

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Chérif Messadia
Souk Ahras
Mohamed Chérif Messadia University
Souk-Ahras



جامعة محمد الشريف مساعديت
سوق أهراس

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

القسم: علوم التسيير

السنة الجامعية: 2023/2022

مذكرة

ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

آليات تسيير الأصول غير الملموسة وأثرها على جودة القوائم المالية في المؤسسة
الإقتصادية

– دراسة ميدانية بمؤسسة إتصالات الجزائر لولاية سوق أهراس

الشعبة

علوم التسيير

التخصص

محاسبة وتدقيق

من إعداد

سلايمنية إيمان

و

قواسمية روميصة

لجنة المناقشة

جامعة محمد الشريف مساعديت

أستاذ محاضر – أ –

الرئيس : ساسان نبيلة

جامعة محمد الشريف مساعديت :

أستاذ محاضر – أ –

المشرف : عزالدين فؤاد

جامعة محمد الشريف مساعديت

أستاذ محاضر – أ –

الممتحن: بوقفة علاء

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر وعرفان:

كل الحمد و الشكر لله عز وجل الذي لا يتم عمل إلا بأمره ولا توفيق إلا بحكمه، فمننا الجد والكد ومنه التوفيق والنجاح، فالحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والحمد لله حتى يبلغ الحمد منتهاه.

ومن باب أن من لم يشكر الناس لم يشكر الله، أتقدم بجزيل شكري وخالص إمتناني إلى كل من زودني بالعون، ووجهني لإتمام هذا البحث، وأخص بالذكر أستاذي المشرف الدكتور " عز الدين فؤاد" الذي وجهني إلى غاية إنجاز الأطروحة.

كما لا يفوتني أن أشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة وإثرائها بملاحظاتهم القيمة.

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين
أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهم عز وجل "... واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي

إرحمهما كما ربياني صغيراً"

إلى من كان صديقي، الذي أتشرف بحمل إسمه و أقتدي بخطوات رسمه، عينا سهرت و يدا
تعبت، زرعت وحق لك الحصاد.

أبي العزيز، أتمنى الله أن يجمعنا في أقرب وقت

إلى من تاهت الكلمات والحروف في وصفها، ويعجز القلم عن كتابة أي شئ عنها، والتي كانت
سندا في حياتي وغمرتني بعطفها وهي التي مشت في عروق دمي وقلبي ينبض بها.

أمي الغالية، أدام الله عليها صحتها و رعاها

إلى من عشت براءة طفولتي معهم وسندي في الحياة

أخواتي الأحباء وفاء، إيمان

إلى الكتاكيت الصغار أيلين عسل و ندير تونجاي

إلى صديقاتي التي جمعتني بهم أغلى الذكريات

إيمان، جيهان، شهيناز، أصالة، شريفة.

إلى كل من ساعدني ساندي ادم.

إلى من ضاقت السطور بذكرهم فوسعهم قلبي ... إليكم جميعا أهدي هذا الجهد المتواضع.

روميصة

إهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والرسول

من أعماق قلبي أهدي هذا العمل المتواضع،

أهدي هذا العمل إلى أبي الغالي الذي وفته المنية باكرا والذي كان دائما يحثني ويشجعني على
الدراسة، أتمنى وهو في العالم الآخر أنه راض على ما قدمته كعرفان من إبنته التي كانت دائما
تدعوا له من أجل أن يغمده الله برحمته الواسعة.

إلى أمي لا يوجد أي إهداء يعبر عن الإحترام والحب والتضحية والمجهودات المبذولة من
نجاحي، أتمنى هذا

العمل المتواضع أن يكون تحقيقا لأمنياتها وتضحياتها متمنية للعلي القدير أن يمنحها الصحة
والعافية وطول العمر.

وإلى شقيقتي الغاليات ناريمان وملاك.

وإلى من كانوا سنداً لي أمين ونذير، هيثم، أسامة.

وإلى كل الغالين على قلبي الكتاكيت الصغار إياد وأمير، آسر، إلينا وخالاتي وإلى ابنة خالتي
أميرة وصديقتي روميسة، جيهان، شريفة.

إلى كل من ساعدني وساندني أيمن.

إلى نفسي التي حاولت وتعبت سهرت حتى تصل إلى هذا اليوم.

إيمان



الملخص



الملخص:

جاءت هذه الدراسة من أجل معالجة موضوع آليات تسيير الأصول غير ملموسة وأثرها على جودة القوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية، ودور الإفصاح عن تلك الأصول في خدمة مستخدمي القوائم المالية لإتخاذ قرارات رشيدة، والتعرف على المعايير الدولية الخاصة بمعالجة الأصول غير الملموسة ومنها المعيار المحاسبي الدولي رقم " 38الأصول غير الملموسة"، وتم بناء نموذج الدراسة وفرضياته إعتقادا على الدراسات السابقة، كما دعمت بدراسة حالة في شركة الإتصالات بولاية سوق أهراس، ولتحقيق هدف هذه الدراسة تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي. وقد توصل البحث إلى عدة نتائج من أهمها، أن الأصول المعنوية لا تتمتع بوجود ملموس في الواقع، فإن تقييمها يعتمد على تقييم قيمتها الإقتصادية والتنبؤ بقيمتها المستقبلية، أي على المؤسسات وضع سياسات وإجراءات متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية لتحديد قيمة الأصول المعنوية وتقييمها بشكل دوري ومنتظم، وعلى الرغم أن آليات تسيير الأصول غير ملموسة تتطلب جهدا إضافيا من المؤسسات، إلا أنها تساعد على تحسين جودة القوائم المالية وتعزز الثقة في الشركة من قبل المستثمرين والمساهمين.

الكلمات المفتاحية: الأصول غير الملموسة، جودة القوائم المالية، قياس، إفصاح.

Abstract :

This study came in order to address the issue of the mechanisms of managing intangible assets and their impact on the quality of financial statements in economic institutions, and the role of disclosure of those assets in the service of users of financial statements to make rational decisions, and to identify international standards for the treatment of intangible assets, including International Accounting Standard No. 38 "Intangible Assets", and the study model and its hypotheses were built based on previous studies, and was supported by a case study in the telecommunications company in the state of Souk Ahras. To achieve the objective of this study, the descriptive analytical approach was adopted. The research has reached several results, the most important of which is that intangible assets do not have a tangible presence in reality, their evaluation depends on assessing their economic value and predicting their future value, that is, institutions must develop policies and procedures compatible with international accounting standards to determine the value of intangible assets and evaluate them periodically and regularly, and although the mechanisms of managing intangible assets require additional effort from institutions, they help improve the quality of financial statements and enhance confidence in the company by investors and shareholders.

Keywords: Intangible assets, quality of financial statements, measurement, disclosure



الفهرس



الصفحة	المحتويات
I	الشكر و عرفان
II	الإهداء
IV	الملخص
V	Abstract
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
18-13	المقدمة
الفصل الأول : الأدبيات النظرية لأثر الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية	
20	تمهيد
21	المبحث الأول: الأصول غير الملموسة
21	المطلب الأول: مفاهيم أساسية عن الأصول غير الملموسة
25	المطلب الثاني: أنواع الأصول غير الملموسة.
33	المطلب الثالث: المحاسبة عن الأصول الغير ملموسة وفقا لكل من المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي
42	المبحث الثاني: القوائم المالية
42	المطلب الأول: ماهية القوائم المالية
47	المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية و العلاقة بينهما
50	المطلب الثالث: التأصيل العلمي لجودة القوائم المالية
54	المطلب الرابع: تحليل العلاقة بين الأصول غير الملموسة و القوائم المالية
60	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في	

مؤسسة اتصالات الجزائر	
62	تمهيد
62	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة اتصالات الجزائر
62	المطلب الأول : تعريف و نشأة مؤسسة اتصالات الجزائر
63	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لاتصالات الجزائر
67	المطلب الثالث: أهمية و أهداف مؤسسة اتصالات الجزائر
68	المبحث الثاني: آليات تسيير الأصول غير الملموسة في القوائم المالية
68	المطلب الأول: قياس الأصول غير الملموسة
74	المطلب الثاني: إفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية
76	المطلب الثالث: تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة وأثرها على القوائم المالية
78	خلاصة الفصل
80	الخاتمة
84	قائمة المراجع
89	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	إيضاحات الخاصة بمعدلات الإهلاك للأصول غير الملموسة "برمجيات" في شركة الاتصالات	71
02	نموذج التكلفة للأصول غير الملموسة "برمجيات" و إهلاكها	71
03	مخطط الإهلاك الثابت للسنوات 05 برنامج -Oracte-	72
04	مخطط الإهلاك الثابت للسنوات 05 برنامج -MGPSS-	72
05	مخطط الإهلاك الثابت للسنوات 05 برنامج -OSS-	73
06	الاعتراف والقياس بالأصول المعنوية (برمجيات)	73
07	الميزانية "جانب الأصول" للسنة المالية 2020/12/31	74
08	الميزانية "جانب الخصوم" للسنة المالية 2020	75

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
22	تصنيف الأصول إلى جارية و غير جارية	01
46	أهداف القوائم المالية	02
50	العلاقة بين القوائم المالية	03
64	الهيكل التنظيمي لمؤسسة إتصالات الجزائر	04
77	تحديات القياس عن الأصول غير الملموسة وأثرها على القوائم المالية	05



مقدمة



مر التطور الاقتصادي بالكثير من التحولات والتغيرات، من بينها ما طرأ على مجال الأصول غير الملموسة باعتبارها هذه الأخيرة قوة خفية يمكن من خلالها الإبقاء على ثبات المؤسسة وإستمراريتها، والتي تحتوي على عناصر مثل براءات الاختراع، العلامات التجارية وشهرة المحل، البرمجيات وغيرها.... الخ.

إذ يعطي هذا التغير المكانة التي أولاها النظام المحاسبي المالي لهذا الصنف من الأصول من خلال مجموعة من القواعد الخاصة للتقييم والإدراج المحاسبي لإعطاء إفصاح واضح يأخذ شكل القوائم المالية بصورة أساسية من خلال تقديم صورة عادلة في الوضع المالي، والأداء المالي لمستخدمي القوائم المالية لتلبية جزء من حاجاتهم للمعلومات، والتي تكون مفيدة لهم .

