

## الأصول غير الملموسة في المؤسسات الناشئة إشكالية القياس والإعتراف

### *The intangible assets in startups: The problem of recognition and measurement*

عزالدين فؤاد<sup>1</sup>، تفرات يزيدي<sup>2</sup>

<sup>1</sup> جامعة محمد الشريف مساعديّة – سوق أهراس- (الجزائر)، f.azzeddine@univ-soukahras.dz  
<sup>2</sup> جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي- (الجزائر)، yazidtagraret400405@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2024/04/29 تاريخ قبول النشر: 2024/05/25 تاريخ النشر: 2024/06/30

**الملخص:** تعد الأصول غير الملموسة ركيزة أساسية في نشاط المؤسسات الناشئة ككل، خاصة المعتمدة منها على الجانب التكنولوجي والتقني كونها الواجهة الأولى و الرئيسية التي تربطها بزبائنهم، على اعتبار أن أغلب المؤسسات الناشئة لا بد لها من تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة والذي يحدد طرق معينة للإعتراف بالأصل المعنوي كأصل ضمن ممتلكات المنشأة ويستثنى منها توليده داخليا وهذا سيؤدي الى عدم مصداقية قوائمها المالية، هدفت هذه الدراسة الى محاولة تجاوز المشكلة المحاسبية المتعلقة بتوليد الأصول المعنوية داخليا خاصة التابعة للشركات الناشئة وشركة يسير الناشئة في الجزائر كنموذج، وخلصت الى وجوب اعتماد معالجة محاسبية خاصة بالتنبيئات المعنوية كونها جزء هام وضمن عناصر الأصول وعدم الاعتراف بها يؤدي الى اهمال جزء هام من ممتلكات المؤسسة.  
**الكلمات المفتاحية:** الأصول غير الملموسة، المؤسسات الناشئة، الإعتراف، الإفصاح.  
**تصنيف JEL:** M49, M40, H39, L89.

**Abstract:** Intangible assets are a cornerstone in the operations of startups, especially those leveraging technological aspects, serving as their primary interface with customers. However, adherence to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities, which excludes internally generated intangible assets, has led to discrepancies, lack of credibility, and transparency in their financial statements. This study aimed to address accounting challenges related to internally generating intangible assets, particularly for startups. Failure to recognize them results in neglecting a significant portion of the enterprise's assets.

**Keywords:** Intangible Assets, Startups, Financial Statements, Recognition, Disclosure.

**Jel Classification Codes:** L89, H39, M40, M49.

\*المؤلف المرسل: عزالدين فؤاد

#### 1. مقدمة:

كل حقبة زمنية لا بد لها من خصوصية ولا بد لها من أطر قانونية تتطور وفقا لمتطلبات الواقع الاقتصادي السائد، وما يميز عصرنا الحالي سعي الكثير من الدول الى الإعتناء بالافكار وتممينها والسعي إلى إستقطابها بغض النظر عن مكان منشئها أو جنسية من ساهم فيها، وتجلّى ذلك من خلال الإعتماد على قوة الإبتكار وإنتشار الفكر المقاولاتي

بين مختلف شرائح المجتمع، هذا الذي مهد إلى ظهور نوع من المؤسسات الناشئة متلك ماسارين إثنين إما أن تنجح وتكبر وتزدهر أو أن تضمحل وتكون عبارة عن أفكار تراكمية في طريق مؤسسات ناشئة أخرى ستأتي لاحقا لتحذوا حذوها، إلا أن المتعمق في آليات تسيير هذه المؤسسات خاصة المعتمدة على التقنية و الابتكار التكنولوجي يجد تحدي في كيفية إثبات الممتلكات المعنوية المولدة داخليا والتي تعد ثمرة لجهود مالكي المؤسسة ومشغليها، بحيث تصطدم هذه الأصول غير الملموسة المولدة داخليا بعدم الاعتراف بها كون المعايير المحاسبية للتقرير المالي لا تعترف بالأصل المعنوي المولد داخليا نظرا لاسباب تسويقها وهي موضوعية ومقبولة الى حد كبير الا ان الاستثناء يكون في نوع المؤسسة كون المؤسسة الناشئة تعتمد وترتكز أساسا على أصولها المعنوية المولدة داخليا بنسب كلية لا نكاد نميز لها دخلا خارجها ومن هنا يمكن طرح الاشكالية التالية:

ما هي التحديات التي تواجه المؤسسات الناشئة لقياس والاعتراف بالأصول غير الملموسة؟

وللإجابة على الاشكالية سيتم الإعتماد على الفرضيات التالي:

- الأصول غير الملموسة تعالج في المؤسسات الناشئة كغيرها من المؤسسات.
- إشكالية قياس الأصول غير الملموسة والاعتراف بها من ميزات المؤسسات الناشئة خاصة المعتمدة على القطاع التكنولوجي.
- يمكن تبني بعض الحلول لمشاكل الإعتراف والقياس لأصول المؤسسة الناشئة غير الملموسة بالتوافق مع خصوصيتها.

**أهداف البحث:** تكمن أهداف البحث في إبراز أهمية الأصول غير الملموسة كونها مكون أساسي من مكونات أصول المؤسسات الناشئة، وهنا تكمن الاشكالية كون هذا النوع من المؤسسات منتج لهذه الأصول وهذا الإنتاج والتوليد يدخل ضمن النشاط الأساسي لها وتكمن أهمية البحث في كون الأصول غير الملموسة المولدة داخليا لا يعترف بها ضمن أصول المؤسسة ومن ضمنها المؤسسة الناشئة، كون المعايير المحاسبية الدولية تمنع ذلك نظرا لعدم إمكانية قياس تكلفتها وفقا لأسس واقعية وحقيقية ومقبولة، ولاتمام الدراسة تم إتباع المنهج الوصفي من خلال وصف المتغيرات الأساسية لها، والأسلوب التحليلي من خلال دراسة حالة مؤسسة يسير YASSIR الناشئة في الجزائر وتحليل أصولها المعنوية وكذا آليات الاعتراف بها وقياسها ضمن أصول ككل.

