناولت:

- الباب الأول : قواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإيرادات وإدراجها في الحسابات.
- الباب الثاني : عرض الكشوف المالية.
- الباب الثالث : مدونة الحسابات وسيرها.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن "تطبيق أحكام القانون 11/07"، الجريدة الرسمية، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 مايو 2008، ص ص 11-15.

-الباب الرابع : المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

كما تضمن هذا القرار في خاتمته معجماً لتسع وتسعون مصطلحاً من المصطلحات المحاسبية مستوفية للشرح.¹

5- التعليم رقم 02 الصادرة بتاريخ 29/10/2009 حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي

بصدور التعليم رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2009 عن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) المتضمنة الطرق والإجراءات الواجب اتخاذها لأجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) يكون قد تأكد المجلس الوطني للمحاسبة على بدء تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من تاريخ 01 جانفي 2010. سيشكل هذا النظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IFRS / IAS) حسب ما ورد في التعليم تحولاً عميقاً بما أدخله من تغييرات مهمة جداً على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذلك طبيعة محتوى القوائم المالية التي يقع واجب إعدادها على عاتق المؤسسات الملزمة بمسك محاسبة مالية.

المطلب الثالث: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية

سيتم عرض مقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية لمعرفة مدى التطابق من حيث الإطار المفاهيمي وطرق عرض وقياس عناصر القوائم المالية.

1- المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية من جانب الإطار المفاهيمي

سيتم مقارنة أهم المبادئ المحاسبية، وذلك من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (I-4): المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية من جانب

الإطار المفاهيمي

الإطار التصوري حسب النظام المحاسبي المالي	الإطار الفكري حسب المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية
1- مبدأ الأهمية النسبية	
لقد حددت المادة 11 من المرسوم 156/08 مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعملها تجاه الكيان، وبالتالي العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية.	تعتبر المعلومات هامة نسبياً إذا كان تحريفها أو حذفها يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه البيانات المالية، وبالتالي هي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات مفيدة.
2- مبدأ استقلالية الدورات	
وفقاً لهذا المبدأ تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها والتي تليها، ولا يتم إجراء أي تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ	يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار الوزاري المؤرخ في 26/07/2008 " قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها، مدونة الحسابات"، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 25/03/2009، ص 8-22.

<p>إفقال السنة المالية، ويجب أن تكون الأحداث المؤثرة على القرارات موضوع إعلام في الملحق. المادة 12-13 من م.ت 156/08</p>	<p>تخصها.</p>
<p>3- مبدأ الحيطة والحذر</p>	
<p>أشارت المادة 14 من المرسوم 156/08 على أنه يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر شكوك موجودة في المستقبل، ويجب أن لا يؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.</p>	<p>حسب المعيار (IAS37) يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الإيرادات أو المصروفات.</p>
<p>4- مبدأ الثبات</p>	
<p>يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات. ويبرر الاستثناء عن هذا المبدأ بالبحث عن معلومة أفضل بالإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوفات المالية. المادة 15 من م. ت 156/08</p>	<p>حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات طرق وقواعد العرض من سنة لأخرى، ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي البيانات شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي). المعيار (IAS8)</p>
<p>5- مبدأ التكلفة التاريخية</p>	
<p>يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر. باستثناء الأصول البيولوجية والأدوات المالية فتقيم بقيمتها الحقيقية. المادة 16 من م.ت 156/08</p>	<p>يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعاً في الاستخدام لغرض إعداد البيانات المالية، كما يمكن إظهار الأصول المالية بالقيمة العادلة.</p>
<p>6- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني</p>	
<p>حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوفات المالية طبقاً لطبيعتها و لواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني. المادة 18 من م.ت 156/08</p>	<p>يعرف هذا المبدأ بتغليب الجوهر على الشكل</p>
<p>7- مبدأ عدم المقاصة</p>	
<p>لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، أو عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات (الإيرادات). الاستثناءات: تتم المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية. المادة 5 من ق رقم 11/07.</p>	<p>يجب عدم إجراء المقاصة بين الموجودات والمطلوبات وبين بنود الدخل والمصروفات إلا إذا كانت المقاصة مسموح بها من قبل معيار محاسبي آخر.</p>

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة، ملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة البليدة 2011، ص ص 11-14.

من خلال هذا الجدول نلاحظ أن المبادئ التي تبناها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية، ولكن ما يعاب حالياً على النظام المحاسبي المالي هو عدم العمل على تحديث محتواه بما يتوافق مع المعايير الدولية الجديدة .

2-المقارنة من جانب عرض وتقييم بنود القوائم المالية

ستتم مقارنة النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية من جانب عرض القوائم المالية ومن جانب تقييم بعض بنودها.

2-2 المقارنة من جانب عرض القوائم المالية: تبنى النظام المحاسبي المالي نفس القوائم المالية الدولية الواردة في IAS/IFRS وعددها خمسة قوائم، ويمكن الإشارة إلى الفروقات الجوهرية في مايلي:

الجدول رقم (I-5): المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية من جانب عرض القوائم المالية

الكشوف المالية حسب النظام المحاسبي المالي	القوائم المالية حسب المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية
الميزانية	قائمة المركز المالي
جدول حسابات النتائج	قائمة الدخل
جدول سيولة الخزينة	قائمة التدفقات النقدية
جدول تغير الأموال الخاصة	قائمة التغير في حقوق الملكية
الملحق	الإيضاحات والجدول الإضافية

المصدر: من إعداد الطالبة.

2-3 المقارنة من جانب تقييم بعض بنود القوائم المالية

نظرا لأهمية التعاريف المحددة لمفهوم العناصر التي تشكل القوائم المالية، وطرق تقييم بنود وعناصر القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية والنظام المحاسبي المالي، سنحاول إجراء المقارنة بين النظامين كمايلي:

الجدول رقم (I-6): المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية من جانب

تقييم بعض بنود القوائم المالية

التقييم حسب المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية (IAS/IFRS)	التقييم حسب النظام المحاسبي المالي (SCF)	التقييم حسب المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية (IAS/IFRS)
تقيم التثبيتات العينية والمعنوية بنفس طريقة تقييمها في النظام المحاسبي المالي إلا أن معايير الدولية للمحاسبة تطرقت إلى التفاصيل التي لم يذكرها SCF.	تدرج بتكلفتها المنسوبة إليها ثم تقييم لاحقا بالتكلفة منقوصا منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة أو بالقيمة الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوص منها مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة. لم يتطرق إلى تفصيل حالات اقتناء الأصل منفصل،	التثبيتات العينية والمعنوية

	تبادل أصل بأصل مشابه أو حالة تطويره.	
نفس متطلبات قياس الأصول المالية إلا أن أصناف الأصول المالية أكثر وضوحا في المعيار (IAS39) مقارنة ب (SCF) وشرح متطلبات القياس بالقيمة العادلة وفق المعيار (IAS39) أكثر وضوحا من (SCF).	تدرج بتكلفتها التاريخية، أما لاحقا تقيم بالقيمة الحقيقية بالنسبة لسندات المساهمة والحسابات الدائنة حيث تقيم بالسعر المتوسط للشهر الأخير، وهذا ما لم يتطرق له المعيار (IAS39) وبالتكلفة المهتلكة بالنسبة للتوظيفات المالية والقروض والحسابات الدائنة التي يصدرها الكيان.	التبittات المالية
يشير المعيار المحاسبي الدولي (IAS2) إلى كيفية تقييم المخزونات وهناك توافق مع النظام المحاسبي المالي.	تدرج في الحسابات بتكلفة الشراء أو الإنتاج، ثم تقيم لاحقا بتكلفتها أو بقيمة الإنجاز الصافية(القيمة القابلة للتحصيل) أيهما أقل، وإستعمال التكلفة المتوسطة المرجحة أو FIFO.	المخزونات
تقيم وفق المعيارين (IAS 39) (IAS 23) بنفس التقييم الذي ذكر في SCF.	تدرج القروض بالقيمة الحقيقية ثم تعالج لاحقا وفق القيمة المهتلكة، كما تدرج فوائد القروض في الحسابات كأعباء مالية للسنة المالية المترتبة فيها إلا إذا أدمجت في كلفة الأصل طبقا للمعالجة المحاسبية المرخص بها، وهذا يتوافق مع المعيار (IAS 23).	القروض والخصوم المالية الأخرى
المعايير الدوابة للمحاسبة والتقارير المالية تطرقت إلى الأعباء والمنتجات المالية بالإضافة إلى الأعباء والمنتجات الناتجة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات.	النظام المحاسبي المالي تطرق إلى الأعباء والمنتجات المالية فقط دون التطرق إلى الأعباء والمنتجات الناتجة عن بيع السلع أو تقديم الخدمات.	الأعباء والمنتجات المالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص ص 16-17.

من خلال المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية من جانب تقييم بعض بنود القوائم المالية نلاحظ أن SCF لم يذكر التفاصيل المتعلقة بالتقييم والقياس المحاسبي لبنود القوائم المالية التي تطرقت إليها IFRS/IAS.

خلاصة الفصل

تطورت المحاسبة عبر العصور بما ينسجم مع مستويات التطور الاجتماعي والاقتصادي في مختلف دول العالم، و مع تطور الحاجة إلى البيانات المحاسبية لخدمة طوائف متعددة.

المحاسبة هي علم، فن وتقنية تسجيل وتبويب النشاطات الاقتصادية وفق نظام محاسبي لوحدة اقتصادية ما في فترة زمنية محددة بشكلٍ يتلائم مع طبيعة المؤسسة وفق فروض ومبادئ محاسبية متعارف عليها، للخروج بنتائج ومعلومات صالحة يتم الإفصاح عنها للأطراف ذات العلاقة.

إن تطور المحاسبة أدى إلى ظهور فروع متعددة فمن المحاسبة المالية إلى المحاسبة الإدارية بفروعها المختلفة، إلى المحاسبة الاجتماعية، والمحاسبة البيئية، وكل من هذه الفروع يخدم فئة من الفئات التي تحتاج إلى المعلومات المحاسبية.

عملة الشركات والأسواق المالية، حرية انتقال رؤوس الأموال عبر القارات وكذلك التطور السريع الذي يعرفه مجال الاتصالات والمعلوماتية كانت العوامل الأساسية وراء جهود توحيد لغة المحاسبة في العالم بظهور الهيئات القائمة على إعداد وتفسير المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية، وبطبيعة الحال فإن الأمر لا يخلو من عقبات تحاول هذه الهيئات تخطيها بتصحيح الأخطاء وتعديل المعايير بما يحقق المنفعة القصوى للمعلومات المحاسبية، ورفع الأداء المحاسبي يجعل القوائم المالية المقدمة تعكس صورة حقيقية وصادقة عن الوضعية المالية ونتائج أعمال المؤسسة، وبالتالي تلبية حاجيات مستخدمي المعلومات كالمدراء، المستثمرون، الجهات الضريبية متخذو القرارات المناسبة بمعلومات ودقيقة في اتخاذ القرارات التمويلية والاستثمارية .

استجابت الجزائر لهذه المستجدات الدولية بتبنيها لنظام محاسبي جديد يتوافق بدرجة عالية مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من حيث المعالجة المحاسبية لبعض المسائل المطروحة بحدّة في المحاسبة، رغم ملاحظة بعض الاختلافات التي ترجع أساسا إلى أخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية في إعدادها.

الفصل الثاني

الأصول المعنوية

وتكاليف البحث

والتطوير

تمهيد

تبرز ملامح الاقتصاد الدولي المعاصر من خلال تنامي ظاهرة العولمة، وما تقتضيه من تفكيك للحواجز بين الدول، وزيادة التشابك بين الاقتصاديات من خلال تعاظم حجم التجارة العالمية وزيادة التدفقات المالية، وامتداد أنشطة الشركات متعددة الجنسيات للمجالات الإنتاجية والمالية والتسويقية. وبذلك اشتداد حركة التنافس على الأسواق العالمية التي تتسم بعالمية الطلب وعالمية العرض وعالمية المنافسة، كما أنه فتح مجال جديد للمؤسسات التي كانت تنوي توسيع نطاق منتوجاتها وتقديم مجموعة مناسبة من المنتجات من أجل المحافظة على حصصها السوقية، وهذا ما زاد من أهمية وظيفة البحث والتطوير كأساس لخلق المزايا التنافسية للمؤسسات.

إن قوة الدول وتطورها ونجاحها وتنمية أي اقتصاد أصبح يقاس في عصرنا الحاضر بمدى التقدم والتطور الذي تحرز في مجال استعمال برامج العلم والتكنولوجيا والبحث والتطوير لهذا يتعين على كل استراتيجية تنمية الارتكاز كلية على البحث العلمي والتطوير التكنولوجي لبناء اقتصاد تنافسي قوي وتحقيق التنمية الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية. كما أن ظروف المنافسة الحادة والتقلبات التكنولوجية السريعة دفعت المؤسسات إلى توجيه مبالغ أكبر من الأموال المنفقة على أنشطة البحث والتطوير للحفاظ على حصصها السوقية التي تضمن بقاءها واستمراريتها، تعظيم أرباحها، تحسين المعرفة العامة والإنتاجية التي يكون من شأنها خلق منتجات أو عمليات جديدة أو أساليب أو تقنيات مطورة أو اكتشاف طرق إنتاجية بديلة تحقق إيرادات أعلى.

وقد حظيت الأصول المعنوية بصفة عامة وتكاليف البحث والتطوير بصفة خاصة باهتمام كبير من قبل العديد من الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة على الصعيد الدولي (مثل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، ومجلس معايير المراجعة ولجنة معايير المحاسبة الدولية) مما استدعى وضع وإصدار معايير محاسبية تتناول بالتحديد المواضيع المتعلقة بمحاسبة الأصول المعنوية والمحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير، وعلى الصعيد المحلي (النظام المحاسبي المالي)، غير أن طبيعة هذه الأصول تتضمن العديد من المشاكل (مثل القياس) بالنسبة للمحاسبين الذين يسعون لتمثيل عادل لجميع الأصول بالقوائم المالية.

تهدف الدراسة في هذا الفصل إلى تحديد طبيعة الأصول المعنوية وصولاً إلى تحديد مفهوم علمي واضح ودقيق لتكاليف البحث والتطوير وأهم البدائل المحاسبية لمعالجتها. كانت دراسة هذا الفصل في ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: الأصول المعنوية؛**المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول البحث والتطوير؛****المبحث الثالث: أهم البدائل المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والتطوير؛**

المبحث الأول: الأصول المعنوية

تضم ميزانية مؤسسة ما كما هو معروف محاسبيا، مجموعة من الأصول والخصوم اللازمة لأداء النشاط الذي أسست من أجله. وتندرج عناصر الأصول ضمن ترتيب منطقي يقوم على أساس درجة السيولة، إذ تنقسم إلى أصول غير جارية (ثابتة) وأصول جارية (متداولة)، 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 جارية أو غير جارية، ثم الأصول الثابتة بنوعها الأصول العينية (الملموسة) والأصول المعنوية (غير الملموسة) لتركز فيما بعد على دراسة الأصول المعنوية بشكل خاص وبنوع من التفصيل.

المطلب الأول: مفهوم الأصول

إن للأصول أهمية كبيرة في المؤسسات، فهي تساعد على القيام بأنشطتها في تقديم الخدمات للزبائن، خاصة مع زيادة حجم الإنفاق الرأس المالي السنوي للحصول على هذه الأصول خاصة في مراحل التنمية والتطور. لقد تعددت التعاريف المقدمة للأصول إلا أنه ورغم تعددها تكاد تكمل بعضها البعض للوصول إلى معنى واحد. **التعريف الأول:** عرفت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA) الأصول بأنها "كل ما يمثل رصيد مدين قابل للترحيل 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".¹ هذا التعريف وضع قيودا للاعتراف بالأصل وركز على الملكية القانونية، وأن العمل المحاسبي يتم وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

التعريف الثاني: عرفت لجنة المفاهيم والمعايير التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية (FASB) 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".²

من خلال هذا التعريف تم تعريف الأصول على أنها موارد اقتصادية مسيطرة عليها من قبل الوحدة المحاسبية، كما يعطي اهتماما أكبر للجوهر الاقتصادي على حساب الشكل القانوني، فليس كل شيء ملك للمؤسسة يعتبر أصلا والعكس، والمشكل يكمن في درجة التأكد من المنافع الاقتصادية.

التعريف الثالث: الأصل هو عبارة عن مورد مراقب من قبل المنشأة من جراء أحداث ماضية وتنتظر منه تحقيق مزايا اقتصادية مستقبلية.³

¹ جلال ياسمين، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009-2010، ص58.

² يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2002، ص88.

³ هوم جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص39.

إن هذا التعريف أصبح ينظر إلى الأصل على أنه مورد اقتصادي يسمح بتقديم خدمة أو منفعة للمؤسسة. ومن خلال ما تقدم يمكن القول أن الأصول تمثل موارد اقتصادية خاضعة لرقابة المؤسسة، نتيجة تضحيات ماضية أو حاضرة، وتتضمن منافع اقتصادية يتوقع الحصول عليها في المستقبل في شكل تدفقات نقدية، وتتميز هذه المنافع بقدر معقول من التأكد والقابلية للتقييم حتى يمكن الاعتراف بها.

من التعاريف السابقة يتضح أن لكي يسجل الأصل في الميزانية لا بد من توفر الشروط الآتية:¹

- احتمال تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية.
- إمكانية مراقبته (قدرة المؤسسة على التحكم في المنافع الاقتصادية).
- أن تكون القدرة على التحكم في المنافع والخدمات قد نتجت عن أحداث وعمليات تمت فعلا في الماضي، أي حدثت فعلا وليست افتراضية أو متوقعة.
- إمكانية تعريفه (لديه بطاقة تعريف) بواسطة التشريعات أو من خلال العقد.
- تكون تكلفة الأصل قابلة للتقييم بصورة صادقة.

المطلب الثاني: تصنيف الأصول

يتم تصنيف عناصر الأصول ضمن مجموعتين رئيسيتين هما: الأصول الجارية والأصول غير الجارية.

1 - الأصول الجارية (المتداولة)

تمثل الأصول الجارية في النقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقدية أو بيعها أو استهلاكها خلال السنة المالية أو دورة التشغيل، وتمثل دورة التشغيل في متوسط الفترة الزمنية من الحصول على المواد والتوريدات إلى تحقق النقدية بالبيع، وتبدأ بالنقدية ثم المخزون ثم الإنتاج فالمدينين، أي ترتب الأصول المتداولة حسب سيولتها أو سرعة تحويلها إلى سيولة نقدية.²

وبالتالي يمكن أن تتضمن السنة عدة دورات تشغيل، يجب تصنيف الأصل على أنه جاري في الحالات الآتية:

- عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة العادية للمؤسسة أو سنة أيهما أطول.
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي بغرض البيع على المدى القصير، ويتوقع أن يتحقق خلال اثني عشر شهرا.
- عندما يكون نقدا أو أصلا معادلا للنقد ولا توجد أي قيود على استعماله.

وبالتالي تتعلق الأصول الجارية بالنشاط قصير الأجل، سواء كان رئيسيا أو ثانويا³، وتمثل غالبا في مدخلات

¹ محمد السايح عبد الحكيم، تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2009-2010، ص 56.

² دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، ترجمة: أحمد حامد حجاج وسلطان محمد السلطان، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض، 1999، ص.ص 227-228.

³ يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص 87.

ضرورة لهذا النشاط أو مخرجات ناتجة عنه، ويمكن أن تكون أصولاً نقدية أو غير نقدية.

1-1 الأصول الجارية النقدية

يطلق على الأصول النقدية أيضاً العناصر النقدية وشبه النقدية، وتعبّر عن النقدية والأشكال الأخرى لها بمقاييس قيمها الجارية والتي تكون محددة، وتعتبر وسيطاً في التبادل (لا تخلق إيرادات)، تلزم لسداد مقابل كل الأصول والخدمات التي تقتنيها المؤسسة، والوفاء بكل التزاماتها عند الاستحقاق. وحتى يمكن القول على أصل أنه نقدي يجب أن يكون متاحاً للاستخدام، وخالياً من أي شروط تعاقدية تحد من استخدامه¹، وتتكون من:

- **النقدية في خزانة المؤسسة:** وتمثل المبالغ النقدية التي تحوزها المؤسسة، سواء في الصندوق أو في شكل حسابات بنكية لدى المؤسسات المالية، بشرط أن لا تكون خاضعة لأي قيود تعاقدية كوجود نقدية مخصصة لسداد التزام معين، وفي هذه الحالة يجب الإفصاح عن ذلك، وتعتبر أكثر أشكال الأصول النقدية سيولة.

- **العملاء:** ينشأ هذا الحساب نتيجة بيع السلع أو أداء الخدمات دون تحصيل قيمتها، لذا تبقى كحقوق للمؤسسة لدى الغير.

- **أوراق القبض:** هي أوراق تجارية تثبت حق المؤسسة لدى أطراف أخرى، نتيجة بيع السلع أو أداء الخدمات دون تحصيل قيمتها عند ذلك التاريخ، أو مقابل إقراض أي مبالغ نقدية للغير، وعلى عكس حساب العملاء تتميز هذه الحسابات بوجود مستندات قانونية تثبت حق المؤسسة لدى الغير عند تاريخ الاستحقاق.

- **الاستثمارات قصيرة الأجل:** تتمثل في فائض النقدية الذي يزيد عن حاجة المؤسسة، لذلك تقوم باستثماره على المدى القصير من خلال شراء الأوراق المالية، هذه الأخيرة لا يحتفظ بها بغرض الاستثمار طويل الأجل، وإنما يحتفظ بها بغرض إعادة بيعها في الأجل القصير لتحقيق عوائد نتيجة ارتفاع أسعارها.²

2-1 الأصول الجارية غير النقدية

الأصول غير النقدية هي تلك التي تنطوي على قيمة ذاتية كامنة فيها، وتتغير قيمتها نتيجة لتغير حالتها وتغير الظروف الاقتصادية، فقيمتها لا تتحدد بعدد ثابت من وحدات النقد ينتظر أن تتحول إليها في تاريخ لاحق. وتتضمن المخزونات بمختلف أنواعها، والمصاريف المقدمة التي تمثل خدمات يستفاد منها في فترات مقبلة، في تمثل حقاً للمؤسسة على الغير، إلا أن هذا الحق لا يتحول إلى نقدية مباشرة، بل تحصل عليه المؤسسة في صورة خدمات تساهم في تحقيق الإيرادات التي سوف تكون عاجلاً أو آجلاً في صورة نقدية.³

¹ عقاري مصطفى، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، رسالة دكتوراة دولة في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سطيف، 2004، ص 160.

² محمد عباس بدوي وعبد الله هلال عبد العظيم، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001، ص 57.

³ محمد عباس بدوي وعبد الله هلال عبد العظيم، نفس المرجع، ص 5.

2- الأصول غير الجارية (التثبيتات)

التثبيتات هي أصول غير جارية معنوية أو عينية أو مالية مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات الكيان أو تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا ينوي الكيان إنجازها في غضون الأشهر 12 التي تلي تاريخ قفل السنة المالية¹. فهي باقي العناصر التي لا تتوفر على خصائص الأصول الجارية، حيث تعتبر أصولا طويلة الأجل يحتفظ بها لفترة تزيد عن دورة محاسبية، والغرض من الحصول عليها هو تحقيق الإيراد من خلال استخدامها في النشاط وليس من خلال إعادة بيعها، فهي تمثل منافع اقتصادية يتم استنفادها خلال عدة دورات، وتتميز ب:

- يتم الحصول عليها بغرض استخدامها بصورة مستمرة في نشاطات المؤسسة وليس بغرض إعادة بيعها.
- يتم الاحتفاظ بها بغرض الاستثمار طويل الأجل، وليس للمؤسسة أي نية لبيعها في الأجل القصير.
- تتضمن منافع اقتصادية تتوقع المؤسسة الحصول عليها في المستقبل خلال عدة دورات.
- تضم مجموعة متنوعة من الأصول.
- تمثل نسبة كبيرة من أصول معظم المنشآت.
- طول عمرها الإنتاجي، يتم استخدامها لأكثر من فترة محاسبية، ومن ثم يجب توزيع تكلفتها على الفترات المستفيدة من خدماتها، ويعرف الجزء المحمل على كل فترة محاسبية بـ"الإهلاك"².

2-2 المراحل التي تمر بها الأصول غير الجارية

تمر الأصول غير الجارية (التثبيتات) بثلاث مراحل والمتمثلة في:³

- **مرحلة الشراء (الحيازة):** وهي مرحلة حصول المنشأة على الأصل الثابت، والمشكلة هنا هي حساب تكلفة الأصل الثابت وإثباتها بالدفاتر والسجلات المحاسبية.
- **مرحلة الاستخدام:** وتبدأ من تاريخ الاستخدام الفعلي للأصل الثابت حتى يتم الاستغناء عنه نهائياً، وخلال هذه المرحلة تقوم المنشأة بعمل الصيانة اللازمة للمحافظة على الأصل أو زيادة طاقته، بالإضافة إلى أن استخدام الأصل الثابت يؤدي إلى نفاذه، وبالتالي يجب توزيع تكلفة الأصل الثابت على سنوات عمره الإنتاجي، وهو "الإهلاك".
- **مرحلة التنازل:** وتبدأ هذه المرحلة مع نهاية خدمات الأصل الثابت لأنه أصبح لا يعمل بكفاءة مع زيادة مصاريف الصيانة والمحافظة عليه، وقد يتم ذلك عن طريق بيعه أو استبداله بأصل آخر.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص45.

² بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص 57.

³ محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2003،

2-3 تصنيف الأصول غير الجارية

أدرج النظام المحاسبي المالي حسابات الأصول الثابتة في المجموعة الثانية من مدونة الحسابات الخاصة به، حيث حدد عملية الإدراج والتقييم للحسابات بشروط خاصة من أجل اعتبارها أصل داخل المؤسسة، وهذا ما جاء به القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008. وحدد معايير الدولية للمحاسبية والتقارير المالية مجموعة من المعايير التي تضمنت المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة من بينها IAS 16 (الممتلكات والمصانع والمعدات)، IAS 38 (الموجودات غير الملموسة)، IFRS 3 (اندماج الأعمال). تضم الأصول غير الجارية العناصر الآتية:

• الأصول الثابتة (الثبتيات العينية)

هي أصول غير نقدية لها كيان مادي ملموس، تعبر عن منافع اقتصادية مستقبلية، و يتم الحصول عليها لاستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو بغرض تأجيرها للغير أو لاستخدامها في العمليات الإدارية.

• الأصول غير الملموسة (الثبتيات المعنوية)

هي أصول محددة، غير نقدية، ليس لها كيان مادي ملموس ويصعب تقييم المنافع المتوقعة منها في المستقبل بدقة ويرجع ذلك إلى ظروف عدم التأكد التي تميزها¹. تعتبر خاصية غياب الكيان المادي للموس أهم خاصية للأصول غير الملموسة، لكنها لا تكفي لتمييزها عن باقي الأصول نظرا لوجود بعض الأصول الأخرى التي ليس لها كيان مادي ملموس كحسابات العملاء، لذا فإن الخاصية التي تسمح بتمييزها هي عدم التأكد الكبير فيما يخص منافعها المستقبلية، وهذا ما يخلق عدة مشاكل عند الاعتراف بها وتقييمها.

• الأصول المالية (الثبتيات المالية)

تعرف الثبتيات المالية على أنها القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة سنوات.

والأصول المالية بدورها تصنف إلى:

- أصول مالية مثبتة: هي الأسهم والسندات والديون التي يكون للكيان القدرة و الرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل في ح/26، ح/27.

- أصول مالية جارية: هي الأسهم و السندات و كل الأدوات المالية الأخرى و التي تمت حيازتها بنية التنازل عليها في المدى القصير الأجل أو متى تحققت فرصة تحقيق ربح من عملية التنازل، وتسجل في ح/50.²

¹ عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص 310-311.

² رصاص صالح، الاعتراف والقياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013-2014، ص 6.

• التثبيتات في شكل امتياز

أحيانا قد يكون الأصل المستخدم غير مملوك للشركة المستخدمة و إنما ممنوح لها في شكل توكيل (امتياز) موكل استخدامه من طرف هيئة أخرى كمانح لهذا الحق وتسمى بمانح الامتياز، وقد تكون التثبيتات عينية أو معنوية.

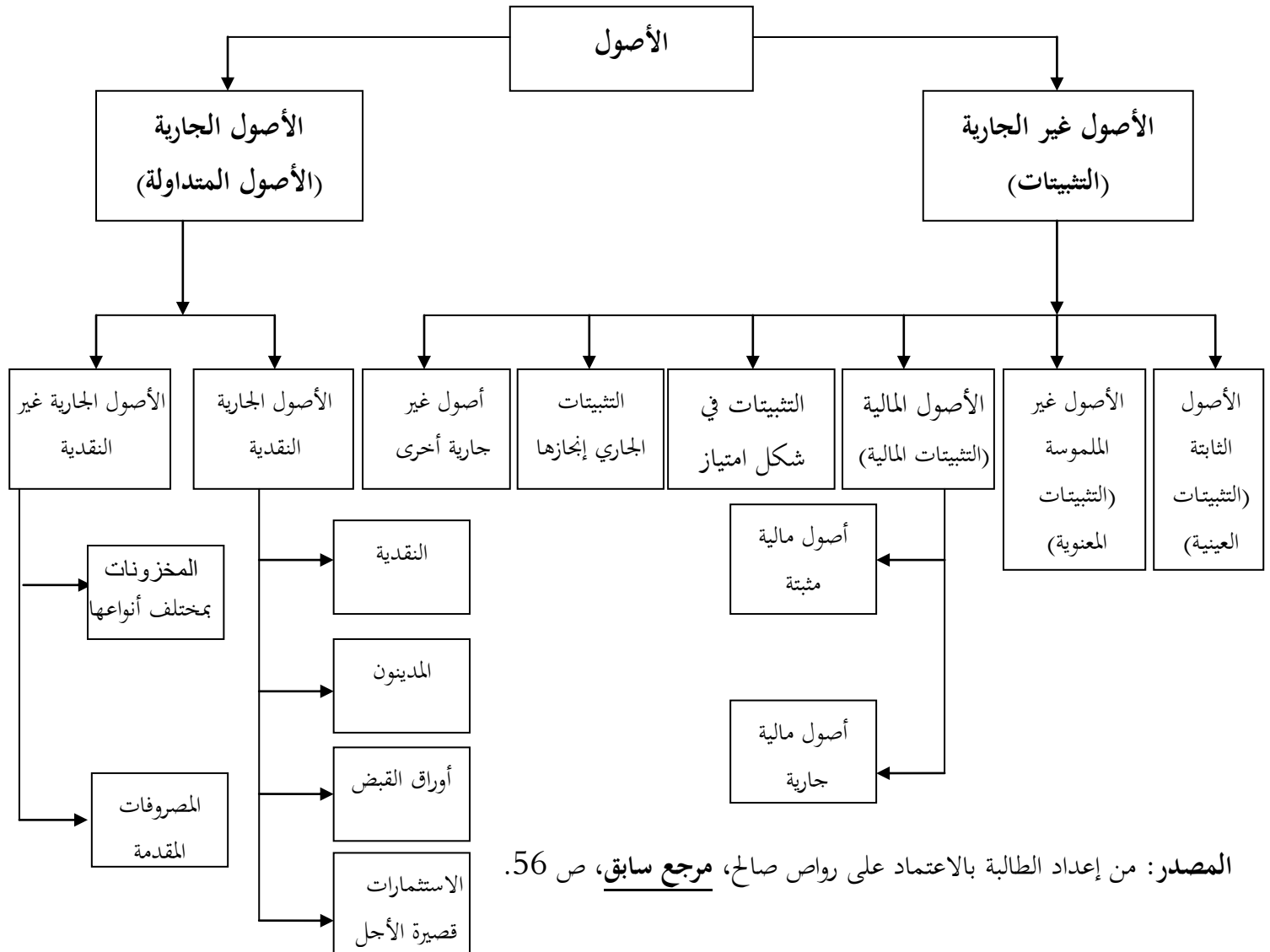
• التثبيتات الجاري إنجازها

يستقبل هذا الحساب قيمة التثبيتات التي ما تزال غير مكتملة (أي في طور الإنجاز) وكذلك التسيبقات والمدفوعات التي يقدمها الكيان للغير من أجل اقتناء تثبيت ما . لا يطبق أي إهلاك على التثبيتات الجاري إنجازها، لكن وقوع خسارة في القيمة يجب إثباته نظرا لتغيرات التقدير الحاصلة أثناء إنجاز الأشغال .