إلا أن المعايير المحاسبية الدولية لم تضع نموذج محاسبي حديث ومحين وذو اجراءات محددة في معالجة الأصول، بل وضعت قيودا على الاعتراف بها نظرا لطبيعتها، الأمر الذي أفقد القوائم المالية الكثير من ملائمتها وقابليتها للمقارنة، بحيث تعتبر القوائم المالية أحد أهم مخرجات النظام المحاسبي التي من شأنها تلخص الوضعية المالية للمؤسسة وتمثل المصدر الرئيسي لمختلف المعلومات المالية التي تحتاجها الفئات المستخدمة لها، فهي أداة إفصاح وتوصيل المعلومات المالية إلى المستفيدين منها، وكلما كانت هذه المعلومات تمتاز بالجودة و المصدقية كلما حققت الهدف الذي أعدت من أجله، وتحقيق جودة القوائم المالية مرتبط بمدى سلامتها وخلوها من الأخطاء والتحريفات والتلاعبات بشتى أنواعها، لذا نجد أن الحاجة لضرورة توفير جودة القوائم المالية تتزايد بشكل مستمر لدى مستخدميها .

ولم تكن مشكلة الأصول غير الملموسة ممثلة في عدم التحديد الواضح لكيفية قياسها والاعتراف بها فقط، وإنما تكمن أيضا في كيفية الإفصاح عنها، حيث أدى الواقع الإقتصادي الذي نعيشه اليوم اعتماد الكثير من المؤسسات الاقتصادية على الأصول غير الملموسة، لذا أصبح هناك حاجة ماسة لمراعاة متطلبات الإفصاح الحالية التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية.

1 - الإشكالية :

تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على آليات تسيير الأصول غير الملموسة وعلى القوائم المالية و مدى تأثير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية، وعليه يمكننا طرح الإشكالية التالية:

كيف يؤثر التسيير المحاسبي للأصول غير ملموسة على جودة القوائم المالية في المؤسسة

الاقتصادية؟

و لمعالجة و تحليل هذه الإشكالية و الإحاطة بكل جوانب الموضوع نطرح مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- كيف يتم تسيير الأصول غير الملموسة ؟
- ما مدى إنعكاس تطبيق آليات الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية؟
- هل يؤثر التسيير الجيد للأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية؟

2 - فرضيات الدراسة:

- بغرض الإجابة على التساؤلات السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:
- يتم تقييم وتسيير الأصول غير الملموسة وفقا لمتطلبات القواعد المحاسبية الحديثة؛
 - الاعتراف والتقييم الجدي للأصول غير الملموسة يؤدي الى الرفع من جودة القوائم المالية للمؤسسة؛
 - التسيير الجيد والتحسين المستمر لقياس وتقييم الأصول غير الملموسة يؤثر ايجابا على جودة القوائم المالية.

3 - أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة أن الأصول غير الملموسة تؤثر على القوائم المالية بشكل كبير، حيث تعد هذه الأصول من العوامل الرئيسية التي لها تأثير على قيمة المؤسسة وعلى قدرتها في تحقيق الأرباح والنمو، والتوسع في الأسواق، وبالتالي يمكن القول أن دراسة هذه الأصول تساعد الشركات والمؤسسات على تحديد قيمة هذه الأصول وإدارتها بشكل فعال وتحقيق الأهداف المالية المرجوة.

4 - أهداف الدراسة:

- يهدف هذا البحث من خلال تبنيه للفرضيات المذكورة إلى:
- التعرف على الأصول غير الملموسة التي يتم تضمينها في محاسبة الأصول غير الملموسة؛
 - الطرق المستخدمة لتقييم الأصول غير الملموسة؛
 - تبيان الإطار التصوري للقوائم المالية؛
 - التعرف على أثر الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية.

5 - أسباب اختيار موضوع الدراسة:

تم اختيار الموضوع للأسباب التالية:

● أسباب ذاتية:

- الرغبة الشخصية في دراسة مواضيع تتعلق بالأصول غير الملموسة؛
- لارتباط هذا الموضوع بتخصص المحاسبة والتدقيق؛
- الرغبة الذاتية في اختبار هذا الموضوع.

● أسباب موضوعية:

- قلة الدراسات حول هذا الموضوع في البيئة الجزائرية؛
- كون هذه الدراسة مهمة لبعض الباحثين في هذا الموضوع.

6- الدراسات السابقة:

بغية إثراء الموضوع والحصول على معلومات تساعدنا في تحديد توجهاتنا، قمنا بالرجوع إلى مجموعة من البحوث الأكاديمية المحكمة والمتمثلة في:

6-1- الدراسات العربية:

● دراسة محمود معتز محمد مراد المرزوقي، 2012 م، (نموذج كمي مقترح للمحاسبة عن

الأصول غير الملموسة وأثره على أحكام و قرارات المستثمرين في ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة).

ظهرت أهمية الدراسة في التأصيل العلمي للإطار الحالي للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة وتقييم نماذج قياس الأصول غير الملموسة الواردة بالمعايير المحاسبية المرتبطة بالأصول غير الملموسة. وهدفت الدراسة إلى تقليم نموذج كمي للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة يساهم في ترشيد أحكام و قرارات المستثمرين عن طريق تحقيق الموضوعية عند قياس الأصول غير الملموسة. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج تمثلت في أن المعالجة السليمة للأصول غير الملموسة تؤدي إلى رفع كفاءة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ومن ثم ترشيد أحكام وقرارات المستثمرين. كما أوصت الدراسة بضرورة قيام المنشآت بالاهتمام بالأصول غير الملموسة وتنميتها وذلك لتحقيق ميزات تنافسية وجذب المستثمرين للإستثمار في هذا النوع من الأصول.

- دراسة ساند محمود كشكو، 2016 م، (مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين).

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين، ودور الإفصاح عن تلك الأصول في خدمة مستخدمي تلك التقارير، والتعرف على المعايير الدولية الخاصة بمعالجة الأصول غير الملموسة ومنها المعيار "38IAS الأصول غير الملموسة"، والمعيار IFRS 3 الخاص باندماج الأعمال، وتوصلت الدراسة إلى غالبية الشركات المدرجة في البورصة أفصحت بشكل كافي وبقوائم مستقلة عن أصولها غير الملموسة كما في شركات قطاع الخدمات، واكتفى البعض الآخر بالإشارة إليها في سياق القوائم المالية فقط، كما توصلت الدراسة إلى أن جميع الشركات المدرجة في البورصة اعتمدت في المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة على المعيار 38IAS، والمعيار IFRS 3. وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة التزام الشركات المدرجة في بورصة فلسطين بالإفصاح عن أصولها غير الملموسة ضمن القوائم المالية بشكل واضح ومستقل.

- دراسة أمينة حفصا، 2020/2021 م، (أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية).

تسعى هذه الدراسة لاختبار وتحليل أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية والإمام بأبرز المداخل في المجال المالي والمحاسبي في تقييم جودة القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن القوائم المالية تعد أهم مصدر يعتمد عليه المستخدمون في اتخاذ قراراتهم وأن القوائم المالية ذات الغرض العام تجمعها علاقة ترابطية وتكاملية فيما بينها، إلا أن اختلاف وعدم تماثل أهداف واهتمامات مستخدميها نتج عنه عدم وجود تعريف موحد لجودتها وعدم وجود مادة صريحة جاء بها النظام المحاسبي المالي تحدد بوضوح مستعملي القوائم المالية مثلما هو عليه الحال في المحاسبة الدولية .

6-2- الدراسات الاجنبية

- **Maaloul . A, & Zeghal . D , 2011 (The Accounting Treatment Of Intangibles-A Critical Review of The literature)**

لقد تناولت هذه الدراسة مناقشة وعرض وتحليل للكثير من الدراسات المرتبطة بالأصول غير الملموسة سواء تعريفها أو المعالجة المحاسبية الحالية للاستثمار فيها .وقد هدفت هذه الدراسة إلى عمل دراسة تحليلية لدراسة المناهج المختلفة لمعالجة الاستثمار في الأصول غير الملموسة وتوضيح نتائج عدم الاعتراف بالأصول غير الملموسة . وقد لخصت هذه الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن المعالجة المحاسبية غير السليمة للأصول غير الملموسة المطورة

داخليا يمكن أن تؤدي إلى سوء توزيع للموارد في الأسواق الرأسمالية. وقد أوصت هذه الدراسة بأنه يجب على المشرعين وواضعي المعايير المحاسبية وضع معايير أكثر تحديدا ودقة فيما يتعلق بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة.

- ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة :

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في إظهارها لأثر آليات تسيير الأصول غير الملموسة بالمؤسسة الاقتصادية على جودة القوائم المالية، وإلى تسليط الضوء على أهمية وجودة القوائم المالية وكذا ضرورة الاعتراف والتقييم الجدي للأصول غير الملموسة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لضمان إستمراريتها وجودة قوائمها المالية.

7- منهج الدراسة:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الدراسة النظرية، وذلك استنادا إلى مصادر مكتبية منها الكتب العلمية، المقالات المنشورة في المجلات العلمية المحكمة وعلى الدراسات الأكاديمية السابقة، أما المنهج التحليلي تم اعتماده في الدراسة التحليلية من خلال أسلوب التحليل المناسب وهو (تحليل المحتوى) المستخدم في الدراسة لبيان مدى القياس والإفصاح المحاسبي عن هذه الأصول في القوائم المالية، والحاجة إلى تطوير المعايير المحاسبية لما يسمح بالإفصاح عن الأصول غير الملموسة ضمن القوائم المالية.

8 - حدود الدراسة:

• **الحدود الزمنية:** تم إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي في الفترة الممتدة من

2023/05/14 إلى 2023/05/25

• **الحدود المكانية:** دراسة ميدانية في مؤسسة الاتصالات بسوق أهراس.

9 - صعوبات الدراسة:

لا تخلو هذه الدراسة كغيرها من الدراسات من الصعوبات التي واجهت السير الحسن لعمليات البحث ونذكر منها:

- قلة البحوث و الدراسات الجزائرية المتخصصة في هذا الموضوع؛

- وجود القليل من المؤسسات التي تتعامل بالأصول غير الملموسة؛

- صعوبة الحصول على المعلومة من المؤسسة محل الدراسة، وبالتالي عدم تمكننا من الحصول على العديد

من المعلومات المهمة لإنجاز الدراسة الميدانية؛

- ضيق الوقت أثناء الدراسة الميدانية؛

10 - هيكل الدراسة

لتحقيق اهداف الدراسة قمنا بتقسيمها إلى فصلين تسبقهم مقدمة، تعقبهم خاتمة، حيث تم تفصيل الفصول على النحو التالي:

● **الفصل الأول:** تضمن الأدبيات النظرية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة وأثرها على جودة القوائم المالية: يتكون من مبحثان ملمان لكل ما يخص بالإطار النظري للأصول غير الملموسة: ماهيتها، أنواعها، طرق تقييمها والإفصاح عنها لنصل في المبحث الثاني إلى جودة القوائم المالية، وتحليل العلاقة بينها وبين الأصول غير الملموسة.