**الدراسات السابقة:** يمكن عرض دراستين سابقتين لهما علاقة بموضوع البحث وهما كالتالي:

**الدراسة الأولى:** دراسة سديري سارة، علي عبد الله المعنونة ب: الإستثمار في الموارد غير الملموسة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية -واقع وتحديات- دراسة حالة المنطقة الصناعية سطيف

وقد تركزت على أن ضرورة تواجد الموارد غير الملموسة في المؤسسة أصبح أمرا حتميا كون أهميتها فاقت أهمية الموارد المادية، وقد هدفت إلى معرفة واقع الموارد غير ملموسة في المؤسسة الجزائرية، ومدى الإهتمام بالإستثمار فيها، وتمت الدراسة على عينة من مؤسسات المنطقة الصناعية بولاية سطيف وتتمثل هذه العينة في مؤسسة إيريس، مؤسسة مشروبات مامي، المؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية، مؤسسة لابل. وأظهرت النتائج أن المؤسسات محل الدراسة تستخدم الموارد غير الملموسة في تسيير

عملياتها بدرجة أكبر من المتوسط، كما أظهرت وعي هذه المؤسسات بضرورة تلك الموارد في رفع الأداء وتحقيق مكاسب مستقبلية في حالة الاستثمار فيها.

**الدراسة الثانية:** دراسة بورنان مصطفى صولي علي المعنونة بـ: الاستراتيجيات المستخدمة في دعم وتمويل المؤسسات الناشئة (حلول لإنجاح المؤسسات الناشئة الناشئة) والتي رأت أن تزايد الاهتمام بالمؤسسات الناشئة في العقود الثلاثة الأخيرة من القرن الماضي، وأصبحت تلعب دوراً مهماً في النشاط الاقتصادي سواء على صعيد الدول المتقدمة أو الدول الناشئة على حد سواء، فبعد أن شهد العالم تحولات سريعة وتغيرات متلاحقة أهمها التحول من آليات التخطيط المركزي إلى آليات السوق وبروز منظمات عالمية جديدة، وظهور التحالفات والكيانات الاقتصادية، والثورات التكنولوجية. وكأحدى الوسائل للتلاوم مع هذه المتغيرات ومقاومة الركود الاقتصادي، كان لزاماً على الدول والحكومات إبراز أولوية الإهتمام بالمؤسسات المصغرة، كونها تعتبر أحد السبل لمعالجة مشكلة البطالة والتهميش والإقصاء الاجتماعي، وتحقيق التنمية الشاملة والمستدامة. وعليه اتخذت الجزائر مجموعة من الآليات للتخفيض من معدل البطالة وتخفيف حدة تكاليف الانتقال إلى اقتصاد السوق، ومن بين هذه الآليات: إنشاء الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر، كجهاز دعم إنشاء المؤسسات الناشئة لجميع فئات المجتمع وأصحاب المبادرات للإستفادة منهم ومساعدتهم على تطوير قدراتهم.

ما تتميز به هذه الدراسة عن الدراستين السابقتين؛ حيث تطرق الأولى لأهمية الأصول غير الملموسة بالنسبة للمؤسسة وكذا مدى اعتماد المؤسسة عليها وتوظيفها لها، ولو أن المؤسسات المدروسة كانت مؤسسات صناعية، إلا أن هذا لا يمنع وجود أصول غير ملموسة تتمثل في العلامات التجارية وبراءات الاختراع والرخص الإنتاجية المختلفة ومشاريع الأبحاث والتطوير، أما الدراسة الثانية فقد ركزت على سبل تمويل المؤسسات الناشئة وهنا يمكننا البحث في ما سيمول من ممتلكات المؤسسة الناشئة والمتمثل في أصولها الغير الملموسة وكذا آليات تقييمها والاعتراف بها وهذا ما جائت دراستنا لتوضيحه وإبراز مختلف الجوانب التي تؤطره و تتقاطع معه.

## 2. المؤسسات الناشئة:

### 1.2 تعريف المؤسسات الناشئة وخصائصها:

هي مؤسسة ( منشأة ) سريعة النمو (حجم، تكلفة، ربح) هدفها إبتكار أو تطوير منتج أو خدمة وفقاً لنموذج أعمال مصمم خاص بها ويلبي المتطلبات التي رافقت إنشائها وله القابلية الكبيرة للنمو (Djelti, 2016, 117) ويمكن إيجاز خصائص المؤسسات الناشئة من خلال التعريف كما يلي:

- أغلبها تتعلق بالتكنولوجيا أو تعتمد عليها بشكل أساسي من خلال تلبية حاجات زبائنها بطرق مبتكرة و مميزة وحديثة؛
- منحى نموها تصاعدي ومتسارع من خلال توليدها الإيراد بشكل أعلى من التكاليف المقابلة له؛
- شركات حديثة هدفها إبتكار المنتج أو الخدمة أو إجراء تطويرات مبتكرة عليه وهذا هو الهدف الأساسي من نشأتها؛

- التكيف باستمرار من خلال البحث عن التغير في إحتياجات المستهلكين وتلبيةها بالطرق المبتكرة والفعالة؛
- يتميز جزء كبير من أصولها بالصفة المعنوية (غير الملموسة) كونها تعتمد على خلق العلامات التجارية وبراءات الإختراع والمنصات الرقمية والمواقع الالكترونية.