• أصول غير جارية أخرى

تتعلق بنوع معين من النشاطات، وتتمثل في العقارات الاستثمارية، الأصول الزراعية والموارد الطبيعية. ويمكن تلخيصها في الشكل الآتي:

الشكل رقم (II-1): تصنيف الأصول



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على رواص صالح، مرجع سابق، ص 56.

المطلب الثالث: طبيعة الأصول المعنوية

لقد تنامي حجم الاهتمام بقياس الأصول المعنوية عبر الزمن، وأصبح هذا الأخير موضوع نقاش في السنوات الأخيرة ويرجع ذلك أساساً إلى ظهور المعايير المحاسبية الدولية التي تدعو إلى تقييم الأصول المعنوية وتسجيلها مع الأصول في الميزانية و ظهور النظام المحاسبي المالي الجديد الذي تناول طرق تقييم وتسجيل الأصول التي تتوافق بشكل كبير مع معايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية.

1- مفهوم الأصول المعنوية

الأصل المعنوي هو أصل قابل للتحديد غير نقدي وغير ملموس مراقب ومستعمل من طرف الكيان في إطار الأنشطة العادية (الإنتاج، تقديم السلع أو الخدمات، التأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية،...) مثل: العلامات التجارية، برامج المعلوماتية، رخص الاستغلال الأخرى، براءات الاختراع، حقوق التأليف، مصاريف التطوير الخاصة بالقيم الثابتة، حقوق الإيجار، فارق الاقتناء.

من التعريف نلاحظ أن ما يميز الأصول المعنوية بصفة عامة افتقار الوجود المادي والدرجة العالية من عدم التأكد فيما يتعلق بالمنافع الاقتصادية المستقبلية.

ويرى المعيار أن الاعتراف بأصل ما أنه أصل معنوي إذا كان يحقق الشروط التالية:

- إذا كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق وصادق.
- **قابل للتحديد أو التمييز:** فالأصل المعنوي يجب أن يكون قابلاً للتحديد بشكل مستقل وهذا يتحقق إلا إذا كان الإنفاق عليه قابل لتحديد بشكل مستقل، وإذا كان يمكن فصله عن الكيان وبيعه ونقله وترخيصه إما على حدى (فردياً) أو بالاشتراك مع عقد أو أصل أو التزام ذي علاقة، أو عندما ينشأ الأصل من حقوق تعاقدية أو قانونية أخرى بغض النظر عما إذا كانت تلك الحقوق قابلة للنقل أو الفصل عن الكيان أو حقوق أو التزامات أخرى.
- **السيطرة:** تسيطر المنشأة على أصل ما إذا كان لديها سلطة الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من المورد وتقييد إمكانية وصول الآخرين إلى تلك المنافع. وفي العادة تنبع هذه السيطرة إما من حقوق محمية بموجب القانون أو من خلال أي طريقة أخرى مثل المحافظة على سرية الاستخدام.
- **المنفعة الاقتصادية المستقبلية:** تتمثل المنفعة الاقتصادية المستقبلية من الإيراد الذي يتم الحصول عليه من بيع المنتجات والخدمات ولكنها يمكن أن تكون على شكل وفورات تكاليفية على شكل تخفيض تكاليف الإنتاج أو المصاريف التشغيلية.¹

أما إذا لم يتوفر أحد من الشروط السابقة فتعتبر مصاريف تحمل إلى الدورة المالية التي تم فيها الإنفاق.

¹ Les normes comptables internationales, IAS/IFRS, Les Pages Bleues, 2008, P 53.

2 - تصنيف الأصول المعنوية (غير الملموسة)

لاشك أن تصنيف الأصول المعنوية إلى مجموعات ذات سمات مشتركة يمكن أن يساعد على فهم هذه الأصول، وعلى اختيار المعالجة المحاسبية الملائمة لكل منها، ويمكن تصنيفها وفقاً للأسس التالية:

1-2 حسب إمكانية تحديدها أو القابلية للتحديد

وفق هذا الأساس يمكن تصنيف الأصول المعنوية إلى نوعين هما:

- 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.
- 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.

2-2 حسب العمر الإنتاجي المتوقع للأصل

ووفقاً لهذا الأساس يتم تصنيف الأصول المعنوية إلى ثلاثة أنواع هي:

- 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.
- أصول يرتبط عمرها الإنتاجي بعوامل إنسانية أو اقتصادية: كما في حالة حقوق النشر والتأليف والتي ترتبط بعمر الشخص نفسه وورثته وكذا براءات الاختراع.
- أصول ليس لها عمر محدد: مثل شهرة المحل فهي تستمر باستمرار المؤسسة غالباً.

3-2 حسب طريقة اقتناء الأصل

ووفقاً لهذا الأساس يتم تصنيف الأصول المعنوية إلى نوعين هما:

- 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.
- أصول يتم الحصول عليها ذاتياً: ويقصد بها الأصول التي يتم تكوينها وتطويرها داخلياً بواسطة الوحدة الاقتصادية مثل: براءات الاختراع والتي يتم التوصل إليها من خلال نشاط البحث والتطوير بمعامل الوحدة الاقتصادية.¹

¹ محمد سمير الصبان وآخرون، المحاسبة المتوسطة: قواعد القياس والإفصاح والتحليل المحاسبي، الجزء الثاني، الدار الجامعية، 1997، ص 10.

الجدول رقم (II-1): عناصر الأصول المعنوية

الأصل المعنوي	تعريفه	تكلفته	عمره
براءة الاختراع	هو حق حصري يمكن صاحبه من صناعة وبيع الاختراع لمدة 20 سنة من تاريخ الإصدار.	السعر النقدي المدفوع للحصول على براءة الاختراع.	العمر القانوني = 20 سنة وأحياناً يكون لبراءة الاختراع عمر إنتاجي يزيد أو يقل عن العمر القانوني.
حقوق النسخ	حق حصري لإعادة إنتاج أو بيع أعمال فنية أو أعمال منشورة	تكلفة الاقتناء والحماية والتكاليف القضائية إن وجدت	العمر القانوني = طوال عمر صاحبها مضافاً إليه 70 سنة العمر الإنتاجي عادة أقل من العمر القانوني.
العلامات التجارية	هي كلمة أو جملة أو رمز يصف شركة معينة أو منتج معين ويؤدي لزيادة بيع المنتج " عادة لا يتم إطفائها "	سعر الشراء والتطوير والتحسين	العمر القانوني = 20 سنة ويمكن تجديدها وزيادتها.
حقوق الامتياز والتراخيص	حقوق الامتياز: اتفاق تعاقدي بين صاحب حق الامتياز وبين المنتفع من الامتياز لبيع منتجات معينة أو تقديم خدمات معينة أو استخدام العلامة التجارية، وعادة ما ترتبط بالمنطقة الجغرافية التراخيص: اتفاق بين الشركة وجهة حكومية يسمح للشركة باستخدام ممتلكات عامة .	تلكفة الحصول على الترخيص أو الامتياز وإن كانت ذات عمر غير محدود فإن التكلفة تعتبر مصروفاً تشغيلياً.	قد يكون لها عمر محدود وقد لا يكون لها عمر محدود
الشهرة	تعد أكبر الأصول الغير ملموسة التي تظهر في قائمة المركز المالي وتمثل قيمة كل المزايا الحسنة المرتبطة بالشركة مثل الإدارة الممتازة والموقع المرغوب والعلاقات الجيدة مع العملاء والموظفين الماهرين والمنتجات عالية الجودة	تسجل الشهرة فقط عندما يتم شراء الشركة بالكامل، وتمثل الشهرة الفرق بين التكلفة والقيمة السوقية العادلة لصافي الأصول	تعتبر ذات عمر غير محدود وبالتالي لا يتم إطفائها
تكاليف البحث والتطوير	هي النفقات التي قد تؤدي إلى تحقيق براءات اختراع أو حقوق النسخ أو منتجات جديدة	إن نتج عنها براءة اختراع فإن التكلفة الخاصة ببراءة الاختراع، تحمل على براءات الاختراع، وأي تكاليف أخرى تعتبر مصروفات في الفترة	العمر القانوني = 20 سنة إذا توفرت الشروط إدراجها كأصول وإلا تعتبر كنفقات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على كيسو وويجانت، المحاسبة المتوسطة، جهة النشر جون ويلي ، الولايات المتحدة 1998.

ولكل صنف من أصناف الأصول المعنوية لها رقم وإسم خاص بها:

- حساب 203 مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.
- حساب 204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها: خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أو إنتاج البرمجيات ومواقع الانترنت.
- حساب 205 الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات: يسجل في هذا الحساب الامتيازات أو الرخص المقتناة بهدف امتلاك حق طوال مدة العقد مثل استخدام علامات تجارية، رخصة استغلال أساليب عمل.
- إن الحساب 207 يسجل فيه فارق الإقتناء سواء كان إيجابيا أو سلبيا، ويمكن أن يكون هذا الحساب مدينا أو دائنا ويظهر إلزاما في الميزانية ضمن الأصول الثابتة المالية. هذا الحساب يظهر في حالة خاصة وهي تجميع المؤسسات في إطار عملية إقتناء أو إنصهار أو إندماج، وتبقى هاته الحالة غامضة من حيث المعالجة المحاسبية وذلك راجع إلى خصوصية هذا الحساب.
- حساب 208 الأصول المعنوية الأخرى: يتم تسجيل الأصول المعنوية الأخرى في ح/208 التي لم يخصص لها المخطط المحاسبي و المالي الجديد حسابا خاصا لها.
والموضحة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (II - 2): حسابات التثبيتات المعنوية

رقم الحساب	اسم الحساب
ح/203	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (مصاريف تطوير القيم الثابتة)
ح/204	برمجيات المعلوماتية وما شابهها
ح/205	الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات
ح/207	فارق الإقتناء GOOD WILL
ح/208	التثبيتات المعنوية الأخرى (منها المحل التجاري)

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مدونة الحسابات SCF.

3- قواعد قياس ومحاسبة الأصول المعنوية والإفصاح عنها

نجد أن الأصول المعنوية تعتبر مهمة من قبل كافة مستخدمي القوائم المالية تقريبا، وأغلبية هذه الأصول يتوقع أن تكون لها منافع مستقبلا. غير أن الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة بأغلبية الدول لا تسمح للشركات بالاعتراف

بأثنين من الأصول المعنوية الأكثر أهمية، الشهرة والمعرفة. إن المشكلة الرئيسية التي تواجه المحاسبين هي التقييم الموضوعي لهذه الأصول. وبالإضافة لذلك أن محاسبة الأسماء التجارية، والبراءات والملكية الفكرية التي لها قيمة سوقية يمكن إدراكها بسهولة أكثر من المحاسبة عن الأصول الفكرية، مثل المعرفة التي من الصعب دائما تقييمها بطريقة منفصلة. وعليه يختار المحاسبون المحاسبة عن بعض الأصول المعنوية التي يمكن قياسها بموضوعية ويتجاهلون الأصول المعنوية الأخرى التي قد تكون لها قيمة أعلى وذلك لعدم توفر أدوات موضوعية يمكن استخدامها لقياس مثل هذه الأصول، يهدف المعيار الدولي المحاسبي رقم الثامن والثلاثون IAS 38 الأصول المعنوية الصادر عن هيئة معايير المحاسبة الدولية IASC ، المحاسبة والإفصاح عن الموجودات المعنوية التي لم يتم تناولها بالتحديد في معايير المحاسبة الدولية الأخرى، ولا ينطبق معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون على الموجودات المالية وحقوق المعادن والإنفاق على استكشاف وتطوير واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والموارد المماثلة غير المتجددة، وينطبق معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون على أنشطة الإعلان والتدريب وعملية البحث والتطوير. كما صدر عن الهيئة معيار آخر وهو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 3 بشأن المحاسبة عن الشهرة ومعيار المعالجة المحاسبية والإفصاح عن الانخفاض في قيمة جميع الموجودات IAS 36 .

كذلك، وتطبيقا لمعايير الاعتراف بالأصل غير الملموس السابقة، فإن معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون لا يسمح بالاعتراف بالتكاليف التالية ضمن الأصول :

- 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.¹
- 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:
- كمصروف ضمن جدول الدخل.
 - يتم إدماج تكلفته ضمن الشهرة، إذا كان الأصل مقتنى إثر عملية الاندماج.

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

ولا يسمح المعيار IAS-38 بإلحاق التكاليف التي سبق تسجيلها كمصروفات إلى تكلفة الأصل المعنوي في تاريخ لاحق.¹

3-1 قواعد قياس الأصول المعنوية

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

- **المعالجة الأساسية (نموذج التكلفة):** يسجل الأصل المعنوي وفق هذا النموذج بالتكلفة التاريخية، أي تكلفة الأصل المعنوي مخصوما منها الاهتلاك المجمع أو خسائر انخفاض القيمة المجمعة، حيث تتمثل تكلفة الأصل المعنوي المكتنى في سعر شرائه متضمنا الحقوق الجمركية والرسوم والضرائب غير القابلة للاسترجاع، وذلك بعد الخصومات التجارية، إضافة إلى كل تكلفة تتعلق مباشرة بإعداد الأصل للاستخدام.²
 - **المعالجة البديلة المسموح بها (نموذج إعادة التقييم):** بعد الاعتراف الأولي، يمكن للمؤسسة أن تسجل الأصل المعنوي بالمبلغ المعاد تقييمه ناقص مجمع الاهتلاك وخسائر انخفاض القيمة اللاحقة، ويتمثل المبلغ المعاد تقييمه في القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم* والمحددة بالرجوع إلى سوق نشط.³
 - إذا تم تسجيل أصل معنوي ما باستعمال نموذج إعادة التقييم أي بالقيمة العادلة، فإن كل الأصول الأخرى التي من فئته يجب أن تسجل أيضا باستعمال نفس النموذج، إلا إذا لم يوجد أي سوق نشط لهذه الأصول.⁴
 - إذا لم تتمكن المنشأة من إعادة تقييم أصل معنوي ما موجود ضمن مجموعة من الأصول المعاد تقييمها بسبب عدم وجود سوق نشط لهذه الأصول، يسجل هذا الأخير وفق نموذج التكلفة.⁵
- يمكن أن تنفق المنشأة بعض التكاليف على الأصل المعنوي بعد الاعتراف به ضمن الأصول، ويعامل المعيار IAS 38 هذه التكاليف اللاحقة، إما ترسمل وتضاف إلى تكلفة الأصل المعنوي إذا كان من المحتمل أن تزيد هذه التكاليف من مقدار المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة للأصل وإذا كان من الممكن قياس هذه التكاليف اللاحقة بموثوقية وإلحاقها للأصل، وإما تستنفد كمصروفات فور حدوثها إذا لم يتوفر الشرطان السابقان.
- إذا تم اقتناء أصل معنوي ما مقابل أصل آخر يقاس الأصل محل التبادل عندئذ بقيمته العادلة ما لم ينعقد المضمون التجاري في التبادل أو كان من المتعذر قياس القيمة العادلة بشكل موثوق وفي هذه الحالة ينبغي قياس الأصل بالقيمة المحاسبية الصافية.

¹ Paragraphe (71), Norme Comptable Internationale IAS-38.

² Paragraphe (74), Norme Comptable Internationale IAS-38.

* يتم تصنيف زيادة إعادة التقييم كجزء من حقوق الملكية ما لم تعكس خسارة انخفاض في القيمة معترف بها سابقا وفي هذه الحالة تقيد في الجانب الدائن في جدول حسابات النتائج وإذا حدثت في السنوات التالية انخفاضات إعادة تقييم بالنسبة لنفس الأصل يجوز خصم هذه الانخفاضات من احتياطي إعادة التقييم العائدة لذلك الأصل في حال وجوده وإلا وجب خصم الانخفاض من الربح.

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

⁴ Paragraphe (72), Norme Comptable Internationale IAS-38.

⁵ Paragraphe (81), Norme Comptable Internationale IAS-38

- إذا تم اقتناء الأصول المعنوية كجزء من اندماج شركات حسب التعريف الوارد في IFRS 3 فإن تكلفتها تكون قيمتها العادلة في تاريخ الاقتناء.
- إن تقييم القيمة العادلة لأصل معنوي ما في اندماج الشركات يمكن أن يكون صعباً والتقنيات الواضحة هي استخدام معاملات سوقية أو أسعار معلنة قابلة للمقارنة وفي بعض الأحيان قد يكون هناك مجموعة من القيم يمكن تخصيص احتمالات لها. والتثبيت المعنوي (فارق الاقتناء Good will) الناتج عن اقتناء أو انصهار أو اندماج قد يكون ايجابيا أو سلبيا كما يجب أن يميزه عن الأصول المعنوية لأنه أصل غير معروف.

3-2 التسجيل المحاسبي للأصول المعنوية

لكل أصل معنوي مميزات خاصة به لذا سيتم معالجة كل أصل على حدى، لكن قبل هذا يجب الإشارة إلى العناصر الآتية:

3-2-1 اهتلاك الأصول المعنوية

الإهلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بالأصول المعنوية، ويفترض أن لا تتجاوز المدة المنفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما، وإذا حدث غير ذلك في حالات استثنائية يجب تبريرها في ملحق الكشوفات المالية.¹ إذا كان للأصل المعنوي عمر نافع محدود فإنه يخضع للإهلاك، ويقر المعيار IAS 38 إلى جانب طريقة الإهلاك الثابت طريقة الرصيد المتناقص ووحدات الإنتاج كطرق بديلة لاستنفاد الأصل المعنوي.²

ويكون القيد المحاسبي كآلي:

المبالغ		12/31 / من كل سنة	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية اهتلاك القيم الثابتة المعنوية إثبات قسط الإهلاك السنوي	280X	681

إن الأصل المعنوي الذي تكون مدة حياته غير معروفة لا يجب أن يهتك³، في حين يجب أن يخضع لاختبار التآكل

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 09.

² Paragraphe (97), Norme Comptable Internationale IAS-38.

³ Paragraphe (107), Norme Comptable Internationale IAS-38.

(اختبار التغطية) سنويا على الأقل، وكذلك كلما ظهر مؤشر يدل على إمكانية حدوث انخفاض في قيمة الأصل.¹ إن الأصل المعنوي الذي له عمر غير محدد ولا يخضع للاهلاك، 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 "محدوداً"، يتم تسجيل هذا التغيير كتغير في التقديرات المحاسبية وفق المعيار IAS-8 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".²

ملاحظة: توزع تكلفة الأصل غير الملموس على العمر القانوني أو العمر الإنتاجي أيهما أقل.

3-2-2 إعادة تقييم التثبيتات المعنوية

في إطار المعالجة المرخص بها يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج في الحسابات على أساس تكلفته، أن يدرج على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب الشروط الآتية:³

- تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الاقفال.
- بعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمهما.
- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما بعد إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة، على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كمنتوج إذا كانت تعوض إعادة التقييم أخرى سلبية لنفس الأصل سبق أن تم إدراجها كعبء في الحسابات.
- إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة، فإن هذه الخسارة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في الأصل نفسه، ثم يقيد الرصيد الصافي للخسارة إن وجد ضمن حسابات الأعباء.

3-2-3 خسارة القيمة عن التثبيتات المعنوية

يجب على كل مؤسسة القيام باختبارات تدهور القيمة لكل تثبيت معنوي مقارنة قيمته القابلة للاسترداد وقيمتة المحاسبية الصافية بعد الاهتلاكات في نهاية كل الدورة، وإذا كان هناك دليل على خسارة في القيمة يجب أن ترجع القيمة المحاسبية الصافية إلى المبلغ القابل للاسترداد.⁴

¹ Paragraphe (108), Norme Comptable Internationale IAS-38.

² Paragraphe (109), Norme Comptable Internationale IAS-38.

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص ص 10-11.

⁴ هوام جمعة، مرجع سابق، ص 71.

الجدول رقم (II-3): المفاهيم المرتبطة بالإهلاك وحسائر القيمة

الترميز	التعريف	العنصر
VC	تكلفة التثبيت (التكلفة التاريخية) في تاريخ الحياة	القيمة المحاسبية الأصلية
VR	المبلغ الصافي المرتقب الحصول عليه من الأصل نهاية عمره النافع بعد خصم التكاليف المرتبطة بالتخلص منه	القيمة المتبقية
MA	القيمة المحاسبية الأصلية - القيمة المتبقية	المبلغ القابل للاهلاك
N	المدة التي يرتقب فيها الكيان استعمال الأصل	مدة المنفعة
An	المبلغ القابل للاهلاك ÷ مدة المنفعة (الاهلاك الخطي)	قسط الاهلاك
T	معدل الاهلاك = 100 ÷ مدة المنفعة (الخطي)	معدل الاهلاك
VNC	حسائر القيمة المحاسبية الأصلية - مجموع الإهلاكات القيمة	القيمة الصافية المحاسبية
VR	هي صافي سعر بيع الأصل أو قيمته الاستعمالية أيهما أكبر	القيمة الاستردادية
	السعر المتحصل عليه في السوق أثناء معاملة عادية بين طرفين مخصوصا منها التكاليف المرتبطة بالتخلص من الأصل. (مبلغ التنازل عن الأصل)	صافي سعر البيع
	هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المنتظرة من الاستعمال المستمر للأصل إلى غاية خروجه من الميزانية أو انتهاء استعماله	القيمة الاستعمالية

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعيار الدولي IAS 38 والمعيار الدولي IAS 36.

3-2-4 المعالجة المحاسبية لعناصر الأصول المعنوية

سيتم عرض المعالجة المحاسبية لكل عنصر من عناصر الأصول المعنوية والتسجيل المحاسبي الخاص بها.*

• برامج الإعلام الآلي

وتتمثل في مختلف برامج الإعلام الآلي التي تفتنيها المؤسسة أو تقوم بتوليدها داخليا، خصص النظام المحاسبي المالي لهذا النوع من الأصول الحساب الفرعي 204 الذي يظهر مدينا ويقابله في الجانب الدائن الحساب 731 الإنتاج المثبت للأصول المعنوية، أو أحد حسابات النقدية حسب الحالة ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي:

* المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير تعرض لاحقا بشكل مفصل.

– حالة الاقتناء

المبالغ		تاريخ الاقتناء	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	البرمجيات المعلوماتية وما شابهها موردو التثبيتات حيازة برامج معلوماتية	404	204
دائن	مدين	تاريخ التسديد	دائن	مدين
XXX	XXX	موردو التثبيتات البنك قيد التسديد	512	404

– حالة الإنشاء الداخلي

المبالغ		تاريخ الإنجاز	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	البرمجيات المعلوماتية وما شابهها الإنتاج المثبت للأصول المعنوية توليد برامج معلوماتية داخليا	731	204

● الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات

خصص النظام المحاسبي المالي هذه الأصول المعنوية حساب فرعي 205 ويكون التسجيل المحاسبي وفق القيد الآتي:

– حالة الاقتناء

المبالغ		تاريخ الاقتناء	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات موردو التثبيتات حيازة الامتيازات والرخص والعلامات	404	205

مدین	دائن	تاریخ التسدید	مدین	دائن
404	512	موردو التثبیتات	XXX	XXX
		البنك		
		قید التسدید		

– حالة الإنشاء الداخلي

رقم الحساب		تاریخ الإنجاز	المبالغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
205	731	الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تولید براءة اختراع داخليا	XXX	XXX

● فارق الاقتناء

لقد أكد النظام المحاسبي المالي على ضرورة تمييز فارق الاقتناء عن بقية الأصول المعنوية القابلة للتحديد بالتعريف، لأنه أصل غير قابل للتحديد.¹

وفارق الاقتناء يمثل تلك الزيادة في تكاليف اندماج الأعمال التي تتم المحاسبة عنها بطريقة الشراء عن طريق القيمة العادلة لصافي الأصول، ويمكن استهلاكها على مدى سنوات الاستفادة منها، وكافتراض مسبق فإن هذا العمر يجب أن لا يكون أكثر من 20 سنة.

عرف النظام المحاسبي المالي فارق الاقتناء على أنه كل فائض في تكلفة الاقتناء من حصة فائدة المقتني ضمن القيمة الحقيقية للأصول والخصوم المعرفة على أنها مكتسبة عند تاريخ عملية التبادل، بمعنى أنه الفرق بين سعر الاقتناء والقيمة العادلة لصافي الأصول في تاريخ الإدماج²، وخصه بالحساب 207 حيث يسجل ضمن هذا الحساب فارق الاقتناء السلبي أو الإيجابي الناتج عن تجميع مؤسسات في إطار عملية الاقتناء أو الاندماج، ويمكن أن يكون هذا الحساب دائنا أو مدينا.

وتطابقا مع ما ورد في الفقرة 109 من نص المعيار الدولي رقم 36 فإنه حسب النظام المحاسبي المالي " لا يمكن استرجاع خسائر القيمة التي تم إثباتها عن فارق الاقتناء خلافا لخسائر القيم التي تم تثبيتها عن الأصول الأخرى".

¹ نفس المرجع، ص 57.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سابق، ص 84.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

– حالة فارق الاقتناء موجب

سعر الشراء < القيمة الصافية للأصول بالقيمة العادلة

المبالغ		تاريخ الاقتناء	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	فارق الاقتناء الأصول	207	5/4/3/2
XXX	XXX		4/1	
		ديون البنك	512	
		إدماج شركة " X " مع ظهور فارق الاقتناء الموجب		
دائن	مدين	N/12/31	دائن	مدين
XXX	XXX	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	2807	681
		إهلاك فارق الاقتناء إثبات قسط الإهلاك السنوي		
دائن	مدين	12/31 / من كل سنة	دائن	مدين
XXX	XXX	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	2907	681
		خسائر القيمة عن فارق الاقتناء إثبات الخسارة في القيمة عن فارق الاقتناء		

– حالة فارق الاقتناء سالب

سعر الشراء > القيمة الصافية للأصول بالقيمة العادلة

حيث يتم تسجيل القيود الآتية:

المبالغ		تاريخ الاقتناء	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	الأصول	5/4/3/2	
XXX		فارق الاقتناء	207	
XXX		ديون	1/4	
XXX		البنك	512	
		إدماج شركة " X " مع ظهور فارق الاقتناء سالب		
دائن	مدين	12/31 / من كل سنة	دائن	مدين
XXX	XXX	فارق الاقتناء	207	
XXX		إيرادات غير عادية	77	
		توزيع الأيراد الناتج عن فارق الاقتناء السالب على سنوات		
		العمر الإنتاجي للأصول المتعلقة به		

لكن نجد تعارضا صريحا بين النظام المحاسبي المالي ومعياري التقرير المالي IFRS3 من حيث الاعتراف بفارق الاقتناء السالب كإيراد في حسابات النتائج، كذلك بالنسبة لإطفاء فارق الاقتناء الموجب حيث لا يتم إطفاء فارق الاقتناء الموجب وإنما يخضع لاختبارات إعادة التقييم نهاية كل سنة للتأكد من وجود تدني في القيمة. ويرجع ذلك الاختلاف إلى أن النظام المحاسبي المالي الذي بدأ مشروع إنجازته منذ 2001 فكانت المعالجة المحاسبية لشهرة طبقا للمعيار الدولي IAS22 الذي تم إلغائه واستبداله في 2004 بمعيار التقرير المالي IFRS3.¹

● التثبيتات المعنوية قيد الإنجاز

يكون القيد المحاسبي للتثبيتات المعنوية قيد الإنجاز حسب حالة إنجازها كالاتي:

- حالة توليدها داخل المؤسسة

¹ مرخوفي هناء، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظم المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2010-2011، ص 47.

المبالغ		تاريخ الاقتناء	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	الأعباء النقدية إثبات تحمل الأعباء	51/53	6XX
دائن	مدين	/12/31	دائن	مدين
XXX	XXX	تثبيتات معنوية قيد الإنجاز الإنتاج المثبت للأصول المعنوية إثبات الجزء الذي تم إنجازه والمتعلق بالدورة المنتهية	731	237
دائن	مدين	بتاريخ اكتمال الإنجاز	دائن	مدين
XXX	XXX	تثبيتات معنوية تثبيتات معنوية قيد الإنجاز إثبات اكتمال الإنجاز	237	20X

- حالة الإنجاز من طرف الغير

المبالغ		12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	تثبيتات معنوية قيد الإنجاز موردو التثبيتات فاتورة وضعية أشغال تثبت الجزء المنجز	404	237
دائن	مدين	تاريخ اكتمال الإنجاز	دائن	مدين
XXX	XXX	تثبيتات معنوية تثبيتات معنوية قيد الإنجاز إثبات اكتمال الإنجاز	237	20X

• خسارة القيمة عن التثبيت المعنوية

- حالة عدم تسجيل فائض سابق للأصل أو تجاوز الانخفاض الفائض المسجل

في هذه الحالة يعترف بخسارة القيمة كمصروف ضمن قائمة الدخل للفترة الجارية وفق القيد الآتي:

المبالغ		12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية (التثبيتات) خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية إثبات عبء الخسارة في القيمة	290X	681

- حالة سبق تسجيل فائض قيمة لهذا الأصل نسجل القيد الآتي:

المبالغ		12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	فارق إعادة التقييم خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية امتصاص خسارة تدني القيمة من الفائض سابق التكوين للأصل	290X	104

- حالة تحقيق فائض إيجابي سبقه الاعتراف بخسارة في القيمة

حيث يتم استرجاع خسائر القيم التي سبق الاعتراف بها وتسجل ضمن النواتج، ثم يعترف بالفرق إن وجد ضمن رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان فارق التقييم.

المبالغ		12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة الأصول الثابتة استرجاع خسارة تدني القيمة للأصل في الحدود التي سبق الاعتراف بها	781	290X

• التنازل عن التثبيتات المعنوية

تحدد الأرباح والخسائر الناتجة وضع الأصل المعنوي خارج الخدمة أو التنازل عنه بالفرق بين منتوجات الخروج الصافية والقيمة المحاسبية الصافية للأصل وتدرج في الحسابات كمنتوجات أو كأعباء¹ وفق القيود الآتية:

- حالة التنازل عن التثبيتات المعنوية و تحقيق ربح

المبالغ		بتاريخ عملية التنازل	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية إهلاك القيم الثابتة المعنوية إثبات قسط الإهلاك عن الفترة بين آخر تسجيل للإهلاك وتاريخ التنازل	280X	681
دائن	مدين	/12/31	دائن	مدين
XXX XXX XXX	XXX XXX XXX	فائض القيمة المسجل عن الأصل الإهلاك المتراكم للأصل الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة التثبيت المعنوي فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية إثبات التنازل عن التثبيت المعنوي بما يزيد عن قيمته الدفترية	20X 752	104X 280X 462
دائن	مدين	تاريخ التسديد	دائن	مدين
XXX	XXX	البنك أو الصندوق الحقوق الناتجة عن التنازل عن القيم الثابتة إثبات عملية التسديد	462	530/512

¹ مرحوفي هناء، مرجع سبق ذكره، ص 50.

- حالة التنازل عن التثبيتات المعنوية وتحقيق خسارة

المبالغ		تاريخ عملية التنازل	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية إهلاك القيم الثابتة المعنوية إثبات قسط الإهلاك عن الفترة بين آخر تسجيل للإهلاك وتاريخ التنازل	280X	681
دائن	مدين	/12/31	دائن	مدين
XXX	XXX	الإهلاك المتراكم للتثبيت المعنوي	280X	462
	XXX	الحقوق الناتجة عن بيع القيم الثابتة	462	652
	XXX	نواقص القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية التثبيت المعنوي إثبات التنازل عن التثبيت المعنوي بأقل من قيمته الدفترية	20X	652
دائن	مدين	تاريخ التسديد	دائن	مدين
XXX	XXX	البنك أو الصندوق الحقوق الناتجة عن التنازل عن القيم الثابتة إثبات عملية التسديد	462	530/512

وتسترجع أي خسارة في القيمة تم إثباتها عن الأصل محل التنازل وفق القيد الآتي:¹

المبالغ		بتاريخ عملية التنازل	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة الأصول الثابتة استرجاع خسارة تدني القيمة في القيمة التي سبق الاعتراف بها	781	290X

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، المادة 121، مرجع سبق ذكره، ص 09.