● **الفصل الثاني:** الدراسة الميدانية وهي نتائج لتجربة توصلنا من خلالها إلى عصارة بحثنا، ضمن مبحثين أولهما عبارة عن بطاقة تعريفية للمؤسسة لنتطرق في المبحث الثاني إلى نتائج الدراسة من قياس إلى إفصاح وتحليلها حسب المعلومات المتحصل عليها.



الفصل الأول:

الأدبيات النظرية لأثر الأصول غير الملموسة على

جودة القوائم المالية



تمهيد:

بتحول الإقتصاد بنهاية القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين من إقتصاديات الصناعة إلى إقتصاديات المعرفة، برزت أهمية الأصول غير الملموسة إلى جانب الدور الذي تقوم به الأصول الملموسة، بإعتبارها مورد يساهم في زيادة من إنتاج المؤسسة، ويساعد على توفير مدة طويلة لحياتها. تقوم المؤسسة بعدة إجراءات من أجل تقييم هذه الأصول و تسجيلها ضمن القوائم المالية بصورة واضحة و بشكل دقيق من أجل ضمان مصداقية و شفافية القوائم المالية.

من خلال ما سبق تم تقسيم الفصل إلى مبحثين :

- المبحث الأول: الإطار النظري للأصول غير الملموسة
- المبحث الثاني: جودة القوائم المالية، وعلاقتها بالأصول غير الملموسة

المبحث الأول: الإطار النظري للأصول غير الملموسة

تتطرقنا في هذا المبحث إلى مفهوم الأصول غير الملموسة ابتداء من تعريفها إلى أنواعها وصولاً إلى تقييمها.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية عن الأصول غير الملموسة

لمعرفة أكثر الطبيعة المحاسبية للأصول غير الملموسة فإنه من الأحسن التعرف على الأصول بصفة عامة.

1- مفهوم الأصول و تصنيفها

1-1- مفهوم الأصول:

كباقي المفاهيم المحاسبية الأخرى لم يستقر مفهوم الأصول عند مفهوم محدد يحظى بإجماع الأكاديميين و المهنيين، بل عرف تطوراً مستمراً ليعكس التطورات التي تعرفها المحاسبة، ومن أهم مفاهيم الأصول نجد:

وفقاً لإطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية يعرف الأصل بأنه "مورد تتحكم فيه الشركات نتيجة الأحداث الماضية و الذي من المتوقع أن تتدفق منه الفوائد الاقتصادية المستقبلية للمؤسسة".¹

كذلك عرفت الأصول بأنها "مجموعة المنافع المستقبلية المتوقعة أو الحقوق التي حصل عليها المشروع نتيجة لأحداث مالية تمت في الماضي أو الحاضر".²

من التعريف السابقة يمكن القول أن الأصول تمثل موارد اقتصادية خاضعة لرقابة المؤسسة نتيجة تضحيات ماضية أو حاضرة، و تتضمن منافع اقتصادية يتوقع الحصول عليها في المستقبل في شكل تدفقات نقدية داخلية أو تخفيض للتدفقات النقدية الخارجة، و تتميز هذه المنافع بقدر معقول من التأكد و القابلية للتقييم حتى يمكن الاعتراف بها.

1-2- تصنيف الأصول إلى جارية وغير جارية:

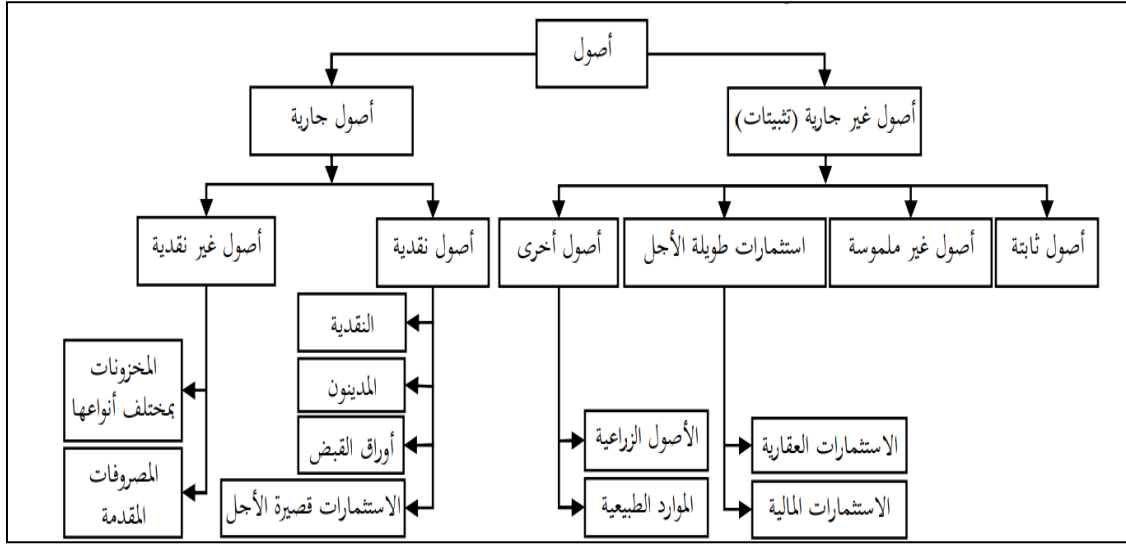
يعتبر هذا التصنيف الأكثر استخداماً في الممارسات المحاسبية المعاصرة من أجل تصنيف الأصول في قائمة المركز المالي، و يستخدم عدة تقسيمات فرعية تعتمد على أسس و معايير مختلفة، كالتبويب على أساس الزمن، على أساس وظيفي، على أساس مالي و التبويب على أساس نقدي، و حسب هذا التبويب يتم تصنيف عناصر الأصول ضمن مجموعتين رئيسيتين هما: الأصول الجارية و الأصول غير الجارية، يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الآتي:³

¹- Daniel Zéghal, **The Accounting Treatment Of Intangibles**, elsevies ltd, Canada, p 264.

²- <https://www.almohasb1.com>>assets,consults on 14/02/2023 at 8:34 pm.

³ - بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية و دوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص ص 55 .

الشكل رقم 01: تصنيف الأصول إلى جارية و غير جارية



المصدر: بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية و دوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011، ص 56.

أولاً: الأصول الجارية (المتداولة)

تتعلق الأصول الجارية بالنشاط قصير الأجل، سواء كان رئيسياً أو ثانوياً، وتتمثل غالباً في مدخلات ضرورية لهذا النشاط أو مخرجات ناتجة عنه، ويمكن أن تكون أصولاً نقدية أو غير نقدية.

ثانياً: الأصول غير الجارية (التثبيتات)

هي باقي العناصر التي لا تتوفر على خصائص الأصول الجارية، حيث تعتبر أصولاً 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، وتضم الأصول غير الجارية العناصر الآتية:

- الأصول الثابتة

هي أصول غير نقدية لها كيان مادي ملموس تعبير عن منافع اقتصادية مستقبلية ويتم الحصول عليها لإستخدامها في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات أو بغرض تأجيرها للغير أو لاستخدامها في العمليات الإدارية.¹

- الأصول غير الملموسة

هي أصول محددة، غير نقدية ليس لها كيان مادي ملموس ويصعب تقييم المنافع المتوقعة منها في المستقبل بدرجة معقولة من الدقة ويرجع ذلك إلى ظروف عدم التأكيد التي تتميزها و تعتبر خاصية غياب الكيان المادي الملموس أهم خاصية للأصول غير الملموسة لكنها لا تكفي لتمييزها عن باقي الأصول نظراً لوجود بعض الأصول الأخرى

¹ - بلال كيموش، المرجع السابق، ص 56 .

التي ليس لها كيان مادي ملموس كحسابات العملاء فإن الخاصية التي تسمح بتمييزها هي عدم التأكد الكبير فيما يخص منافعها المستقبلية وهذا ما يخلق عدة مشاكل عند الاعتراف بها وتقييمها.

- الاستثمارات طويلة الأجل

هي أصول غير جارية تحتفظ بها المؤسسة لفترة طويلة لكنها لا تستخدمها في أنشطتها الرئيسية وتشمل الاستثمارات طويلة الأجل في الأوراق المالية لأغراض السيطرة والرقابة أو الحصول على دخل دوري أو لأغراض أخرى كما تشمل الاستثمارات العقارية التي تمثل أصولاً ثابتة (أراضي أو مباني) محتفظ بها بعرض الحصول على عوائد الإيجار أو بغرض لثمين رأس المال أو الاثنين معا أو لاستخدامات مستقبلية لم تحدد بعد.

- أصول غير جارية أخرى

تتعلق بنوع معين من النشاطات وتمثل في الأصول الزراعية والموارد الطبيعية.¹

2- مفهوم وخصائص الأصول غير الملموسة

2-1- مفهوم الأصول غير الملموسة:

تعددت التعريفات حول مفهوم الأصول غير الملموسة، إلا أن هناك إسهامات من بعض الباحثين يمكن أن تساعد على الخروج بمفهوم شامل. فهناك من يرى أن الأصول غير ملموسة :

هي الأصول التي ليس لها كيان ملموس أو حسي و لكن لها قيمة ممثلة في وجودها مثل شهر المحل و حق الاختراع و حق التأليف و العلامة التجارية، و هي معرضة للاستهلاك أو التناقص أو الإطفاء، مثل براءة الاختراع و ما شابه ذلك، والبعض الآخر غير معرضة للتناقص كشهرة المحل إذا كانت المنشأة تحقق أرباحاً متزايدة سنة بعد أخرى نتيجة لشهرة المحل ولم يتم دفع أي مبلغ لنيل ذلك.²

من ناحية أخرى، هناك من ينظر إلى الأصل غير ملموس بأنه ذلك الأصل ذو الطبيعة غير النقدية الذي يمكن تحديده وليس له وجود مادي. ورغم ذلك فإن خاصية عدم وجود الكيان المادي لا تعد وحدها كافية في حد ذاتها لتصنيف الأصل كأصل غير ملموس، وكأمثلة على ذلك حسابات العملاء وحسابات الودائع بالبنوك لتي تعالج كأصول متداولة. وغالباً ما تنفق المنشأة الموارد أو تتحمل الالتزامات عند اقتناء أو تطوير أو تحسين أو المحافظة على الموارد غير الملموسة مثل المعارف العلمية أو التقنية، أو عند تصميم وتنفيذ عمليات أو أنظمة جديدة، والتراخيص والملكية الفكرية، أو المعرفة بالسوق والعلامات التجارية بما في ذلك الاسم التجاري وحقوق النشر. ومن الأمثلة الشائعة للنبود التي تتضمنها العناوين السابقة، برمجيات الكمبيوتر وبراءات الاختراع وحقوق

¹ - بلال كيموش، المرجع السابق، ص 56 .