## 2.2 نموذج أعمال المؤسسات الناشئة:

- نموذج الأعمال كمصطلح لا يتعلق بالمؤسسة الناشئة فقط بل يتعداها إلى كل أنواع المؤسسات، إلا أن المؤسسة الناشئة لا بد لها من تمييز وإختيار نموذج أعمال يليق بجوهر نشاطها ويلبي المطلوب منها أي أنها تبحث عن نموذج أعمال مقابل مؤسسة ناشطة بصفة عادية اجتازت مرحلة البحث إلى مرحلة تطبيق النموذج المختار (Slávik, 2019, 05)، ويمكن إبراز بعض نماذج الأعمال التي يمكن أن تتبناها المؤسسة بناء على السياسة التجارية المتبناة وطبيعة المؤسسة (الود أس, 1999, 924) كالتالي:
- نموذج الأعمال المعتمد على العلاقة من الشركة إلى المستهلك (البيع بالجزئة): وهنا العلاقة التي ربط المؤسسة بالمستهلك الأخير للسلعة أو الخدمة مباشرة؛
  - نموذج الأعمال المعتمد على العلاقة من الشركة إلى الشركات (البيع بالجملة): وهنا يمكن القول أن المؤسسة تتعامل مع المؤسسات التي تنوب عنها في إيصال السلع والخدمات للمستهلك الأخير ويمكن أن تكون هي في حد ذاتها مستهلك أخير لسلع أو خدمات مؤسسة ما هي إلا جزء من سلعتها أو خدماتها؛
  - نموذج الأعمال المعتمد على العلاقة من الشركة إلى الشركات إلى المستهلك (البيع بالجملة والتجزئة): وهنا نشاط المؤسسة شامل وتتعامل من خلاله مع المستهلك النهائي لسلعها أو خدماتها ومع التجار الذي ينشطون من خلال إعادة بيع السلع أو الخدمات للمستهلكين (نريمان, 2023, 615).
  - نموذج الأعمال من العميل إلى العميل (الإعتماد على مندوبي المبيعات): وهذا النموذج يعتمد فيه على التكنولوجيا والسياسات التسويقية المبتكرة من خلال جعل العميل جزء من المنظومة البيعية للمؤسسة و يمنح هوامش ربحية ترتبط ارتباطا وثيقا بأدائه ونتائجه؛
  - نموذج الأعمال من المستهلك إلى المؤسسة: يتميز الوقت الحاضر بنمو نشاط إعادة التدوير والتي يكون المنطلق فيها من المستهلك إلى المؤسسة مثل مؤسسات إسترجاع المواد البلاستيكية بمقابل، أو حقوق التأليف التي يكون فيها المؤلف مستهلك محتمل لمنتجات المؤسسة ومساهم فعال ورئيسي فيها وأخيرا وليس آخرا التشاركية في التطوير والتي تتيح لعموم المستهلكين أو الموظفين المشاركين والمؤقتين إقتراح حلول وإبتكار منتجات أو خدمات أو تطويرها وهنا يكون الإتجاه الرئيسي لنموذج الاعمال من المستهلك إلى المؤسسة.

## 3.2 تمويل المؤسسات الناشئة:

المؤسسات الناشئة كغيرها من المؤسسات تحتاج إلى رأس مال للانطلاق وعليه يمكن التمييز بين رأس المال الذاتي أي المرصود من طرف المالك أو الملاك (بوراس

(27,2008) أو اللجوء إلى القروض والتي توزعت بين القروض التقليدية التي يمكن الحصول عليها من البنوك (الحناوي, 2005, 278)، أو القروض الممنوحة من طرف الوكالات المختلفة التي أوجدت خصيصاً لدعم ومرافقة المؤسسات بما فيها الناشئة، وما يميز المؤسسات الناشئة عن باقي المؤسسات وجود نوع آخر حديث من المؤسسات المالية التي تدعمها يطلق عليها شركات رأس مال المخاطر و رأس المال الإستثماري والتي تأخذ في الحسبان طبيعة وخصوصية المؤسسات الناشئة (وفا, 2001, 04) في (إما الكبير والتوسع أو الأفول والإضمحلال والإنهاء).

### 3. الأصول غير الملموسة:

**1.3 تعريف الأصول غير الملموسة:** هي أصول ليس لها كيان ملموس أو حسي ولكن لها قيمة مقاسة بطرق موضوعية ومقبولة ومن أمثلتها شهرة المحل و براءات الاختراع وحقوق التأليف والعلامات التجارية والبرامج والتطبيقات والمواقع الالكترونية (لطفى, 2008, 505) ... وهي معرضة للإستهلاك أو التناقص أو الإطفاء، مثل براءة الاختراع و ما شابه ذلك و البعض الآخر غير معرضة للتناقص كشهرة المحل إذا كانت المنشأة تحقق أرباحاً متتالية سنة بعد أخرى (يوحنا آل آدم، 2000، 292).

**كما عرفها:** المعيار الدولي رقم (38) في الفقرة رقم 08 "أنه أصل ذو طبيعة غير نقدية يمكن تحديده و ليس لو وجود مادي" (www.ifrs.org).

### 1.3 خصائص الأصول غير الملموسة:

- ليس لها وجود مادي: أي أنه يمكن تمييزها وتقدير قيمتها بناء على طرق لا ترتبط بوجودها المادي بل بوجودها غير المادي ؛

- ليست أصول مالية: تفتقر أغلب الأصول المالية للوجود المادي مثل الودائع والحسابات البنكية ...، لكن لا تصنف كأصول غير ملموسة، لأن قيمتها تنبع من الحق في الحصول على النقد أو ما يعادله في المستقبل؛

- السيطرة : ويكون ذلك من خلال القدرة على تحصيل منافعها الاقتصادية والحد من حصول الأطراف الأخرى عليها، وغالباً ما يتطلب ذلك وجود حقوق قانونية أو تعاقدية، وتتميز أغلب العناصر غير الملموسة بصعوبة السيطرة عليها، ما يجعل الاعتراف بها ضمن الميزانية عملية صعبة أو غير ممكنة؛

- المنافع الاقتصادية: والتي تنتج عن الخدمات المتوقعة منها، مثل الحقوق والامتيازات التي تمنحها (العوائد) المنتظمة أو غير المنتظمة وهناك بعض الأصول غير الملموسة التي تضمن منافع اقتصادية فإنه لكن تتميز بصعوبة هذه حصر وتحديد هذه المنافع وبالتالي صعوبة تحديد أعمارها الإنتاجية بصورة دقيقة وصادقة ؛

- التحديد: يعتبر الأصل غير الملموس قابلاً للتحديد إذا كان بالإمكان فصله عن المؤسسة أو عن الجزء الأكبر منها أو عن باقي الأصول الأخرى، أي بالإمكان التنازل عنه، تأجيرها أو تبادله بشكل منفرد أو ضمن عقد مع أصل أو التزام ذو صلة، أو إذا نتج عنه حقوق قانونية أو تعاقدية بغض النظر عن إمكانية التنازل عن هذه الحقوق أو فصلها؛

- استخدام الأصول غير الملموسة: يصعب استخدام الأصول غير الملموسة منفردة، لأنها بحاجة إلى التعاضد مع الموارد الأخرى. العناصر غير الملموسة لا تمتلك تأثيراً خاصاً، ولكنها تلعب دور المحفز الاقتصادي، الذي لا يتعرض بالضرورة للتآكل والتناقص التدريجي ضمن العملية الإنتاجية، لكن على العكس من ذلك يمكن أن يتزايد و يتطور، أي أنها لا تخضع لقانون تناقص الغلة (بلال، 2016، 24).