3-3 الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية

على المنشأة الإفصاح عن الأصول المعنوية كآتي :¹

- السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة الأصول المعنوية.
 - طرق الاستهلاك المستخدمة ونسبها.
 - الطرق والإفتراضات الهامة المطبقة لتقدير القيم العادلة للأصول.
 - طبيعة وقيمة التغير في التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري في الفترة الحالية أو التي من المتوقع أن يكون لها تأثير جوهري في الفترات اللاحقة كتقدير العمر الإنتاجي للأصل المعنوي أو طريقة الاستهلاك أو القيم المتبقية.
 - التواجد الفعلي والقيمة الدفترية للأصول المعنوية التي توجد قيود على حقوق ملكيتها وكذا القيمة الدفترية للأصول المعنوية المرهونة كضمان للإلتزامات.
 - بالنسبة للأصل المعنوي الذي ليس له عمر إنتاجي محدد يجب أن تفصح عن القيمة الدفترية للأصل والأسباب المؤيدة لعدم تحديد عمر إنتاجي له.
 - من المفضل ولكن ليس من الضروري أن تفصح المنشأة عن المعلومات الآتية:
 - وصف أي أصل معنوي تم إستهلاكه دفترياً ولا يزال مستخدماً.
 - وصف مختصر للأصول المعنوية الهامة نسبياً والتي تتحكم فيها المنشأة ولكن لم يتم الإعتراف بها كأصول لأنها لا تتفق مع مقياس الإعتراف بالأصول المعنوية .
- في حالة المحاسبة عن الأصول المعنوية بطريقة إعادة التقييم، تقوم المنشأة بالإفصاح عن تاريخ سريان إعادة التقييم، القيمة الدفترية للأصول المعنوية المعاد تقييمها، قيمة فائض إعادة التقييم المرتبط بالأصول المعنوية في بداية ونهاية الفترة موضحاً التغيرات أثناء الفترة.

¹ حميد عبد الله علي مسواك، تطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة والاقتصاد، جامعة عمران، 2012، ص 11.

* إن المعايير المحاسبية تجاهلت الإفصاح عن الأصول غير الملموسة المطورة داخلياً، ما أدى إلى انخفاض مستوى جودة التقارير المالية للمنشآت في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

المبحث الثاني: مفاهيم أساسية حول البحث والتطوير

تبعاً للأهمية الاستثنائية التي تمثلها المعرفة في تنمية الشعوب وتقدمها عبر العصور، وعلى ضوء التوجهات المتسارعة في مجال تنمية القدرات العلمية والابتكارية باعتبارها المحدد الأول لنجاح المؤسسة، ورهان قوتها على الصمود في وجه المنافسة الحادة، فإن الأمر يتطلب تخصيص مكانة هامة وميزانية مناسبة للبحث والتطوير لمواكبة العصر والوقوف في وجه المنافسة والمساهمة في عملية التنمية للوطن.

المطلب الأول: مفهوم البحث والتطوير

يعد نشاط البحث والتطوير المغذي الرئيسي للإبداعات التكنولوجية وخاصة في المؤسسات الكبيرة التي تتوفر على مخابر وإمكانات مادية وبشرية معتبرة، ولفهم معنى البحث والتطوير سوف نعرف كل كلمة على حدى ثم نعطي تعريفاً شاملاً للبحث والتطوير.

1- تعريف البحث

تم تقديم مجموعة من التعاريف للبحث من بينها نذكر:

التعريف الأول: عرف المعيار المحاسبي الدولي التاسع الخاص بتكاليف البحث والتطوير سابقاً (IAS-09) مصطلح البحث كالاتي: البحث هو التحقيق الأصيل والمنظم الذي يؤمل منه اكتساب معرفة جديدة أو الإحاطة والفهم العلمي أو الفني لأمر ما.¹

نلاحظ من خلال هذا التعريف أنه ركز على أهداف البحث المتمثلة في اكتساب معرفة جديدة والفهم العلمي أو الفني لموضوع معين.

التعريف الثاني: قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB عن طريق المعيار الدولي رقم (2) الصادر عام 1974م، بإصدار تعريف للبحث، حيث عرفه على أنه "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".²

أشار هذا التعريف إلى خصائص البحث وأهميته والأهداف التي يسعى لتحقيقها داخل المؤسسة.

التعريف الثالث: أما المعيار المحاسبي الدولي (IAS-38) الخاص بالأصول المعنوية، والذي صدر عن هيئة معايير المحاسبة الدولية IASC فقد عرّف البحث بأنها هي البحوث الأصلية والمخططة والتي تقوم بها المنشأة على أساس توقع كسب معرفة وفهم جديدين سواء في نواحي علمية أو فنية.³

نلاحظ أن هذا التعريف لا يختلف كثيراً عن التعريف الذي نص عليه المعيار IAS 09 .

¹ عصام مرعي، قواعد المحاسبة الدولية، لجنة قواعد المحاسبة الدولية، دار العلم للملايين، بيروت، 1987، ص 100.

² دونالد كينزو، جيرى ويجانت، تعريب حامد حجاج، مرجع سبق ذكره، ص 570 .

³ طارق عبد العال حماد، القياس والتقييم المحاسبي، موسوعة المعايير المحاسبية - الجزء الخامس، الدار الجامعية، 2002 - 2003، ص 329.

يستخلص من هذه التعاريف أن البحث، الفحص المتعمق الهادف إلى اكتشاف معرفة جديدة، بأمل أن تكون المعلومة مفيدة في تطوير منتج جديد أو عملية جديدة أو في اكتشاف تحسين جوهري للموجود. ويمكن تصنيف البحث العلمي إلى:

● **البحث الأساسي (البحث العلمي النظري)**

يتمثل في "الأعمال التجريدية أو النظرية الموجهة أساسا إلى الحياة على معارف تتعلق بظواهر وأحداث تم ملاحظتها دون أية نية في تطبيقها أو استعمالها استعمال خاص".¹

● **البحث التطبيقي***

يتمثل في "الأعمال الأصلية المنحزة لحصر التطبيقات الممكنة والناجمة عن البحث الأساسي أو من أجل إيجاد حلول جديدة تسمح بالوصول إلى هدف محدد مسبقا، ويتطلب البحث التطبيقي الأخذ بعين الاعتبار المعارف الموجودة وتوسيعها لحل المشاكل".

● **بحوث التطوير**

وتعرف أنشطة التطوير بأنها عمليات امتداد وتوسيع لنتائج ومستجدات أو نظريات طبيعية علمية بشكل تطبيقي وذلك لأغراض تجريبية أو إثباتية، وهذا الامتداد يتضمن إعادة بناء واختبار نماذج من الأبحاث الموجودة المطبقة منها وغير المطبقة، وتمتد لتشمل التطوير الداخلي للمعدات والعاملين وحتى نظم العلم وأسلوب إدارته في مجالات الإنتاج المختلفة وهي نتائج التحسينات التي تجرى على التطبيقات السابقة والناجمة عن ما يسمى بالإبداعات. ومن هذا يستدل على أن البحوث التطويرية تقوم على الاستخدام الأول لنتائج البحوث التطبيقية أو على التطبيق الثاني لتجريب فنون المعرفة العلمية الأساسية، والتطوير يمثل نشاطا منظما مستلهما من البحث النظري والتطبيقي هدفه إنتاج منتجات جديدة، أو تطوير وتحسين وسائل الاستغلال الدائمة.²

¹ عمار بوشناق، عن P.Caspar et C..Afrilat، الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجزائر، 2002، ص 75.

* الغرض الأساسي من هذه البحوث هو الوصول إلى حقائق وقوانين علمية ونظريات محققة، وهو بذلك يحقق هذا النوع من البحوث الفهم الشامل والعميق لتلك القوانين والنظريات بصرف النظر عن تطبيقها.

* ويعمل هذا النوع من البحوث على تطبيق المعرفة العلمية المتوفرة أو التوصل إلى معرفة عملية تفيد في حل بعض المشكلات وهذا النوع من البحوث له أهمية كبيرة في حل المشكلات الميدانية وتطوير أساليب العمل أو إلى تطوير منتج أو خدمة جديدة وتظهر نتائج البحث العلمي التطبيقي بشكل سريع وملحوظ وخاصة في العقود الأخيرة من هذا القرن، ويتولى القيام به مؤسسات البحث والتطوير في القطاعين العام والخاص، ويمكن أن يوجد في الجامعات بعض من أوجه البحوث التطبيقية.

² عقاري مصطفى، رجال علي، الخلاف المحاسبي حول المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 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- تعريف التطوير

سيتم عرض مجموعة من التعاريف للتطوير وهي كمايلي:

التعريف الأول: عرف المعيار المحاسبي الدولي (IAS-38) الخاص بالأصول المعنوية 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."¹

من خلال هذا التعريف يظهر أن عملية التطوير تبنى على نتائج بحث أو معارف ومكتسبات.

التعريف الثاني: عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB التطوير على أنه "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."²

أضاف هذا التعريف مقارنة بالتعريف الأول العمليات، التعديلات والبحوث والأنشطة التي لا يتضمنها التطوير.

التعريف الثالث: يتعلق هنا بالاستثمارات الضرورية التي تسمح بالوصول إلى تنفيذ التطبيقات الجديدة في طرق الإنتاج أو في المنتج بالاستناد إلى الأعمال التالية:

- التجارب و النماذج المنجزة من قبل الباحثين.
 - فحص الفرضيات وجمع المعطيات التقنية لإعادة صياغة الفرضيات.
 - الصيغ الإنتاجية، مواصفات المنتجات، مخططات كل من التجهيزات، الهياكل وطرق التصنيع.³
- في هذا التعريف بين أن عملية التطوير هي بمثابة استثمار تنتظر المؤسسة من خلاله منافع إقتصادية.

ويمكن إعطاء تعريف شامل للتطوير بأنه تحويل نتائج البحث أو المعارف الأخرى إلى خطة أو تصميم لمنتج جديد أو خدمة جديدة أو أسلوب تقني جديد، أو التحسين الجوهري لمنتج أو خدمة أو أسلوب تقني سواء أكان ذلك بغرض البيع أو الاستخدام.

العلاقة الموجودة بين وظيفتي البحث والتطوير: يقصد بهما كل الجهود المتضمنة تحويل المعارف المصادق عليها إلى حلول فنية في صور أساليب أو طرق إنتاج ومنتجات مادية، استهلاكية أو استثمارية. تباشر هذه النشاطات إما في مخابر الجامعات " مخابر البحث العلمي داخل المؤسسات الجامعية "، أو في مراكز البحث التطبيقي، أو في المؤسسات الصناعية.

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 329.

² دونالد كينزو، جيري ويجانت، تعريب حامد حجاج، مرجع سبق ذكره، ص 570.

³ عمار بوشناف، مرجع سابق، ص 77.

3- تعريف البحث والتطوير

تعددت واختلفت تعاريف البحث والتطوير ونذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: منظمة التعاون الاقتصادي والتطوير OECD تعرّف البحث والتطوير على أنه: "العمل الإبداعي الذي يتم على أساس نظامي بهدف زيادة مخزون المعرفة، بما في ذلك معرفة الإنسان، الثقافة والمجتمع، واستخدام مخزون المعرفة هذا لإيجاد تطبيقات جديدة."¹

عرف البحث والتطوير على أنه عمل إبداعي منظم يؤدي إلى زيادة المعرفة.

التعريف الثاني: ويمكن أن نعرّف البحث والتطوير على أنه: "نشاط علمي تكنولوجي مؤسسي يقوم على توجيه مخطط للإنتاج الاستثماري وفق معايير الجدوى التكنيكية والاقتصادية نحو تعزيز المعرفة العلمية بمختلف اختصاصاتها الكيماوية والفيزيائية والبيولوجية والهندسية،... وربطها بوسائل الاختبار والتطبيق والإنتاج وذلك بما يضمن تطوير منتجات جديدة أو محسنة أو لرفع الكفاءة الإنتاجية."²

من خلال هذا التعريف تبين أن البحث والتطوير هو نشاط علمي تكنولوجي مؤسسي هدفه الوصول إلى المعرفة العلمية و تطبيقها من أجل عملية تحسين أو تطوير متنوع ما.

التعريف الثالث: يعرف البحث والتطوير أنه: "إحدى أهم وسائل ابتكار المعلومات الجديدة والتطور في كافة المجالات والتي يعتمد عليها الاقتصاد القائم على المعرفة من خلال تسخير المعرفة وإنتاج معرفة جديدة، وإنتاج معرفة جديدة ليس مجرد إلهام يتم تحقيقه بطريقة مثلى عن طريق اعتكاف الأفراد في مواقع عملهم لأن الابتكار يتطلب جهدا ودرجة عالية من المنهجية المنظمة إضافة إلى توفر بيئة تتسم باللامركزية والتنوع."³

عرف البحث والتطوير على أنه إحدى أهم وسائل الابتكار والتطور وإنتاج المعارف في ظل بيئة تتسم باللامركزية والتنوع.

وعليه فأي نشاط منهجي ومبدع يهدف إلى زيادة تراكم المعرفة في جميع حقول العلم يمكن اعتباره ضمن نطاق البحث التطوير.

وتظهر أدناه الأنشطة التي يمكن اعتبارها أنشطة بحوث وتطوير والتي لا يمكن اعتبارها كذلك في الجدول الآتي:

¹ <http://www.oecd.org> واقع البحث والتطوير والعلوم والتكنولوجيا في دول منظمة التعاون الاقتصادي، 2008، تاريخ الإطلاع 2015/01/12 الساعة 21.30.

² هوشيار معروف، تحليل الاقتصاد التكنولوجي، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2006، ص 242.

³ محمد الناصر حميدانو، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد الخامس، 2012، ص 233.

الجدول رقم (II-4): تمييز أنشطة البحث والتطوير عن غيرها من الأنشطة الأخرى

الأنشطة التي لا تعد ضمن أنشطة البحث والتطوير	الأنشطة التي تعد ضمن أنشطة البحث والتطوير
<ul style="list-style-type: none"> - مواصلة وإتمام العمل الهندسي في المراحل المبكرة من الإنتاج التجاري. - رقابة الجودة خلال الإنتاج التجاري متضمنة الاختبارات الروتينية للمنتجات. - دراسات الخبرة المرتبطة بالمشاكل والحل والتوقف خلال الإنتاج التجاري. - الجهود الروتينية لتعديل أو موازنة أو تعزيز أو تحسين جودة المنتجات الحالية. - التغييرات الفصلية والدورية الأخرى في تصميم المنتجات الموجودة. 	<ul style="list-style-type: none"> - البحث المعلمي الذي يهدف إلى اكتشاف المعرفة الجديدة. - البحث عن تطبيقات لنتائج البحوث أو المعارف الأخرى. - الصياغة (التشكيل) الفكري وتصميم بدائل المنتجات أو العمليات الممكنة. - تعديل الصيغة أو التصميم لمنتج أو عملية. - تصميم، إنشاء واختبار النماذج السابقة على الإنتاج. - تصميم الأدوات والقوالب التي تتضمن تقنية جديدة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعيار المحاسبي الدولي IAS 38.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف أنشطة البحث والتطوير

لقد تزايدت أنشطة البحث والتطوير في المشروعات المختلفة بزيادة التقدم الفني والتكنولوجي وسرعته المتزايدة عبر السنين، ولا يستطيع أي مشروع أن يتجاهل أهمية وجود هذه الأنشطة حتى وإن لم يستطع توفيرها داخليا نظرا لارتفاع تكلفتها وعدم وضوح العلاقة بين كفاءتها والتكلفة الخاصة بها في الأجل القصير، فالسبيل الوحيد لملاحقة التقدم التكنولوجي السريع هو عن طريق أنشطة البحوث، لذا أصبحت وظيفة البحث والتطوير لها أهمية كبيرة في مخطط التنمية سواء على المستوى الكلي أو الجزئي فهي تحتل مركز الصدارة ضمن استراتيجيات المؤسسات المتطورة باعتبارها القوى الدافعة نحو التجديد المستمر.

1- أهمية أنشطة البحث والتطوير

يمكن تلخيص الجوانب التي تبرز أهمية البحث والتطوير كما يلي:¹

¹ صلاح عباس، العمولة وأثارها في البطالة والفقر التكنولوجي في العامل الثالث، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2004، ص 214.

- حل مشاكل الإنتاج و زيادة حجمه بهدف تخفيض التكاليف.
- تحسين نوعية المنتجات باكتساب المزايا التنافسية.
- مواكبة التطورات الحاصلة في البيئة الخارجية والدولية.
- اختيار البدائل الفعالة لعملية تطوير التكنولوجيا لاستخدامها في نشاطات المؤسسة المختلفة.
- تطوير أساليب إبداعية جديدة لاستخدام التكنولوجيا في تطوير العمليات الإنتاجية على مختلف المراحل الإنتاجية.
- تطوير وتنمية الإمكانيات الذاتية من أجل تنفيذ الخيارات التكنولوجية بنجاح.
- يعد البحث والتطوير الركيزة الأساسية لعمليات الإبداع و الابتكار.
- تحقيق معدلات أفضل من العمل إلى رأس المال من أجل تقليص تكاليف الإنتاج و بالتالي إبراز كفاءة الأداء ورفع جودة المنتجات وزيادة المعارف العلمية.
- تنوع مخرجات الإنتاج والتوصل إليها بصورة أدق، أكفأ وأرخص.

2- أهداف أنشطة البحث والتطوير

- ويمكن الإشارة إلى أهم الأهداف التي تتوخاها المؤسسة من خلال عملية البحث والتطوير في ما يلي:¹
- اكتشاف وتعزيز المعرفة وتوليد الأفكار والمفاهيم الجديدة.
 - تطوير وإبداع المنتجات الجديدة وتحسين المنتجات الحالية المطلوبة في السوق.
 - تحسين وتطوير عمليات الإنتاج أو البيع من خلال تقليل التلف أو الضياع و تحسين المركز التنافسي للمشروع.
 - المحافظة على حجم المبيعات وزمن التقديم في السوق.
 - التنوع في المنتجات لتلبية رغبات أكبر قاعدة ممكنة من المستهلكين.
 - توسيع المبيعات إلى مناطق جغرافية جديدة أو الدخول في أسواق جديدة.
 - الاستفادة من السعة الإنتاجية المعطلة وتحسين جودة المنتجات الحالية.
 - تقليص الفجوة بين الاختراع والابتكار.

¹ محمد قويدري ، واقع وآفاق أنشطة البحث والتطوير في بعض البلدان المغاربية ، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة و الكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 9 و10 مارس 2004، ص 163 .

المطلب الثالث: تنظيم وظيفة البحث والتطوير والسياسات المنتهجة لتدعيمها

سيتم في هذا المطلب عرض أبرز الأشكال التنظيمية لوظيفة البحث والتطوير داخل المؤسسات ومختلف السياسات المنتهجة من طرف الدولة "على المستوى الكلي"، أو على المستوى الجزئي "المؤسسة".

1- تنظيم وظيفة البحث والتطوير

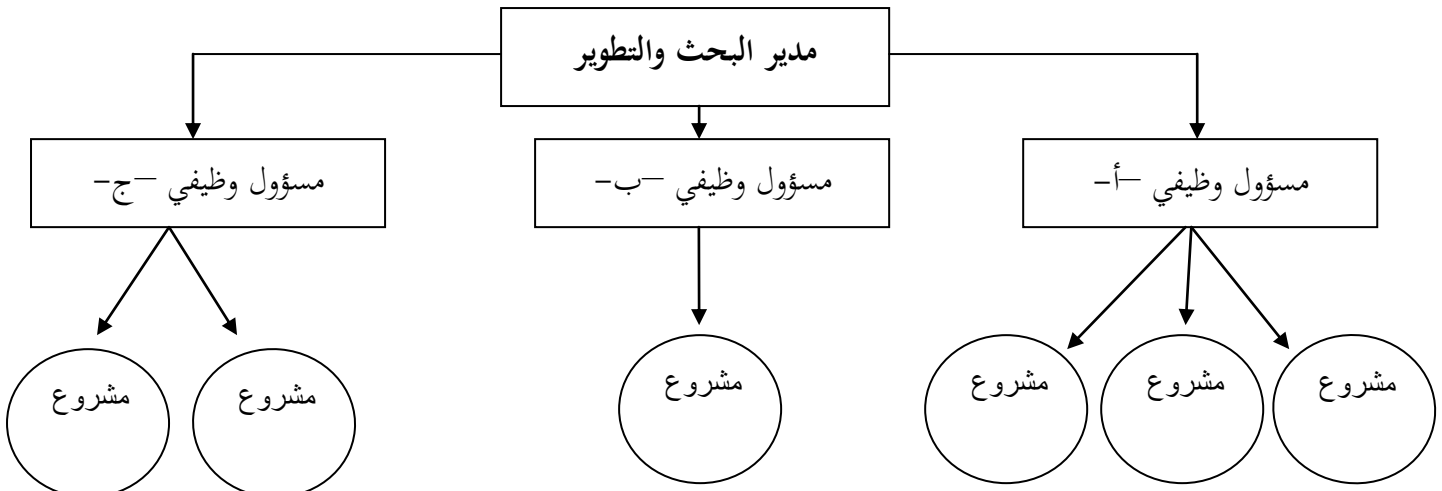
تحتل وظيفة البحث والتطوير مكانة هامة في تنظيم المؤسسة، بكيفية تسمح بالتنقل الجيد للمعلومات، سواءا كانت خارجية عبر وظيفة التسويق، أو من مشاكل فنية تجابه العملية الإنتاجية من خلال وظيفة الإنتاج وكذلك المعلومات الناتجة عن العلم والتكنولوجيا المتاحة.

تتكون وظيفة البحث والتطوير من عمال، وسائل وإجراءات التسيير وكلها مجندة لإنجاز مشاريع البحث والتطوير، ويقوم بالإشراف على الوظيفة مسؤول يسمى مدير البحث والتطوير يقوم بتوجيه العمال بغية تنفيذ النشاطات المعنية بالوظيفة حسب المشاريع المحددة، ويمكن تمييز الأشكال الآتية في تنظيم وظيفة البحث والتطوير.¹

1-1 التنظيم الوظيفي

في هذا التنظيم يتم تقسيم كل مشروع بحث أو تطوير إلى أجزاء، يسند كل جزء إلى وحدة تنفيذ خاصة، حيث يتحمل مسؤولية العمليات التي من اختصاصها و يشرف عليها مسؤول و يتم التنسيق بين الأجزاء و العمليات المنفذة عبر علاقات مباشرة بين مسؤولي الوحدات التنفيذية، ويمكن اختصار مفهوم التنظيم الوظيفي في الشكل الآتي:

الشكل رقم (II-2): التنظيم الوظيفي



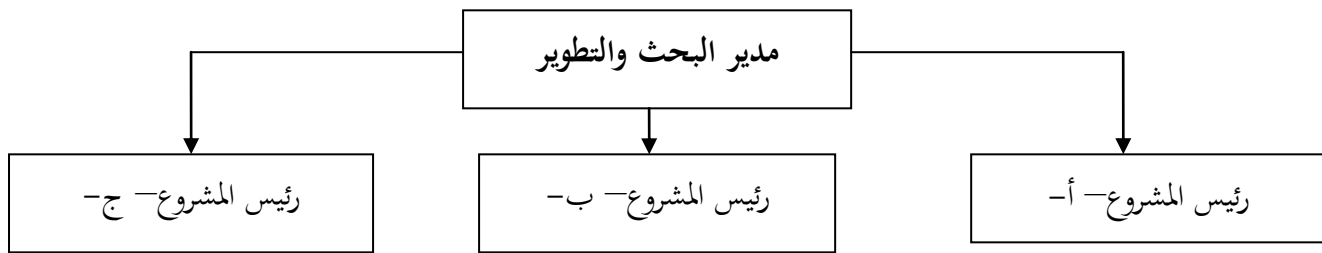
المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نذير نصر الدين، الإبداع التكنولوجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001 ص 69.

¹ محمد العربي ساكر، رابيس عبد الحق، حوكمة وظيفة البحث والتطوير في المؤسسة الاقتصادية، ملتقى دولي حول "الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 18 و 19 ماي 2011، ص 08.

1-2 التنظيم حسب المشاريع

يقوم التنظيم حسب المشاريع على أساس تكوين فريق موحد، يضم مختلف المهندسين أو التقنيين الضروريين لإنجاز مشروع البحث والتطوير، كما تخصص لكل مشروع الإمكانيات البشرية والمادية المحددة له ويتم تجزئة عمال البحث والتطوير على أساس المشاريع المراد تنفيذها من قبل المؤسسة، ويكلف رئيس كل مشروع لإنجازه حسب التقديرات المحددة مسبقاً، التكلفة، الوقت، وتعمل بسهولة الاتصال بين فرق العمل على حل مشاكله الجاهزة لهم. يمكن إختصار مفهوم التنظيم حسب المشاريع في الشكل التالي:

الشكل رقم (II-3): التنظيم حسب المشاريع



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نذير نصر الدين، نفس المرجع، ص 71.

1-3 التنظيم الشبكي

يتم جمع مختلف عمال البحث والتطوير وتجزئتهم على أساس تخصصهم (المسؤوليات الوظيفية) ويتم تكليف رئيس لكل مشروع ببحث تطبيقي المراد إنجازه، بحيث يشرف على فريق عمل الذي يضم عمالاً يشتغلون بكيفية دائمة وبأوقات جزئية ويضمن عملية التنسيق بين المشاريع مدير خاص بها، ومن إيجابيات هذا التنظيم هي الإستفادة من كلا التنظيمين السابقين الذكر وتقدم عمل جماعي أفضل واستغلال المعارف، القدرات المتاحة، وفرصة لتبادل المعلومات التقنية وتمنح لكل مشروع إمكانية اللجوء إلى جميع القدرات والكفاءات البشرية المتاحة.¹

2- السياسات المنتهجة في مجال البحث والتطوير

يرتبط نجاح المؤسسات الإقتصادية بطبيعة السياسات المنتهجة من طرف الدولة "على المستوى الكلي"، أو على المستوى الجزئي "المؤسسة"، وفيما يلي سوف يتم التطرق إلى كل سياسة على حدى:

2-1 السياسات المنتهجة على المستوى الكلي "الدولة" في مجال البحث والتطوير

يمكن للدولة أن تساهم بقسط كبير في تحقيق التنمية الاقتصادية، من خلال تشجيع نشاطات البحث والتطوير على المستوى الوطني، عبر اعتمادها لمجموعة من السياسات الكلية، ومن أبرز هذه السياسات ما يلي:

¹ نذير نصر الدين، نفس المرجع، ص 71.

• السياسات المالية والضريبية

يمكن للدولة أن تؤثر إيجابيا على نشاطات البحث والتطوير، والإبداع التكنولوجي، وذلك من خلال تبني مجموعة من السياسات المالية والضريبية والمتمثلة في الجوانب التالية:¹

- **التخفيض أو الإعفاء من الضرائب:** مما يسمح للمؤسسات من الاعتماد على قدرة تمويلها الذاتية بإعادة استثمار مبالغ الضرائب الغير مدفوعة، إما في تغطية التكاليف المرتفعة، أو تغطية الأخطار و الخسائر، حيث يعتبر هذا الإجراء مبادرة تنتهجها الدولة لدعم وتحفيز المؤسسات الاقتصادية في تقوية وتعزيز الجانب البحثي لديها بغية الرقي بالمنتجات والخدمات المقدمة إلى أعلى درجة.
- **التمويل بالقروض:** حيث يقدم هذا التمويل للقطاعين العام و الخاص، نظرا لأن نشاطات البحث و التطوير تتطلب مبالغ ضخمة، إضافة إلى أن استغلال إبداعات المنتج والطرق الفنية الجديدة يحتاج إلى قروض ومساعدات مالية، لذا يجب على الدولة المساهمة في تمويل هذا الجانب داخل المؤسسة.

• السياسة التصنيعية

ترتكز هذه السياسة على تعزيز جهاز الإنتاج وبالأخص الصناعي منه، ويأتي ذلك من خلال الاستثمار فيه، إما بإقامة وحدة إنتاجية جديدة، أو التوسع في وحدة صناعية فعلية، مما يتطلب استعمال فنيات إنتاج فعالة من جهة، والحرص على جودة المنتج من جهة أخرى أو الحفاظ على مستواها إذا كان عاليا أو الرفع و التحسن فيه إذا كان دون ذلك. ولتحقيق كل هذه المتطلبات لا بد من مباشرة نشاطات البحث والتطوير و الإبداع التكنولوجي، فكلما كانت السياسة مركزة على النشاط التصنيعي، كلما زاد حجم الاستثمارات في مجال البحوث التي تهدف إلى تطوير هذا الأخير.

• إنشاء مراكز البحث التطبيقي

تنشأ هذه المراكز خصيصا بغرض تركيز الجهود والموارد لحل المشاكل التي تصادف المؤسسات الاقتصادية في تأدية نشاطاتها في أقرب وقت وبنظرة شاملة، أي من مختلف الزوايا و الجوانب المتعلقة بالمشكلة . كما يمكن التمييز بين نوعين أساسيين من المراكز، فالنوع الأول يقوم حسب القطاعات الاقتصادية والفروع الصناعية، مثل: مراكز البحث التطبيقي للصناعات الخفيفة، مراكز البحث التطبيقي للصناعات الإلكترونية...إلخ.

النوع الثاني فيقوم على مستوى الوطن وعادة ما تنشأ قبل مراكز البحث القطاعية، و توكل لها مهمة معالجة المشاكل الفنية للقطاعات والمؤسسات الاقتصادية في حالة عدم وجود مراكز خاصة بها، إضافة إلى تصور ووضع النماذج لمنتجات وأساليب إنتاج جديدة، وتقديم الآراء، الاقتراحات، النصائح والإرشادات التقنية في شتى المجالات التي تهتم أو تختص بها، وذلك نظرا لحجم الإمكانيات والمعارف المتوفرة من جراء الخبرة والمعاملة .

• توفير الحماية القانونية للإختراعات

تعتبر هذه السياسات من الأهم التي يجب على الدولة القيام بها، لأنه ليس من المنطق أو الطبيعي أن نبذل

¹ محمد سعيد أوكليل، وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص 113.

- جهود وبنفق أموال في بحوث واختراعات معينة دون التفكير في حماية مخرجها ومن أشكال الحماية القانونية هناك براءة الاختراع، العلامة، النموذج.
- براءة الاختراع: " وهي شهادة أو وثيقة تمنحها هيئات رسمية معينة تتضمن الاعتراف باختراع ما و يحول لصاحبه (شخصاً كان أو مؤسسة) حق الملكية وبالتالي حرية الاستعمال".
- العلامة: " في حالة عدم الحصول على براءة الاختراع، يمكن للمؤسسات على وجه الخصوص أن تطالب بحماية منتوجها بعلامة، وهذه عبارة عن اسم أو رمز تختارها المؤسسة قصد تمييز منتوجها عن غيرها من المنتجات المتوفرة في الأسواق، وبالتالي حماية شهرة المؤسسة وضمان الفوائد المترتبة عن ذلك".
- النموذج: " يرتبط حماية النماذج بالخصائص الشكلية والمميزة للمنتجات الجديدة، وأهمية هذه الحماية ليست قانونية، بينما تتمثل في إبراز اسم الشخص أو المؤسسة، مما يسمح له بتحقيق غايات معينة يمكن أن تكون مادية أو غير ذلك".

2-2 سياسات المؤسسة في مجال البحث والتطوير

• الحوافز

عادة ما تقوم المؤسسات بتشجيع الأفراد على بذل مجهودات أكبر في مجال البحث والتطوير والإبداع التكنولوجي، من خلال تحفيزهم و تقديم علاوات مختلفة بهدف تحسين الأداء . ويمكن حصر الحوافز في مختلف الهدايا و الجوائز التي تمنح للمخترعين والمبدعين بعد إثبات فعالية أعمالهم، و ذلك بمراعاة الاحتياجات الشخصية والعائلية للأفراد مثل السكن، السيارات، التجهيزات، الترقية في الوظيفة هذا من جهة، ومن جهة أخرى ربط الحوافز بالقيمة التقديرية لأعمالهم ومدى انتفاع المؤسسة من الاختراعات والإبداعات المحققة.

• الارتباطات

ونقصد بها جملة العلاقات التي تنشئها المؤسسة مع المؤسسات الاقتصادية الأخرى، وكذا المؤسسات العلمية ومراكز البحث التطبيقي، ومن الأسباب التي تجعل المؤسسة تلجأ إلى القيام بمثل هذه الارتباطات نذكر ما يلي:

- سد الاحتياجات والفراغات الناتجة عن نقص قدرات وإمكانيات المؤسسة، وجعلها أكثر فعالية.