² - يوحنا آل آدم، المحاسبة المالية أصول و خصوم القوائم المالية، دار الحامد للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000، ص292.

الطبع وأفلام الصور المتحركة وقوائم العملاء وحقوق خدمة تقديم الرهن العقاري وتراخيص صيد الأسماك وحصص الاستيراد و الامتيازات والعلاقات مع العملاء والموردين وولائهم وحصص السوق وحقوق التسويق.¹

كما عرفها المعيار الدولي رقم (38)، و الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في الفقرة رقم 08 والذي يشمل على تعريف محدد وواضح لهذا النوع من الأصول و الذي لم يترك مجالاً للاجتهاد بقوله: "أنه أصل ذو طبيعة غير نقدية يمكن تحديده و ليس لو وجود مادي".²

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

2-2- خصائص الأصول غير الملموسة:

تتميز الأصول غير الملموسة بالخصائص التالية:³

- ليس لها كيان مادي ملموس: على خلاف الأصول الملموسة، التي تتميز بوجود الكيان المادي الملموس.
- ليست أدوات مالية: كالودائع والحسابات البنكية والأصول المالية، التي تفتقر للكيان الملموس، لكن لا تصنف كأصول غير ملموسة، فقيمتها تنبع من الحق في الحصول على النقد أو ما يعادله في المستقبل.
- السيطرة على الأصول غير الملموسة : ويكون ذلك من خلال القدرة على تحصيل منافعها الاقتصادية والحد من حصول الأطراف الأخرى عليها، وغالبا ما يتطلب ذلك وجود حقوق قانونية أو تعاقدية، رغم وجود بعض الأدوات الأخرى التي تسمح بتحقيق الرقابة، وتتميز أغلب العناصر غير الملموسة بصعوبة السيطرة عليها، ما يجعل الاعتراف بها ضمن الميزانية عملية صعبة أو غير ممكنة، كحالة الموارد البشرية.
- المنافع الاقتصادية للأصول غير الملموسة: والتي تنتج عن الخدمات المتوقعة منها، الحقوق والامتيازات التي تمنحها، غير أن هذه المنافع تتميز بعدم التأكد، فبعض الأصول غير الملموسة يصعب تحديد فيما إذا كانت

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، إعداد و عرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2008، ص 505.

² - نايف عواد مطلق بني عطية، الإفصاح عن الأصول غير الملموسة و أثره على جودة التقارير المالية، المجلة العربية للإدارة، جامعة آل البيت، العدد رقم 03 المجلد رقم 42، المملكة الأردنية الهاشمية، 2022، ص 293.

³ - كيموش بلال، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر الغير ملموسة و أثرها على قيمة المؤسسة، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2015-2016، ص 24

ستولد منافع اقتصادية، أما الأصول غير الملموسة التي تتضمن منافع اقتصادية فإنه يصعب حصر منافعها وبالتالي صعوبة تحديد أعمارها الإنتاجية لذا تكون أغلبها ذات أعمار غير محددة.¹

● **تحديد الأصول غير الملموسة:** 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 تأجيله 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 بتحديدتها، مما يؤدي إلى صعوبة قياسها والاعتراف بها.

● **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.²

المطلب الثاني: أنواع الأصول غير الملموسة.

تختلف الأصول غير الملموسة باختلاف طبيعة المؤسسة و طبيعة نشاطها الاقتصادي وهو ما يؤدي بالضرورة إلى تعدد أنواع هذه الأصول وبالتالي هناك تصنيفات متعددة للأصول غير الملموسة و بشكل عام تقسم هذه الأخيرة إلى فئتين رئيسيتين هما:

- أصول غير ملموسة عمرها غير محدود مثل الشهرة

- و أصول غير ملموسة عمرها محدود مثل براءة الاختراع و حق الامتياز...

أولاً- أصول غير ملموسة عمرها غير محدود (شهرة المحل):

1- مفهوم شهرة المحل:

تعد شهرة المحل أكثر و أهم الأصول غير الملموسة التي تظهر في الميزانية فشهرة المحل تمثل قيمة جميع الصفات الإيجابية والمفضلة المرتبطة بمؤسسة معينة، هذه الصفات تتضمن الإدارة الجيدة المتميزة، الموقع المرغوب فيه، العلاقات الجيدة مع العملاء، اليد العاملة الماهرة، الجودة العالية المنتج... كل هذه العوامل وبصورة متكاملة

¹ - كيموش بلال، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر الغير ملموسة و أثرها على قيمة المؤسسة، المرجع السابق، ص 24

² - كيموش بلال، المرجع نفسه، 25.

مع بعضها البعض تنشأ أصلاً غير ملموس والذي يطلق عليه شهرة المحل هذه الأخيرة تمثل حالة منفردة بخلاف الأصول الملموسة التي يمكن بيعها بصورة مستقلة . عن باقي أصول المؤسسة الأخرى، فإن شهرة المحل لا يمكن تشخيصها بصورة مستقلة عن المؤسسة كوحدة كاملة، محاسبياً تسجل المؤسسة شهرة المحل فقط إذا تم شراؤها من الغير حيث يتم قياس قيمة الشهرة في هذه الحالة بتحديد زيادة ثمن الشراء المدفوع من القيمة العادلة لصافي أصول المؤسسة.¹

و يمكن القول أيضاً أن:

- الشهرة هي الفرق بين القيمة الإجمالية للمؤسسة و إجمالي القيمة العادلة لصافي الأصول المستخدمة ;
 - لا يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخلياً و لكن من الممكن الاعتراف بالشهرة الناتجة عند شراء مؤسسة أخرى ;
 - الشهرة الموجبة هي الشهرة التي تنشأ في حالة انخفاض القيمة العادلة للأصول الثابتة عن القيمة الإجمالية لشراء المؤسسة ككل ;
 - الشهرة السالبة هي الشهرة التي تنشأ في حالة زيادة القيمة العادلة للأصول الثابتة عن القيمة الإجمالية لشراء المؤسسة ككل.²
- 2- تقدير شهرة المحل :**

في الواقع لا توجد طريقة مثلى لتقدير قيمة الشهرة نظراً لدخول المحاكمة الشخصية في عملية التقييم، وبالتالي فإن ذلك ينعكس على قيمة الشهرة الحقيقية. ومما يصعب تقدير الشهرة أيضاً عدم وجود قيمة سوقية لمثل هذه الأصول، وعليه توجد وجهتي نظر مختلفتين حول موضوع تقدير الشهرة هما :

- **وجهة النظر الأولى:** يرى أصحابها أن الشهرة التجارية هي عبارة عن موارد غير ملموسة وبالتالي لا يمكن أن يتم التعرف على كل وحدة منها بشكل منفصل عن الأخرى، مما يترتب عليه صعوبة تقييمها، وهذه الموارد هي في حقيقة الأمر ناجمة عن ارتفاع كفاءة الوحدة الاقتصادية في مجالات الإدارة وبحوث التسويق والترويج وغيرها.
- **وجهة النظر الثانية:** قائمة على أن أي زيادة في الأرباح المستقبلية عن مستوى الأرباح العادية والناجم عن ممارسة الوحدة الاقتصادية نشاطها المعتاد يمثل ما تحققه الشهرة التجارية .

¹ - سماش كمال، عياشي فاطمة الزهراء، تحديات القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، مجلة التكامل الإقتصادي، جامعة باجي مختار، العدد رقم 1 المجلد رقم 7، عنابة، 2019، ص 48.

² - أوقاسي حكيم، تسجيل و تقييم الشبكات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العقيد أكلي محمد أولحاج، البويرة، 2014-2015، ص ص67،68.

وإذا اعتمدنا وجهة النظر الأولى، فإن تقدير قيمة الشهرة ستكون بالعلاقة التالية :

$$\text{الشهرة التجارية} = \text{سعر شراء الوحدة الاقتصادية} - \text{مجموع القيم السوقية لصافي الأصول الملموسة وغير الملموسة}$$

ويطلق على هذه الطريقة اسم التقييم الشامل

أما إذا اعتمدنا على وجهة النظر الثانية فإن قيمة الشهرة التجارية سيتم تقييمها على أساس مقدار قيمة الأرباح فوق العادية التي من المتوقع أن تتحقق في المستقبل، ولذلك تسمى هذه الطريقة بطريقة الدخل فوق العادي ولزيادة في إيضاح الطريقتين السابقتين سوف نقوم بشرح كل منهما بشكل مفصل فيما يلي :

• طريقة التقييم الشامل :

طريقة التقييم الشامل أو الجزائي و الذي يتم فيها تحديد قيمة الشهرة بحساب الفرق بين ثمن الشراء المدفوع للمنشأة المشتراة و القيمة العادلة لصافي أصولها، أي مثلاً لو أن ثمن الشراء المدفوع في منشأة معينة كان 3 مليون دينار، في حين أن القيمة السوقية العادلة لصافي أصول المنشأة كان 2.5 مليون دينار، فهذا يعني أن القيمة المقدرة للشهرة تعادل 0.5 مليون دينار.¹

• طريقة الدخل فوق العادي :

تستند هذه الطريقة في تقدير قيمة الشهرة التجارية على أساس مقدرة الوحدة الاقتصادية المشتراة على تحقيق أرباح تفوق الدخل العادي المتحقق مستقبلاً نتيجة ممارسة الوحدة المشتراة نشاطها الاقتصادي العادي. ويتم تحديد قيمة الشهرة بموجب طريقة الدخل فوق العادي بإتباع الخطوات التالية:²

- إجراء دراسة مقارنة لأرباح الشركة المشتراة لعدد من السنوات السابقة ;

- التنبؤ بمقدار الأرباح التي يمكن أن تحققها الشركة المشتراة في السنوات اللاحقة على ضوء معطيات

السنوات السابقة;

- تقدير متوسط الربحية (الأرباح الصافية / صافي الأصول المستقلة المشتراة) باستخدام ما يتوفر من

مؤشرات قياسية بهذا الصدد ;

- إيجاد الفرق بين الأرباح المتوقعة مستقبلاً وبين متوسط الربحية.³

¹ - سائد محمود كشكو، مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016، ص 26.

² - وليد ناجي الحيايلى، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية للنشر دون طبعة، الدنمارك، 2007، ص 293

³ - المرجع نفس، ص 296 .