### 2.3 الأصول غير الملموسة في المؤسسات الناشئة المعتمدة على القطاع التكنولوجي:

تتميز المؤسسات الناشئة المعتمدة على القطاع التكنولوجي في كونها تستخدم البرامج المحوسبة وبرامج الهواتف النقالة والتي يمكن إبراز ماهيتها من خلال ما يلي :

**1.2.3- البرمجيات:** تتميز المؤسسات الناشئة المبنية على التكنولوجيا الحديثة بنشاطها المعتمد أساساً على البرمجيات والتي تمثل حقوق معنوية محمية قانوناً، وهذه الحماية تمنح المؤسسة الناشئة نفس حقوق الحماية الممنوحة إلى أصحاب الملكية الفنية والأدبية (بوتين، 2010، 133).

### 2.2.3- أنواع البرمجيات: نميز بين ثلاث أنواع من البرمجيات كالتالي:

■ البرمجيات غير القابلة للتفكيك من المعدات: وهي البرامج التي تضمن تشغيل المعدات والتي تكون في الأصل غير قابلة للتفكيك والفصل عن المعدات ألا أنها ومع طبيعتها غير الملموسة إلا أنها تسجل ضمن قيمة التثبيتات المادية مع (التثبيت الذي ترتبط به). مثل نظام التشغيل WINDOWS بالنسبة للحاسوب كمعدات ضمن أصول المؤسسة، ويمكن القطع جزماً أنه لا تخلق مؤسسة مهما كان صنفها من هذه البرامج والتي لا تظهر مستقلة بل تكون ملحقة بالمعدات والتجهيزات الخاصة بها ضمناً.

■ برمجيات تشكل جزءاً من مشروع للتطوير: بعض البرمجيات يمكن شراؤها أو تصنيعها من أجل أن تستعمل في مشروع أشمل للتطوير أي ان عملية شراؤها لا تكون لذاتها بل لاستعانة بها وإيخداها كأجزاء أو لواحق للمشاريع المرتبطة بها والمقتناة من أجلها، وتعامل كأعباء أثناء مرحلة البحث وترسم أثناء مرحلة التطوير ومن الأمثلة إنشاء موقع للإنترنت خاص بتسويق منتجات المؤسسة أو محاولة إنشاء نظام معلومات وتسيير لموارد المؤسسة البشرية....، وهنا يكمن الإشكال الجوهرى لمعالجة الأصول غير الملموسة من طرف المعايير المحاسبية

الدولية حيث أن الأصل المولد (المنتج) داخليا لا يمكن الاعراف به كون عملية تحديد قيمه وقياسها وفقا للطرق الموضوعية غير متوفر.

- برمجيات مستقلة: وهي البرمجيات التي تقتنيها المؤسسة أو تنتجها سواء للاستخدام الذاتي (السير العادي لعملياتها اليومية) أو للتعامل بها في نطاقها التجاري وفقا لنموذج أعمالها المعتمد وتلبية لرغبات عملائها، ويمكن أن يفصل بين:
  - برمجيات تسييرية: هي كل برمجية موجهة إلى شكل آخر للاستعمال غير الاستعمال التجاري. يمكن أن تكون مقتناة. أو منتجة من قبل المؤسسة.
  - برمجيات تجارية: هي كل برمجية منتجة من أجل بيعها، تأجيرها أو تسويقها تحت أشكال أخرى يمكن أن تكون مستخدمة من قبل المنشأة كوسيلة للاستغلال أو موجهة إلى البيع.

### 3.3 البرامج المستقلة في المؤسسات الناشئة الاعتراف، القياس، الإستغلال:

- برمجيات مستقلة مقتناة ذات إستخدام تجاري: وهي البرمجيات المستعملة كوسيلة للإستغلال ( مولدة للإيراد) تعتبر البرمجية أداة إنتاج إذا كانت الخدمات التي تقدمها إلى الزبائن بفواتير، مثالها إستخدام برمجية محاسبة في مكتب تسيير عقاري أو وكالة سياحية لمتابعة ملفات الزبائن وفوترة الخدمات المقدمة، وهنا إذا كانت المؤسسة الناشئة هي مؤسسة خدمية تعتمد على إستغلال البرامج لإيصال خدماتها ويتم الإعتراف بالبرمجية بتكلفة إقتنائها.
- برمجيات مستقلة منتجة ومطورة من قبل المؤسسة: ويتم قياسها والإعتراف بها بالتكاليف المرسلة من عمليات البحث والتطوير لكن بشرط، توفر فرصة لنجاح البرمجية تقنيا وتجاريا(مردودية)، ورغبة المؤسسة في إستخدامها وإستغلالها والإعتماد عليها مع ضرورة إيضاح وتحديد الموارد التقنية والبشرية التي ستدعم هذا الإستغلال، وهذا النوع من البرمجيات يمثل الركيزة الأساسية لنشاط المؤسسات الناشئة المعتمدة على القطاع التكنولوجي.
- برمجيات مستقلة ذات إستخدام تجاري موجهة للبيع: يميز بين ثلاث أنواع من البرمجيات المستقلة المستخدمة تجاريا والموجهة للبيع كالتالي:
  - برمجية مشتراة من أجل إعادة بيعها: تعامل البرمجية في هذه الحالة على أساس أنها سلع وخدمات أي أن المؤسسة تشتريها وتعيد بيعها ويتم جردها من خلال المخزون المتبقي في آخر كل سنة والمتعلق بعدد الرخص أو وسائط التخزين... الخ.
  - برمجية منتجة ومصممة للزبون: أي أن المؤسسة تنتج برمجيات بناء على طلب الزبائن وتقوم بتطويرها وهنا تعامل البرمجية على أنها منتج خلال مرحلة إنتاجها ويتم تطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها حال تخطي

فترة الإنتاج الدورة الواحدة، ويتم بيعها للزبون على أساس أنها منتج (عطية، 2010، 97).