الحاجة إلى التعاون مع الأطراف الأخرى (مؤسسات علمية، مراكز بحث، قطاعات،...) للتغلب على الصعاب وإزالة العقبات من خلال التعرف على الناس والخبراء في الملتقيات لتقوية علاقات العمل و تبادل الخبرات.

الاستفادة من المعلومات في كل ما يتعلق بالنصح والرشد، المعلومات التقنية، المعارف الجديدة والدقيقة، الاقتراحات، التوجيهات حول كيفية تحسين التسيير و الأداء.

- ضمان نوع من الأفكار، المعارف والحلول.

- إبرام اتفاقيات تعاقدية لفترات زمنية محددة.¹

من هنا تتجلى أهمية العناية بوظيفة البحث والتطوير داخل هذه المؤسسات، وإيلائها أهمية بالغة عبر دعمها وإمدادها بمختلف الكفاءات البشرية والتمويل اللازم. وإن كانت المؤسسات الاقتصادية في معظم الدول المتقدمة قد أخذت هذه الأهمية في الحسبان، تبقى مؤسساتنا في العالم العربي، وفي الجزائر تتغاضى عن إنشاء ودعم هذه الوظيفة الحيوية، بحيث أننا لا نجد في أغلب إن لم نقل كل الهياكل التنظيمية لهذه المؤسسات ما يسمى بمصلحة أو وظيفة البحث والتطوير. وإن تعددت مختلف أسباب هذا الخلل الخطير، تبقى نتائجه كارثية على مستوى مخرجات هذه المؤسسات التي لم تستطع منافسة مخرجات المؤسسات الأجنبية، ويبقى السبب الأهم في ذلك وحسب وجهة نظرنا غياب وظيفة البحث والتطوير داخل مؤسساتنا التي من شأنها أن تعمل على منح هذه المؤسسات ما يسمى بالميزة التنافسية، التي لا بد من امتلاكها للتغلب على حدة المنافسة في الأسواق.

المبحث الثالث: أهم البدائل المحاسبية لمعالجة تكاليف البحث والتطوير

يعد الانفاق على برامج البحث والتطوير الوقود المحرك للتطور التكنولوجي، ويعتبر استثمارا عائدا فهو يحتاج إلى التخطيط وفقا لأساليب علمية دقيقة، وإلى توفير الأموال اللازمة لدعم جهود " R&D " لتفادي مشاكل ضعف التمويل، وأيضا إلى مبدعين لديهم خلفية نظرية ثرية، تختلف المعالجات المحاسبية لمشاريع البحوث العلمية بحسب اختلاف طبيعة البحوث نفسها والجهات التي تقوم بالأبحاث، وتم تخصيص هذا المبحث لعرض أهم الممارسات المحاسبية المقترحة من طرف أهم هيئة دولية لإصدار المعايير المحاسبية وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس المحاسبة المالية الأمريكي وبالإضافة إلى المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير حسب النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة تكاليف البحث والتطوير

تضم تكاليف البحث والتطوير كل ما يتعلق بمراحل القيام بالبحث وتطويره من مرتبات الباحثين ومساعدتهم وتكاليف الأدوات والأجهزة التي يعملون عليها وبها، وتحدد هذه التكاليف بدراسة العلاقة بين المبالغ التي تنفق على البحث ومقدار الدخل الذي يمكن توقعه من استخدام نتائج البحث، بمعنى نسبة نجاح البحث في التوصل إلى نتائج معينة، كما أن القسم الأول من الوظيفة "البحث" أقل تكلفة من "التطوير"، ومعرفة التكاليف أمر جد هام بالنسبة للمؤسسة في عملية تقييم الأداء.

ومن بين مبادئ حساب تكاليف البحث والتطوير مايلي:

- فتح حساب خاص بالنشاط ضمن حسابات المؤسسة.
- القيام بتحليل التكاليف المرتبطة بالوظيفة بالتفصيل وتحديد مركز مسؤولية مدير البحث والتطوير.

¹ عرابة الحاج، تمجدين نور الدين، وظيفة البحث والتطوير كأساس لتحقيق ميزة تنافسية جديدة في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة الشلف، 27-28 نوفمبر 2007، ص 6-8.

- التمييز بين مختلف التكاليف والأعباء، إذ أن هناك أعباء يمكن تقسيمها مباشرة على النشاط وهناك أعباء أخرى غير ذلك.¹
- غالباً ما يتم تخصيص جزء من رقم الأعمال لتمويل نشاطات البحث والتطوير كما تحدد هذه النسبة بناءً على معطيات وإحصائيات من تقارير النشاط السنوية للمنافسين والمعايير أو المقاييس المطبقة في مختلف القطاعات وفروع الصناعة المتعلقة بالبحث والتطوير فهي تمثل قاعدة من خلالها تستطيع المؤسسة تحديد النسبة المخصصة لتمويل نشاطات البحث والتطوير، ومن ثم إعداد جدول مفصل نسجل فيه تقديرات تكاليف وأعباء مشروع البحث والتطوير، وهذا ما يسمى بالموازنة، ومن بين النقاط التي يجب ملاحظتها في الموازنة هي:
 - تحديد التقديرات بكل عناية وباستشارة الأطراف المعنية.
 - تحضير موازنات تفصيلية خاصة بالأقسام، حسب عددها وعلى أسس زمنية مختلفة (شهرية، فصلية).
 - مراعاة اعتماد الموازنات حسب التقسيم الموجود (في حالة وجود عدة منتجات، أو مشاريع جزئية مرتبطة ببعضها البعض).
 - إظهار النفقات الفعلية والنفقات المعيارية عند كل مرحلة من المراحل لغرض استخراج الفروقات أو الانحرافات. وعليه، يمكن القول أن الهدف الأساسي من تحديد النفقات هو الوصول إلى نتائج إيجابية، وتحقيق تسيير فعال قائم على الانضباط، الدقة والكفاءة العالية وبالتالي تحقيق الربحية.

المطلب الثاني: المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير حسب أهم الهيئات الدولية للمحاسبة وبعض الدول الأوروبية والعربية

تم تخصيص هذا المطلب لعرض أهم الممارسات المحاسبية المقترحة من طرف أهم الهيئات الدولية للمحاسبة وبالإضافة إلى المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير من قبل بعض الدول الأوروبية والعربية.

1- محاسبة تكاليف البحث والتطوير حسب هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

إن محاسبة تكاليف البحث والتطوير وفق الهيئة (IASC) تشمل على المعالجة المحاسبية حسب المعيار المحاسبي الدولي التاسع والمعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون.

1-1 المعيار المحاسبي الدولي التاسع IAS-09 "تكاليف البحث والتطوير"

- صدر بتاريخ 1 جويلية 1978 يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير، ومسألة الاعتراف بهذه التكاليف كأصل أو كمصروف.
- أصبح ساري المفعول على البيانات المالية ابتداء من تاريخ 1 جانفي 1980.

¹ عادل حسن، إسماعيل السيد، إدارة الإنتاج، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، 1994، ص 211.

- 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:
- يجب أن تسجل كافة تكاليف البحث ضمن مصاريف الدورة التي تنفق خلالها.
- 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.¹
- يتضمن الإفصاح عن تكاليف البحث والتطوير وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS-09 أن تظهر القوائم المالية المعلومات التالية:

- الطرق المحاسبية المستعملة في معالجة تكاليف البحث والتطوير.
- مبلغ تكاليف البحث والتطوير المحمّل على مصاريف الدورة.
- مبلغ تكاليف التطوير المرسملة أو المؤجلة.
- طرق الإهلاك أو الإطفاء المستعملة.
- فترات أو معدلات الإهلاك المطبقة.
- الرصيد غير المهتمك من نفقات التطوير المرسملة وحركاته الدائنة والمدينة.
- مبلغ تكاليف التطوير المعاد إدماجها ضمن مصاريف الدورة بعد رسملتها.

1-2 المعيار المحاسبي الدولي الثامن والثلاثون IAS-38

أصدرت اللجنة IASC في سبتمبر 1998 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 والتطوير، وقد بدأ سريان المعيار الدولي رقم 38 علي القوائم المالية المنشورة ابتداء من 1 جويلية 1999.

¹ جلالى ياسمين، مرجع سبق ذكره، ص 116 - 117.

وفي شهر ديسمبر من عام 2003 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 13 مارس 2004.

جاء المعيار IAS-38 "الأصول غير الملموسة" من أجل:

- تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم تعالج بصفة خاصة ضمن معيار آخر.
- تحديد مجموعة من المعايير (الشروط) التي ينبغي توفرها لدى المنشأة لتسجيل أصل غير ملموس.
- تحديد طرق تقييم الأصول غير الملموسة والمعلومات الواجب الإفصاح عنها حول هذه الأصول.¹
- حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) تعتبر تكاليف البحث نفقات وجب تسجيلها ضمن الأعباء، بينما تكاليف التطوير التي ينجم عنها عملية التنمية وتطوير المؤسسة، ينبغي رسمتها ومعالجتها محاسبيا ضمن الأصول المعنوية، إذا توفرت بها شروط الآتية:²
- هذه التكاليف أو النفقات تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية .
- زيادة العمر الاقتصادي وتحسين أداء الأصل.
- التقييم الصادق لهذه التكاليف (موثوقية القياس).
- امتلاك القدرة المالية لإتمام العمليات المرتبطة بتكاليف التطوير، والقدرة على استعمال الأصل أو بيعه.
- وإذا تخلف شرط تسجيل التكاليف ضمن أعباء الدورة، وبعبارة أخرى تتم رسملة مصاريف التطوير إذا تحققت الشروط السابقة معا .

وهنا تواجه المؤسسة صعوبة في التفرقة بين تكاليف البحث وتكاليف التطوير، وهو الحال كذلك بالنسبة لإدارة الضرائب بالإضافة إلى أن تكاليف التطوير تؤدي هذه الأخيرة إلى زيادة قيمة الأصل المعنوي، وهذا ما يؤثر على الوعاء الضريبي من خلال حساب قاعدة الإهلاك، مخصصات الإهلاك وخسائر في القيمة السنوية .

- بالنسبة للأصول غير الملموسة التي يتم تكوينها داخليا ومن أجل تقدير ما إذا كان يحقق شروط الرسملة، على المنشأة أن تقوم، وفقا للمعيار IAS-38 بتصنيف مراحل تكوين هذا الأصل إلى:

- مرحلة البحث

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 مرحلة بحث لمشروع داخلي، فالتكاليف المنفقة على البحث أن تسجل كمصروفات عند تحميلها.³

¹ نفس المرجع ، ص 118.

² عقاري مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 40.

³ Paragraphe (54) et (55), Norme Comptable Internationale IAS-38.

- مرحلة التطوير

خلال مرحلة التطوير لمشروع معين، يكون بإمكان المؤسسة في حالات معينة تحديد أصل غير ملموس وإثبات أن هذا الأصل سيولد منافع إقتصادية مستقبلية محتملة، وذلك لأن مرحلة التطوير لمشروع ما تعد أكثر تقدماً من مرحلة البحث. ولذلك فإن الأصل غير الملموس الناتج عن التطوير أو مرحلة تطوير لمشروع داخلي يجب أن يرسم وفقاً للمعيار IAS-38.¹

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. وفقاً للمعيار IAS-38 تتضمن تكلفة الأصل غير الملموس المولد داخلياً مجموع النفقات المتكبدة ابتداءً من التاريخ الذي يحقق فيه هذا الأصل شروط الرسملة لأول مرة. وتتمثل هذه النفقات فيما يلي:²

- تكلفة المواد أو الخدمات المستعملة أو المستهلكة من أجل تكوين الأصل غير الملموس.
- الأتعاب المرتبطة بتسجيل الحق القانوني الذي تحصل عليه المنشأة لحماية الأصل غير الملموس.
- اهتلاك براءات الاختراع والتراخيص المستعملة لتكوين الأصل غير الملموس.
- القروض التي تشكل جزءاً من الأصل غير الملموس المكون داخلياً (وفقاً للمعيار IAS -23 " تكلفة الاقتراض).

أما التكاليف التي لا تمثل جزءاً من الأصل غير الملموس المكون داخلياً حسب المعيار IAS -38 فهي:

- تكاليف البيع، التكاليف الإدارية والتكاليف العامة الأخرى، إلا إذا كانت هذه التكاليف ترتبط مباشرة بتجهيز الأصل للاستخدام.
- خسائر عدم الكفاءة المحددة بوضوح والخسائر التشغيلية الأولية التي يتم تحملها قبل بلوغ الأصل مستوى الأداء المسطر له.
- النفقات الخاصة بتكوين العمال حول تشغيل واستخدام الأصل.³
- كذلك النفقات المرتبطة بأصل غير ملموس مكوّن داخلياً والتي تم تسجيلها سابقاً كمصروفات لا يجب وفقاً للمعيار IAS-38 دمجها ضمن تكلفة هذا الأصل في تاريخ لاحق.⁴
- أما بالنسبة للنفقات اللاحقة على مشروع بحث وتطوير جاري تم اقتناؤه منفرداً أو إثر عملية اندماج وتسجيله كأصل منفصل عن الشهرة، فتتم معالجتها حسب المعيار كما يلي:⁵

¹ Paragraphe (57), Norme Comptable Internationale IAS-38.

² Paragraphe (65), Norme Comptable Internationale IAS-38.

³ Paragraphe (67), Norme Comptable Internationale IAS-38.

⁴ Paragraphe (71), Norme Comptable Internationale IAS-38.

⁵ Paragraphe (42), Norme Comptable Internationale IAS-38.

- تسجل كمصاريف فور إنفاقها إذا تعلق الأمر بنفقات بحث.
 - تسجل كمصاريف فور إنفاقها إذا تعلق الأمر بنفقات تطوير لا تتوفر فيها شروط الرسملة المذكورة سابقا.
 - تسجل كأصول غير ملموسة (أي تضاف إلى القيمة الدفترية لمشروع التطوير) إذا تعلق الأمر بنفقات تطوير تتوفر فيها شروط الرسملة المذكورة سابقا.
- إن الهدف من أنشطة البحث والتطوير هو تطوير المعارف. لذلك حتى وأدت 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 ثانويا مقارنة بالعنصر المعنوي (المعارف).
- يسمح المعيار IAS-38 بتطبيق المعالجة البديلة المسموح بها على تكاليف البحث والتطوير، والمتمثلة في إعادة تقييمها وتسجيلها بالقيمة العادلة. وتبعاً لذلك فإن معالجة تكاليف التطوير غالباً ما تقتصر على المعالجة الأساسية فقط وهي تسجيلها بالتكلفة التاريخية. في حالة استخدام نموذج إعادة تقييم يتم ترحيل الأصل المعنوي بقيمته العادلة ناقص الإطفاء المتراكم وخسائر الانخفاض في القيمة اللاحقة، ويتم تحديد القيم العادلة من واقع سوق نشطة وتتم إعادة تقييمها بانتظام. في حال اختيار نموذج التكاليف فإنه بعد الاعتراف المبدئي يتم ترحيل الأصل المعنوي بالتكلفة ناقص الإطفاء المتراكم وخسائر الانخفاض في القيمة.
 - برامج الإعلام الآلي المطوّرة داخلياً بهدف بيعها: في حالة قيام المنشأة بتطوير برمجيات من أجل بيعها، فإن تكاليف هذه البرامج تمثل تكلفة بحث وتطوير. لذلك فإن كل التكاليف المنفقة خلال مرحلة البحث تستنفد فوراً كمصاريف إلى غاية إثبات الجدوى الفنية للمنتج، وتثبت المنشأة أن 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 فتتم رسملته واهتلاكه.
 - برامج الإعلام الآلي المطوّرة داخلياً بهدف الاستخدام في هذه الحالة، يكون من الصعب إثبات أن البرنامج سيولد منافع مستقبلية للمنشأة كما أن المنشأة في هذه الحالة لا تمتلك حقاً قانونياً 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 حدوثه.¹
 - على المنشأة أن تفصح عن المعلومات التالية بشأن كل فئة من الأصول الملموسة وذلك مع تمييز الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً عن غيرها من ناحية العمر الافتراضي أو معدل الاهتلاك المستخدم، طرق الاهتلاك المطبقة، المبلغ الدفترى الإجمالي والاهتلاك عهد بداية ونهاية الفترة، القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة مع تحديد قيمة الإضافات (قيمة الأصول غير الملموسة التي دخلت الميزانية).

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 341.

- يجب أن تفصح المنشأة عن إجمالي المبالغ التي تم إنفاقها على البحوث والتطوير والتي تم الاعتراف بها كمصروفات خلال الفترة.

2- محاسبة تكاليف البحث والتطوير حسب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB

إن محاسبة تكاليف البحث والتطوير حسب مجلس FASB تشمل على المعالجة المحاسبية حسب المعيار المحاسبي المالي الثاني والمعيار المحاسبي المالي السادس و الثمانون.

1-2 المعيار المحاسبي المالي الثاني FAS-2

قبل عام 1974م لم تكن هناك مبادئ تحكم معالجة تكاليف البحث والتطوير ونظرا للاختلاف في التطبيق العملي بين المنشآت بين اعتبارها كمصروف أو رسمتها واستهلاكها على عدد من السنوات كما أن هناك صعوبة للمحاسبة عنها بسبب :

- صعوبة تحديد التكلفة المتعلقة بكل نشاط من الأنشطة أو مشروع من المشروعات على حدى.
 - صعوبة قياس المنافع المستقبلية المترتبة على هذه التكاليف وصعوبة تقدير الفترة الزمنية التي تتحقق المنافع خلالها.
- وفي عام 1974م أصدر FASB المعيار رقم (2- FAS) بعنوان المحاسبة عن تكاليف البحوث والتطوير حيث يقضي باعتبار كل تكاليف البحوث والتطوير مصروفات تحمل على الفترة التي تستحق خلالها، ماعدا عندها تنجز أعمال البحوث والتطوير للغير وفقا لعقود.¹ ولتمييزها عن التكاليف الأخرى المشابهة أورد التعريف التالي لكل منها :
- البحث:** عبارة عن البحث المخطط أو الفحص الانتقادي الهادف إلى اكتشاف معرفة جديدة على أمل أن هذه المعرفة ستكون مفيدة في تطوير منتج أو خدمة جديدة أو عملية أو أسلوب جديد أو تؤدي إلى تحسين ملحوظ في منتج أو عملية موجودة فعلا.

التطوير: هو ترجمة نتائج البحوث أو أي معرفة أخرى في التخطيط أو التصميم المتعلق بعملية أو منتج جديد أو في التوصل إلى تحسين ملحوظ في عملية أو منتج موجود فعلا سواء بقصد البيع أو الاستخدام.

وقد حدد المعيار المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير كما يلي:

- المواد والمعدات والتجهيزات المستخدمة في أنشطة البحث والتطوير تعتبر بالكامل مصروفات تحمل على الفترة ما لم تستخدم في المستقبل وإلا يعتبر المتبقي من المواد كمخزون، وتتم رسملة تكلفة المعدات والتجهيزات واهتلاكها خلال الفترات التي تستخدم فيها .
- النفقات المتعلقة بالأفراد المشتركين في أنشطة البحث والتطوير مثل الرواتب والأجور وغيرها من التكاليف فهي تعتبر كمصروفات يجب تحميلها على الفترات التي تنفق خلالها.
- تكلفة الأصول غير الملموسة المشتراة لأغراض البحث والتطوير تعتبر مصروفات ما لم يكن لها استخدام بديل في المستقبل وإلا يتم رسملتها وتحتك خلال عمرها الإنتاجي أو عمرها القانوني أيهما أقل.

¹ إلدون س . هندريكسن، ترجمة وتعريب كمال خليفة أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 686 .

- تكلفة الخدمات التعاقدية التي يتم الحصول عليها لأغراض البحث والتطوير مثل عقود الإيجار أو الخدمات التي تقدمها أطراف خارجية للمؤسسة، تعتبر مصروفات تحمل على الفترات التي تستحق خلالها.
- التكاليف غير المباشرة الأخرى التي تحمل على نشاط البحوث والتطوير تعتبر مصروفات في الفترة التي تمت خلالها.

فالقاعدة العامة للمحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير حسب المعيار FAS- 02 هي اعتبارها مصروفات تحمل على الفترة التي تستحق خلالها ما لم تكن تتعلق بأصل ملموس أو غير ملموس تكون له استخدامات بديلة في المستقبل وهنا تم رسمتها وتوزيع تكلفتها على الفترات المستفيدة منها.

وفي بعض الأحيان، تقوم المنشآت بأداء أنشطة البحث والتطوير لحساب منشآت أخرى في ظل اتفاق تعاقدي، في هذه الحالة ينص 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.

فالمحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير تقتضي ضرورة الإفصاح المناسب عنها في القوائم المالية أو الملاحظات

المرفقة بها.¹

2-2 المعيار المحاسبي المالي السادس والثمانون FAS- 86

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.

ويمكن تلخيص أسس المحاسبة عن تكلفة برامج الحاسبات المنتجة للبيع أو التأجير وفق المعيار FAS- 86 كما يلي:²

- يجب تحديد نقطة الوصول للصلاحيّة الفنية، وهي النقطة التي تتحقق عندها الوحدة الاقتصادية من إمكانية إنتاج البرامج وذلك إذا ثبتت لديها الجدوى الفنية والتسويقية والمالية لهذه البرامج.
- لا يجوز رسملة أي تكلفة تنفق قبل الوصول إلى نقطة الصلاحيّة الفنية للبرامج نظراً 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.
- بالنسبة لما ينفق بعد الوصول إلى نقطة الصلاحيّة الفنية للبرامج، مثل تكلفة الترميز ووضع الأكواد وإعداد برنامج أصلي يمكن استخدامه لإنتاج نسخ منه، فإنه تتم رسملتها كأصل غير ملموس وتوزع هذه التكلفة (تحتلك) على الفترات المستفيدة منها.

¹ جلالى ياسمينه، مرجع سبق ذكره، ص 129.

² اسماعيل ابراهيم جمعة، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996، ص 112 .

- 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.
- أي تكلفة تنفق لصيانة البرنامج أو لخدمة العملاء تعتبر مصروفات تحمل على الفترة التي تتعلق بها.
- 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.

3- محاسبة تكاليف البحث والتطوير في أهم الدول الأوروبية والعربية

والمملخصة في الجدول الآتي:

الجدول رقم (II-5): معالجة تكاليف البحث والتطوير في كل من الدول الأوروبية والعربية

البيان	معايير المحاسبة البريطانية	فرنسا	العراق	مصر	المملكة العربية السعودية
تكاليف البحث والتطوير	تتماشى مع المعايير الدولية باستثناء أن رسملة تكاليف التطوير وإطفائها تصبح اختيارية إذا ما تم مقابلة بعض الشروط (على مدى فترة حدها الأقصى 20 سنة) في حالات معينة (SSAP13).	تنقسم عملية البحث والتطوير إلى ثلاث مراحل: *البحث الأساسي: تسجل التكاليف كمصروفات. *البحث التطبيقي. *التطوير. -تسجل التكاليف الخاصة بالبحث التطبيقي والتطوير كمصروفات (كمعالجة أساسية) ويمكن رسملتها فقط في حال تحملتها المؤسسة لحساباتها الخاص تملك على فترة أقصاها خمس سنوات.	عالج النظام المحاسبي الموحد القاعدة الدولية التاسعة تكاليف البحث والتطوير على أنها نوع من النفقات الايرادية المؤجلة (مصروفات رأسمالية) التي تستفيد منها الوحدة لأكثر من فترة مالية واحدة وتطفئ هذه النفقات على شكل أقساط سنوية متساوية على ضوء الفترة المقررة للاستفادة منها بما لا يزيد عن خمس سنوات ويتم خصم هذه الأقساط مباشرة من قيمة النفقات وتظهر بالقيمة الصافية ضمن الموجودات الثابتة.	لا يعترف بالأصل غير الملموس الناشئ عن البحوث (أو أثناء مرحلة البحث الخاصة بمشروع داخلي). ويتم الاعتراف بنفقات الأبحاث (أو نفقات أثناء مرحلة الأبحاث الخاصة بمشروع داخلي) كمصروف فور إنفاقها. يعترف بالأصل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو من مرحلة تطوير مشروع داخلي) إذا توافرت بعض الشروط.	تكاليف البحث يجب أن تعامل كمصروف عند تحملها. تكاليف التطوير يمكن رسملتها وإطفائها في حالات معينة. (معيار تكاليف البحث والتطوير، الصادر في ديسمبر 1998م.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على،

Frederick D. S. Choi, Carol Ann Frost, and Gary K. Meek, **International Accounting**, Pearson Education, Upper Saddle River, New Jersey, 2002. P 320.

المطلب الثالث: المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي المالي

لقد فرق النظام المحاسبي المالي بين مرحلتي البحث والتطوير، حيث جاء نص المادة 121-15 كمايلي: " تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عند تحملها ولا يمكن تثبيتها." وحدد نص المادة 121-14 شروط تثبيت نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي في:¹

- إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها.
 - إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.
 - إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.
- أما تكاليف البحث، أي النفقات التي يتم تحملها أثناء مرحلة البحث لمشروع داخلي فيتم تسجيلها كمصروف بمجرد إنفاقها ولا يمكن رسملتها ضمن الأصل المعنوي.
- النظام المحاسبي المالي لم يتناول كيفية المحاسبة عن أنشطة البحث والتطوير التي يتم اقتناءها 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.
- إن المصاريف المتعلقة بأي تثبيت معنوي وتم إدراجها في الحسابات كأعباء بالنسبة للكشوفات المالية لسنوات سابقة لا يمكن رسملتها وتثبيتها في تاريخ لاحق.²
- تحدد تكلفة التثبيت المعنوي المنتج داخل المؤسسة بتكلفة إنتاجه المباشرة و تبدأ باحتساب هاته التكلفة انطلاقا من اعترافها بصفة الأصل المعنوي .
- خصص النظام المحاسبي المالي الحساب 203 لمصاريف التنمية القابلة للتثبيت، حيث جعل هذا الحساب مدينا ، ويقابله في الجانب الدائن الحساب 731 " الإنتاج المثبت للأصول المعنوية " وذلك بعد تسجيل تلك الأعباء حسب طبيعتها في نفس السنة التي تم تحملها فيها.

ويتم الإثبات المحاسبي لمصاريف التنمية القابلة للتثبيت وفق المراحل التالية:

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 57.

² نفس المرجع، ص 57.

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
XXX	XXX	الأعباء الصندوق أو البنك تحميل الأعباء حسب طبيعتها	530/ 512	6XX
XXX	XXX	// مصاريف التنمية القابلة للتثبيت الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تثبيت مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	731	203
XXX	XXX	31/ 12/ من كل سنة مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية اهتلاك مصاريف التنمية القابلة للتثبيت إثبات قسط الإطفاء السنوي	2803	681
XXX	XXX	// اهتلاك مصاريف التنمية القابلة للتثبيت مصاريف التنمية القابلة للتثبيت ترصيد الإهلاكات المتراكمة لمصاريف التنمية القابلة للتثبيت (إهلاك كلي في أجل لا تتجاوز 20 سنة)	203	2803
XXX	XXX	// مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة عن الأصول غير الجارية خسائر القيمة عن مصاريف التنمية القابلة للتثبيت تسجيل خسائر القيمة عن مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	2903	681

• إيجابيات وسلبيات البدائل المحاسبية المقترحة لمعالجة تكاليف البحث والتطوير

سيتم عرض سلبيات وإيجابيات كل من الحلول المقترحة من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (II-6): إيجابيات وسلبيات البدائل المحاسبية المقترحة لمعالجة تكاليف البحث والتطوير

المعالجة المحاسبية	إيجابيات	سلبيات
الاستنفاد أو الشطب الفوري لتكاليف البحث والتطوير أي إثبات جميع تكاليف البحث والتطوير كمصاريف فور حدوثها	<p>- إن تكاليف البحث والتطوير ليست أصولاً، لأن من غير الممكن تقدير الفوائد الاقتصادية لهذه التكاليف في المستقبل بدرجة معقولة من اليقين، وبناءً على مبدأ الحيطة والحذر لا ينبغي تسجيل هذه التكاليف لأنه إن لم تتحقق أي فوائد اقتصادية من تكاليف البحث والتطوير المتكبدة فقد يتعرض الاستقلال المالي للشركة للخطر.</p> <p>- يمثل حلاً عملياً ومتحفظاً لأنه يضمن التوافق والتماثل في الممارسة المحاسبية بين الوحدات الاقتصادية.</p>	<p>- إن الاستنفاد أو الشطب الفوري لتكاليف البحث والتطوير يتعارض مع مبدأ المقابلة.</p> <p>- إن إثبات جميع تكاليف البحث والتطوير كمصاريف من شأنه إعطاء صورة محرفة عن دخل الفترة وصورة غير واقعية للأصول في المركز المالي.</p> <p>- إن معاملة تكاليف البحث والتطوير كمصاريف يجد من اهتمام الشركات بأنشطة البحث والتطوير.</p> <p>- إنخفاض نتيجة الدورة.</p>
الرسكلة المشروطة أي تسجيل تكاليف البحث والتطوير كأصول بشرط توفر مجموعة من الشروط المذكورة سابقاً	<p>- رسكلة تكاليف البحث والتطوير تؤدي إلى زيادة في قيمة الأصول الموجودة أو في قيمة الوحدة ككل.</p> <p>- تمثل تكاليف البحث والتطوير استثمار رأسمالي غير ملموس.</p>	<p>- التقدير المتفائل لفرص نجاح مشروع تطوير ما سيؤدي إلى رسكلة تكاليف هذا المشروع وإذا فشل قد تم إضهار أصل وهمي ضمن الميزانية.</p> <p>- إن إحتواء شروط الرسكلة 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 بالنسبة للمحلل الخارجي أن يقدر شرعية الأسباب التي دفعت المؤسسة إلى اختيار معالجة محاسبية معينة دون الأخرى، لأن هذه الأخيرة تتصرف انطلاقاً من أهداف إستراتيجية لا ينبغي الكشف عنها.</p>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على عقاري مصطفى، رحال علي، مرجع سبق ذكره، ص 8-12.

خلاصة الفصل

تستحوذ الأصول المعنوية في المؤسسة على اهتمام كبير في الوقت الحاضر من حيث مفهومها، عناصرها، وتحديد قيمتها، ويرجع ذلك إلى أن قياس الأصول المعنوية يساعد الإدارة على تركيز اهتمامها على تنمية وحماية رأس المال الفكري كما أنها تدعم هدف المؤسسة الخاص بزيادة قيمة أسهمها وحصصها السوقية. فالمحاسبة التقليدية كانت تركز على الأصول المادية القابلة للتحويل إلى نقدية خلال دورة النشاط مع إهمال بعض الأصول غير الملموسة أو المعنوية المتمثلة في براءات الاختراع، الرخص والعلامات التجارية، تكاليف البحث والتطوير.

البحث والتطوير وظيفة إبداعية منظمة تعمل على زيادة مخزون المعرفة واستغلاله في ابتكار الجديد في مجال الأعمال أصبح اليوم وأكثر من أي وقت مضى مركز اهتمام المؤسسات الاقتصادية على الخصوص كرهان على الأداء المتميز والدائم، في ظل بيئة تتسم بسرعة التغير والتطور والتي أصبحت فيها المنافسة قائمة على سلاح المعرفة بالأساس.

استراتيجية البحث والتطوير لها أثر واضح في تعظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية، ولكن ذلك يتميز بمخاطر مرتفعة بالنظر إلى ارتفاع تكلفة هذه العملية من جهة، وارتفاع المخاطر المرتبطة بنتائجها المتوقعة من جهة أخرى ولعل من العوامل الرئيسية التي أدت إلى الإنفاق المتزايد على البحث والتطوير هو وقوع المؤسسات والشركات الكبرى تحت هاجس المنافسة والصراع الكبير الذي يدور في الأسواق الدولية من أجل الحصول على القيادة والسيطرة على فروع الصناعة، ومع الآفاق الزمنية الأقصر بالنسبة للمنتجات والتي تتزامن بشكل حتمي مع النقص العام الذي يبعث في دورة حياة المنتج نفسه وكذا دورة حياته في السوق، ومع شدة سرعة التغيير أيضا أصبح التخطيط لليوم التالي عملا بعيد المدى.