3- المعالجة المحاسبية لشهرة المحل

3-1- المعالجة المحاسبية لشهرة المحل الموجبة تتم كالاتي:

هناك عدد من الطرق المحاسبية الممكن استخدامها للمحاسبة عن الشهرة وفيما يلي هذه الطرق:

- التحميل كأصل والاستهلاك على مدار العمر الافتراضي من خلال قائمة الدخل ;
- الاستبعاد مقابل الاحتياطات عند اكتساب الشهرة ;
- تحميلها كأصل مستخدم ما لم يصبح انخفاض القيمة واضحاً ;
- تحميلها كرسيد مدين معلق يظهر كبنء مخصص من إجمالي رأس المال والإحتياطات ;
- إنشاء احتياطي خاص قابل للاستهلاك.

3-2- المعالجة المحاسبية لشهرة المحل السالبة : وهي كالاتي:

تظهر الشهرة السالبة في ميزانية المؤسسة مخصومة من الأصول في نفس الميزانية التي صنفت فيها كالشهرة تعامل الشهرة السالبة كدخل (إيراد) كما يلي¹:

- مقابلة الحسائر والنفقات المستقبلية المتوقعة والمعرّف بها في خطة المشتري للمؤسسة ;
- على مدار العمر المتوسط المتوقع للأصول غير النقدية المشتراة القابلة للإهلاك (عندما لا يمكن توقع الحسائر والنفقات المستقبلية)

في بعض الحالات النادرة تتجاوز الشهرة السالبة القيمة العادلة للأصول غير النقدية المشتراة وفي هذه الحالة يتم الاعتراف بالزيادة فوراً كدخل في قائمة الدخل تنشأ شهرة المحل عادة من شراء أو تجميع المؤسسات أو من عملية ضم مؤسسة أخرى وبالتالي عند هذه العمليات يجب أن تظهر شهرة المحل من ضمن الأصول.

3-3- استهلاك شهرة المحل:

- يتم استهلاك الشهرة باستخدام طريقة القسط الثابت ;
- يجب إستهلاك الشهرة على مدار فترة لا تتجاوز 20 عاما وإذا كان سيتم استهلاك الشهرة على مدار فترة أكثر من 20 عاما يجب الإفصاح عن الأسباب، ذلك بشرط تقييمها مرة سنويا على الأقل ;
- يمكن خفض العمر الافتراضي ولكن لا يجوز زيادته ;
- لا يجب إعادة تقييم الشهرة المشتراة وزيادة قيمتها ;

¹- أوقاسي حكيمة، مرجع سبق ذكره، ص 68 .

- إذا كان هناك انخفاض في قيمة الشهرة المشتراة فيلزم خفض قيمتها في الحال من خلال قائمة الدخل بمقدار هذا الانخفاض.¹

4- إستنفاد الشهرة :

4-1- الاستنفاد :

يعرف الاستنفاد على انه تحويل تكلفة الأصول غير الملموسة إلى مصروفات وذلك خلال عمر الأصل الإنتاجي. وبالرغم من صعوبة تحديد العمر الإنتاجي لهذه الأصول إلا أن مجلس الأصول المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية في سنة 1970 قد حدد فترة استنفاد هذه الأصول بفترة لا تزيد عن أربعين سنة وخلالها يتم جعل مصروفات الاستنفاد مديناً وحساب الأصل دائماً وهناك من يجعل مجمع الاستهلاك دائماً بدلاً من الأصل رغم ندرة تطبيق هذا الأسلوب وتوجد بعض العوامل التي يجب مراعاتها عند تحديد العمر الإنتاجي للأصل غيرا للموس، وهذه العوامل هي :

- بنود عقد شراء الأصل وتعديلاته.

-العوامل الاقتصادية التي قد تؤثر على العمر الإنتاجي للأصل.

- منافسة الشركات الأخرى.²

4-2- استنفاد الشهرة :

في الحياة العملية لمهنة المحاسبة ووفق أعرافها تم الاتفاق حالياً على ثلاث طرق لاستنفاد الشهرة التجارية في الوحدات الاقتصادية والتي تتمتع بملكية هذا الأصل، وهذه الطرق هي:³

- استنفاد الشهرة التجارية حال إتمام عملية شراء الوحدة الاقتصادية، وذلك بجعل حساب مصروف

استنفاد الشهرة مديناً بكامل قيمة الشهرة وحساب الشهرة دائماً بنفس القيمة. لذلك يرى أصحاب هذه الطريقة بإزالة الشهرة بالكامل فور شرائها؛

- إزالة الشهرة فقط في حالة التأكد من عدم جدواها في تحقيق الدخل فوق العادي وهذا الاحتفاظ

بالشهرة بكامل قيمتها حين إزالتها من أصول الوحدة الاقتصادية ;

- استنفاد الشهرة خلال العمر الإنتاجي الافتراضي لها وذلك بتحميل كل فترة محاسبية بقسط من قيمة

الاستنفاد، وحتى تصبح صفراً في نهاية العمر الإنتاج .

¹ - أوقاسي حكيمية، مرجع سبق ذكره، ص 69.

² - وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 292.

³ - وليد ناجي الحياي، مرجع نفسه، ص 297.

ثانيا: أصول غير ملموسة عمرها محدد.

1- براءة الاختراع:

1-1- مفهوم براءة الاختراع:

يقصد براءة الاختراع الوثيقة التي تصدرها الدولة للمخترع اعترافا منها بحقه فيما اخترع، فهي لا تعد أن تكون إلا شهادة رسمية تصدرها جهة إدارية مختصة في الدولة يستطيع صاحب الاختراع بمقتضاها احتكار استغلال اختراعه تجاريا أو صناعيا لمدة محددة و بقيود معينة.

و من التعاريف التي قيلت في براءة الاختراع بأنها عبارة عن شهادة أو وثيقة حكومية تمنح حقوقا استثنائية احتكارية للمخترع على اختراعه لفترة زمنية محددة مقابل كشف المخترع عن اختراعه للجمهور.¹

1-2- العمر الإنتاجي لبراءة الاختراع :

ويتم تحديد العمر الإنتاجي لبراءة الاختراع بموجب نصوص القوانين الصادرة في كل بلد، على سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية يكون عمرها سبعة عشر عاماً لا يجوز زيادتها، إلا أنه يجوز تقليل عمرها إلى أقل من الفترة المحددة في حالة فقدانها جزء من المنافع المتوقع تحقيقها نتيجة لاستخدام سابق، ومثال على ذلك شراء براءة اختراع من وحدة اقتصادية مستقلة بعد استخدامها لعدد من السنين لذلك فإن الفترة التي استخدمت فيها براءة الاختراع تطرح من العمر الإنتاجي الإجمالي، فلو كانت المدة التي استخدم فيها هذا الأصل ثلاث سنوات فمعنى ذلك أن العمر المتبقي هو أربعة عشر سنة يتم توزيع تكلفته على العمر الباقي.²

2- العلامة التجارية

لقد تعددت وجهة نظر الباحثين و المفكرين في محاولة إعطاء تعريف واضح للعلامة التجارية و يرجع ذلك الاختلاف إلى تعقد العلامة التجارية من جهة واتساع استعمالاتها و الأهداف و الغايات التي تؤديها من جهة ثانية.

حيث تم تعريفها أنها أداة تمييز وتميز، فالجمعية الأمريكية للتسويق مثلا تعرف العلامة التجارية على أنها اسم، مصطلح، رمز، تصميم، أو أي مزيج منها يهدف إلى تعريف وتعيين سلع أو خدمات بائع أو مجموعة بائعين وتمييزهم عن غيرهم من المنافسين.

¹ - زواتين خالد، براءة الاختراع كأداة لدعم تنافسية المؤسسات الاقتصادية، مجلة قانون العمل و التشغيل، جامعة عبد الحميد بن باديس، العدد الرابع، مستغافم، 2017، ص ص 70، 71.

² - وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 298.

ومن خلال ما تقدم يمكننا القول أن العلامة التجارية هي بمثابة نظام اتصالي يعمل على تمييز المنتجات والخدمات المتنافسة شكلا ومضمونا ويعطي لكل منها مدلولاً خاصاً.¹

3- حقوق النشر:

هي حقوق القانونية الحصرية التي ينص عليها القانون لمنشئ العمل الفني و الأدبي لاستخدامه و نسخه وتسويقه، تعرف باسم حقوق الطبع و النشر و هي مصنوعة لضمان حماية قطع العمل الأصلية.² وتتكون تكلفة حقوق النشر من سعر الشراء ونفقات التسجيل والإشهار ولا يدخل في قيمة التكلفة المصاريف التي تنفق على إعداد وإنتاج السلعة موضع التسجيل فيما إذا تم عن طريق رسميتها أي توزيعها على عدد سنوات الاستفادة من هذا الحق، وفق الاتفاق المبرم بين الناشر والمؤلف وخصوصاً في حالة إذا كانت التكلفة مرتفعة، أما إذا كانت منخفضة فيجوز في هذه الحالة استفادها بالكامل في نفس سنة انفاها.³

و بصفة عامة، فإن العمر الإنتاجي لحقوق الطبع يكون أقل للعمر القانوني (حياة المبدع مضافاً إليها 50 عاماً). و يجب تخصيص تكاليف حق الطبع على السنوات التي يتوقع الحصول على منفعه خلالها بشرط ألا تتجاوز 40 عاماً. و تؤدي صعوبة تحديد عدد سنوات الحصول على المنافع المستقبلية من حق الطبع لتشجيع الشركات على تخفيض هذه التكاليف على مدى فترة زمنية أقصر نسبياً.⁴

4- البرمجيات :

تشكل البرمجيات حقوق معنوية محمية قانونياً، و يمنح لأصحاب البرمجيات نفس حقوق الحماية الممنوحة إلى أصحاب الملكية الفنية والأدبية.

4-1- المعالجة المحاسبية:

تعتمد المعالجة المحاسبية للبرمجيات حسب طبيعتها:

البرمجيات غير القابلة للتفكيك من المعدات .

البرمجيات التي تشكل جزء من مشروع للتطوير.

البرمجيات المستقلة أو القابلة للتفكيك.⁵

¹ - درير جمال، صورة العلامة التجارية الماهية و المكونات، مجلة الحقيقة، جامعة الجزائر 3، العدد 37، الجزائر، 2016، ص ص 441، 442.

² - <https://ar.weblogographic.com>, consults on 23 /05/2023 at 10:11 pm.

³ - وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 304.

⁴ - دونالد كيسو، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر، الجزء الأول، الرياض، 2013، ص ص 550، 551.

⁵ - هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS 2010/2009،

الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011، ص ص 82، 83.