- برمجية منتجة انطلاقاً من برمجية أم: تشكل البرمجية الأم تجهيز معنوي فتكلفة الإنتاج للبرمجيات انطلاقاً من البرمجية الأم لمصاريف إعادة إنتاج البرمجية الأم يجب أن تسجل في الأعباء فالبرمجيات المعاد إنتاجها وغير المباعة عند غلق الدورة تسجل في مخزون المنتجات التامة، مثل الإضافات على البرامج والتي يتم تطويرها وبيعها مستقلة لكن لاستغلالها وجب اقتناء البرمجية الأم والإضافة عليها مثل برامج الألعاب والإضافات عليها التي تستلزم الدفع للحصول عليها... الخ.
- إستهلاك البرمجية المقتناة أو المنتجة: مدة الاستهلاك المحاسبي لبرمجية ذات استعمال تجاري يجب أن تحدد وفقاً لقدرتها للاستجابة إلى احتياجات الزبائن وليس لاحتياجاتها الخاصة.

#### 4. دراسة حالة المؤسسات الناشئة يسير yassir في الجزائر:

##### 1.4 نبذة عن شركة يسير:

أصل الفكرة: تيسير وتسهيل التنقل من وجهة إلى وجهة أخرى ؛

صاحب الفكرة: مهدي يطو ، ونور الدين طيبي؛

الإنطلاق في تجسيد الفكرة: سنة 2017 (شهر جانفي كنسخة تجريبية، وسبتمبر تم تحويلها إلى النسخة تجارية)؛

الشعار: الشعار في بدايات الانطلاق- سائق سعيد وراكب سعيد؛

مبادئ تطبيق الفكرة: الفصل بين طالب الخدمة ومقدم الخدمة (السائق والزبون) مع تميز التطبيق بالسهولة والبساطة؛

ديمومة التغطية: من خلال سعي التطبيق للتوفيق إلى الحد القصوى بين طالبي الخدمة ومقدميها بناء على خارطة تواجد وإرتكاز مدروسة وبغاية ( حسب تغطية الشركة وتصريحها بذلك)؛

السعر: وفقاً لمتغيراً علمية يبنى عليها السعر الإزدحام في الخط المطلوب، والمسافة المقطوعة، ونوعية الخدمة وتوقيتها، إلا أن الشركة تسعى ليكون سعرها دائماً هو الأفضل في السوق من خلال تسهيل الوصول إلى طالب الخدمة و تلبية رغباته وفقاً لطلباته وعدم التقيد بخطط مسبق و تعريفه مسبقاً؛



**الإيراد الخاص بشركة يسير:** بموجب الاتفاقية المبرمة بين شركة يسير والسائقين مقدمي الخدمات، الذين يحق لهم تقديم الخدمة في إطار هذه الاتفاقية خلال أوقات العمل التي تناسبهم ويحق لهم أيضا الحصول على النصائح والإرشادات من خلال دورات تكوينية حول طرق التعامل وآليات الاستجابة للطلبات التي تسمح بتقييمهم، والحصول على نسبة 75% من التعريفة والباقي (25%) يدفع للشركة (شركة يسير) نتيجة لاشرافها على إيصال الزبون للسائق وتكفلها بكل الحقوق والمصاريف والضرائب التي تم الاتفاق عليها مع السلطات (www.yassir.com).

**تطور شركة يسير:** بالعودة الى سنة الانطلاق 2017 والي بدأت مثلما ذكر سابقا بفترة تجريبية من شهر جانفي إلى غاية شهر سبتمبر وحتى نهاية السنة استطاعت الشركة الوصول إلى ما يلي:

**الجدول 1: مراحل تطور شركة يسير yassir**

السنة	عدد الموظفين	عدد السائقين	تنزيلات التطبيق	رقم الاعمال	المدن
201	6	300	1000	300 م سنتيم	1
201	80	5000	500000	1200 م	12
202	4000	130000	8000000	-	45

**المصدر:** (من أعداد الباحثين بالاعتماد على: www.yassir.com)

- **الشركاء:** نظرا لتطور فكرة المؤسسة الناشئة يسير من توفير خدمات النقل الى خدمات التسوق وخدمات توصيل الطعام فقد تطور لديها المفهوم من مفهوم سائق الى شريك في تقديم الخدمة.

- **رقم الأعمال:** بتوسع شركة يسير نحو أكثر من 9 بلدان جعل من رقم أعمالها مركب وبخضوعها للقانون الجزائري وجب أن يقيم بالدينار الجزائري بعد إجراءات تحويل رقم أعمال الفروع وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21.

## 2.4 الأصل المعنوي لشركة يسير:

بما أن شركة يسير هي شركة ناشئة تعتمد في تقديم خدماتها على منصة إلكترونية تتمثل في موقع مبني على أساس فكرة ناشئة بدأت بتقديم خدمات النقل من الزبائن (طالبي الخدمة) ومقدمي هذه الخدمات ممن يحوزون على وسائل نقل تتوفر فيها الشروط الدنيا للإستخدام، ولكل من الفئتين تطبيقية فرعية تنبثق من التطبيقية الأم هدفها تسهيل وإيصال الخدمة من الزبون إلى مقدم الخدمة والحصول على نسبة من العوائد (التعريفة) والتي تسعى شركة يسير لتكون منافسة والأقل في السوق والأسهل للوصول، هنا يمين التوصل الى أن الأصل المعنوي للشركة هو موقعها الإلكتروني الذي عرف نمو متسارع جدا متناسق مع كونها شركة ناشئة تتميز حال نجاحها بالنمو الكبير والهائل خلال فترة زمنية

قصيرة، بالإضافة للموقع الإلكتروني فالعلامة التجارية الخاصة بشركة يسير والتي تميزها عن غيرها من الشركات أصبحت أيضا أصل معنوي محمي وفقا للقوانين الجزائية والتي تمنع غيرها من إستخدامها دون ترخيص مسبق.