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 أخذا بمبدأ الحيطة والحذر. والثاني ينطلق من الميزانية (لجنة IASC) ويرى وجوب إظهار تكاليف البحث والتطوير كأصول غير ملموسة إذا ثبتت منافعها المستقبلية بدرجة عالية من اليقين وإطفاء هذه التكاليف على الفترة التي تتحقق فيها هذه المنافع تطبيقا لمبدأ المقابلة. كما هو معمول به في بريطانيا. أما بالنسبة لمعالجة النظام المحاسبي المالي لتكاليف البحث والتطوير فهي لا تختلف عن المعالجة المقدمة من طرف المعيار الدولي IAS-38.

الفصل الثالث

محاسبة تكاليف

البحث والتطوير في

مجمع صيدال

تمهيد

يعتبر قطاع الصناعة الصيدلانية من أهم القطاعات الإستراتيجية في العالم، نظرا للحيوية والأهمية البالغة التي يكسبها في حياة كل من الإنسان والحيوان ومساهمته الفعالة في التنمية الاقتصادية، تعتبر المواد الصيدلانية وبالأخص الأدوية أحد أولويات الصحة لا يمكن الاستغناء عنها وهذا راجع للآثار التي يخلفها فقدانها أو حتى نقصها على الإنسان والحيوان بعدم تلبية حاجياته وتطلعاته لأنه يستخدمها للوقاية والعلاج من الأمراض.

تعتبر الصناعة الدوائية جزء من الصناعة الصيدلانية التي تضم جميع المؤسسات المعنية باكتشاف وتطوير، إنتاج وتسويق أدوية جديدة، وضمان سلامتها بهدف استثمارها في مجالات علاجية لمواجهة الأمراض المستجدة التي تهدد حياة الفرد ولذلك يعتبر نشاط البحث والتطوير حجر الزاوية في تطوير الصناعات الدوائية، وخلق التكنولوجيا وزيادة القدرة التنافسية لشركات إنتاج الأدوية.

للصناعة الصيدلانية وبالأخص صناعة الأدوية مداخل جد معتبرة تساهم في رفع مستوى الاقتصاد، رغم المصاريف الكبيرة التي تصرف في مجال البحث والتطوير الذي يعتمد على علم الصيدلة والاكتشافات المتوصل إليها في ميدان الصيدلة والكيمياء.

عرف سوق الدواء في الجزائر نموا في السنوات الأخيرة، وتعتمد الجزائر في تغطية احتياجاتها من الدواء على الاستيراد والإنتاج الوطني الذي يختص في الأدوية الجينية، وتعتبر شركة صيدال من الشركات الوطنية الأولى التي أخذت بعين الاعتبار التحولات التي يعرفها الاقتصاد الوطني، وبالتالي وجدت نفسها مضطرة إلى اتباع سياسة واستراتيجية اقتصادية تهدف إلى إنعاش السوق المحلية وتنافس الشركات الكبرى العالمية في ميدان صناعة الأدوية والمنتج الرئيسي للمنتجات الصيدلانية الوطنية.

في هذا الفصل ومحاولة لإسقاط الجانب النظري على الواقع العملي، قمنا بدراسة ميدانية في مجمع صيدال بولاية الجزائر لإمتلاكه مركزا للبحث والتطوير الذي يعد من أهم مراكز البحث في الجزائر.

و لقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي:

المبحث الأول: تقديم عام للمجمع صيدال؛

المبحث الثاني: نشاط البحث والتطوير في مجمع صيدال؛

المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية؛

المبحث الأول: تقديم عام للمجمع صيدال

يعتبر مجمع صيدال المؤسسة الوطنية المنبثقة عن إعادة الهيكلة للصيدلية المركزية نموذجاً لمستقبل صناعة الدواء في الجزائر باعتبارها التواجد العمومي الوحيد في سوق الدواء الجزائري.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن مجمع صيدال

تم إنشاء الصيدلية المركزية في سنة 1963 انطلاقاً من المخازن العامة لمصالح الصحة، في سنة 1969 الصيدلية المركزية الجزائرية تحصلت على جميع الصلاحيات فيما يخص التصدير والاستيراد والتصنيع وتوزيع الأدوية ذات الاستعمال الانساني والحيواني إضافة إلى التجهيزات واللواحق الطبية الجراحية، هذه الصلاحيات مكنتها في بداية الثمانيات من إنشاء مجمع هام آمن في ظروف جد صعبة، تعرضت الصيدلية المركزية الجزائرية في عام 1982 لإعادة هيكلة بموجب مرسوم 161/82 ثم تم إنشاء على إثرها المؤسسة الوطنية للصناعة الصيدلانية.

- في سنة 1984 تم تغيير تسمية المؤسسة الوطنية للصناعة الصيدلانية لتصبح تحت اسم "صيدال".
- في أبريل 1987 أسندت لها مهمة إنتاج المضادات الحيوية مقرها الاجتماعي "بالمدية" تابع له كل من الوحدات "فرمال، بيوتيك" ومركب المدية، وتطبيقاً لسياسة استقلالية المؤسسات، تحولت مؤسسة صيدال إلى مؤسسة عمومية ذات تسيير ذاتي في فيفري 1989، واختيرت فيما بعد من بين أوائل المؤسسات الوطنية لكي تصبح شركة بالأسهم في فيفري عام 1996، أصبحت المؤسسة بموجب إعادة الهيكلة الصناعية تحت وصاية الشركة القابضة العمومية كيمياء - صيدلة.
- وفي بداية عام 1997 خضعت المؤسسة إلى مخطط إعادة الهيكلة الصناعية والذي تم بموجبه تقييم المؤسسة بشخصيتها داخليا وخارجيا، إذ تحولت في 2 فيفري 1998 بموجب عقد رقم 97/085 إلى "المجمع الصناعي صيدال"، وكان الهدف من هذه الهيكلة تمكين المجمع من البحث في مجال الطب البشري والبيطري، بالإضافة إلى المركزية القرارات، حيث طرأت أولى التحويلات على الصعيد التنظيمي الذي كان مركزيا في السابق.
- في مارس 1999 قرر المجلس الإداري فتح 21% من رأسماله للمساهمين الخواص، عرضت أسهم مجمع صيدال للبيع في بورصة الجزائر مليوني سهم، حيث قدرت قيمة السهم الواحد بـ 800 دج وكانت أول تسعيرة لأسهم المجمع.¹
- في فيفري 2005 تحصل مجمع صيدال على شهادة الجودة العالمية (إيزو 9001/ 2000) والتي أكدت مجهودها في تحقيق الجودة الكاملة ودليل ذلك فوزها بالجائزة الأولى للجودة على المستوى الوطني.
- في 12 مارس 2006 تم اختيار المجمع صيدال مع 54 مؤسسة أخرى من بين 145 مؤسسة كبرى من أجل خصوصتها واستكمال فتح رأس مالها.

¹ الوثائق الداخلية للمجمع صيدال.

المطلب الثاني: تعريف مجمع صيدال أهدافه و مهامه

تم تخصيص هذا المطلب لتعريف مجمع صيدال وعرض أهم مهامه والأهداف التي يسعى لتحقيقها.

1-التعريف بالمجمع

صيدال إسم مشتق من كلمة صيدلية وتعني باللغة العربية المكان الذي فيه الأدوية والعقاقير. ويعتبر مجمع صيدال الرائد في صناعة الصيدلانية في الجزائر فهو مختص في صناعة المواد الصيدلانية كما يعتبر قطب صناعي هام على مستوى حوض البحر الأبيض المتوسط. يقع المقر الرئيسي للمجمع في الدار البيضاء الولاية الجزائرية وتعتبر شركة ذات أسهم برأس مال قدره 25000000000 دج، كما أنه مقيد في السجل التجاري تحت رقم 84B.002 كما يعتبر من الشركات الأولى التي دخلت البورصة، وذات خبرة في الميدان الصيدلاني تفوق 37 سنة.

2- أهداف المجمع

- تطمح شركة صيدال في إنتاج الأدوية والمنتجات الصيدلانية في السوق الجزائرية إلى تعزيز وضعيتها في السوق المحلي و العمل على ترقيتها إلى المستوى الدولي، وذلك من خلال السعي نحو تحقيق الأهداف التالية:
- العمل على تحقيق الأمن الدوائي Assurance médicale.
- العمل على تغطية أكبر نسبة ممكنة من الاحتياجات الوطنية من الأدوية، بغرض تقليص فاتورة الاستيراد التي تقارب ما قيمته 611 مليون سنويا.
- الحد من حجم الواردات في مجال المنتجات الصيدلانية وذلك من خلال توسيع حجم الاستثمارات وترقيتها.
- تقديم أدوية مناسبة من حيث الجودة والسعر.
- تنويع قائمة المنتجات، حيث وضعت سياسة بحث وتطوير جديدة للأدوية الجنيصة على أشكال جالونسية (جنيصة) لأجيال جديدة وتكنولوجيا متطورة.
- تكثيف الجهود في ميدان التسويق والإعلان الطبي وفي الميدان التجاري بهدف رفع الإنتاجية والعمل على تحسين النوعية.
- التركيز على الاستفادة من البحث العلمي بالتعاون مع كليات الصيدلة و مراكز البحوث الأجنبية.
- الاعتماد على سياسة الشراكة والتحالف من خلال إقامة مشاريع مع محابر ذات سمعة عالمية لنقل التكنولوجيا.¹
- الحفاظ والرفع من حصص السوق الوطنية لضمان استمرارية المجمع في السوق الوطني والعمل على دخول الأسواق الخارجية والبحث الدائم على النمو الاقتصادي والمالي.

¹ قال مرهم، كيفية ترويج الأدوية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في التسويق، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2013-2014، ص ص 117-118.

3- مهام المجمع

من أهم المهام التي يقوم بها المجمع نجد:

- إنتاج الأدوية ذات الاستعمال البشري، إضافة إلى المواد الأولية المختلفة المستخدمة في الإنتاج الصيدلاني.
 - التسويق للمنتجات الصيدلانية خاصة التي ينتجها المجمع عن طريق مختلف الوحدات التجارية التي يمتلكها
 - الاستيراد والتصدير لكل ما يتعلق بالمواد الصيدلانية والكيميائية سواء على شكل مواد أولية أو منتجات نصف مصنعة أو تامة الصنع.
 - القيام بالبحث والتطوير في المجال الطبي وصناعة المستحضرات الدوائية.
 - المراقبة الإستراتيجية لجميع الفروع والتنسيق بينهما.¹
 - العمل على تلبية احتياجات السوق الوطني للأدوية بمختلف ما يحتاجه، سواء بالإنتاج للأدوية الجنيصة أو بالاستيراد من الخارج.
 - تأمين الجودة ومراقبة تحليل وتركيب الدواء.
- بالإضافة إلى مهام أخرى تتمثل في:
- القيام بكل الإجراءات اللازمة لحماية البيئة من التلوث وهذا بدعمها للجمعيات ذات الطابع الإيكولوجي.
 - المشاركة المالية لفائدة المؤسسات التربوية.

¹ Rapport annuel, Groupe saidal, p p 3-6.

المطلب الثالث: تنظيم مجمع صيدال

من أجل التكيف مع المحيط الذي ينشط في مجمع صيدال، والتجاوب مع التطورات الراهنة والمستمرة في سوق الدواء، في جانفي 2014، شرع مجمع صيدال في إدماج فروعه الآتي ذكرها عن طريق الامتصاص: أنثيبوتيكال، فارمال وبيوتيك. أدى هذا القرار الذي تمت الموافقة عليه من قبل هيئاته الإدارية إلى تنظيم جديد يتمحور أساسا حول:

1- الإدارة العامة: وتتضمن ما يلي:

- الرئيس المدير العام: وهو المسؤول الأول على تسيير المجمع ومن مهامه:
 - تحديد الإستراتيجية ووضع السياسات وتوجيه القرارات إلى المديرين المركزيين.
 - تمثيل المجمع داخليا وخارجيا.
 - الاجتماع بمجلس الإدارة للبحث والتطورات الجارية على مستوى المجمع، هذا المجلس الذي يتكون من تسع أعضاء و من مهامه معالجة الأمور التالية:
 - ✓ أنشطة المجمع في نهاية السنة.
 - ✓ مخطط السنة الحالية والقادمة.
 - ✓ تنظيم المجمع ونشاطات الشراكة.
- الأمين العام: وهو المسؤول الثاني على تسيير المجمع بتولييه مهمة التنسيق والمساعدة في عملية اتخاذ القرارات.

2- المديرية المركزية

وتشمل كل من:

- مديرية المشتريات
- مديرية التسويق والمبيعات
- مديرية ضمان الجودة
- مديرية الشؤون الصيدلانية
- مديرية أنظمة الإعلام
- مديرية إدارة البرامج
- مديرية المالية والمحاسبة
- مديرية التدقيق الداخلي
- مديرية الاستراتيجية والتنظيم
- مديرية الممتلكات والوسائل العامة
- مديرية مركز البحث والتطوير
- مديرية مركز التكافؤ الحيوي
- مديرية الاتصال
- مديرية العمليات
- مديرية التنمية الصناعية
- مديرية المستخدمين
- مديرية التكوين
- مديرية الشؤون القانونية

3- مصانع الإنتاج

تمتلك صيدال 09 مصانع للإنتاج بسعة إجمالية قدرها 200 مليون وحدة بيع:¹

● مصنع المدية

متخصص في إنتاج المضادات الحيوية البينيسيلينية وغير البينيسيلينية، يتوفر على وحدتين خاصتين (بالتربك الجزئي) لإنتاج الأدوية التي يتم تناولها عن طريق الفم وعن طريق الحقن، ووحدة لإنتاج الاختصاصات الصيدلانية وكذا مبيئين: أحدهما مخصص للمنتجات البينيسيلينية، والآخر للمنتجات غير البينيسيلينية.

● مصنع الدار البيضاء

يقع في المنطقة الصناعية بالجزائر العاصمة، ويُنتج هذا المصنع تشكيلة واسعة من الأدوية في مختلف الأشكال (شراب، محلول، مرهم وأقراص).

● مصنع جسر قسنطينة

يضم قسمين منفصلين: واحد لصناعة الأدوية على مختلف الأشكال (التحاميل، أمبولات وأقراص)، والآخر مزود بتكنولوجيا حديثة متخصصة في إنتاج المحاليل المكثفة (أكياس وزجاجات). يحتوي هذا المصنع على مخبر مراقبة الجودة.

● مصنع الحراش

يتكون من ثلاث ورشات إنتاج : شراب ومحاليل، مرهم وأقراص.

● مصنع شرشال

يتكون من ثلاث ورشات لإنتاج الشراب، الأشكال الجافة (أقراص، كيس مسحوق، كبسولات)

● مصنع قسنطينة

يقع في قسنطينة، في المنطقة الشرقية للبلد، يتوفر على ورشتين مختصتين في إنتاج الشراب.

● مصنع قسنطينة خاص بالأنسولين

متخصص في إنتاج الأنسولين البشرية من ثلاثة أنواع (السريع، القاعدي والمركب 25، على شكل قارورات) .

● مصنع عنابة

متخصص في تصنيع الأشكال الصلبة.

● مصنع باتنة

متخصص في إنتاج التحاميل.

¹ تم الإطلاع عليه 2015/04/02، 21h www.saidalgroup.dz

4- مراكز التوزيع

بتوفرها على الوسائل اللوجستية القوية والإمكانات البشرية الشابة، الحيوية والمتخصصة، فإن هذه المراكز تضمن توزيع منتجات صيدال عبر كافة أنحاء التراب الوطني.

- مركز التوزيع - وسط

تأسس عام 1996، وهو أول مركز توزيع للمجمع، مقره بالمحمدية بالجزائر، يهدف إلى تسويق وتوزيع كافة منتجات المجمع انطلاقا من نقطة بيع واحدة مع ضمان أحسن استقبال للزبائن. مكنت النتائج المشجعة المتحصل عليها، من إنشاء مركزين للتوزيع أحدهما بباتنة والآخر بوهران.

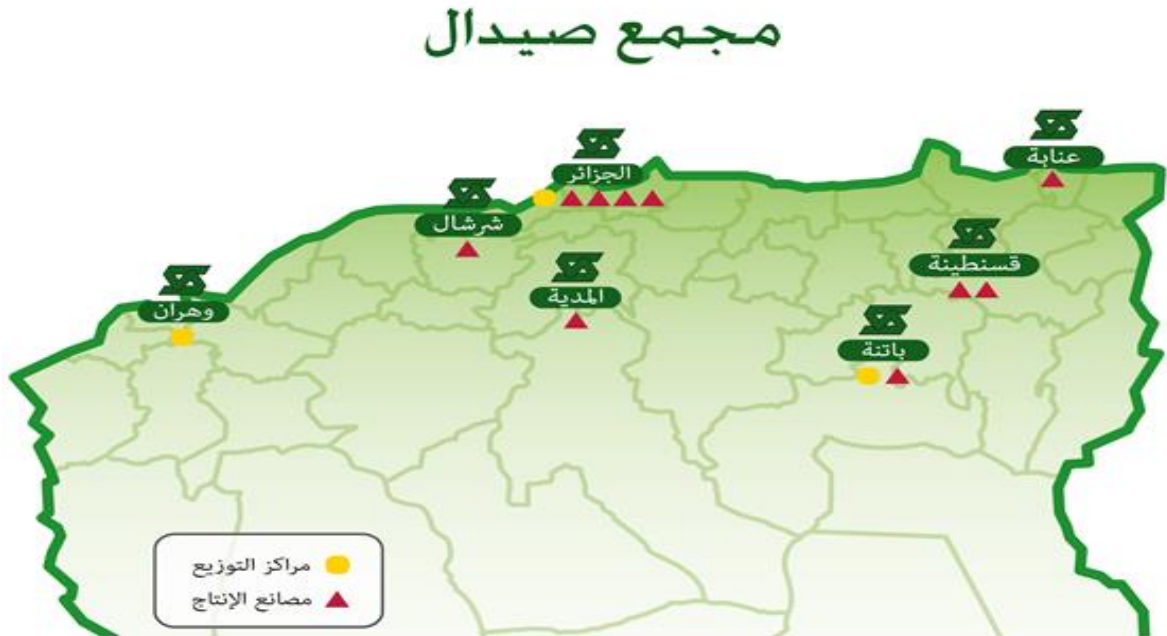
- مركز توزيع - شرق

تأسس عام 1999 بباتنة، يضمن هذا المركز تسويق منتجات صيدال في المنطقة الشرقية.

- مركز التوزيع - غرب

تأسس عام 2000 من أجل ضمان توزيع أفضل للمنتجات في المنطقة الغربية.

شكل رقم (III - 1): مصانع الإنتاج ومراكز التوزيع للمجمع صيدال عبر الوطن



المصدر: www.sidalgroup.dz

5- الفروع

- فرع سوميديال

يقع في المنطقة الصناعية واد السمار، سوميديال هو نتاج شراكة بين مجمع صيدال (59%)، والمجمع الصيدلاني الأوروبي (36.45%) و فيناليب (4.55%).

تتضمن وحدة الانتاج سوميديال ثلاثة أقسام:

- قسم مخصص لانتاج المنتجات الهرمونية.
- قسم لصناعة السوائل (شراب ومحاليل عن طريق الفم)
- قسم لصناعة أشكال الجرعات الصلبة (كبسولات وأقراص).

- فرع إيبيرال

إيبيرال هي شركة ذات أسهم نابعة عن شراكة بين القطاعين العام / الخاص بين مجموعة صيدال (40%)،

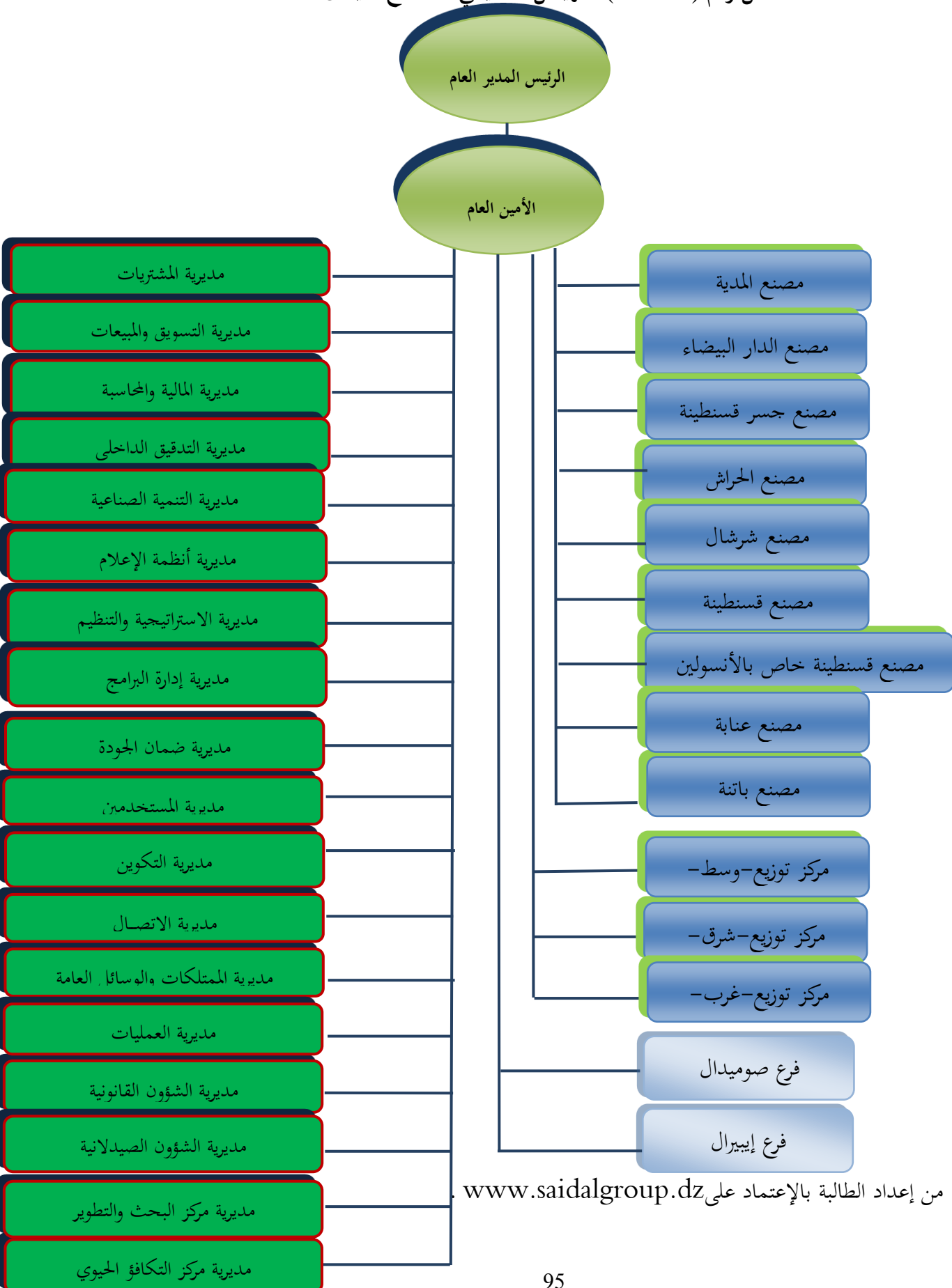
جلفار (الإمارات العربية المتحدة) (40%) وفلاش الجزائر، المتخصصة في المواد الغذائية (20%).

تكمن المهام الرئيسية ل إيبيرال في إنشاء وإستغلال مشروع صناعي لإنتاج المنتجات الصيدلانية الموجهة للاستخدام في الطب البشري.

يهدف المشروع الصناعي إيبيرال إلى تحقيق ما يلي :

- صناعة الأدوية الجنيصة (حقن وأشكال جافة).
- تغليف الأدوية (الأشكال الصلبة)
- توفير خدمة التغليف ومراقبة الجودة بناء على طلب المنتجين المحليين.

شكل رقم (III- 2): الهيكل التنظيمي للمجمع صيدال



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على www.saidalgroup.dz

المبحث الثاني: نشاط البحث والتطوير في المجمع صيدال

يعتبر مجمع صيدال من بين الشركات العاملة في قطاع جد هام، هو قطاع الصناعة الدوائية، ويعتبر البحث والتطوير في هذا القطاع المحرك الرئيسي في هذه الصناعة فيما يجعلها اقتصاديا من الصناعات ذات الكلفة العالية التي تتطلب تجنيد أموال كبيرة في الاستثمار في عمليات البحث والتطوير، فأنماط الإنتاج تعتمد كلية على خلايا البحث بمختلف مراحلها التي تستلزم توفير سلسلة كبيرة من المخابر المجهزة بتجهيزات عالية التقنية، ويشرف عليها تقنيين ومهندسين ذو كفاءات عالية وإلى مهارة عالية في الإدارة والتسيير. لذا يسعى المجمع إلى تبني البحث والتطوير في المنتجات (الأدوية الجينية) ، من خلال استغلاله لميزة الدواء الجينيس الذي يتمتع بمزايا تنافسية، التكلفة أقل والسعر منخفض وبالتالي تحقيق الكفاءة والفاعلية من نشاط البحث والتطوير .

المطلب الأول: تقديم عام لمركز البحث والتطوير

أنشئ مركز البحث والتطوير (CRD) في 24 جويلية 1999، مقره بالمحمدية (الحراش)، يتوفر على أحدث المعدات وعلى كفاءة بشرية مؤهلة، يساعد على ضمان البقاء وديمومة المجمع، يسعى إلى الاهتمام بما هو بحث علمي وتطوير للأدوية والتقنيات الصيدلانية، وكذا السعي إلى إدماج التكنولوجيا الحديثة في تصنيع الأدوية، كما يساهم في إعداد سياسة تطوير الأدوية من أجل ابتكار صيدلاني متواصل، ومن أهم وظائفه تصميم وتطوير وصناعة الأدوية الجينية¹، حيث يطور سنويا من 5 إلى 6 منتجات مطابقة جديدة لتدرج في قائمة منتجات المجمع، ويخصص مجمع صيدال 3 % من رقم أعماله لأنشطة البحث والتطوير بعدما تم إنشاء المركز. تكمن مهام مركز البحث والتطوير فيما يلي:¹

- تطوير الأدوية الجينية Génériques لفائدة المجمع من خلال القيام بالأنشطة التالية:
- المشاركة في اقتراح قائمة الأدوية الواجب تطويرها، وذلك بناء على الدراسات التقنية، وبما يتماشى والاستراتيجية العامة للمجمع.
- وضع دفتر شروط على أساس رقابة دقيقة للتزويد بالمواد الأولية اللازمة لإنتاج الأدوية المراد تطويرها.
- متابعة استقرار وثبات الأدوية المطورة.
- تحضير الملفات العلمية والتقنية اللازمة لتسجيل الأدوية المطورة.
- تحقيق التدرج في حجم التصنيع ابتداء من المخبر إلى السلم الصناعي.
- المساهمة في توفير الإعلام العلمي الخاص بالأدوية المطورة.
- المشاركة في إنجازات ودراسات التكافؤ الحيوي.
- المساهمة في تدريب الإطارات الفنية للمجمع.
- رقابة جودة الأدوية وغيرها.

¹ وثائق داخلية خاصة بمركز البحث والتطوير، مجمع صيدال.

- تطوير الأبحاث في مجال العلوم الصيدلانية المرتبطة بالمهام الإستراتيجية للمجمع.
- تنظيم جميع الإمكانيات و الموارد البشرية والمادية والعلمية لتأمين اليقظة التكنولوجية للمجمع.
- يساعد مصانع الإنتاج في رقابة النوعية وتغيير سلم المنتوجات الجديدة قيد التصنيع.
- ترقية ونشر الأعمال التقنية والعلمية ونتائج البحث بالمجمع.
- توفير، توزيع وترويج الإعلام الفني الخاص بمهام المجمع وأنشطته.

المطلب الثاني: تنظيم مركز البحث والتطوير

سيم تقدم الهيكل التنظيمي لمركز البحث والتطوير الذي يشمل مختلف المخابر التي يتم فيها مشاريع التطوير.

1- الهيكل التنظيمي لمركز البحث والتطوير

يتكون مركز البحث والتطوير من ستة مخابر وأربعة أقسام التالية:¹

- **مختبر الصيدلة الجالونيسية "pharmacie galénique"**: يقوم بتصميم تركيبات الأدوية الجنيصة بمختلف أشكالها الصيدلانية (جافة، سائلة).
- **مختبر التحاليل الكيميائية "chimie analytique"**: يتكفل بمراقبة مدى مطابقة المواد الأولية ومواد التعبئة والتغليف، وطرق التحليل المستعملة في تطوير الأدوية لمواصفات الجودة.
- **مختبر الصيدلة والأبحاث السمية "pharmaco-toxicologie"**: يقوم بالتجارب السمية ومعرفة قدرة الجسم على المقاومة، بالإضافة إلى التأكد من مدى مطابقة المواد الأولية والمنتجات للمواصفات العالمية ومدى فعاليتها.
- **مختبر الميكروبيولوجيا "microbiologie"**: مكلف بالمراقبة والتأكد من تطابق المواد الأولية والمنتجات النهائية عن طريق التحليل والفحوصات اللازمة لتأكد من نجاعة المواد المعقمة ونقاؤها الجرثومي، ومدى تطابقها مع مواصفات الجودة عن طريق اختبارات النشاط المضاد للبكتيريا واختبارات الفعالية.
- **مختبر المستحضرات الطبيعية**: قام المجمع بإنشاء مخبر خاص بالمستحضرات الطبيعية سنة 2002، يتكون من قسمان الأول خاص بالزيوت الأساسية والثاني خاص بالنباتات الطبيعية.
- **مختبر التكنولوجيا الحيوية "biotechnologie"**:² تم إنشاء هذا المختبر سنة 2002، والذي كلف بالاكشاف والبحث عن جزيئات جديدة في تصنيع أدوية جديدة مما قد يتيح للمجمع نوعا من الاستقلالية، وتحرره ولو جزئيا من الاعتماد الكلي على إنتاج الأدوية الجنيصة فقط. وذلك لما تعرفه التكنولوجيا الحيوية من

¹ وثائق داخلية خاصة بمركز البحث والتطوير، مجمع صيدال.

² saidal news, bulletin d'information interne du groupe saidal, n° 6 janvier-février 2004, P 03.

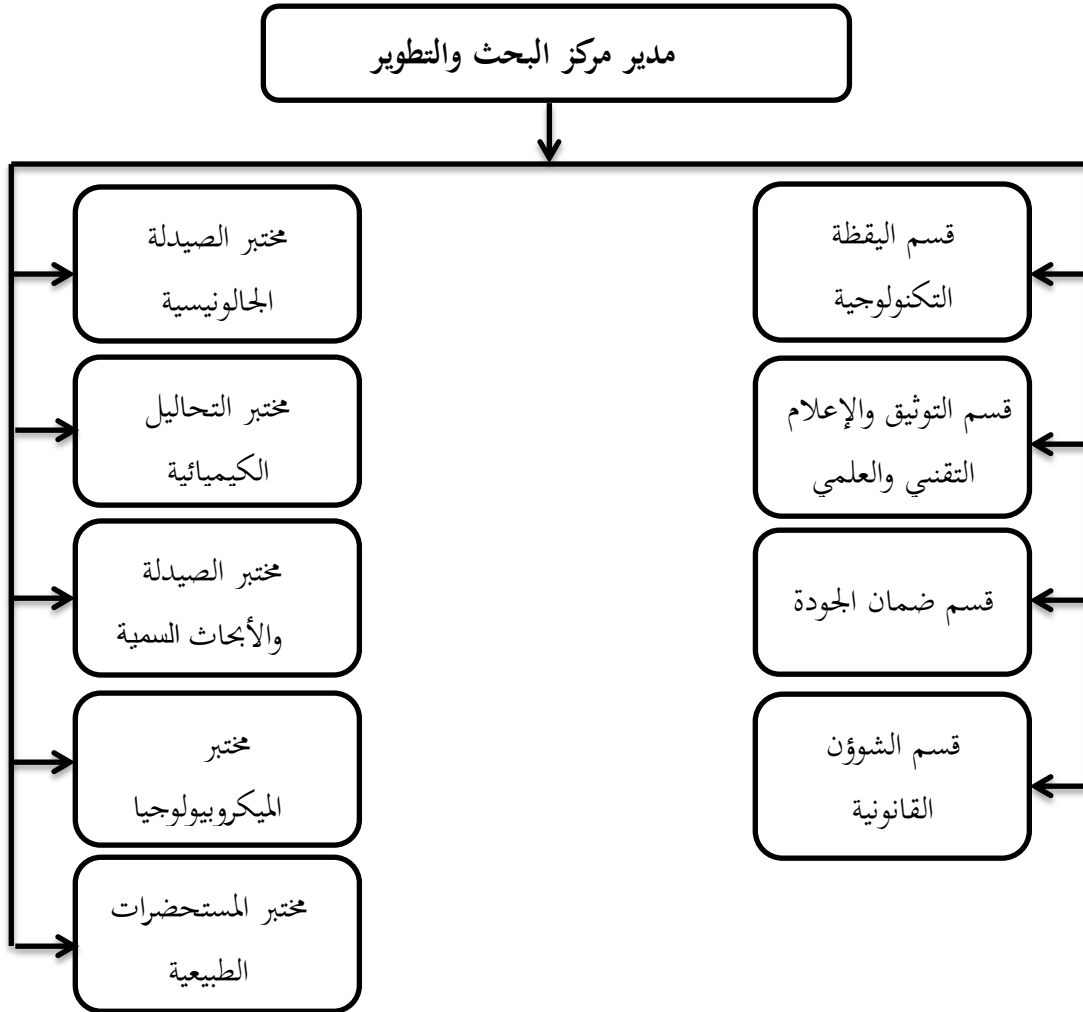
تطورا مستمرا ومهما خلال السنوات الأخيرة، خاصة مع استعمال الهندسة الوراثية أي إعادة تركيب الشفرة الوراثية للخلية الحية، مما ساعد على إنتاج جزيئات حيوية ذات فعالية كبرى في إنتاج الأدوية للأمراض المستعصية كالسرطان أو السيدا .