5- الامتيازات و التراخيص:

الامتياز هو اتفاق تعاقدى يعطي بمقتضاه طرف يسمى "مانح الحق/ أو مانح الامتياز" لطرف آخر يسمى "المتمتع بالحق/ أو المنتفع بالحق" الحق المطلق في تسويق منتجات أو أداء خدمات معينة في حدود منطقة جغرافية معينة، أو استخدام براءات اختراع أو علامات أو أسماء تجارية معينة، حيث أن مانح الامتياز - وقد قام بتطوير ابتكار أو منتج فريد- يحمي ابتكاره أو منتجه عن طريق امتلاك حق اختراع أو حق طبع ونشر أو علامة أو اسم تجاري، ويقوم المنتفع باقتناء هذا الحق للاستغلال هذه الفكرة أو المنتج عن طريق إبرام عقد امتياز. وهناك نوع آخر من الامتيازات التي تبرم بين جهة حكومية ومنشأة أعمال تستغل مرفقا عاما. ففي هذه الحالة يسمح لمنشأة خاصة باستخدام مرفق عام في أداء خدماتها، ويطلق على الحقوق التي تحصل عليها المنشآت بالاتفاق مع الجهات الحكومية اسم "التراخيص" وتوجد تراخيص دولية مثل تراخيص التنقيب عن الموارد الطبيعية كالمعادن والبتروك.

وقد تكون الامتيازات والتراخيص للفترة زمنية محدودة أو لفترة زمنية غير محددة أو مدى الحياة. ولا تسجل المنشأة المنفعة بالامتياز أو الترخيص أي أصل غير ملموس بدفاتها إلا إذا كانت هناك تكاليف يمكن تحديدها لاقتناء هذا الحق. و يتم استنفاد تكلفة الامتيازات و التراخيص خلال عمرها القانوني أو الاقتصادي أيهما أقصر. أما إذا كانت غير محددة المدة فلا يتم إهلاكها بل تخضع لاختبار التآكل سنويا على الأقل. و بالنسبة للمدفوعات الدورية التي يتضمنها عقد الامتياز، و التي تتحدد على أساس الدخل الذي يحققه المنتفع بالحق من عملياته، فإنها تحمل كمصروف على الفترة التي تتعلق بها و ذلك تماشيا مع مبدأ المقابلة.¹

6- تكاليف البحث و التطوير:

لا تمثل تكاليف البحث والتطوير في حد ذاتها أصولاً غير ملموسة، ولكن لأن أنشطة البحث والتطوير ينتج عنها عادة تنمية شيء معين يكتسب حق اختراع أو حق طبع ونشر (مثل منتج جديد، أو عملية أو فكرة أو معادلة أو تركيب أو عمل أدبي).

وتواجه عملية المحاسبة عن هذه التكاليف المصاعب التالية :

- تحديد التكاليف المرتبطة بأنشطة أو مشروعات أو إنجازات معينة ;
- تحديد مقدار المنافع المستقبلية والفترة الزمنية التي ستحقق هذه المنافع على مدارها ;

¹ - جلال ياسمين، المحاسبة عن تكاليف البحث و التطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر و المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009-2010، ص ص 89، 90.

-وبسبب هذه الحالة من عدم التأكد قامت مهنة المحاسبة عن طريق معيار 2 FASB بتنميط وتبسيط

الممارسة المحاسبية في هذا المجال عن طريق المطالبة بتحميل كل تكاليف البحث والتطوير على المصروفات بمجرد تحملها.

وللتمييز بين تكاليف البحث والتطوير وغيرها من التكاليف المماثلة، قام FASB بإصدار التعريفات التالية :

● **البحث:** هو بحث منظم أو فحص انتقادي يهدف لاكتشاف معرفة جديدة ينتظر منها أن تكون مفيدة في تطوير منتج أو خدمة جديدة... أو عملية أو أسلوب جديد أو في إدخال تحسين جوهري على منتج أو عملية موجودة.

● **التطوير:** هو ترجمة نتائج البحث أو المعرفة الأخرى إلى خطة أو تصميم لمنتج أو لعملية جديدة أو إلى تحسين جوهري للمنتج أو العملية الحالية سواء بغرض البيع أو الاستخدام. وهو يشمل الصياغة النظرية التصميم اختيار بدائل المنتج، بناء نماذج وغيرها. وهو لا يتضمن التعديلات المتكررة أو الدورية التي يتم إدخالها على المنتجات أو خطوط الإنتاج أو العمليات الصناعية الحالية وغيرها من العمليات المستمرة، وذلك رغم أن هذه التعديلات قد تمثل تحسينات، كما أنه لا يتضمن بحوث السوق وأنشطة اختبار السوق.¹

7-الأصول الأخرى

الأصول الأخرى (أحيانا تسمى الأعباء المؤجلة) هي تبويب يستخدم عادة الوصف عدد من البنود المختلفة التي لها أرصدة مدينة ومنها أنواع معينة من الأصول غير الملموسة. فمن الأصول غير الملموسة التي تبوب أحيانا كأعباء مؤجلة، تكاليف إعادة ترتيب آلات المصنع، تكاليف ما قبل التشغيل وتكاليف بدء النشاط ومصروفات التأسيس.²

المطلب الثالث: المحاسبة عن الأصول الغير ملموسة وفقا لكل من المعايير المحاسبية الدولية

و النظام المحاسبي المالي

أصبحت المحاسبة عن الأصول غير الملموسة في ظل الواقع الذي نعيشه اليوم معيارا هاما لقياس كفاءة المؤسسات الاقتصادية، والدليل على ذلك أنه في الدول الغربية التي تطورت فيها المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بشكل كبير بدأت في توجيه معظم استثماراتها نحو هذا النوع من الأصول نظرا للعائدات الكبيرة التي تجنيها تلك الاستثمارات.

¹ - دونالد كيسو، مرجع سبق ذكره، ص ص 569، 570.

² - دونالد كيسو، المرجع نفسه، ص 575.

1- المحاسبة عن الأصول غير الملموسة وفقاً لمعايير المحاسبية الدولية:

نظراً للتزايد الملحوظ لأهمية الأصول غير الملموسة في الوقت الراهن تزايد اهتمام مجلس معايير المحاسبة الدولية بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة، بتطوير معيار المحاسبة الدولي رقم (38) وأشار المجلس إلى أن الهدف من هذا المعيار هو بيان لمعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لم يتم تناولها في معيار محاسبة دولي آخر، بالإضافة إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS3 والخاص باندماج الأعمال وما يترتب عليه من فارق الشراء (الشهرة).

1-1- الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة:**1-1-1- الاعتراف بالأصول غير الملموسة:****• الشروط العامة للاعتراف بالأصول غير الملموسة:**

حسب معيار المحاسبة الدولي (38) يتم الاعتراف ببند ما كأصل غير ملموس عند توفر شرطين هما:

- من المحتمل تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة المرتبطة بالأصل إلى المؤسسة.

- أن يكون من الممكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية.

أي أصل غير ملموس لا يستوفي الشرطين أعلاه، تعتبر تكاليفه مصروف إيرادي يقفل في بيان الدخل.¹

• الاعتراف بالأصول غير الملموسة المولدة داخلياً:**➤ الشهرة المولدة داخلياً:**

تعتبر الشهرة المولدة داخلياً من أشهر على الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والتي يمنع المعيار الاعتراف بها كأصل غير ملموس. إلا أن هناك أصول غير ملموسة يتم تطويرها ذاتياً من قبل المنشأة حيث يتم الاعتراف بها إذا أمكن قياس تكاليفها بموثوقية وكانت قابلة للتحديد والتمييز عن الأصول الأخرى ويتوقع أن يتحقق منها تدفق منافع مستقبلية. وكقاعدة عامة يمنع معيار المحاسبة الدولي رقم 38 الاعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخلياً نظراً لأنها ليست مورداً قابلاً للتحديد (أي أنها ليست قابلة للانفصال ولا ينشأ عنها حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى) مسيطر عليه من قبل المنشأة.

➤ الأصول غير الملموسة الأخرى المولدة داخلياً:

وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي (38) من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخلياً يستوفي شروط الاعتراف كما جاء بها المعيار (38) وبناء على ذلك و لتقييم ما إذا كان أصل غير ملموس مولد داخلياً يلبي مقاييس الاعتراف يصنف توليد الأصل إلى ما يلي :

¹ - سماش كمال، عياشي فاطمة الزهراء، مرجع سبق ذكره، ص 49.

- مرحلة البحث :

تعتبر التكاليف المتكبدة خلال فترة البحث كمصروف ضمن بيان الدخل، نظراً لعدم قدرة المنشأة على إظهار وجود الأصل غير الملموس ولم يتم تطوير غير ملموس. ومن على أنشطة البحث الأنشطة التي تهدف للحصول على معرفة جديدة، عملية تطبيق لنتائج البحث، البحث عن بدائل للعمليات والمواد والأنظمة.

- مرحلة التطوير :

يتم الاعتراف بالأصل غير الملموس المولد داخلياً عدا الشهرة عندما يكون قابل للتمييز أو التحديد عن الأصول الأخرى مثل الاعتراف بتطوير تقنية إنتاج جديدة، وبشكل عام يجب الاعتراف بتكاليف عملية التطوير كأصل غير ملموس فقط إذا تمكنت المنشأة من إثبات ما يلي:

- الجدوى الفنية لاستكمال الأصل غير الملموس بحيث يصبح متوفراً للاستخدام أو البيع ;
- نية المنشأة لاستكمال الأصل واستخدامه أو بيعه ;
- قدرة المنشأة على استخدام أو بيع الأصل ;
- كيف سيولد الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلية محتملة ;
- بيان وجود سوق لإنتاج الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس نفسه ;
- توفر الموارد الفنية والمالية المناسبة وغيرها من الموارد لإكمال تطوير واستخدام أو بيع الأصل غير الملموس ;
- القدرة على قياس النفقات المتعلقة بالأصل غير الملموس خلال تطويره بشكل موثوق.¹

1-1-2- القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة:

• القياس الأولي:

وفقاً لمعايير المحاسبة الدولي (38) فإن الأصل غير الملموس يقاس بشكل أولي بتكلفته، هذه التكلفة تختلف في تحديدها باختلاف طريقة الحصول على الأصل غير الملموس بمعنى هل هذا الأصل تم الحصول عليه في إطار اندماج الأعمال أو تم توليده داخلياً أو تم اقتنائه أو تم مبادلته بأصل آخر و المعيار (38) تناول باستفاضة كيفية قياس تكلفة كل حالة من الحالات المذكورة أنفاً.