#### 1.2.4 مشاكل قياس و الاعتراف بالأصل المعنوي:

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي 38 الأصول غير الملموسة تعتبر موارد إقتصادية تخضع لرقابة المؤسسة نتيجة أحداث ماضية، وتتضمن منافع اقتصادية يمكن تحصيلها في المستقبل، كما أنها عناصر قابلة للتحديد من ثروة المؤسسة تستخدم لأكثر من دورة محاسبية، وتتميز عن باقي الأصول بافتقارها للكيان المادي الملموس، وعدم التأكد الكبير الذي يميز منافعها الإقتصادية، وتتميز الأصول غير الملموسة بالعديد من الخصائص.

#### 2.2.4 تحديد الأصول غير الملموسة لشركة يسير(yassir):

يعتبر الأصل غير الملموس قابلا للتحديد إذا كان بالإمكان فصله عن المؤسسة أو عن الجزء الأكبر منها أو عن باقي الأصول الأخرى، أي بالإمكان التنازل عنه، تأجيرها، أو تبادله بشكل منفرد أو ضمن عقد مع أصل أو التزام ذو صلة، أو إذا نتج عن حقوق قانونية أو تعاقدية بغض النظر عن إمكانية التنازل عن هذه الحقوق أو فصلها، غير أن العديد من العناصر غير الملموسة تتميز بعدم إمكانية فصلها، وغياب حقوق قانونية أو تعاقدية متصلة بها، وصعوبة تحقيق عمليات خارجية تسمح بتحديددها، مما يؤدي إلى صعوبة قياسها والاعتراف بها، وفصل تطبيق يسير بين مقدمي خدمة وطلبيين من جهة وبين خدمات نقل وتسويق وتوصيل الطلبات الخاصة بالمطاعم من جهة أخرى سمح بإمكانية الفصل حال أرادت الشركة ذلك وهو ما يطلب يليي شرط التحديد.

#### 3.2.4 إستخدام الأصول غير الملموسة لشركة يسير(yassir):

يصعب إستخدام الأصول غير الملموسة منفردة، لأنها بحاجة إلى التعاضد مع الموارد الأخرى. العناصر غير الملموسة لا تمتلك تأثيرا خاصا، ولكنها تلعب دور المحفز الاقتصادي، الذي لا يتعرض بالضرورة للتآكل والتناقص التدريجي ضمن العملية الإنتاجية، لكن على العكس من ذلك يمكن أن يتزايد و يتطور، أي أنها لا تخضع لقانون تناقص الغلة، والموارد البشري ومجموع المعدات المستخدمة والمستغلة من طرف شركة يسير yassir هي المحرك والمساهم الأساسي في نجاح فكرة المؤسسة وفي ازدهار الاصل المعنوي الذي يعتبر مرآة عاكسة لنجاح وازدهار الشركة الناشئة يسير yassir والجدول السابق عبر عن مدى نمو رقم الاعمال والمرود البشري و مستخدمى التطبيقات من شركاء وغيرهم وكذلك أهم عنصر ألا وهو عدد مرات تحميل التطبيق والذي تجاوز 8 ملايين تحميل وهو ما يعبر عن رواجه وشهرته البالغة والتي تنعكس من نجاح الشركة.

#### 3.4 إطار مقترح للاعتراف بالأصل غير الملموس في المؤسسة الناشئة يسير yassir:

مما سبق فإن تحديد الأصول غير الملموسة في المؤسسات الناشئة لا يعد مشكل كونها أساس لتطبيق الفكرة التي أوجدت من أجلها المؤسسة الناشئة، وكون التعامل بها دائم وروتيني ومحدد وفقا لتطبيقات خبيرة يتم إدخال التحديثات عليها كلما إقتضت الضرورة ذلك، سواء من خلال زيادة الخصائص أو عدد عمليات التغطية أو إصلاح الاختلالات من خلال حل المشاكل المطروحة من طرف المستخدمين والمطورين على حد سواء، ويعتبر الاعتراف هو المشكل كونه يشترط في الأصل غير الملموس خضوعه للرقابة من طرف الشركة نتيجة لأحداث سابقة وهذا ما يجعل من المؤسسة الناشئة غير متوافقة معه، نظرا لكون الأصل المعنوي في أغلب الأحيان الذي تمتلكه الشركة الناشئة والتي تمارس عليه السيطرة تم إنشاؤه من طرفها أو هو نتاج مباشر لفكرتها الجوهرية التي بنيت عليها، وكما هو معلوم أيضا فالشركات الناشئة المبنية على القطاع التكنولوجي تمثل الأصول المعنوية فيها نسبة كبيرة جدا إذا ما قورنت بباقي الأصول فمثلا لا يمكن مقارنة الأصول المادية لشركة FACEBOOK بالأصل المعنوي المتمثل في التطبيق والعلامة التجارية المميزة له وهذه قاعدة عامة يمكن تعميمها والإعتماد عليها مع باقي الشركات الناشئة خاصة المعتمدة على القطاع التكنولوجي و yassir من ضمنها، والإعتراف أيضا يصطدم بمشكل القياس خاصة للأصل المعنوي المولد داخليا كون المعيار المحاسبي الدولي لا يتوافق مع قياس الشركات لأصولها لعدم الثقة والدقة المطلوبة في تقييم الأصول بصفة عامة والأصول المعنوية بصفة خاصة، ولحل هذه الإشكالات هناك مدخلين يمكن إيجازهما فيما يلي:

**1.3.4 مدخل السعر (السعر البيعي):** هنا وجب على المؤسسة اللجوء الى الغير من المؤسسات أو مكاتب التصنيف والتقييم لتقييم أصولها المعنوية (القيمة العادلة) مثلا إذا كان للمؤسسة الحق في طرح الأسهم فقيمتها من خلال القيمة البيعية لأسهمها مطروحا منها ديونها وأصولها غير المعنوية، كما يمكن أن يعبر للمؤسسة عن قيمة ما تملكه معنويا ولها أن تقسم هذه القيمة على الأصول المعنوية وفقا لحجمها وأهميتها، وهذه القيمة من الواجب عليها أن توصلها للمعنيين بأستخدام القوائم المالية سواء أصحاب مصالح أو ملاك أو غيرهم، وهذا المدخل يمكن أن يولد أصلا معنويا جديدا يتمثل في الشهرة ( شهرة المحل) وهي أصل معنوي في العادة يظهر نتيجة للاندماج والاستحواذ ولكن يمكن أن يظهر حال عرض المؤسسات للتقييم لإظهارها بقيمتها الحقيقية في القوائم المالية، كما يمكن للمؤسسات المملوكة لأشخاص طبيعيين ( حال شركة يسير) أو معنويين ولها مساهمات مختلفة من طرف وكالات التمويل باختلاف أنواعها والتي يتمثل رأس مالها في حصص يمكن تقييمها من طرف هذه الوكالات المسؤولة عن التمويل بالنظر لمستوى تطورها وتوسعها وعوائدها، وهذا المدخل هو المدخل المتوافق مع شركة يسير حال أرادت تقييم أصولها ككل وأصولها المعنوية خاصة، أي من خلال إما تغيير طبيعتها من مؤسسة ناشئة الى مؤسسة كبيرة رائدة وهذا إما بإرادتها أو بقوة القانون الذي يمنحها ثمانية سنوات عبارة عن أربعة سنوات قابلة للتجديد ليعاملها كمؤسسة ناشئة وبعدها سيتم التعامل معها كمؤسسة ناجحة و حسب طبيعتها التي لا تزال عليها، والمتابع لتطور شركة يسير yassir يجد البعد الدولي لنشاطها وهو ما يحتم عليها تغيير طبيعتها والأفضل لها التحول لشركة مساهمة

تأخذ قيمتها من قيمة أسهمها ولها الحق في إظهار أصلها المعنوي المتمثل في الشهرة بالإضافة إلى الموقع والعلامة التجارية وغيرها.

**2.3.4 مدخل التكلفة:** لا يمكن لهذا المدخل أن يطبق في كل البيئات المحاسبية المحلية (الدول) كونه مرتبط بتبني كلي للمعايير المحاسبية الدولية متمثلة في إصدارات المعايير الدولية للتقرير المالي، ويمكن توضيح هذا المبدأ في كون المعايير الدولية لها القدرة على الفصل بين مختلف تكاليف ومصاريف المؤسسة وهذا الفصل يمكن من خلاله قياس تكلفة الأصل المعنوي بدقة وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي، إلا أن هذا المدخل يصعب تطبيقه وتبنيه خاصة من طرف المؤسسات الناشئة كون هذه الأخيرة تكون قتيبة في تطبيقها لاستراتيجيات التسيير المحاسبي والمالي من جهة، وكون تبني المعايير الدولية للتقرير المالي صعب نظرا لتمييزها بالتعقد وتشعب الممارسات والوصول الى التحكم فيها يتطلب بذل الجهد والوقت وتسخير الخبرات اللازمة، ويمكن تجاوز هذه النقطة من خلال السعي الى التعاقد مع المكاتب المختصة في التدقيق والمحاسبة لمرافقة هذه المؤسسات ولتحديد قيمة أصولها بما فيها الأصول المعنوية وفقا لأسس وأطر علمية مدروسة ومتوافقة مع الممارسات المحاسبية والمالية لا تتعارض مع التقارير التي يرفعها المدققون المسؤولون عن تقييم مصداقية القوائم المالية الخاصة بالشركات، وتستثنى الشركات الناشطة في البيئة الجزائرية كون الجزائر لا تتبنى المعايير الدولية للتقرير المالي ككل بل تعتمد على النظام المحاسبي المالي والذي وإن يتبنى ويتوافق المعايير الدولية إلا أنه لا يسايرها من حيث التطور كونه يعاني من الجمود منذ تطبيقه، وهنا يمكن القول أن شركة يسير yassir ليست إستثناء بل هي شركة تنشط في القطر الجزائري و يطبق عليها القانون الجزائري بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي الجزائري يعترف بتوليد الأصل المعنوي إلا أن تبرير القياس الذي سيسمح برسملة المصاريف يبقى صعب المنال، والصفة الدولية التي إكتسبتها الشركة لن تسمح لها بالاعتراف بالأصول المعنوية المولدة داخليا نظرا لوجود دول تتبنى المعايير الدولية للتقرير المالي كليا.

## 5. خاتمة:

الأصل المعنوي أو الغير ملموس على قدر أهميته منذ القدم كان الإعتراف به وإستغلاله دائما يتميز بالصعوبة البالغة، نظرا لمواجهة صعوبات في تعريفه وتحديد السيطر عليه وأستغلاله، إلا أن العصر الحديث وبخاصة الألفية الأخيرة عرفت تنظيرا علميا وتطورا تشريعا مصاحبا لتطور مصالح وممتلكات الشركات، والأصول المعنوية أصبحت أساسا ومستهدفا رئيسيا لهذا التطور من خلال الحرص على تعريفها وتحديد نطاقها بدقة ومعرفة الإلتزامات التعاقدية لإقتنائها وإستغلالها بالإضافة إلى عمليات إنتاجها وتطويرها، وقد برزت المؤسسات الناشئة بمفهومها الحديث كمؤسسات رائدة في مجال التعامل بالأصول غير الملموسة متخذة منها أساسا وركيزة وسمة مميزة لها، ومن أمثلتها مختلف الشركات المشغلة لمنصات التواصل الإجتماعي والمشغلة للبحث التلفزي والقنوات الرياضية و الشركات المقدمة للخدمات بناء على أفكار مبتكرة وبالاعتماد على التكنولوجيا الحديثة من تطبيقات ومواقع إلكترونية وغيرها.