- **قسم التوثيق والإعلام التقني والعلمي:** تتمثل مهامه في إنجاز وتنظيم شبكة معلوماتية موثوق منها ومتطابقة مع أهداف وحاجيات التطوير، وينشر بصفة مستمرة كل جديد في الوثائق العلمية والتقنية بواسطة الاشتراك في المجالات العلمية الدولية المتخصصة في الصناعات الصيدلانية.
- **قسم ضمان الجودة "assurance qualité":** يقوم بوضع نظام تأمين الجودة وطرق صيانتها طبقا للمواصفات العالمية، بالإضافة إلى توضيح طريقة تسييرها بهدف ضمان التحسين المستمر.
- **قسم الشؤون القانونية:** يهتم بإعداد الملفات الصيدلانية لكل الأدوية المطورة وتسجيل الاسم التجاري لها على مستوى المعهد الوطني لحماية الملكية الصناعية "INAPI".
- **قسم اليقظة التكنولوجية:** تم إنشاء هذا القسم سنة 2003، حيث أوكلت له مهمة جمع، تحليل ونشر المعلومات التقنية، التي تتلاءم مع احتياجات الأفراد العاملين في مركز البحث والتطوير وهذا بتتبع كل الملتقيات العلمية ذات العالقة بنشاط المركز، إضافة إلى مهمة إقامة نظام معلومات استراتيجي فعال والذي يسمح ببلوغ مستوى تنافسي ال يضمن فقط بقاء المجمع، بل وحتى تطوره المستمر، ومواجهة التحديات التكنولوجية التي يفرضها المحيط الاقتصادي الجديد.¹

تحصل مركز البحث والتطوير التابع لمجمع صيدال على تسع براءات اختراع وطنية لتسع منتوجات وكيفيات تحضير في المجال الصيدلاني. ويتعلق الأمر بست منتوجات صيدلانية من أصل نباتي تصلح لمعالجة داء السكري وارتفاع الضغط الدموي وتقليل نسبة الكوليسترول إضافة الى مرهم للحفاظ على الأوردة ومنشط جنسي . وقد تمت صياغة المنتوجات الثلاثة الأخرى في شكل أدوية سريعة الذوبان في الفم (أدوية مضادة للالتهابات وأخرى مضادة للقيء وحبوب مهدئة). وتضاف براءات الاختراع التسع هذه الى البراءات الخمسة الأخرى التي تحصل عليها السيد عبد السلام شاكون من نفس المركز خلال سنتي 2006 و 2007 إذ أن احدى هذه البراءات سمحت له بالفوز بـ "الميدالية الذهبية" لأحسن اختراع لدى المنظمة العالمية للملكية الفكرية بمناسبة اليوم الوطني للاختراع الذي نظم بالجزائر في سنة 2007. من جهة أخرى فان البراءات الخمسة الاخرى المحصل عليها في سنة 2006 قد وصفت بـ "بالمؤهلة للحصول على حماية دولية لدى بعض البلدان بهدف الحفاظ على استعمالها من التقليد" نظرا للمنافسة المسجلة على مستوى السوق العالمية. واستنادا الى نفس المصدر فإن اجراء الحماية الدولية قد اتخذ من خلال معاهدة التعاون في مجال براءات الاختراع التي تعتبر الجزائر عضوا فيها.

¹ saidal news, bulletin d'information interne du groupe saidal, n^o6, décembre-janvier 2003, P 02.

شكل رقم (III-3): الهيكل التنظيمي لمركز البحث والتطوير



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات السابقة.

2- علاقة مديرية مركز البحث والتطوير ببعض المديرية الأخرى

يحتل مركز البحث والتطوير مكانة هامة بالمجمع نظرا للمهام التي يقوم بها، ومن خلال المهام الموكلة له نستنتج بأن مركز البحث والتطوير في علاقة تفاعلية مع جميع مديريات المجمع.

● علاقة مديرية مركز البحث والتطوير بمديرية المستخدمين

يقوم مركز البحث والتطوير بالمشاركة في بناء الكفاءات الأساسية للمجمع من خلال إقتراح نوع المهارات الواجب توفيرها وكذا من خلال المشاركة في تدريب الإطارات الفنية للمجمع، وكذا إقتراح نوع التدريب.

● علاقة مديرية مركز البحث والتطوير بالمديرية المالية والمحاسبية

يقوم مركز البحث والتطوير بتزويد المديرية المالية والمحاسبية بالدراسة التقنية لعمليات التطوير كما تقوم المديرية المالية والمحاسبية بإعداد الموازنات التقديرية لمشروع البحث والتطوير والتسجيل المحاسبي لكافة العمليات المرتبطة بمشاريع البحث والتطوير.

● علاقة مديرية مركز البحث والتطوير بمديرية الإنتاج

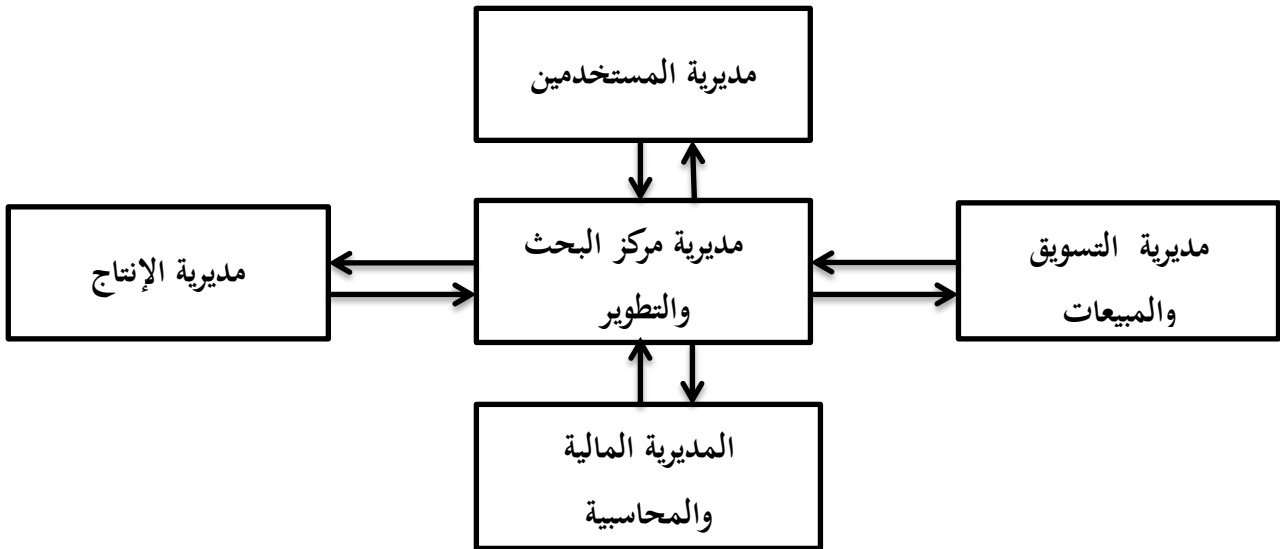
يقوم مركز البحث والتطوير بتقديم الدعم الفني لفروع الإنتاج، خصوصا في تركيب وتصميم المنتج أو الأسلوب الإنتاجي، كما تقوم وظيفة الإنتاج بتزويد مركز البحث والتطوير بالمعلومات التقنية اللازمة، وعلى أساسها يتم إنجاز مشروع البحث والتطوير، وهذا لتفادي تصميم منتجات غير قابلة للتجسيد أو خارج طاقة وامكانيات المؤسسة.

● علاقة مديرية مركز البحث والتطوير بمديرية التسويق والمبيعات

يقوم مركز البحث والتطوير بتقديم كافة المعلومات عن تكلفة المنتج الجديد وكذا جودة المنتج الجديد، لمصلحة التسويق من أجل تسعير الدواء الجديد وكذا الترويج له، كما تقوم وظيفة التسويق بتوفير كافة المعلومات عن إحتياجات السوق (المستهلك)، واقتراح منتجات للتطوير.¹

من خلال ما سبق يمكن تمثيل موقع وظيفة البحث والتطوير في المجمع كما يلي:

شكل رقم (III-4) : موقع مديرية مركز البحث والتطوير في مجمع صيدال



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات السابقة.

¹ وثائق داخلية خاصة بمركز البحث والتطوير، مجمع صيدال.

المطلب الثالث: إدارة مشروع تطوير الدواء الجينيس

يسعى مركز البحث والتطوير التابع للمجمع صيدال بتطوير مجموعة من الأدوية الجينية بهدف توسيع تشكيلة المجمع بالأدوية، حيث يقوم المجلس العلمي التابع للمجمع "Conseil Scientifique" الذي يتكون من أساتذة متخصصين في جميع فروع الطب، بدراسة علم الأمراض (الأمراض الأكثر انتشارا في الآونة الأخيرة) وبإعداد قائمة المنتجات الدوائية التي تريد تطويرها من بين الأدوية التي انتهت مدة حمايتها القانونية والأكثر ربحية وفائدة للمجمع وللمستهلك (الزبون)، ثم تقترحها على لجنة خاصة تابعة للمركز تدعى "Comité Gamme" من أجل دراستها والمصادقة عليها.

• يقوم قسم اليقظة التكنولوجية التابع للمركز بإجراء بحث على مستوى المعهد الوطني للملكية الصناعية "INAPI" للتأكد مما يلي:

– أن الأدوية التي يريد المركز تطويرها غير محمية ببراءة اختراع، أو أن مدة حمايتها القانونية قد انتهت ودخلت في الميدان العمومي.

– 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، بعد إعداد القائمة النهائية للأدوية والتي تم تسجيلها على مستوى المعهد، يشرع المركز في تطوير كل دواء على حدى، حيث يتم اتخاذ الإجراءات التالية:

• يتم تكوين فريق عمل خاص لتطوير الدواء الجينيس يطلق عليه "L'équipe de Projet CRD" يتكون من:

• رئيس 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 على مستوى كل مخبر.

• يتم إعلام رؤساء المخابر بتكوين فريق المشروع "L'équipe de Projet CRD"

• يجتمع فريق المشروع CRD ويقوم بالتخطيط للمشروع (المتمثل في تطوير الدواء الجينيس X) وفق المراحل التالية:¹

-1 مرحلة دراسة الجدوى Phase de faisabilité

يقوم كل مخبر تابع للمركز CRD بإعداد دراسة الجدوى للمشروع (تكوين الدواء الجينيس X) من حيث:

• مدى توفر الإمكانيات البشرية والمادية في مركز البحث والتطوير للقيام بالمشروع، مثل التجهيزات والآلات اللازمة لتطوير الدواء، المادة الأولية الضرورية،...

¹ وثيقة داخلية لمركز البحث والتطوير، مجمع صيدال.

- مدى توفر الإمكانيات التقنية اللازمة لتطوير الدواء لدى المخبر مثل: معلومات تقنية عن الدواء، تركيبته، كيفية تطويره،...
- قدرة الفروع الإنتاجية على إنتاج هذا الدواء، مع احترام كل المعايير التي تحكم إنتاجه.
- بالإضافة إلى دراسة الجدوى الفنية التي تعدها 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 المركز.
- بإمكان الزبون (أحد فروع المجمع) خلال هذا العرض أن يتعهد للمركز 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 تطوير الدواء الجينيس X وإمضاء عقد التطوير.

2- مرحلة تصميم الدواء الجينيس Phase de conception

يتم خلال هذه المرحلة:

- حصول المركز CRD على المادة الأولية التي تدخل في إنتاج عينات من الدواء المراد تطويره على مستوى المخابر بكمية قليلة جدا.
- يقوم مخبر التحاليل الكيماوية التابع للمركز بفحص المادة الأولية للتأكد من تطابقها مع المعايير المطلوبة، ويعدّ بناء على نتائج الفحص "شهادة التحليل Certificat d'Analyse".
- يقوم المخبر الجالينوسي بعدة محاولات لإيجاد التركيبة (الصياغة) الصحيحة للدواء الجينيس والشكل الجالينوسي المناسب (الصيغة النموذجية "La formule prototype") ثم يعدّ تقرير الصياغة الجالينوسية "Rapport de Formulation Galénique".
- يتم إعداد كشف مرحلة التصميم "Revue de conception" وعرضه على فريق المشروع وذلك بحضور مدير المركز.

3- مرحلة الإنتاج التجريبي (النموذجي) Phase de transposition pilote

- بعدما يتوصل المخبر الجالينوسي للتركيبة النهائية والشكل الجالينوسي النهائي للدواء الجينيس، يشرع في إنتاج كمية نموذجية من الدواء على مستوى الفرع، حيث يتم استعمال المادة الأولية بكميات أكبر من تلك المستعملة في مرحلة التصميم. ويتم خلال هذه المرحلة:
- إنتاج كمية نموذجية من الدواء الجينيس X على مستوى الفرع.

- تعبئة الدواء في مواد التغليف الأولية والثانوية (القارورات، الصفائح، العلب،...).
- 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 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 حسب متطلبات وطبيعة كل دواء، للتأكد من استقرار الدواء وعدم تأثره بالمتغيرات 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.

4- مرحلة الإنتاج الصناعي Phase de transposition industrielle

يتم خلال هذه المرحلة:

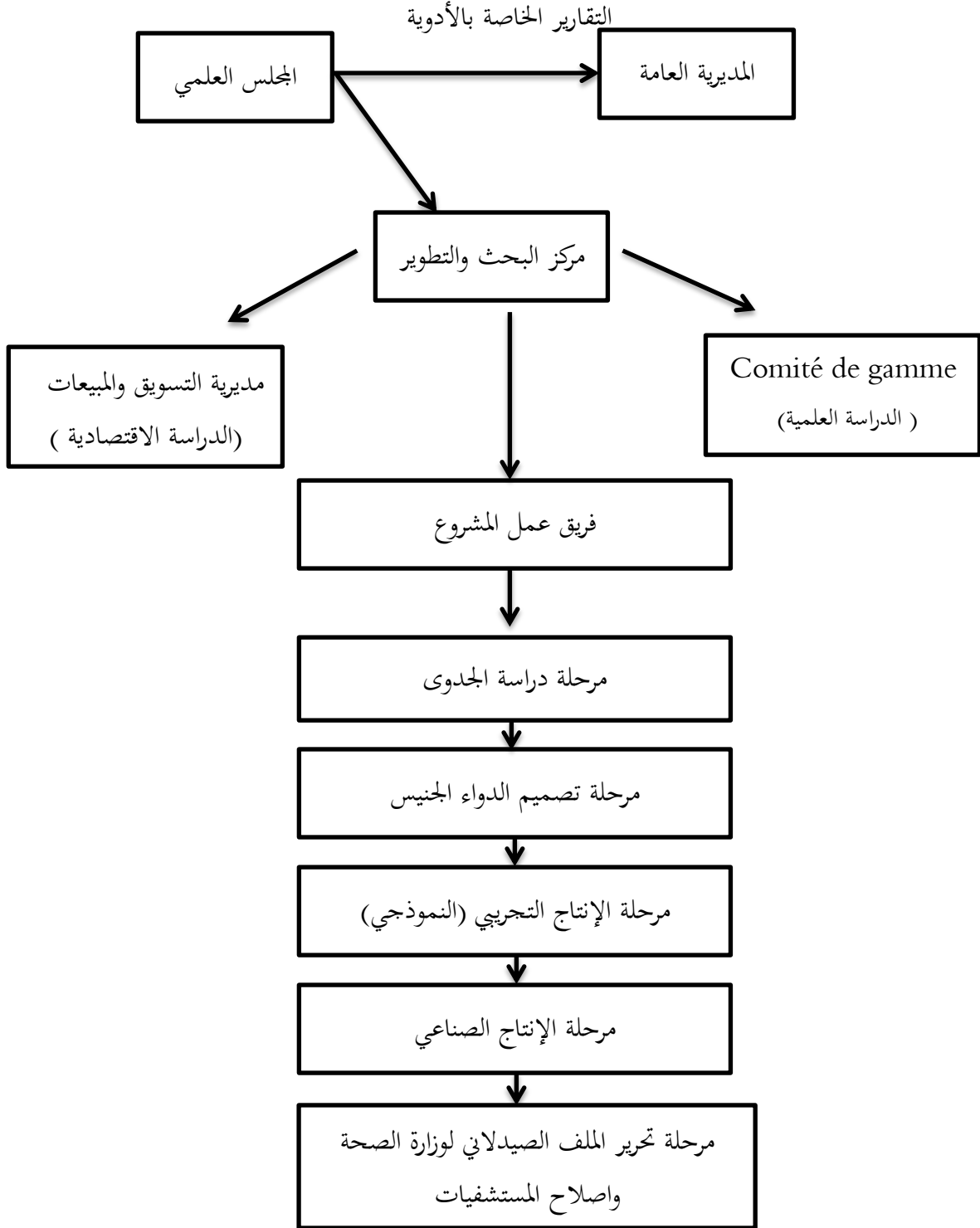
- إنتاج الدواء المطور X على مستوى الفرع بصفة عادية وباستعمال كميات كبيرة من المواد الأولية .
- إعداد كشف مرحلة الإنتاج الصناعي "Revue de transposition industrielle" وعرضه على فريق المشروع CRD وذلك بحضور مدير المركز.

5- مرحلة تحرير الملف الصيدلاني لوزارة الصحة واصلاح المستشفيات Phase de rédaction du dossier pharmaceutique

بعد التحقق من فعالية الدواء، يقوم المجمع بإعداد ملفا يحتوي على كل التفاصيل الخاصة بالدراسات التي أجريت على الدواء الجنييس من مرحلة تصميمه حتى إدخاله للإنتاج الصناعي لتجريبه ومتابعة استقراره، يوجه إلى المديرية المركزية للشؤون الصيدلانية التابعة للمجمع، التي تراجع مرة أخرى قبل وضعه لدى مصالح مديرية الصيدلة التابعة لوزارة الصحة وإصلاح المستشفيات، ومصالح المخبر الوطني لمراقبة المنتجات الصيدلانية للموافقة عليه إذا طابق المواصفات المعمول بها في القطاع، مما يعني إمكانية تصنيع الدواء على المستوى الإنتاجي وتسويقه بعد ذلك. رغم أن هذه المرحلة تبدو مرحلة مرتبطة بالإجراءات إلا أن عدم إنجازها يعني عدم إنتاج المجمع لهذا الدواء الجنييس، باعتبار سوق الدواء في الجزائر يخضع لرقابة الدولة أكثر من القطاعات الأخرى. وتقوم وزارة الصحة بتحديد سعر الدواء بناء على وثيقة السعر المعدة من طرف المجمع صيدال. أنظر الملحق رقم (2)

وفيما يلي يمكن توضيح مختلف المراحل التي يمر بها تطوير الدواء في المجمع في الشكل الآتي:

شكل رقم (III-5) : مراحل تطوير الدواء الجنييس في المجمع صيدال



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات السابقة.

المبحث الثالث: الدراسة التطبيقية

من أجل التقريب الجيد للواقع المالي للمجمع صيدال (مركز البحث والتطوير)، وأخذ نظرة شاملة وجيدة حول الطريقة التي يتم بها محاسبة مشاريع البحث والتطوير وبشكل خاص مشاريع تطوير الأدوية الجنيصة، قمنا بإجراء زيارة ميدانية لمركز البحث والتطوير والمديرية المالية والمحاسبية، وارتكزت الدراسة على مشروع تطوير الدواء الجنيص "دياغوانيد 850ملغ".

المطلب الأول: تقديم مشروع تطوير دواء جنيص "دياغوانيد 850 mg DIAGUANID"

قبل التطرق إلى المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير الخاصة بالدواء الجنيص "دياغوانيد 850ملغ" يجب أولاً التعرف على خصائص الدواء والمراد تطويره، وكل المعلومات المتعلقة بالمشروع من ناحية الوقت والتكاليف.

1- البطاقة الفنية للدواء الجنيص "دياغوانيد 850 mg DIAGUANID"

	<p>دياغوانيد 850 ملغ DIAGUANID®) (850mg</p>
<p>ميتفورمين هيدروكلوريد (Metformin chlorhydrate)</p>	<p>التسمية الدولية المشتركة (DCI)</p>
<p>850 ملغ</p>	<p>الجرعة (DOSAGE)</p>
<p>أقراص مغلقة</p>	<p>الشكل (FORME)</p>
<p>علبة 30</p>	<p>التعبئة (CONDIT)</p>
<p>التمثيل الغذائي - التغذية - مرض السكري: مضاد لمرض السكري عن طريق الفم</p>	<p>قسم الصيدلانية العلاجية</p>
<p>علاج مرض السكري من النوع 2 لدى البالغين فهو يقلل من نسبة السكر الزائد في الدم دون تعزيز إفراز الأنسولين، خاصة المرضى الذين يعانون من زيادة في الوزن، وعندما يكون النظام الغذائي والتمارين الرياضية ليست كافية لاستعادة السيطرة على نسبة السكر في الدم. يمكن استخدامها وحدها أو بالاشتراك مع غيرها من العوامل المضادة لمرض السكري عن طريق الفم أو مع الأنسولين.</p>	<p>الأعراض الجانبية</p>
<p>الغثيان والقيء والاسهال وآلام في الجسم، طفح جلدي، الشعور بضيق في التنفس، الحمى والقشعريرة، صداع، أعراض مشابهة لأعراض الانفلونزا</p>	<p>السعر</p>
<p>147.49 دج</p>	<p></p>

2- المعلومات الخاصة بالمشروع

مركز البحث والتطوير يقوم بإنجاز مشروع تطوير دواء جنيس جديد "دياغوانيد 850ملغ" واستغرقت مرحلة البحث سنة كاملة أما مرحلة التطوير سنتين والجدول الآتي يبين التكاليف المتعلقة بهذا المشروع طيلة المدة المذكورة أعلاه.

2013/12/31	2012/12/31	2011/12/31	البيان
31 573 495,53 دج	53 589 504,31 دج	30 426 935,67 دج	التكاليف المسددة
مرحلة التطوير تنتهي في 2013/12/31 وفي جانفي 2014 تبدأ مرحلة الإنتاج	مرحلة التطوير ابتداء من 2012 /01/01	مرحلة البحث من 2011/01/01 إلى 2011/12/31	مراحل تقدم المشروع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معطيات مقدمة من طرف المجمع صيدال.

إن مركز البحث والتطوير يقوم خلال السنة بعملية البحث والتطوير للعديد من المشاريع "الأدوية الجينية"، فإن التكاليف المتحملة في كل سنة هي عبارة عن تكاليف خاصة بمجموعة من المشاريع ذات مراحل متفاوتة من الإنجاز. ومن أجل تحميل كل مشروع بالأعباء الخاصة به يتوجب معرفة أولا مرحلة الإنجاز الخاصة بكل مشروع، والفصل بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة لكل مشروع وهذا بواسطة برنامج المحاسبة التحليلية الذي يحدد تكلفة كل منتج على حدى.

إن الفترة الزمنية المستغرقة لإنجاز مشروع تطوير دواء جنيس جديد "دياغوانيد 850ملغ" هي من 2011/01/01 إلى غاية 2013/12/31، وفي خلال هذه الفترة مركز البحث والتطوير يقوم بإنجاز 9 مشاريع أخرى، ويتم تنفيذ الدراسة على الميزانية وجدول حسابات النتائج للسنة 2011، 2012، 2013 الخاصة بمركز البحث والتطوير.

المطلب الثاني: التسجيل المحاسبي لتكاليف البحث وأثر ذلك على الميزانية وجدول حسابات النتائج
 إن المرحلة الأولى لإنجاز مشروع تطوير دواء جنيس جديد "دياغوانيد 850ملغ" هي مرحلة البحث،
 حيث يتحمل مركز البحث والتطوير تكاليف مختلفة ويتم تسجيلها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، ومن خلال هذا
 المطلب سيتم عرض المعالجة المحاسبية للتكاليف المتحملة خلال سنة 2011 وأثر ذلك على الميزانية و TCR.

1- التسجيل المحاسبي

يتم تسجيل كافة التكاليف المنفقة في مرحلة البحث محاسبيا ابتداءً من 2011/01/01 وإلى غاية
 2011/12/31 في مركز البحث والتطوير- صيدال - كتكاليف فور حدوثها وذلك حسب طبيعتها في المجموعة
 السادسة، سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة ، لأن من غير الممكن تقدير الفوائد الاقتصادية لهذه التكاليف في
 المستقبل بدرجة معقولة من اليقين، وبناءً على مبدأ الحيطة والحذر لا ينبغي تسجيل هذه التكاليف لأنه إن لم تتحقق أي
 فوائد اقتصادية من تكاليف البحث المتكبدة فقد يتعرض الاستقلال المالي للشركة للخطر، وهذه المعالجة تتوافق مع المعايير
 الدولية للمحاسبة والتقارير المالية والنظام المحاسبي المالي.

• المشتريات المستهلكة

إن مجموع المشتريات المستهلكة خلال سنة 2011 تقدر ب: 5 166 336,69 دج، ولكن متعلقة بتسعة
 مشاريع ومن خلال الحسابات المنجزة من قبل مركز البحث والتطوير، قدرت المشتريات المستهلكة المرتبطة بالمشروع
 "دياغوانيد 850ملغ" ب: 464 970,30 دج.
 ويكون القيد المحاسبي كما يلي :

المبالغ		رقم الحساب	2011	
دائن	مدين		دائن	مدين
	464 970,30	المشتريات المستهلكة	60	
464 970,30		المواد الأولية واللوازم	31	
		استهلاك مواد أولية ولوازم		

• الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى

تشمل الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى كل من مصاريف استقبال الخبراء من الخارج، مصاريف مباشرة
 تتعلق بالأبحاث والدراسات،... وتقدر ب: 16 690 084,65 دج.
 قدرت الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى المرتبطة بالمشروع بمبلغ: 3 338 016,93 دج.

وتسجل محاسبيا كمايلي:

المبالغ		2011	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
3 338 016,93	3 338 016,93	الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى البنك تسديد الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	512	61-62

● أعباء المستخدمين

تعتبر أعباء المستخدمين أهم الأعباء التي يدفعها مركز البحث والتطوير تقدر بمبلغ 153 629 764,81 دج
 قدرت أعباء المستخدمين المرتبطة بالمشروع بمبلغ: 16 899 274,12 دج
 وتم تسجيل أعباء المستخدمين محاسبيا كمايلي:

المبالغ		2011/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
16 899 274,12	16 899 274,12	مصاريف المستخدمين البنك دفع مصاريف المستخدمين	512	631

● مخصصات للاهتلاكات والمؤونات

مجموع مخصصات للاهتلاكات والمؤونات قدر بمبلغ 74 805 187,10 دج ويطبق مركز البحث والتطوير طريقة
 الاهتلاك الخطي و قدرت مخصصات للاهتلاكات والمؤونات المرتبطة بالمشروع بمبلغ: 9 724 674 ,32 دج
 والقيد المحاسبي يكون كمايلي:

المبالغ		2011/12/31	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
9 724 674,32	9 724 674 ,32	المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة، الأصول غير الجارية إهلاك التثبيتات المعنوية والعينية إثبات قسط الإهلاك السنوي	28	681

2- أثر التسجيل المحاسبي لتكاليف البحث على الميزانية وجدول حسابات النتائج

إن التسجيل المحاسبي لتكاليف البحث كتكاليف عادية في حسابات النتائج (ح 6)، وهذا يؤثر على كل من الميزانية وجدول حسابات النتائج.

1-2 تحليل ميزانية مركز البحث والتطوير لسنة 2011

الجدول رقم (III-1) : الميزانية المحاسبية لمركز البحث والتطوير للسنة 2011 (أصول)

الأصول	N (2011)			N-1(2010)
	المبلغ الصافي	الاهتلاكات	المبلغ الإجمالي	الصافي
الأصول غير الجارية فارق الإقتناء (Goodwill) التثبيتات غير المادية التثبيتات المادية أراضي مباني تثبيتات مادية أخرى التثبيتات في شكل إمتياز التثبيتات الجاري إنجازها التثبيتات المالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل	287 081,47	1 032 933,33	1 320 014,80	347 248,20
	53 538 919,15	317 555 026,67	371 093 945,82	66 411 352,13
	116 300,00		116 300,00	116 300,00
مجموع الأصول غير الجارية	53 942 300,62	318 587 960,00	372 530 260,62	66 874 900,33
الأصول الجارية المخزونات والمتنجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزيائن المدينون الآخرون الضرائب وماشابهها الأصول الجارية الأخرى الموجودات وماشابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الجزينة	20 082 444,31	3 018 511,36	23 100 955,67	11 721 483,91
	4 215 861,00	1 362 276,00	5 578 137,33	5 055 921,00
	191 910,74	-	191 910,74	56 878,92
	8 133 546,07	-	8 133 546,07	5 199 449,67
	2 812 010,99	2 375 000,00	5 187 010,99	7 463 042,31
مجموع الأصول الجارية	35 435 773,11	6 755 787,36	42 191 560,47	29 496 775,81
مجموع الأصول	89 378 073,73	325 343 747,36	414 721 821,09	96 371 676,14

المصدر: وثائق داخلية لمركز البحث والتطوير.

• الخصوم

الجدول رقم (III-2) : الميزانية المحاسبية لمركز البحث والتطوير للسنة 2011 (خصوم)

N-1(2010)	N (2011)	الخصوم
		الأموال الخاصة
		رأس المال الصادر
		أس المال غير المطلوب
		والاحتياطات العلاوات
		فارق إعادة التقييم
8 568 928,20		فارق المعادلة
-126 673 639,15	-150 871 309,48	النتيجة الصافية
		رؤوس الأموال الخاصة الأخرى-ترحيل من جديد
109 062 331,52	141 875 829,17	الارتباط بين الوحدات
-9 042 379,43	-8 995 480,31	I المجموع
		الخصوم غير الجارية
		القروض والديون المالية
		الضرائب (المؤجلة والمرصودة لها)
		الديون الأخرى غير الجارية
54 690 320,96	56 591 279,19	المؤونات والنواتج المدرجة في الحسابات سلفا
54 690 320,96	56 591 279,19	II مجموع الخصوم غير الجارية
		الخصوم الجارية
		الموردون والحسابات المرتبطة
6 091 128,27	6 335 916,41	الضرائب
21 459 461,78	21 488 701,78	ديون أخرى
23 173 144,56	13 957 656,66	خزينة الخصوم
50 723 734,61	41 782 274,85	III مجموع الخصوم الجارية
96 371 676,14	89 378 073,73	مجموع الخصوم

المصدر: وثائق داخلية خاصة بمركز البحث والتطوير.

• الأصول غير الجارية: وتشمل على كل من التثبيتات غير المادية والمادية والتثبيتات المالية.

الجدول رقم (III-3): نسبة الأصول غير الجارية من مجموع الأصول في مركز البحث والتطوير

2010	2011	البيان
96 371 676,14	89 378 073,73	Σ الأصول (دج)
66 874 900,33	53 942 300,62	Σ الأصول غير الجارية(دج)
%69.39	%60.35	نسبة الأصول غير الجارية من مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير، صيدال.