• العمر الإنتاجي وإطفاء الأصل غير الملموس:

يتم تقسيم الأصول غير الملموسة من حيث قابليتها للإطفاء إلى فئتين هما:

¹ - جمعة حميدات، خير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين للنشر، عمان، 2014، ص ص 262، 263.

- أصول غير ملموسة لها عمر محدد سواء بعقد قانوني أو بمنافع زمنية محددة مثل رخصة صيد أسماك لفترة محددة، ويجب إطفائها على العمر الإنتاجي لها.

- أصول غير ملموسة ليس لها عمر إنتاجي محدد أو فترة محددة للاستفادة منها، مثل شراء المنشأة لبراءة اختراع لفترة غير محدودة وعدم وجود فترة أو عمر إنتاجي محدد للاستفادة منها، أو الشهرة الناتجة عن الاندماج.¹

● انخفاض القيمة (التدني):

لتحديد ما إذا كانت قيمة أصل غير ملموس قد انخفضت، تطبق المؤسسة معيار المحاسبة الدولي (36)، حيث يوضح متى و كيف تراجع المؤسسة المبلغ الدفترى لأصولها، كيف تحدد المبلغ الممكن استرداده من الأصل ومتى تثبت خسارة الانخفاض أو تعكسها.²

● القياس اللاحق:

بعد الاعتراف المبدئي بالأصل غير الملموس يتطلب المعيار قياس الأصول غير الملموسة باستخدام أحد النموذجين التاليين:

- نموذج التكلفة:

بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصل غير الملموس عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحاً منها الإطفاء المتراكم ومجمع خسائر انخفاض القيمة إن وجد.³

- نموذج إعادة التقييم:

بعد الاعتراف الأولي يتم تسجيل الأصل غير الملموس بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروح منها أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة لاحقة لغرض إعادة التقييم بموجب معيار المحاسبة الدولي (38) يتم تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشط تتم عملية إعادة التقييم بانتظام معين بحيث لا يختلف المبلغ الدفترى للأصل بشكل كبير عن قيمته العادلة مع الأخذ بعين الاعتبار أنه لا يسمح نموذج إعادة التقييم بما يلي:

- إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم يتم الاعتراف بها مسبقاً على أنها أصول؛

- أو الاعتراف الأولي بأصول غير ملموسة بمبالغ أخرى غير التكلفة؛⁴

1 - جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 267.

2 - سماش كمال، عياشي فاطمة الزهراء، مرجع سبق ذكره، ص 51.

3 - جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 269.

4 - سماش كمال، عياشي فاطمة الزهراء، مرجع سبق ذكره، ص 51.

1-2- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة:

يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي لكل فئة من الأصول غير الملموسة وتميز بين الأصول غير الملموسة المولدة داخلياً والأصول غير الملموسة الأخرى:

- بيان إذا كان العمر الإنتاجي محدداً أو غير محدد وإذا كان محدداً يفصح عن الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة ؛

- أساليب الإطفاء المستخدمة للأصول غير الملموسة مع أعمار نافعة محددة ؛

- إجمالي المبلغ المرحل والإطفاء المتراكم (مجمع مع حسائر انخفاض القيمة المتراكمة) في بداية ونهاية الفترة ؛

- بند (بنود) بيان الدخل الشامل الآخر الذي يدخل ضمن إطفاء الأصل غير الملموس.

إذا سجلت الأصول غير الملموسة بمبلغ إعادة التقييم، فيتم الإفصاح عما يلي ولكل فئة من الأصول:

- تاريخ إعادة التقييم ؛

- المبلغ المسجل للأصل المعاد تقييمه ؛

- المبلغ المسجل الذي سيتم الاعتراف به لو تم استخدام نموذج التكلفة ؛

- مبلغ فائض إعادة التقييم المتعلق بالأصول غير الملموسة في بداية ونهاية الفترة، مع بيان التغيرات خلال

الفترة وأية قيود على توزيع الرصيد للمساهمين ؛

- الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيم العادلة ؛

- كما يشجع المعيار المنشآت على الإفصاح عن أي أصول غير ملموسة مطفاة بالكامل لا تزال قيد

الاستخدام؛

وأية أصول غير ملموسة هامة تسيطر عليها المنشأة وغير معترف بها كأصول لأنها لا تستوفي شروط

الاعتراف.¹

2- المحاسبة عن الأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي:

شرعت الجزائر على غرار العديد من الدول في عملية إصلاح نظامها المحاسبي بداية من التسعينات بهدف

تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر إلى الممارسات الدولية، ذلك من خلال تبني معايير محاسبية جديدة تتماشى

مع أعمال التوافق المحاسبي الدولية، فباشرت في سن العديد من القوانين المتعلقة بهذا المجال من ضمنها قانون النظام

¹ - جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 277.

المحاسبي المالي SCF الجديد، وما يمكن ملاحظته في هذا الشأن أن هنا كتوافق كبير بين المحاسبة عن الأصول غير الملموسة وفق معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المالي .

2-1- الاعتراف والقياس المحاسبي للأصول غير الملموسة:

2-1-1- شروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة:

وفقا للفقرة (3.121) من النظام المحاسبي المالي SCF فإنه: "طبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول، يدرج

الأصل العيني أو المعنوي (غير الملموس) في الحسابات كأصل:

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة به إلى الكيان؛

- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة".¹

2-1-2- القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة:

• القياس الأولي:

عادة ما يقاس الأصل غير الملموس أوليا بالتكلفة، ويتطلب الاعتراف بالبند كأحد الأصول غير الملموسة

أن يثبت لدى المنشأة أن البند يتفق مع :

- تعريف الأصل غير الملموس ؛

- معايير الاعتراف بالأصل غير الملموس وينطبق هذا الشرط على التكاليف التي يتم تكبدها مبدئيا لاقتناء

أصل غير ملموس أو لتوليد هذا الأصل داخليا وكذلك على تلك التكاليف التي يتم تكبدها للإضافة لهذا الأصل أو لاستبداله أو لخدمته.

➤ حالة الحصول على الأصل غير ملموس عن طريق الشراء :

تتضمن تكلفة هذه الأصول جميع ما تتحمله المنشأة من أجل الحصول على هذا الأصل، و جعل الأصل غير ملموس جاهزا للاستخدام للغرض المقصود منه.²

و بالنسبة للحالات المختلفة للحصول على الأصل غير الملموس فإن احتساب تكلفته تتشابه مع المستخدم في

المعالجة المحاسبية لشراء الأصول الملموسة، مثلا: في حال كان الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى، يتم

تسجيل الأصل بالقيمة العادلة للأصل المستغنى عنه أو الأصل غير الملموس الذي تم الحصول عليه.

¹ - قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 يوليو 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 19، المؤرخة في 25/03/2009، ص ص 03-91

² - ياسل أسعد، المحاسبة المتوسطة، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الطبعة 1، سوريا، 2020، ص ص 153، 154.

➤ الأصول المعنوية المتولدة داخليا :

وفقا للفقرة (14.121) من النظام المحاسبي المالي SCF تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تشكل أصلا غير ملموس في الحالات الآتية فقط:

- إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة ;

- 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.¹

و من الصعب أن نقوم بتقدير فيما إذا كان تجهيز معنوي مولد داخليا يقابل الشروط من أجل تسجيله محاسبيا.²

➤ حالة الحصول على أصل معنوي عن طريق التبادل:

يسجل الأصل المعنوي محل التبادل على أساس قيمته العادلة، أما إذا تعذر الأمر أي عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة بمصدقية للأصلين المعطى والحاصل عليه (الأصل الخارج من المؤسسة والأصل الداخل إلى المؤسسة) يسجل الأصل الداخل الحاصل عليه بالقيمة المحاسبية للأصل المتخلى عنه.³

➤ الاقتناء كجزء من تجميع الأعمال:

في حالة اقتناء أي أصل غير ملموس ضمن تجميع أعمال فإن تكلفة هذا الأصل هي قيمته العادلة في تاريخ الاقتناء.

وتعكس القيمة العادلة توقعات السوق بشأن احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية من الأصل إلى المنشأة أي أن أثر هذا الاحتمال ينعكس في قياس القيمة العادلة للأصل وبالتالي فإن معيار الاعتراف بالاحتمالية بعد مناسباً للأصول غير الملموسة المقتناة عند تجميع الأعمال.⁴

➤ اقتناء الأصل غير الملموس كمنحة حكومية:

قد يتم في بعض الحالات اقتناء الأصل غير الملموس دون تحمل أية أعباء أو مقابل سداد قيمة رمزية من خلال الحصول على منحة حكومية، وقد يحدث هذا عند تخصص الحكومة أو تتنازل للمنشأة عن أصول غير ملموسة

¹ - قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008، السالف الذكر .

² - هوام جمعة ، مرجع سبق ذكره، ص 68.

³ - أوقاسي حكيمة، مرجع سبق ذكره، ص 37.

⁴ - أمين السيد أحمد لطفى، مرجع سبق ذكره، ص 512.

مثل حقوق الرسو في الميناء وحق الترخيص لتشغيل محطات الإذاعة والتلفزيون، وتراخيص الاستيراد أو الحصص أو الحق في استخدام موارد أخرى محظورة استخدمتها.¹

● التقييم اللاحق:

تختار أي منشأة إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية لها . وفي حالة المحاسبة عن الأصل غير الملموس باستخدام نموذج إعادة التقييم يتم المحاسبة عن الأصول الأخرى التي تدخل ضمن نفس الفئة باستخدام نفس النموذج ما لم يكن هناك سوق نشط لهذه الأصول .

➤ المعالجة الأساسية (نموذج التكلفة):

يسجل الأصل غير الملموس وفق هذا النموذج بتكلفته مخصوما منها الإهلاك المجمع أو خسائر انخفاض القيمة المجمعة، حيث :

- تتمثل تكلفة الأصل عبر الملموس المقتنى بطريقة متفردة في:

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

إضافة إلى

* كل تكلفة تتعلق مباشرة بإعداد الأصل للاستخدام؛

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

➤ المعالجة البديلة المسموح بها (نموذج إعادة التقييم) :

بعد الاعتراف الأولي، يمكن للمؤسسة أن تسجل الأصل غير الملموس بالمبلغ المعاد تقييمه ناقص مجمع

الإهلاك وخسائر انخفاض في القيمة اللاحقة.

ويتمثل المبلغ المعاد تقييمه في القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم والمحددة بالرجوع إلى سوق نشط

إذا قررت المؤسسة إعادة تقييم أصل غير ملموس يجب عليها إجراء عمليات إعادة التقييم بانتظام كاف

حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للأصل عن قيمته العادلة بشكل جوهري في تاريخ الإقفال.