والمؤسسات الناشئة واجهت كباقي المؤسسات مشاكل محاسبية في الاعتراف بالأصول غير الملموسة وقياسها خاصة المطورة ذاتيا والتي لا يتم الاعتراف بها في الأصل لكن ونظرا لأهميتها وثقلها في جانب أصول المؤسسة كان لا بد لها من السعي جاهدة للاعتراف بها وتسجيلها وتقييمها وإعادة تقييمها كلما اقتضت الضرورة ذلك نظرا لارتباط تطورها بها ونظرا لتعبيرها الوثيق عن نمو الشركة إزدهارها وتحولها من فئة من المؤسسات (مصغرة، صغيرة، متوسطة، كبيرة) إلى فئة أخرى (شركة متعددة الجنسيات) ومن النتائج التي يمكن التوصل إليها من خلال اختبار الفرضيات و الدراسة ككل ما يلي:

- الأصول غير الملموسة تعالج في المؤسسات الناشئة كغيرها من المؤسسات: فرضية مؤكدة نظرا لعدم وجود معالجات محاسبية خاصة بالمؤسسات الناشئة، بل وجود معالجات موحدة تختلف باختلاف الأصل غير الملموس فقط.

- إشكالية قياس الأصول غير الملموسة والإعتراف بها من ميزات المؤسسات الناشئة خاصة المعتمدة على القطاع التكنولوجي: فرضية مؤكدة نظرا لإعتماد هذه المؤسسات الناشئة على الأصول غير الملموسة بشكل كبير جدا أو بالإمكان اعتبارها أهم أصول المؤسسة على الإطلاق.

- يمكن تبني بعض الحلول لمشاكل الإعتراف والقياس لأصول المؤسسة الناشئة غير الملموسة بالتوافق مع خصوصيتها: نظية مؤكدة نظرا للخصوصية التي تتميز بها وهذا من خلال إما تبني المعايير الدولية للتقرير المالي أو الاعتماد على تقييمات خارجية من أطراف موثوقة ولها خبرة في مجال إنشاء وتقييم الأصول غير الملموسة.

- للأصول غير الملموسة أهمية أكبر في الشركات الناشئة منها في الشركات العادية: فرضية مؤكدة نظرا لإعتماد المؤسسات الناشئة على الفكرة المبتكرة وتطورها خاصة في المجال التكنولوجي وبعدها على أنظمة التصنيع النمطية والرائجة في مجال الصناعة.

- تبني معايير المحاسبة الدولية كليا من طرف البلد الذي تنشط فيه الشركة الناشئة يمكنها من تحديد وقياس أصولها غير الملموسة بدقة أكبر من تلك التي لا تتبناها.

- التطور التكنولوجي يساهم في تحديد نطاق الأصول غير الملموسة وفي الإلتزامات التعاقدية بصفة دقيقة مما يساهم في تحديد قيمتها بصفة أدق.

- نشاط المؤسسات ككل والناشئة مراقب ومقيم بصفة دقيقة من طرف الناشطين في الأسواق المالية ومن طرف المساهمين والراغبين في المساهمة ومن طرف الغير ككل وهذا ما يجعل من تقييمها لأصولها بقيمة أكبر أو أقل محل نقد و مراجعة.

- قيمة الأصل غير الملموس مبنية أساسا على الفكرة وعلى ما يتم تسخيرها لتنفيذها ومن هنا يمكن تحديد تكلفتها بصفة دقيقة من خلال حصر كل ما ساهم في إنتاجها، إلا أن القيمة تتطور بعلاقة طردية مع نجاح المؤسسة ونموها وتطورها.

- ديناميكية المعايير الدولية للتقرير المالي تستلزم منها حل مشكلة الأصول غير الملموسة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وإيلاء المؤسسات الناشئة (بدايات إنطلاقها) ضمنها حلول مبتكرة توازن بين مصلحتها و جوهرها و حدود نموها وتطورها.

- لا يمكن مسايرة الطفرة التكنولوجية محاسبيا ومالي من خلال تطوير المعايير والمهنة على حد سواء إلا حال التأكد من أن هذه المسايرة تصب في مصلحة المؤسسات والملاك دون الضرر بهم.

#### 6. قائمة المراجع:

- Djelti Mohamed . Chouam Bouchama . Kourbali Baghdad .(2016) *Etat Des Lieux Des Incubateurs En Algérie Cas De L'incubateur De L'inttic D'oran* .Revue algérienne d'économie et gestion.127-102 .
- Štefan .(2019) .*The Business Model of Start-Up—Structure and Consequences* . Administrative sciences-Bratislava, Slovakia.23-1 .
- www.ifrs.org .(2024 ,04 26) .www.ifrs.org .www.ifrs.org:  
https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2024/issued/part-a/ias-38-intangible-assets.pdf?bypass=on
- أحمد بوراس. (2008). تمويل المنشآت الاقتصادية. الجزائر: دار العلوم للطباعة والنشر والتوزيع - الجزائر -.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2008). إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر.
- عبد الباسط وفا. (2001). مؤسسات رأس مال المخاطر ودورها في تدعيم المشروعات الناشئة . القاهرة: دار النهضة العربية.
- كيموش بلال. (2016-2015). البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر الغير ملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة. سطيف الجزائر: جامعة سطيف.
- محمد بوتين. (2010). المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية . الجزائر: متبعة للطباعة.
- محمد صالح الحناوي، مصطفى نهال فريد. (2005). الادارة المالية والتحليل المالي لمشروعات الاعمال. القاهرة: الدار الجامعية.
- نريمان بن عبد الرحمان. (2023). التوجه نحو إقتصاد المعرفة وإنشاء المؤسسات الناشئة في الجزائر. المجلة الجزائرية للأبحاث والدراسات، 609-627.
- يوحنا آل آدم. (2000). المحاسبة المالية أصول وخصوم القوائم المالية . عمان الأردن: دار الحامد للنشر .