يظهر من خلال الجدول أن نسبة الأصول غير الجارية لسنة 2011 تمثل 60.35% من مجموع الأصول ومقارنة بسنة 2010 كانت النسبة 69.39%، انخفاض في نسبة الأصول غير الجارية وهذا راجع إلى عدم وجود سياسة لتحديدتها ولا توجد سياسة توسعية من خلال حيازة أصول إضافية.

● التثبيتات غير المادية والمادية

الجدول رقم (III-4): نسبة التثبيتات غير المادية من الأصول غير الجارية ومن مجموع الأصول
الجدول رقم (III-5): نسبة التثبيتات المادية من الأصول الجارية غير ومن مجموع الأصول

السنوات البيان	2011	2010	السنوات البيان	2011	2010
التثبيتات المادية(دج)	53 538 919,15	66 411 352,13	التثبيتات المادية(دج)	287 081,47	347 248,20
Σ الأصول غير الجارية(دج)	53 942 300,62	66 874 900,33	Σ الأصول غير الجارية(دج)	53 942 300,62	66 874 900,33
نسبة التثبيتات المادية من مجموع الأصول غير الجارية	%99.25	% 99.3	نسبة التثبيتات غير المادية من مجموع الأصول غير الجارية	%0.53	%0.51
Σ الأصول (دج)	89 378 073,73	96 371 676,14	Σ الأصول (دج)	89 378 073,73	96 371 676,14
نسبة التثبيتات المادية من من مجموع الأصول	%50.9	%68.91	نسبة التثبيتات غير المادية من مجموع الأصول	%0.32	%0.36

المصدر: من إعداد الطالبة الاعتماد على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير، صيدال.

يظهر من خلال الجدول أن قيمة التثبيتات غير المادية بالنسبة لمجموع الأصول غير الجارية ومجموع الأصول تكاد تكون معدومة امتلك كلياً، وهذا عكس ما يجب أن تكون عليه لأن المجمع يركز الاستثمار فيه أساساً على التثبيتات غير المادية وبالأخص الاستثمار في أنشطة البحث والتطوير. أما فيما يخص التثبيتات المادية فهي تمثل 99 % من مجموع الأصول غير الجارية و 68.91%، و 50.9 % من مجموع الأصول وهذا يوضح أن مركز البحث والتطوير يستثمر في التثبيتات المادية أكثر من التثبيتات الأخرى وهذا راجع للتجهيزات والآلات والمعدات الموجودة في جميع المخابر الموجودة في المركز، وما تم ملاحظته أن النسب كانت مرتفعة في السنة 2010 وانخفضت في السنة 2011 وهذا راجع للإهلاك وغياب البرامج الاستثمارية.

- الأصول الجارية: وتشمل على كل من المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ، حسابات دائنة واستخدامات مماثلة، الموجودات وماشائها.

الجدول رقم (III-6): نسبة الأصول الجارية من مجموع الأصول في مركز البحث والتطوير

البيان	السنوات	2011	2010
Σ الأصول (دج)		89 378 073,73	96 371 676,14
Σ الأصول الجارية(دج)		35 435 773,11	29 496 775,81
نسبة الأصول الجارية من مجموع الأصول		%39.64	%30.60

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير، صيدال.

يظهر من خلال الجدول أن نسبة الأصول الجارية لسنة 2011 تمثل 39.64 % من مجموع الأصول ومقارنة بسنة 2010 كانت النسبة 30.60 %، وهذا راجع إلى زيادة قيمة المخزونات وقيمة الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة ويجب على المركز التحكم في المخزونات على اعتبار أنها عبارة عن تكلفة وما تم ملاحظته أيضا أن هناك انخفاض كبير على مستوى الخزينة مما قد سيشكل عجز في السيولة.

• الأموال الخاصة

8 995 480,31 - دج سنة 2011 و 9 042 379,43 - دج سنة 2010 ، الأموال الخاصة تشهد إنخفاض وهذا راجع إلى النتائج السلبية التي حققها المركز .

- الخصوم غير الجارية (المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا)

الجدول رقم (III-7): نسبة الخصوم غير الجارية من مجموع الخصوم في مركز البحث والتطوير

البيان	السنوات	2011	2010
Σ الخصوم (دج)		89 378 073,73	96 371 676,14
Σ الخصوم غير الجارية(دج)		56 591 279,19	54 690 320,96
نسبة الخصوم غير الجارية من مجموع الأصول		%63.31	%56.74

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير، صيدال.

يظهر من خلال الجدول أن نسبة الخصوم غير الجارية لسنة 2011 تمثل 60.31 % من مجموع الخصوم ومقارنة بسنة 2010 كانت النسبة 56.74 %، نلاحظ ارتفاع في نسبة الخصوم غير الجارية وهذا راجع إلى ارتفاع قيمة المؤونات.

- الخصوم الجارية: وتشمل الموردون والحسابات المرتبطة، الضرائب، ديون أخرى.

الجدول رقم (III-8): نسبة الخصوم الجارية من مجموع الخصوم في مركز البحث والتطوير

البيان	السنوات	2011	2010
		89 378 073,73	96 371 676,14
		41 782 274,85	50 723 734,61
		%46.74	%52.63

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير، صيدال.

يظهر من خلال الجدول أن نسبة الخصوم الجارية لسنة 2011 تمثل 46.74% من مجموع الخصوم ومقارنة بسنة 2010 كانت النسبة 52.63%، هذا يدل على أن المركز بذل مجهود كبير لتخفيض قيمة الديون وما تم ملاحظته أن هناك تشكيلة كاملة للديون.

2-2 تحليل جدول حسابات النتائج لمركز البحث والتطوير للسنة 2011
الجدول رقم (III-9): جدول حسابات النتائج لمركز البحث والتطوير للسنة 2011

البيان	ملاحظة	ن(2011)	ن(2010)
المبيعات والمنتجات الملحقة خدمات النقل تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع الإنتاج الثابت إعانات الاستغلال التنازل عن المواد الأولية التنازل عن المواد الجاهزة		9 266 974,00	31 614 257,563 14 487 000,00
I. إنتاج الدورة		19 629 474,00	46 101 257,56
المشتريات المستهلكة التنازل عن المواد الأولية التنازل عن المواد الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		5 166 336,69	3 763 486,99
II. استهلاك الدورة		21 856 421,34	21 568 084,81
III. القيمة المضافة للاستغلال (II - I)		-2 226 947,34	24 353 172,75
أعباء المستخدمين الضرائب، الرسوم و المدفوعات المشابهة		153 629 764,81	145 993 475,89
IV. الفائض الإجمالي عن الاستغلال		-162175594.93	-124974566.98
التنازل عن المواد النواتج العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى التنازل عن الأعباء مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات		14 267 913,79	6 132 300,00
V. النتيجة العملياتية		-151 124 937,13	-126 759 186,31
النواتج المالية الأعباء المالية		927 942,11	85 547,16
VI. النتيجة المالية		253 627,65	85 547.16
VII. النتيجة العادية قبل الضرائب (VI+ V)		-150 871 309,48	-126 673 639,15
الضريبة الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع نواتج الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية		106 563 532,30	114 594 810,13
VIII. النتيجة الصافية للأنشطة العادية		-150 871 309,48	-126 673 639,15
العناصر غير العادية (يطلب بيانها) العناصر غير العادية (الأعباء) (يطلب بيانها)			
IX. النتيجة الغير العادية			
X. النتيجة الصافية للدورة		-150 871 309,48	-126 673 639,15

المصدر: وثائق داخلية خاصة بمركز البحث والتطوير.

تحليل جدول حسابات النتائج إنطلاقاً من الأرصدة الوسطية للتسيير (SIG)

- القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج الدورة - استهلاك الدورة

$$-19\ 629\ 474,00 - 21\ 856\ 421,34 = -2\ 226\ 947,34$$

نلاحظ أن القيمة المضافة للاستغلال سالبة نتيجة ارتفاع قيمة استهلاكات الدورة على منتجات الدورة وهذا يعني أن مركز البحث والتطوير (CRD) لم يحقق أية قيمة إضافية من نشاطه الأساسي رغم تحكمه في مستوى الاستهلاكات مقارنة بالسنة 2010، و هذا راجع بالأساس إلى تسجيل تكاليف البحث الخاصة بالمشروع كتكاليف.

- الفائض الإجمالي عن الاستغلال (EBE) = القيمة المضافة للاستغلال - (أعباء المستخدمين -

الضرائب، رسوم والمدفوعات المماثلة)

$$-2\ 226\ 947,34 - (-153\ 629\ 764,81 - 3\ 618\ 882,78) = -162\ 175\ 594,93$$

إن الانخفاض السلبي السابق(القيمة المضافة للاستغلال) أثر بشكل كبير على إجمالي فائض الاستغلال إذ ساهم في تدهور هذا الأخير ومع ارتفاع مصاريف المستخدمين إضافة إلى الضرائب والرسوم الأخرى أدت إلى النتيجة السلبية لإجمالي فائض الاستغلال وهذه النتيجة دليل على عدم قدرة دورة الاستغلال على توليد الفوائض، وهذا ليس في صالح CRD لما يتميز هذا الرصيد بأهمية بالغة في دراسة الأداء الاقتصادي للمؤسسات يعتمد عليه بشكل أساسي في اتخاذ قرارات تغيير النشاط أو الاستمرار فيه، أو الانسحاب منه.

- النتيجة التشغيلية = إجمالي فائض الاستغلال + الإيرادات التشغيلية الأخرى - الأعباء التشغيلية

الأخرى - مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة + استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات

$$(-162\ 175\ 594,93) + (-14\ 267\ 913,79 - 150\ 271,29 - 74\ 805\ 187,10 + 71\ 738\ 202,40) = -151\ 124\ 937,13$$

ويواصل هذا التدهور أثره على النتيجة التشغيلية بالسلب وارتفاع قيمة مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أدى هذا إلى انخفاض النتيجة التشغيلية.

- النتيجة المالية = النواتج المالية - الأعباء المالية

$$253\ 627,65 = 674\ 314,46 - 927\ 942,11$$

النتيجة المالية موجبة لCRD وهذا يعني أن هناك توازن من ناحية دورة التمويل وأداء CRD من النواحي المالية مقبول بالمقارنة مع النتيجة المالية المحققة في سنة 2010.

- النتيجة الصافية = مجموع النواتج - مجموع الأعباء

$$-150\ 871\ 309,48 = 257\ 434\ 841,78 - 106\ 563\ 532,30$$

النتيجة الصافية لCRD سالبة وهذا يآثر على صورة مركز البحث والتطوير ومكانته بالمقارنة مع مراكز الأبحاث الأخرى.

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي لتكاليف التطوير الخاصة بالدواء الجينيس وأثر ذلك على الميزانية وTCR بعد مرحلة البحث التي دامت سنة كاملة وصل فريق CRD إلى نتائج تسمح بالانتقال للمرحلة التالية وهي مرحلة تطوير الدواء الجينيس "دياغوانيد 850ملغ"، ومن خلال هذا المطلب سيتم عرض المعالجة المحاسبية للتكاليف المتحملة خلال سنة 2012 و2013 وأثر ذلك على الميزانية وجدول حساب النتائج.

1- السنة 2012

يقوم مركز البحث والتطوير بتحمل مجموعة من التكاليف في سنة 2012 ومن بينها تكاليف التطوير الخاصة بالمشروع لذا سنعرض التسجيل المحاسبي الذي قام به المحاسب والتسجيل المقترح الذي يتطابق مع .SCF، IAS/IFRS.

1-1 التسجيل المحاسبي لتكاليف التطوير

يتم تسجيل كافة التكاليف المنفقة في مرحلة التطوير محاسبيا ابتداء من 2012/01/01 وإلى غاية 2012/12/31 في مركز البحث والتطوير- صيدال - كتكاليف فور حدوثها وذلك حسب طبيعتها في المجموعة السادسة، علما أن تكاليف التطوير تشكل أساسا من مصاريف المستخدمين، تكلفة المواد الأولية، إهلاك الآلات المستعملة في عملية التطوير. حيث تم تجميع تكاليف التطوير للسنة 2012 في قيد واحد من أجل تسهيل العمل وهو كالاتي:

المبالغ		2012		رقم الحساب	
دائن	مدين			دائن	مدين
	251 965,09	المشتريات المستهلكة			60
	1 280 508,16	الخدمات الخارجية الأخرى			62
	31 127 143,19	أعباء المستخدمين			63
	20 929 887,87	مخصصات الإهلاكات والمؤونات وحسائر القيمة- الأصول غير الجارية			681
251 965,09		المواد الأولية واللوازم		31	
32 407 651,35		البنك		512	
20 929 887,87		إهلاك التثبيات العينية		281	
		تسجيل التكاليف الخاصة بالمشروع لسنة 2012			

إن تكاليف التطوير لسنة 2012 تستوفي الشروط المذكورة في المعيار IAS-38 ونص المادة 121-14 من SCF لذلك يجب على المحاسب تسجيل كافة التكاليف المنفقة في مرحلة التطوير محاسبيا ابتداء من 2012/01/01

وإلى غاية 2012/12/31 في مركز البحث والتطوير- صيدال - ضمن التثبيتات المعنوية وهذه المعالجة تتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية والنظام المحاسبي المالي. ويتم تسجيل التكاليف في حساب 203 المخصص لتكاليف التطوير وفق النظام المحاسبي المالي كمايلي:

المبالغ		2012	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
53 589 504,31	53 589 504,31	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت الإنتاج المثبت للأصول المعنوية تثبيت مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	731	203

2-1 تحليل الميزانية وجدول حسابات النتائج لمركز البحث والتطوير للسنة 2012 بعد المعالجة

1-2-1 تحليل الميزانية

الجدول رقم (III-10): الميزانية المحاسبية لمركز البحث والتطوير للسنة 2012 (أصول) بعد المعالجة

N-1(2011)	N (2012)			الأصول
الصافي	المبلغ الصافي	الاهتلاكات	المبلغ الإجمالي	
287 081,47	53 589 504,31 170149.59	1 149 865,21	53 589 504,31 1 320 014,80	الأصول غير الجارية فارق الإقتناء التثبيتات غير المادية تكاليف التطوير التثبيتات غير المادية الأخرى التثبيتات المادية أراضي مباني تثبيتات مادية أخرى التثبيتات في شكل إمتياز التثبيتات الجاري إنجازها التثبيتات المالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة سندات أخرى مثبته قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
53 538 919,15	65 894 978,76	327 706 888,55	393 601 867,31	مجموع الأصول غير الجارية
116 300,00	116 300,00		116 300,00	الأصول الجارية المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة وإستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وماشابهها الأصول الجارية الأخرى الموجودات وماشابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
53 942 300,62	119 770 932,66	328 856 753,76	448 627 686,42	مجموع الأصول الجارية
20 082 444,31	19 997 326,10	3 018 511,34	23 015 837,44	مجموع الأصول الجارية
4 215 861,00	9 345 601,00	1 362 276,00	10 707 877,00	
191 910,74	191 910,74		191 910,74	
8 133 546,07	9 917 193,59		9 917 193,59	
2812010.99	180189.80	2 375 000,00	2 555 189,80	
35 435 773,11	39 632 221,23	6 755 787,34	46 388 008,57	مجموع الأصول الجارية
89 378 073,73	159 403 153,89	335 612 541,10	495 015 694.99	مجموع الأصول

• الخصوم

الجدول رقم (III-11): الميزانية المحاسبية لمركز البحث والتطوير للسنة 2012 (خصوم) بعد المعالجة

N-1(2011)	N (2012)	الخصوم
		الأموال الخاصة رأس المال الصادر أس المال غير المطلوب والاحتياطات العلاوات فارق إعادة التقييم فارق المعادلة النتيجة الصافية رؤوس الأموال الخاصة الأخرى-ترحيل من جديد الارتباط بين الوحدات
-150 871 309,48	-137 980 595,93	
141 875 829,17	158 184 692,18	
-8 995 480,31	20 204 096,25	I المجموع
		الخصوم غير الجارية القروض والديون المالية الضرائب (المؤجلة والمرصودة لها) الديون الأخرى غير الجارية المؤنات والنواتج المدرجة في الحسابات سلفا
56 591 279,19	77 184 872,95	
56 591 279,19	77 184 872,95	II مجموع الخصوم غير الجارية
		الخصوم الجارية الموردون والحسابات المرتبطة الضرائب ديون أخرى خزينة الخصوم
6 335 916,41	5 877 444,65	
21 488 701,78	22 266 876,78	
13 957 656,66	33 744 891,55	
	124 971,71	
41 782 274,85	62 014 184,69	III مجموع الخصوم الجارية
89 378 073,73	159 403 153,89	مجموع الخصوم

المصدر: وثائق داخلية خاصة بمركز البحث والتطوير.

• الأصول غير الجارية: وتشمل على كل من التثبيتات غير المادية والمادية والتثبيتات المالية.

الجدول رقم (III-12): نسبة الأصول غير الجارية من مجموع الأصول في مركز البحث والتطوير

2011	2012	البيانات
89 378 073,73	159 403 153,89	Σ الأصول (دج)
53 942 300,62	119 770 932,66	Σ الأصول غير الجارية (دج)
%60.35	%75.13	نسبة الأصول غير الجارية من مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير، صيدال.

يظهر من خلال الجدول زيادة نسبة الأصول غير الجارية لسنة 2012 حيث تمثل 75.13% من مجموع الأصول ومقارنة بسنة 2011 كانت النسبة 60.35% وكانت نسبة الأصول غير الجارية في الميزانية المعدة من طرف المركز قبل المعالجة سنة 2012 62.54 %، نسبة الأصول غير الجارية شهدت ارتفاعا واضحا وهذا راجع إلى تثبيت تكاليف التطوير وإدراجها ضمن الأصول.

• التثبيتات غير المادية والمادية

الجدول رقم (III-13): نسبة التثبيتات غير المادية من الأصول غير الجارية ومن مجموع الأصول

البيان	السنوات	2011	2012
التثبيتات غير المادية(دج)		287 081,47	53 759 653,9
Σ الأصول غير الجارية(دج)		53 942 300,62	119 770 932,66
نسبة التثبيتات غير المادية من مجموع الأصول غير الجارية		%0.53	%44.88
Σ الأصول (دج)		89 378 073,73	159 403 153,89
نسبة التثبيتات غير المادية من مجموع الأصول		%0.32	%33.72

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير، صيدال.

إن نسبة التثبيتات غير المادية من مجموع الأصول غير الجارية ومجموع الأصول في تزايد ملحوظ مقارنة بنسبة سنة 2011 وبنسبة سنة 2012 قبل المعالجة، وهذا مايجب أن تكون عليه لأن المجمع يركز الاستثمار فيه أساسا على التثبيتات غير المادية وبالأخص الاستثمار في أنشطة البحث والتطوير. أما فيما يخص التثبيتات المادية فهي لم ترتفع قيمتها بشكل كبير وهذا راجع للاهتلاك وغياب البرامج الاستثمارية.

• الأصول الجارية

إن مجموع الأصول الجارية لسنة 2012 مقارنة بسنة 2011 شهدت ارتفاع طفيف، وهذا راجع إلى زيادة قيمة الزبائن وما تم ملاحظته أيضا أن هناك انخفاض كبير على مستوى الخزينة مما قد يشكل عجز في السيولة.

• الأموال الخاصة

20 204 096,25 دج سنة 2012 و 8 995 480,31 - دج سنة 2011 ، الأموال الخاصة تشهد ارتفاع كبير وهذا راجع إلى التحسن الملحوظ في النتيجة.

• الخصوم غير الجارية (المؤونات والمنتجات المدرجة في الحسابات سلفا)

يظهر من خلال الجدول أن الخصوم غير الجارية لسنة 2012 مقارنة بسنة 2011 شهدت ارتفاعا وهذا راجع إلى ارتفاع قيمة المؤونات.

● الخصوم الجارية

ما تم ملاحظته في جانب الخصوم الجارية إرتفاع الديون بالنسبة لسنة 2011، وظهور خزينة الخصوم بمبلغ 124971.71دج هذا ما أدى إلى إرتفاع مجموع الخصوم الجارية.

1-2-2 تحليل جدول حسابات النتائج لمركز البحث والتطوير للسنة 2012
الجدول رقم (III-14): جدول حسابات النتائج لمركز البحث والتطوير للسنة 2012 بعد المعالجة

1-ن(2011)	ن(2012)	ملاحظة	البيان
9 266 974,00 10 362 500,00	4 870,00 9 798 500,00		المبيعات والمنتجات الملحقة خدمات النقل تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع الإنتاج الثابت إعانات الاستغلال التنازل عن المواد الأولية التنازل عن المواد الجاهزة
19 669 474,00	9 803 370,00		I. إنتاج الدورة
5 166 336,69 16 690 084,65	1 427 802,18 10 360 475,15		المشتريات المستهلكة التنازل عن المواد الأولية التنازل عن المواد الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى
21 856 421,34	11 788 277,33		II. استهلاك الدورة
-2 226 947,34	-1 984 907,33		III. القيمة المضافة للاستغلال (II- I)
156 329 764,81 3 618 882,78	141 801 430,11 2 329 727,23		أعباء المستخدمين الضرائب، الرسوم والمدفوعات المشابهة
-162 175 594,93	-146 116 064,67		IV. الفائض الإجمالي عن الاستغلال
14276913.79 150271.29 74 805 187,10 71 738 202,40	1 496 664.33 127 690,74 118 602 697,99 125 071 523,13		التنازل عن المواد النواتج العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى التنازل عن الأعباء مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وحسائر القيمة استئناف عن حسائر القيمة والمؤونات
-151 124 937,13	-138 278 265,94		V. النتيجة العملية
927 924,11 674 314,46	297 670,01		النواتج المالية الأعباء المالية
253 627,65	297 670,01		VI. النتيجة المالية
-150 871 309,48	-137 980 595,93		VII. النتيجة العادية قبل الضرائب (VI+ V)
106 563 532,30 257 434 841,78	136 669 227,47 274 649 823,4		الضريبة الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع نواتج الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية
-150 871 309,48	-137 980 595,93		VIII. النتيجة الصافية للأنشطة العادية
			العناصر غير العادية (الناتج) (يطلب بيانها) العناصر غير العادية (الأعباء) (يطلب بيانها)
			IX. النتيجة الغير العادية
-150 871 309,48	-137 980 595,93		X. النتيجة الصافية للدورة

المصدر: وثائق داخلية خاص بمركز البحث والتطوير.

تحليل جدول حسابات النتائج إنطلاقاً من الأرصدة الوسطية للتسيير (SIG)

• القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج الدورة - استهلاك الدورة

$$-1\ 984\ 907,33 = 11\ 788\ 277,33 - 9\ 803\ 370,00$$

نلاحظ أن القيمة المضافة للاستغلال سالبة نتيجة انخفاض إنتاج الدورة وهذا يعني أن مركز البحث والتطوير (CRD) لم يحقق أية قيمة إضافية من نشاطه الأساسي رغم الانخفاض الملحوظ على مستوى الاستهلاكات مقارنة بالسنة 2011 وهذا راجع إلى تثبيت التكاليف وتسجيلها في خانة التثبيتات غير المادية في الميزانية.

• الفائض الإجمالي عن الاستغلال (EBE) = القيمة المضافة للاستغلال - أعباء المستخدمين -

الضرائب، رسوم والمدفوعات المماثلة

$$-1\ 984\ 907,33 - (-141\ 801\ 430,11 - 2\ 329\ 727,23) = -146\ 116\ 064,67$$

إن الانخفاض السلبي السابق (القيمة المضافة للاستغلال) أثر بشكل كبير على الفائض الإجمالي عن الاستغلال وهذه النتيجة دليل على عدم قدرة دورة الاستغلال على توليد الفوائض.

• النتيجة التشغيلية = الفائض الإجمالي عن الاستغلال + الإيرادات التشغيلية الأخرى - الأعباء التشغيلية

الأخرى - مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة + استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات

$$125\ 071\ 523,13 + (-146\ 116\ 064,67) - 127\ 690,74 - 1\ 496\ 664,33 - 118\ 602\ 697,99 = -138\ 278\ 265,94$$

ويواصل هذا التدهور أثره على النتيجة التشغيلية بالسالب وارتفاع قيمة مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أدى هذا إلى انخفاض النتيجة التشغيلية، ولكن عند مقارنتنا للنتيجة الموجودة في TCR 2012 نلاحظ تحسن ملحوظ وهذا راجع لتحميل مبلغ مخصصات الإهلاكات والمؤونات الخاصة بالمشروع ضمن التثبيتات .

• النتيجة الصافية = مجموع النواتج - مجموع الأعباء

$$-137\ 980\ 595,93 = 274\ 649\ 823,40 - 136\ 669\ 227,47$$

النتيجة الصافية ل CRD سالبة وهذا يؤثر على صورة مركز البحث والتطوير ومكانته بالمقارنة مع مراكز الأبحاث الأخرى .

2- السنة 2013

يقوم مركز البحث والتطوير بتحمل مجموعة من التكاليف في سنة 2013 ومن بينها تكاليف التطوير الخاصة بالمشروع لذا سنعرض التسجيل المحاسبي الذي قام به المحاسب والتسجيل المقترح الذي يتطابق مع IAS/IFRS، SCF.

1-2 التسجيل المحاسبي لتكاليف التطوير

يتم تسجيل كافة التكاليف المنفقة في مرحلة التطوير محاسبيا ابتداءً من 2013/01/01 وإلى غاية 2013/12/31 في مركز البحث والتطوير- صيدال - كتكاليف فور حدوثها وذلك حسب طبيعتها في المجموعة

المبالغ		2013	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	742 258,09	المشتريات المستهلكة		60
	1 135 951,02	الخدمات الخارجية الأخرى		62
	28 179 924,63	أعباء المستخدمين		63
	1 515 361,74	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وحسائر القيمة- الأصول غير الجارية		681
742 258,09		المواد الأولية واللوازم	31	
29 315 875.65		البنك	512	
1 515 361,74		إهلاك التثبيتات العينية	281	
		تسجيل التكاليف الخاصة بالمشروع لسنة 2013		

السادسة، حيث تم تجميع تكاليف التطوير للسنة 2012 في قيد واحد من أجل تسهيل العمل وهو كالاتي:

إن تكاليف التطوير لسنة 2013 تستوفي الشروط المذكورة في المعيار IAS-38 ونص المادة 121-14 من SCF لذلك يجب على المحاسب تسجيل كافة التكاليف المنفقة في مرحلة التطوير محاسبيا ابتداءً من 2013/01/01 وإلى غاية 2013/12/31 في مركز البحث والتطوير- صيدال - ضمن التثبيتات المعنوية وهذه المعالجة تتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية والنظام المحاسبي المالي.

ويتم تسجيل التكاليف في حساب 203 المخصص لتكاليف التطوير وفق النظام المحاسبي المالي كمايلي:

المبالغ		2013	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	31 573 495,53	مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		203
31 573 495,53		الإنتاج المثبت للأصول المعنوية	731	
		تثبيت مصاريف التنمية القابلة للتثبيت		

2-2 تحليل الميزانية وجدول حسابات النتائج لسنة 2013 بعد المعالجة
1-2-2 تحليل الميزانية

• الأصول

الجدول رقم III-15): الميزانية المحاسبية لمركز البحث والتطوير لسنة 2013 (أصول) بعد المعالجة

N-1(2012)	N (2013)			الأصول
	الصافي	المبلغ الصافي	الاهتلاكات	
				الأصول غير الجارية فارق الإقتناء (Goodwill) التثبيتات غير المادية تكاليف التطوير التثبيتات غير المادية الأخرى
53 589 504,31 170 149,59	85 162 999,84 115 309,61	1 204 705,19	85 162 999,84 1 320 014,80	التثبيتات المادية أراضي مباني تثبيتات مادية أخرى التثبيتات في شكل إمتياز التثبيتات الجاري إنجازها
65 894 978,76	58 280 102,24	336 072 943,14	394 353 045,38	التثبيتات المالية سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل
116 300,00	116 300,00 11 674 001,03		116 300,00 11 674 001,03	
119 770 932,66	155 348 712,72	337 277 648, 33	492 626 361,05	مجموع الأصول غير الجارية
19 997 326,10	21 524 617,44	3 044 378,34	24 568 985,78	الأصول الجارية المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة وإستخدامات مماثلة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب وماشابهها الأصول الجارية الأخرى
9 345 601,00 191 910,74 9 917 193.59	19 213 060,00 14 008,24 12 365 328,68	1 996 182,00	21 209 242,00 14 008,24 12 365 328,68	الموجودات وماشابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة
180 189,80	2 789 622,89	2 375 000,00	5 164 622,89	
39 632 221,23	55 906 637,25	7 415 550,34	63 322 187,59	مجموع الأصول الجارية
159 403 153.89	211 255 349.97	344 693 198,67	555 948 548,64	مجموع الأصول

المصدر: وثائق داخلية خاصة بمركز البحث والتطوير.

• الخصوم

الجدول رقم (III-16): الميزانية المحاسبية لمركز البحث والتطوير لسنة 2013 (خصوم) بعد المعالجة

N-1(2012)	N (2013)	الخصوم
		الأموال الخاصة
		رأس المال الصادر
		أس المال غير المطلوب
		والاحتياطات العلاوات
		فارق إعادة التقييم
		فارق المعادلة
-137980595.93	- 56 022 773,29	النتيجة الصافية
158184692.18	163929319.13	رؤوس الأموال الخاصة الأخرى-ترحيل من جديد
		الارتباط بين الوحدات
-20204096.25	107 906 545,84	I المجموع
		الخصوم غير الجارية
		القروض والديون المالية
		الضرائب (المؤجلة والمرصودة لها)
		الديون الأخرى غير الجارية
77184872.95	58229912.92	المؤنات والنواتج المدرجة في الحسابات سلفا
77184872.95	58229912.92	مجموع الخصوم غير الجارية II
		الخصوم الجارية
5 877 444 ,65	5769124.97	الموردون والحسابات المرتبطة
22 266 876,78	22 745 936,78	الضرائب
33 744 891,55	16 603 829,46	ديون أخرى
124 971,71		خزينة الخصوم
62 014 184,69	45 118 891,21	مجموع الخصوم الجارية III
159 403 153,89	211 255 349.97	مجموع الخصوم

المصدر: وثائق داخلية خاصة بمركز البحث والتطوير.

• الأصول غير الجارية: وتشمل على كل من التثبيتات غير المادية والمادية والتثبيتات المالية.

الجدول رقم (III-17): نسبة الأصول غير الجارية من مجموع الأصول في مركز البحث والتطوير

2012	2013	البيان
159 403 153,89	211 255 349,97	Σ الأصول (دج)
119 770 932,66	155 348 712,72	Σ الأصول غير الجارية(دج)
%75.13	%73.53	نسبة الأصول غير الجارية من مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمركز البحث والتطوير، صيدال.

يظهر من خلال الجدول أن نسبة الأصول غير الجارية لسنة 2012 هي أكبر من نسبة 2013، إنخفاض في نسبة الأصول غير الجارية وهذا راجع للاهتلاك وعدم وجود سياسة لتحديدتها بالنسبة للتثبيات المادية والمالية رغم ارتفاع نسبة التثبيات غير المادية.

● التثبيات غير المادية والمادية

الجدول رقم (III-18): نسبة التثبيات غير المادية من الأصول غير الجارية ومن مجموع الأصول

2012	2013	السنوات البيان
53 759 653,9	85 278 309,45	التثبيات غير المادية(دج)
119 770 932,66	155 348 712,72	Σ الأصول غير الجارية(دج)
%44.88	%54.89	نسبة التثبيات غير المادية من مجموع الأصول غير الجارية
159 403 153,89	211 255 349,97	Σ الأصول (دج)
%33.72	%38.54	نسبة التثبيات غير المادية من مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على القوائم المالية لمركز لبحث والتطوير .

يظهر من خلال الجدول أن قيمة التثبيات غير المادية في ارتفاع مستمر، وهذا مايجب أن تكون عليه لأن مركز البحث والتطوير يركز الاستثمار فيه أساسا على التثبيات غير المادية وبالأخص الاستثمار في أنشطة البحث والتطوير. أما فيما يخص التثبيات المادية فهي في تناقص مستمر، وهذا يوضح أن CRD لا يستثمر في التثبيات المادية، وما تم ملاحظته أن قيمة التثبيات المادية كانت مرتفعة في السنة 2012 وانخفضت في السنة 2013 وهذا راجع بالأساس إلى الإهلاك.

● الأصول الجارية

يظهر من خلال الجدول أن مجموع الأصول الجارية لسنة 2013 ومقارنة بسنة 2012 أن هناك ارتفاع في قيمة الأصول الجارية، وهذا راجع إلى زيادة قيمة المخزونات وقيمة الحسابات الدائنة والاستخدامات المماثلة، وما تم ملاحظته أيضا أن هناك تحسن على مستوى الخزينة وهذا مؤشر جيد يحمي CRD من الوقوع في المشاكل (عجز في السيولة).

● الأموال الخاصة

20 204 096,25 دج سنة 2012 و 107 906 545,84 دج سنة 2013 ، الأموال الخاصة في ارتفاع مستمر

وملاحظ رغم النتيجة الصافية سالبة ومقارنة بالقيمة الموجودة في جدول حسابات النتائج قبل المعالجة.

ملاحظة: باقي عناصر الميزانية لم تتغير بشكل كبير لذا أهملناها لتجنب التكرار.

2-2-2 تحليل جدول حسابات النتائج لمركز البحث والتطوير لسنة 2013

الجدول رقم (III-19): جدول حسابات النتائج لمركز البحث والتطوير لسنة 2013 بعد المعالجة

البيان	ملاحظة	(2013)ن	(2012)ن-1
المبيعات والمنتجات الملحقة خدمات النقل تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد التصنيع الإنتاج الثابت إعانات الاستغلال التنازل عن المواد الأولية التنازل عن المواد الجاهزة		1 818 910,72 1 034 000,00	4 870,00 9 798 500,00
I. إنتاج الدورة		12 158 910,72	9 803 370,00
المشتريات المستهلكة التنازل عن المواد الأولية التنازل عن المواد الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى		2 969 032,36 11 485 726,98	1 427 802,18 10 360 475,15
II. استهلاك الدورة		14 454 759,34	11 788 277,33
III. القيمة المضافة للاستغلال		- 2 295 848,62	-1 984 907,33
أعباء المستخدمين الضرائب، الرسوم والمدفوعات المشابهة		128 375 212,19 3 854 944,77	141 801 430,11 2 329 727,23
IV. الفائض الإجمالي عن الاستغلال		-134 526 005,58	-146 116 064,67
التنازل عن المواد النواتج العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى التنازل عن الأعباء مخصصات للاهتلاكات والمؤونات وحسائر القيمة استئناف عن حسائر القيمة والمؤونات		5,94 43 409,36 8 587 049,88 21 785 759,68	1 496 664,33 127 690,74 118 602 697,99 125 071 523,13
V. النتيجة العملية		-121 370 699,20	-138 278 265,94
الناتج المالي الأعباء المالية		84 420,54	297 670,01
VI. النتيجة المالية		84 420,54	297 670,01
VII. النتيجة العادية قبل الضرائب (VI+ V)		-121 286 278,66	-137 980 595,93
الضريبة الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع نواتج الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية		-11 674 001,03 34 029 096,88 177 101 135,22	1136 669 227,47 274 649 823,4
النتيجة الصافية للأنشطة العادية		-132 960 279,69	-137 980 595,93
العناصر غير العادية (الناتج) (يطلب بيانها) العناصر غير العادية (الأعباء) (يطلب بيانها)			
النتيجة الغير العادية			
النتيجة الصافية للدورة		-132 960 279,69	-137 980 595,93

المصدر: وثائق داخلية خاصة بمركز البحث والتطوير.

تحليل جدول حسابات النتائج إنطلاقاً من الأرصدة الوسطية للتسيير (SIG)

● القيمة المضافة للاستغلال = إنتاج الدورة - استهلاك الدورة

$$- 2\,295\,848,62 = 14\,454\,759,34 - 12\,158\,910,72$$

نلاحظ أن القيمة المضافة للاستغلال سالبة نتيجة ارتفاع استهلاكات الدورة وهذا يعني أن مركز البحث والتطوير (CRD) لم يحقق أية قيمة إضافية من نشاطه الأساسي رغم زيادة إنتاج الدورة مقارنة بالسنة 2012.

● إجمالي فائض الاستغلال (EBE) = القيمة المضافة للاستغلال - أعباء المستخدمين - الضرائب،

رسوم والمدفوعات المماثلة

$$-164584139.34 = 3\,854\,944,77 - 128\,375\,212,19 - (-2\,295\,848,62)$$

إن الانخفاض السلبي السابق (القيمة المضافة للاستغلال) أثر بشكل كبير على إجمالي فائض الاستغلال هذا ورغم انخفاض أعباء المستخدمين بسبب إدماج جزء منها المتعلق بالمشروع في حساب 203 وهذه النتيجة دليل على عدم قدرة دورة الاستغلال على توليد الفوائض.

● النتيجة التشغيلية = إجمالي فائض الاستغلال + الإيرادات التشغيلية الأخرى - الأعباء التشغيلية

الأخرى - مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة + استرجاع على خسائر القيمة

والمؤونات

$$21785759.68 + 8\,587\,049,88 - 43\,409,36 - 5,94 + (-164584139.34)$$

$$-121\,370\,699,20 =$$

ويواصل هذا التدهور أثره على النتيجة التشغيلية بالسالب وهذا رغم إنخفاض قيمة مخصصات الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة بسبب إدماج جزء منها المتعلق بالمشروع في حساب 203.

● النتيجة الصافية = مجموع النواتج - مجموع الأعباء

$$-132\,960\,279,69 = 166\,989\,376,57 - 34\,029\,096,88$$

النتيجة الصافية لـ CRD سالبة وهذا يآثر على صورة مركز البحث والتطوير ومكانته بالمقارنة مع مراكز الأبحاث الأخرى.

خلاصة الفصل

بعد دراسة حالة مجمع صيدال (مركز البحث والتطوير) ومستوى تطبيق المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير، وجدنا أن تكاليف البحث على مستوى مجمع صيدال يتم تسجيلها كتكاليف عادية خلال الدورة ، وتم تقديم التسجيلات المحاسبية التي قامت بها مديرية المالية والمحاسبة فيما يخص المشروع تطوير الدواء الجنيس "دياغوانيد 850ملغ" حيث دامت مدة البحث سنة واحدة، وما تم ملاحظته عدم وجود نظام المحاسبة التحليلية الذي يحدد التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بكل مشروع، والمبالغ التي تم تسجيلها قد قمنا بتحديدنا وفق معلومات ونسب مأخوذة من التقارير السداسية التي يقوم بإعدادها مركز البحث والتطوير، وإبراز أثر ذلك على الميزانية وجدول حسابات النتائج.

أما فيما يخص تكاليف التطوير فيتم تسجيلها كتكاليف عادية خلال الدورة رغم توفر الشروط المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي وهذا راجع إلى السياسة المنتهجة من قبل المجمع، ومن أجل ذلك انتقلنا إلى عرض التسجيلات المحاسبية التي ينبغي على المركز البحث والتطوير القيام بها والاعتراف بتكاليف التطوير كأصل معنوي ويدرج ضمن الميزانية.

وكان عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج في نسختين، واحدة قبل إعادة إدراج جميع تكاليف التطوير كأصل معنوي والموجودة في الملاحق والأخرى التي تم فيها إدراج تكاليف التطوير كأصل معنوي، مع تقديم تحليل مختصر عن الوضع المالي وكشف بعض نقاط القوة والضعف، وما تم ملاحظته عند إدراج تكاليف التطوير في الميزانية كأصل معنوي كان له أثر كبير على المعلومات المحاسبية والمالية، والواقع المالي والاقتصادي وبصفة عامة صورة مركز البحث والتطوير .

الخاتمة

البحث عن لغة واحدة من أجل التواصل الجيد بين مختلف الدول أصبح ضرورة تفرضها العولمة ومتطلبات المعلومات المالية والمحاسبية، وبما أن النظام المحاسبي هو مصدر هذه المعلومات، لذلك من المهم جدا تصميم نظام محاسبي موحد يسهر على تزويد المعلومات المالية والمحاسبية ذات صلة وموثوق بها، تتميز بالمصداقية وقابلية للمقارنة على الصعيدين المحلي والدولي لخدمة المستثمرين وأطراف أخرى ذات العلاقة لاتخاذ القرارات المناسبة.

الجزائر بدورها حاولت تكييف نظامها المحاسبي مع قواعد المحاسبة الدولية، حيث تبنت النظام المحاسبي المالي (SCF) المستوحى من المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية (IFRS / IAS)، لكن تطبيق هذا النظام في المؤسسات الجزائرية تواجهه صعوبات سواء كان ذلك مع التغيرات والمفاهيم الجديدة التي تم إدخالها أو من ناحية القياس والإفصاح.

تزايد حجم الأصول المعنوية في هيكل أصول المؤسسات، وظهور نمط جديد من المؤسسات على غرار مؤسسات المعرفة، وتوجه الاقتصاد العالمي أكثر من المنتجات والاستثمارات غير المادية، يحتم على المؤسسات الاقتصادية الاهتمام بهذا النوع من الأصول من خلال تسييره وقياس قيمته عند كل مرحلة لتشخيص وضعيته واتخاذ القرار المناسب. كما أن تقييم هذه الأصول يندرج في إطار تقييم المؤسسات بصفة عامة والمفيدة لكافة مستخدمي القوائم المالية، وأغلبية هذه الأصول يتوقع أن تكون لها منافع مستقبلا غير أن الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة بأغلبية الدول لا تسمح للمؤسسات بالاعتراف بها وهذا راجع إلى صعوبة قياسها وتقييمها بشكل صادق.

تتطلب الصناعة الصيدلانية مستوى عالي من التقنية، كونها من الصناعات ذات الخصوصية التي تتميز باعتمادها على وظائف البحث والتطوير بصورة أساسية لضمان تنافسية عالية، فيما يجعلها اقتصاديا من الصناعات ذات الكلفة العالية التي تتطلب تجنيد أموال كبيرة في الاستثمار في عمليات البحث والتطوير، فأنماط الإنتاج تعتمد كلية على خلايا البحث بمختلف مراحله التي تستلزم توفير سلسلة كبيرة من المخابر المجهزة بتجهيزات عالية التقنية، ويشرف عليها تقنيين ومهندسين ذو كفاءات عالية، والى مهارة عالية في الإدارة والتسيير.

تزايد اهتمام المؤسسات بأنشطة البحث والتطوير وارتفاع حجم المبالغ التي تنفقها على هذه الأنشطة كنوع من الاستثمار الذي أصبح يمثل مؤشرا إيجابيا يوحى بقدرة المؤسسة على مواكبة التغيرات التكنولوجية السريعة، مقاومة المنافسة وتحقيق البقاء والاستمرارية.

لقد اختلفت الممارسات الدولية في مجال المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير هناك من يرى وجوب تسجيل تكاليف البحث والتطوير كتكاليف عادية خلال السنة والطرف الآخر يرى بأن تكاليف البحث هي تكاليف عادية تسجل في الصنف السادس، أما تكاليف التطوير وجب إظهارها كأصول غير ملموسة إذا ثبتت منافعها المستقبلية بدرجة عالية من اليقين وإطفاء هذه التكاليف على الفترة التي تتحقق فيها هذه المنافع تطبيقا لمبدأ المقابلة. أما بالنسبة لمعالجة

النظام المحاسبي المالي لتكاليف البحث والتطوير فهي لا تختلف عن المعالجة المقدمة من طرف المعيار الدولي للمحاسبة IAS-38.

إن الاختيار السليم لطريقة معالجة تكاليف البحث والتطوير هو ذلك الذي ينسجم مع الأحداث والوقائع المحاسبية الخاصة بكل دولة وكل مؤسسة، ويأخذ بعين الاعتبار المفاهيم والمبادئ المحاسبية كمبدأ الحيطة والحذر ومبدأ المقابلة، من أجل توفير المعلومات المحاسبية بالخصائص النوعية اللازمة لاتخاذ القرارات في الوقت والمكان المناسبين.

1- اختبار الفرضيات

بعد استعراض مختلف جوانب الموضوع، من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية، تم التوصل إلى نتائج خاصة باختبار الفرضيات كمايلي:

- الفرضية الأولى: حيث تم التوصل إلى صحة هذه الفرضية، لأن النظام المحاسبي المالي يتوافق بدرجة عالية مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية سواء من حيث الإطار المفاهيمي النظري أو من حيث المعالجة المحاسبية لبعض المسائل المطروحة في المحاسبة، رغم ملاحظة بعض الاختلافات التي ترجع أساسا إلى خصوصيات البيئة الجزائرية (البيئة القانونية).
- الفرضية الثانية: حيث تم إثبات أن هذه الفرضية صحيحة، لأن بعد الدراسة التي قمنا بها ومختلف البحوث التي تم الاطلاع عليها تم استخلاص أن أنشطة البحث والتطوير وهي البحث والتطوير هي أنشطة علمية تكنولوجية هدفها الوصول إلى المعرفة العلمية وتطبيقها من أجل عملية تحسين أو تطوير منتج ما، وهي مذكورة في المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية.
- الفرضية الثالثة: حيث تم التوصل إلى أن هذه الفرضية خاطئة لأن المجمع صيدال لا يقوم بالقياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف البحث والتطوير وفق SCF وهذا من خلال الدراسة الميدانية والتطبيقية.

2- نتائج الدراسة

إن الهدف من معالجة موضوع المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير هو تكوين صورة واضحة حول هذا الموضوع في كل من الجزء النظري والتطبيقي الذي تناول تطبيق هذا المفهوم في الجزائر وتم أخذ مجمع صيدال كدراسة حالة، من أجل هذا سوف سيتم عرض النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة.

1-2 النتائج النظرية

- المحاسبة هي نشاط مستقل يقوم بتسجيل وتبويب العمليات الاقتصادية وفق نظام محاسبي مؤسسة ما في فترة زمنية محددة بشكل يتلائم مع طبيعة المؤسسة وفق فروض ومبادئ محاسبية متعارف عليها، للخروج بنتائج ومعلومات صالحة يتم الإفصاح عنها للأطراف ذات العلاقة وتساعد على إتخاذ القرار.
- إن اختلاف المعايير المحاسبية بين الدول جاء نتيجة لعدة عوامل اقتصادية قانونية واجتماعية، مما أدى إلى وجود قوائم مالية مختلفة وغير متجانسة في الشكل والمضمون وهذا ما أدى إلى ضرورة العمل على تقليص فجوة الاختلاف وتحقيق التوافق الدولي من خلال وضع المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية.
- وظيفة البحث والتطوير بما فيها الابتكار والإبداع ضرورة ملحة وممر حتمي لأية دولة نامية كانت أو متقدمة تريد فعلاً تحقيق التنمية الاقتصادية أو المحافظة على مستوى تطورها.
- المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير حسب النظام المحاسبي المالي استلهمت من المعالجة المقدمة من طرف المعيار الدولي IAS-38.

2-2 النتائج التطبيقية

- تختلف صفات وقدرات الموارد البشرية العاملة في البحث والتطوير، حيث تجرى المراحل الأولى من عملية البحث والتطوير من قبل العلماء المختصين في مجال معين، و في وقت لاحق تنفذ مراحل التطوير من قبل المطورين الذين لديهم مهارات أكثر عمومية.
- يتوقف نجاح وظيفة البحث كالتطوير داخل المؤسسة على أساس تنظيمها والكفاءة الفنية الجيدة للعمال القائمين عليها، إضافة إلى توفير الموارد المالية الضرورية كما أن التعاون الجيد بينها وبين وظيفتي التسويق والإنتاج يعمل على نجاح المنتجات وأساليب الإنتاج المحسنة أو الجديدة.
- إن الفصل بين البحث والتطوير في كثير من الأحيان صعب جدا، ولكن هناك دلائل على أن الاختلافات بين الاثنين قوية، لأن طبيعة البحث والتطوير تختلف حيث أن الهدف من البحث هو الفعالية، فيما يتمثل الهدف من التطوير هو إدخال منتج جديد إلى السوق بكفاءة وفي الوقت المناسب، كما أن العامل الرئيسي في مجال البحث هو الإبداع وهذا بدوره يعتمد على الموارد البشرية المتاحة. وتعتمد المزاي في مجال البحث فيما يتعلق بالمنافسين على المعرفة العلمية والتقنية للأفراد، والعامل الرئيسي في التطوير هو التنظيم، حيث يسمح التنظيم الفعال بالتحكم في الوقت والتكلفة.
- تتم معالجة تكاليف البحث لمشاريع البحث والتطوير كتكاليف عادية وفقا لما جاءت به المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية والنظام المحاسبي المالي.

- تتم معالجة تكاليف التطوير لمشاريع البحث والتطوير كتكاليف عادية، رغم توفر الشروط اللازمة لتثبيتها، وهذا لا يتوافق مع المعالجة المقدمة لتكاليف التطوير من قبل المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير المالية والنظام المحاسبي المالي.
- عند تسجيل تكاليف التطوير الخاصة بالمشروع كأصل معنوي في الميزانية، وهذا بعد استيفاء جميع الشروط المذكورة في IFRS/IAS و SCF أدى إلى ظهور ميزانية محاسبية جديدة وجدول حسابات النتائج جديد.
- الوضعية المالية لمركز البحث والتطوير (CRD) في تحسن مستمر بعد تثبيت تكاليف التطوير، وهذا هو التأثير الذي حاولنا إبرازه من خلال الدراسة التطبيقية.

3- الاقتراحات

- من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي نوجزها في ما يلي:
- إن تطبيق النظام المحاسبي المالي عند إعداد القوائم المالية يكسبها مصداقية وموثوقية أكبر ويسمح بمقارنة نشاطها مع نشاط الدول التي تطبق هذه المعايير لذلك يجب إلزام المؤسسات بإعداد قوائم مالية وفقا للأسس والقواعد المنصوص عليها في SCF .
- استخدام نظام المحاسبة التحليلية للتحكم في التكاليف الإدارية.
- اعتماد سياسة واضحة ودائمة للتعليم والتكوين والرسكلة والتدريب لمختلف عمال مركز البحث والتطوير، مع توفير العناية بالعنصر البشري الذي يعتبر الأصل في إنتاج المعرفة وإدارة البحوث والدراسات.
- إن توفير الجو الرقابي الفعال (غير المعرقل للنشاط) يساعد على بلوغ الأهداف بدرجات عالية من الفاعلية والكفاءة لذا نقترح على أي مسؤول في أي مؤسسة اقتصادية كبيرة الحجم وكذا مؤسسات الدولة أن يسعى إلى تبني طرق ونماذج رقابية حديثة، تساعد على التقليل من الثغرات وأعمال الغش والتوفيق في القيام بأداء أنشطتهم بصورة فعالة.
- إدارة واستثمار البحوث والدراسات الموجودة داخل المؤسسة وتجسيدها على أرض الواقع، على اعتبار أن المعلومة كغيرها من الأصول أنفقت المؤسسة أموالا طائلة من أجل إنتاجها أو الحصول عليها، كما أن قد تهلك بالتقادم وبالتالي تتحمل المؤسسة مصاريف إنتاجها دون مقابل.
- تحديد مجالات البحوث والدراسات المعنية بالبحث والتطوير والإبداع والابتكار بشكل مستمر، مع وضع سلم للأولويات بالنسبة لهذه البحوث والدراسات وذلك خدمة للمؤسسة ومسايرة لمتغيرات محيطها التنافسي السريع التطور والشديد التعقيد.
- ربط الصلة الوثيقة مع المحيط العلمي (الجامعات، مراكز البحث، مراكز التكوين، الباحثين، المبدعين...) وذلك من خلال المساهمة والاطلاع على آخر ما أنتجته هذه الهيئات البحثية، مع السعي لمحاولة إسقاطه على واقعها الخاص.

- إعداد دليل الإجراءات الذي يبين طريقة حساب تكاليف البحث والتطوير في مجمع صيدال .
- أما على المستوى الكلي فمساهمة الدولة في بناء مراكز البحث العلمي والتطبيقي في كل القطاعات، سوف يؤدي الى رفع مستوى الإنتاج والخدمات المقدمة.
- بناء أنظمة معلومات وخاصة (للبائانات الراجعة) وتوظيفها بفاعلية، فإجراء البحوث وتطويرها يجب أن يتم قبل دخول السوق، حيث يُلقى على عاتق فريق التسويق مهام تحسس التغيرات السوقية، لأنه على تماس مباشر مع الزبائن، كما يقع على عاتقه المحافظة على المنافسين والزبائن بمواكبة اتجاهات السوق وتحليل احتياجاتهم ورغباتهم. ويعتبر بناء نظام فعال لجمع بيانات التغذية العكسية أداة لا يمكن الاستغناء عنها، فنجاح نتائج البحث والتطوير يزيد فرص ارتفاع الأرباح وكسب حصص أكبر في السوق.
- اللجوء إلى سياسة التعاقد مع جهات خارجية لتنفيذ مشروعات بحث وتطوير معينة للتقليل من التكاليف.
- ضرورة تزويد مركز البحث والتطوير CRD بالآلات والأساليب التكنولوجية الحديثة حتى يتمكن من منافسة المخابر الصيدلانية الأجنبية.
- يتعين على مجمع صيدال زيادة الإنفاق على أنشطة البحث والتطوير من خلال زيادة النسبة المخصصة للاستثمار في هذه الأنشطة من المبيعات السنوية.
- ضرورة تقييم وتسجيل تكاليف التطوير ككثيبتات معنوية في ميزانية مركز البحث والتطوير نظرا لمساهمتها في زيادة صافي أصول مركز البحث والتطوير بصفة خاصة ومجمع صيدال بصفة عامة.
- تعزيز البحث والتطوير من أجل تطوير أدوية جديدة لمواجهة التحديات العالمية التي تمثلها الاحتياجات الصحية للبلدان النامية بوسائل تضمن إمكانية الحصول على المنتجات بجودة عالية وبأسعار مقبولة.

4- آفاق البحث

- المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير هي مسألة جد معقدة وحديثة نوعا ما، وتتطلب الكثير من الفهم والإتقان والبحث ولهذا يجب تطوير هذا الموضوع وتعزيزه بأبحاث أخرى على سبيل المثال:
- دور نظام المحاسبة التحليلية في تحسين المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير.
 - المراجعة الداخلية لمشاريع البحث والتطوير.
 - حوكمة وظيفة البحث والتطوير.
 - القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف البحث والتطوير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1- باللغة العربية

1-1 الكتب

- 1- اسماعيل ابراهيم جمعة، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996.
- 2- حكمت أحمد الراوي، "نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة، نظري مع حالات تطبيقية"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، مصر، 2009.
- 3- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان 2000.
- 4- خالد راغب الخطيب، أصول المحاسبة، دار المستقبل للنشر، الأردن، 1998.
- 5- خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار الثقافة، الأردن، 2005.
- 6- دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، ترجمة: أحمد حامد حجاج، سلطان محمد السلطان، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار المريخ، الرياض، 1999.
- 7- رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 8- رضوان حلوة حنان وآخرون، أسس المحاسبة المالية، دار ومكتبة حامد، الأردن، 2004.
- 9- ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2006.
- 10- صلاح عباس، العملة وأثارها في البطالة والفقر التكنولوجي في العامل الثالث، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2004.
- 11- طارق عبد العال حماد، القياس والتقييم المحاسبي، موسوعة المعايير المحاسبية، الجزء الخامس، الدار الجامعية، 2002-2003.
- 12- عادل حسن، إسماعيل السيد، إدارة الإنتاج، مركز الإسكندرية للكتاب، الإسكندرية، 1994.
- 13- عبد الحي مرعي وآخرون، أصول القياس والاتصال المحاسبي، دار النهضة العربية، الأردن، 1988.
- 14- عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002.
- 15- عصام مرعي، قواعد المحاسبة الدولية، لجنة قواعد المحاسبة الدولية، دار العلم للملايين، بيروت، 1987.
- 16- كيسو وويجانت، المحاسبة المتوسطة، جهة النشر جون ويلي، نيويورك، الولايات المتحدة 1998.
- 17- محمد سعيد أوكيل، وظائف ونشاطات المؤسسة الصناعية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 18- محمد سمير الصبان وآخرون، المحاسبة المتوسطة: قواعد القياس والإفصاح والتحليل المحاسبي، الجزء الثاني، الدار الجامعية، 1997.
- 19- محمد عباس بدوي وعبد الله هلال عبد العظيم، مبادئ المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2001.

- 20- محمد نصر الهوارى، دراسات في نظرية المحاسبة، المطبعة الكمالية بعبادين، مصر، 1966.
- 21- محمود السيد الناغى، دراسات في نظرية المحاسبة، دار القلم للنشر والتوزيع، الإمارات العربية المتحدة، 1989.
- 22- محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2003.
- 23- مدني بلغيث، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- 24- نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، معهد الدراسات المصرفية، عمان، الأردن، 1999.
- 25- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا لنظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
- 26- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002.
- 27- هوشيار معروف، تحليل الاقتصاد التكنولوجي، دار جرير للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2006.
- 28- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000.
- 29- وليد ناجي الحيايلى، بدر محمد علوان، المحاسبة المالية في القياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
- 30- يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، 2002.
- 31- يوسف محمد جربوع، نظرية المحاسبة (الفروض، المبادئ، المعايير)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2001.

2-1 المذكرات والرسائل الجامعية

- 1- إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.
- 2- صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية وأثره على جودة المعلومة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010-2011.

- 3- بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.
- 4- بوسبعين تسعديت، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية والمالية، تخصص محاسبة، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2009-2010.
- 5- بوسلامي عمر، دور الابداع التكنولوجي في تحقيق المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة سطيف، 2012-2013.
- 6- بوقروة لامعة، دريسي نور الهدى، دور نظام المعلومات المحاسبية في إتخاذ القرارات بالمؤسسة الإنتاجية مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2008-2009.
- 7- جلالي ياسمين، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009-2010.
- 8- جميلة بن هجيرة، أثر تطبيق أدوات القياس المحاسبي على التثبيات العينية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة ورقلة، 2012-2013.
- 9- حميد عبد الله علي مسواك، تطوير القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، رسالة مقدمة للحصول على درجة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية التجارة والاقتصاد، جامعة عمران، 2012.
- 10- حورية شعيب، تسيير وظيفة البحث والتطوير في المؤسسة الصناعية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013-2014.
- 11- روابح ليلي، قحام أسامة، أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسة، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، 2007-2008.
- 12- دحماني ليندة، التسويق الصيدلاني، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة دالي براهيم، الجزائر، 2009-2010.
- 13- رواص صالح، الاعتراف والقياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013-2014.

- 14- سفير محمد، الافصح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، المركز الجامعي بالمدية، 2008-2009.
- 15- عبد الحكيم عبد الله النسور، الأداء التنافسي لشركات صناعة الأدوية الأردنية في ظل الانفتاح الاقتصادي، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في الاقتصاد والتخطيط، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، سوريا، 2009.
- 16- عقاري مصطفى، مساهمة علمية لتحسين المخطط الوطني للمحاسبة، أطروحة دكتوراة دولة في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، سطيف، 2004.
- 17- عمار بوشناف، عن P.Caspar et C..Afriat الميزة التنافسية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجيستر غير منشورة، الجزائر، 2002
- 18- قلال مريم، كيفية ترويج الأدوية في الجزائر، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في التسويق، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، 2013 - 2014.
- 19- محمد السايح عبد الحكيم، تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2009-2010.
- 20- مرخوفي هناء، المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة وفق النظم المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010-2011.
- 21- نذير نصر الدين، الإبداع التكنولوجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصناعية، مذكرة ماجيستر في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001.

3-1 المجالات

- 1- سعود جاير مشكور، كفاح جبار، تكاليف البحث والتطوير ومعالجتها المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 21، 2008.
- 2- عبد اللطيف مصطفى، عبد القادر مراد، أثر استراتيجية البحث والتطوير على ربحية المؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، 2013.
- 3- قورين حاج قويدر، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10، 2012.

- 4- محمد الناصر حميداتو، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، العدد الخامس، 2012.
- 5- نزار كاظم صباح الخيكاني، إمكانات البحث والتطوير في البلدان العربية ودورها في تعزيز القدرة التنافسية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 1، 2010.
- 4-1 **الملتقيات والندوات**
- 1- بوراس أحمد، كرمان هدى، أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات، الملتقى الأول حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، عنابة، 21-22 نوفمبر 2007.
- 2- سفيان نقماري، رحمة بلهادف، واقع تكيف المؤسسات الجزائرية مع النظام المحاسبي المالي، الملتقى الوطني الأول حول النظام المحاسبي المالي بالجزائر وعلاقته بالمعايير الدولية، 13-14 جانفي 2013.
- 3- عرابية الحاج، تمجدين نور الدين، وظيفة البحث والتطوير كأساس لتحقيق ميزة تنافسية جديدة في المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الدولي حول المعرفة في ظل الاقتصاد الرقمي ومساهمتها في تكوين المزايا التنافسية للبلدان العربية، جامعة الشلف، 27-28 نوفمبر 2007 .
- 4- عدمان مريزق، دور البحث والتطوير في تعزيز تنافسية المؤسسات الصناعية، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، 2010.
- 5- محمد العربي ساكر، ريس عبد الحق، حوكمة وظيفة البحث والتطوير في المؤسسة الاقتصادية، ملتقى دولي حول "الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب البليدة، يومي 18 و 19 ماي 2011.
- 6- محمد قويدري، واقع و آفاق أنشطة البحث والتطوير في بعض البلدان المغاربية، الملتقى الدولي حول التنمية البشرية وفرص الاندماج في اقتصاد المعرفة و الكفاءات البشرية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 9 و 10 مارس 2004.
- 7- مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، مقارنة النظام المحاسبي المالي بالمعايير الدولية للمحاسبة، ملتقى النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة البليدة 2011.
- 8- منصور الزين، متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، تجارب، آفاق، تحديات، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 17- 18 جانفي، 2010.

5-1 القوانين التشريعية والتنظيمية

- 1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، قانون 07-11 المادة 03.
- 2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المتضمن "تطبيق أحكام القانون 11/07"، الجريدة الرسمية، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 مايو 2008.
- 3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار الوزاري المؤرخ في 2008/07/26 " قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها، مدونة الحسابات"، الجريدة الرسمية، العدد 19، الصادرة بتاريخ 2009/03/25.

6-1 المنشورات

- 1- وليد ناجي الحياي، المحاسبة المالية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
- 2- مجدى أحمد الجعبري، معايير المحاسبة الدولية، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

2- باللغة الفرنسية

1-2 الكتب

- 1- Bernard Ensault, Christian Horrau, Comptabilité Financière, 3ème Edition, Presse Universitaire de France, paris,2001
- 2- Hoarau C, La France, Comptabilité internationale, édition Vuibert, Paris, 1997.
- 3- Jean-François DES ROBERT, François MECHIN, Hervé PUTEAUX, Normes IFRS et PME, Dunod, Paris, 2004.
- 4- Klee Lois, Image fidèle et représentation comptable, édition Economica, Paris, France, 2000.
- 5- Odile Dandon, Laurent Didelot, Maîtriser Les IFRS, Groupe Revue Fiduciaire, 2^{ème} Édition, Paris 2006.

- 6- Obert, R, Comptabilité approfondie et révision ,3eme éd, paris, 2000.
- 7- Pascal Barneto, Normes IFRS Application aux états financiers, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2006.
- 8- Robert Obert, Pratique des normes IAS/IFRS, Dunod, 2002.

2-2 المذكرات

- 1-Frederick D. S. Choi, Carol Ann Frost, and Gary K. Meek, **International Accounting**, Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey, 2002.

3-2 الملتقيات

- 1- Christopher Tucci, The value of collaboration and alliances, New York University, Presentation in the fourth intangible conference at New York university, May 2001.
- 2- Abdelhamid Djilali, Réflexion sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes IAS/IFRS séminaire du24/09/2005 au03/10/2005, koléa.

4-2 المراجع الإلكترونية

- 1- www.iasplus.com
- 2- Les normes comptables internationales, IAS/IFRS, Les Pages Bleues, 2008.
- 3- www.plan.comptable.com
- 4- www.compta-facile.com
- 5- www.compta-online.com
- 6- www.procomptable.com
- 7- www.sante-dz.com

8- <http://www.oecd.org> واقع البحث والتطوير والعلوم والتكنولوجيا في دول منظمة التعاون الاقتصادي، 2008،

9- www.saidalgroup.dz

كما تم الإطلاع على مجموعة من الوثائق الداخلية للمجمع صيدال وهي:

1- Rapport annuel, Groupe saidal 2011-2012-2013.

2- Les états financiers de centre de recherche et de développement 2011-2012-2013.