¹ - أمين السيد أحمد لظفي، المرجع نفسه، ص 516.

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

وإذا لم تتمكن المنشأة من إعادة تقييم أصل غير ملموس ما موجود ضمن مجموعة من الأصول المعاد تقييمها، بسبب عدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يسجل هذا الأخير وفق نموذج التكلفة.¹

إذا أصبحت القيمة العادلة لأصل غير ملموس مسجل وفق نموذج إعادة التقييم غير قابلة للتحديد بالرجوع إلى سوق نشط، فإن القيمة المحاسبية لهذا الأصل يجب أن تتماثل في القيمة العادلة له إثر آخر عملية إعادة تقييم تمت بالرجوع إلى سوق نشط مخصوصا منها مجمع الإهلاك ومجمع خسائر انخفاض القيمة اللاحقة.²

2-2- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة

يجب الإفصاح فيما يتعلق بالأصول غير الملموسة وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF على ما يلي :

- القيمة الإجمالية للأصل ;
- مجموع الإهلاك ;
- مدة منفعة الأصل ;
- طريقة الإهلاك معدل الإهلاك، أي تعديل معدل الإهلاك ;
- طريقة التقييم خسائر القيمة، إسترجاعات خسائر القيمة.

¹ - جلال ياسمين، مرجع سبق ذكره، ص 71.

² - سماش كمال، عياشي فاطمة الزهراء ، مرجع سبق ذكره، ص 54.

المبحث الثاني: جودة القوائم المالية، وعلاقتها بالأصول غير الملموسة

تعد القوائم المالية وتقدم للمستخدمين الخارجيين والداخليين من طرف المؤسسات الاقتصادية ويمكن التطرق لها من خلال:

المطلب الأول: ماهية القوائم المالية

في هذا العنصر من الدراسة، سيتم التطرق إلى مفهوم القوائم المالية، خصائصها و عرض لأهم أهدافها و أهميتها، كالتالي:

أولاً- تعريف القوائم المالية:

هناك عدة تعاريف للقوائم المالية نذكر منها:

إن كلمة بيان أو كشف أو قائمة هي عبارة عن إعلان عن شيء يعتقد أنه صحيح وحقوقي، والقوائم المالية بهذا المعنى هي إعلان عن ما يعتقد أنه حقيقي، ويتم إيصاله للمهتمين به معبراً عنه بلغة النفود، لذلك فإن المحاسبين عند إعدادهم للقوائم المالية، فهم يصفون بلغة مالية وضع أو موقف المشروع والذين يعتقدون أنه يمثل بعدالة النشاطات المالية التي تمت خلال الفترة والفترة هنا ينبغي أن تحدد بدقة، فقد تغطي هذه القوائم سنة مالية كاملة، وهذا هو النوع الشائع لفترة القوائم المالية، إلا أنه قد تغطي هذه القوائم فترات أقل كنصف سنة أو ربع سنة وهكذا، إلا أنه بجميع الأحوال فإن من الضروري كتابة الفترة التي تغطيها هذه القوائم.¹

و أيضاً هي أرقام تعبر عن العمليات التي قامت بها المنظمة خلال السنة المالية مرتبة حسب الهدف من إعدادها فهناك قوائم تقيس الوضع العالي للمنظمة من حيث المديونية والدائنين وهناك قوائم تقيس صافي الدخل من حيث الإيرادات والمصروفات وأخرى تقيس التدفقات النقدية من تدفقات داخلية وأخرى خارجية.²

كما عرفت كذلك بأنها "كل كيان يدخل في مجال تطبيق هذا النظام المحاسبي يتولى سنويا إعداد كشوف مالية، والكشوف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على:

- ميزانية ؛
- حساب نتائج ؛
- جدول سيولة الخزينة ؛

¹ - طلال محمد الجحاوي، أساسيات المعرفة المحاسبية، اليازوري للنشر، عمان، 2009، ص ص311، 312.

² - محمد الصيرفي، تعلم كيفية تحديد هيكلك المالي و قراءة قوائمك المالية، دار الفكر الجامعي للنشر، الطبعة 1، الإسكندرية، 2006، ص

- جدول تغير الأموال الخاصة ؛

- ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة للميزانية وحساب النتائج.

الكشوف المالية تكون نتيجة إجراء معالجة العديد من المعلومات لأعمال التبسيط والتلخيص و الهيكلية. وهذه المعلومات يتم جمعها وتحليلها وتفسيرها وتلخيصها وهيكلتها من خلال عملية تجميع تعرض في الكشوف المالية في شكل فصول ومجاميع. ويحدد مدى اتساع مبدأ الأهمية البالغة مدى اتساع عملية التجميع هذه، وكذلك مدى التوازن:

- المنافع الموفرة للمستعملين بواسطة انتشار إعلام مفصل ؛

- التكاليف المحتملة سواء لإعداد ونشر هذا الإعلام لاستعماله؛¹

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن القوائم المالية تعد المنتج النهائي للنظام المحاسبي، فهي تلخص جميع العمليات المالية التي حدثت في المنشأة خلال الفترة المالية، و تخضع عملية إعدادها لعدد من المبادئ المحاسبية المتعرف عليها و هذه المبادئ تحدد المعلومات التي يجب أن تشملها القوائم المالية.

ثانيا: خصائص القوائم المالية

الخصائص النوعية هي صفات تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، كما توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صادقة و عادلة و تتمثل الخصائص النوعية الأساسية في الأتي:

- القابلية للفهم؛

- الملاءمة؛

- المصدقية؛

- القابلية للمقارنة.

• القابلية للفهم:

أن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية هي قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين. لهذا الغرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية وعلى كل حال

¹ - قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 يوليو 2008، السالف الذكر .

فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.¹

● **الملاءمة:**

ينبغي أن تتوفر القوائم المالية للمشروع الملائمة للمستثمرين المحتملين والحاليين والدائنين وذلك لإستخدامها في إتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالإستثمار أو الإقتراض، ومن الضروري أن تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين والدائنين الذين يكون لديهم إلمام معقول بالأنشطة الإقتصادية والتجارية والمحاسبة المالية والذين يكون لديهم الرغبة في بذل الجهد وإستنفاد الوقت المطلوبين لدراسة تلك القوائم.²

● **المصدقية:**

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوق فيها ويعتمد عليها. وتتسم المعلومات بالمصدقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعيد عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه.

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوق فيها بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللاً فعلى سبيل المثال إذا كانت مشروعية مبلغ التعويضات المطالب بها موضع نزاع قانوني فإن اعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به في الميزانية بعد غير مناسب في حين أنه قد يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة.³

● **القابلية للمقارنة:**

ويقصد بذلك جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية. وذلك من خلال الاعتماد على أسس ثابتة في عملية قياس وعرض الأثر المالي للأحداث الاقتصادية وكذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة في القياس وفي إعداد القوائم المالية والإفصاح عن أثر التغير في تلك السياسات وإظهار القوائم المالية المقارنة للفترات السابقة.⁴

1 - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

2 - أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاته، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2008، ص41.

3 - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص ص 52، 53.

4 - حسين القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 274.

ثالثاً: أهداف وأهمية القوائم المالية

1- أهداف القوائم المالية

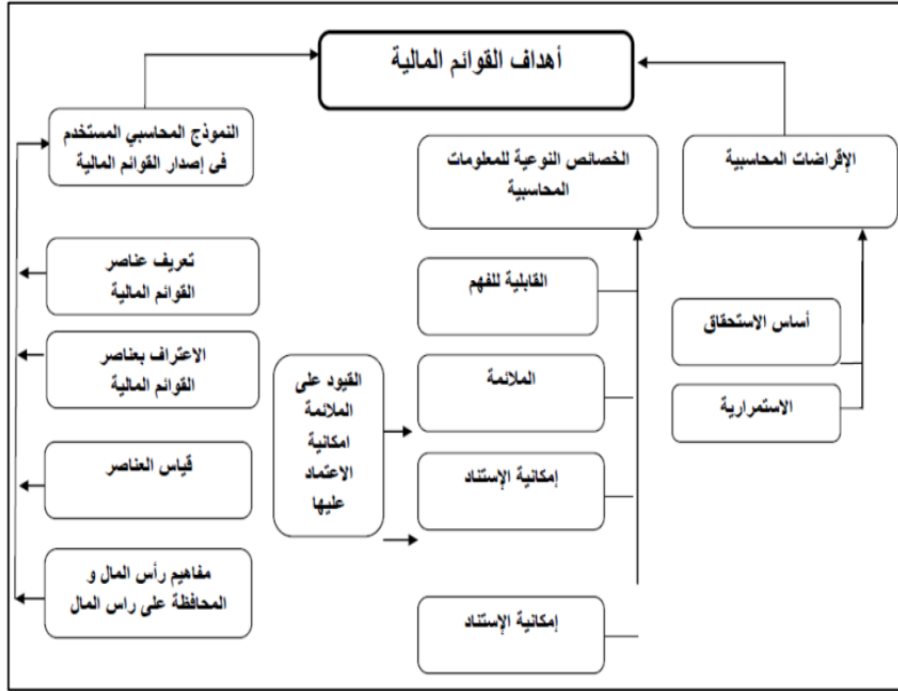
تتم القوائم المالية بتحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن إيضاحها على النحو الآتي:

- العمل على متابعة المعلومات التي تساعد في تقدير حجم ودرجة المخاطرة المؤثرة على التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن الشركة ؛
- تقديم معلومات حول التغيرات الظاهرة في إجمالي الموارد، والناتجة عن الموجهة لتحقيق الأرباح؛ وذلك بهدف معرفة العوائد المتوقعة من الاستثمار، وتحديد مدى قدرة الشركة على سداد ديونها ؛
- الإفصاح عن كافة المعلومات المناسبة لحاجات الأفراد الذين يستخدمون القوائم المالية ؛
- استخدام مقاييس التغير في المطلوبات، والموارد المرتبطة بقياس الدخل الخاص بالشركة من خلال الاعتماد على قائمة الدخل ؛
- الاهتمام بكافة الجهات المرتبطة مع القوائم المالية، ولا سيما المستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين، حيث تُعدّ هذه الفئات من أهم المتابعين للقوائم المالية ؛
- تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة لتطورات الأوضاع الاقتصادية المستقبلية للشركة وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية وسداد متطلباتها وتوزيع الأرباح على المساهمين ؛
- تقييم قدرة الشركة على استخدام أموالها وتحقيق أهدافها، وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمسؤوليات الموكلة إليها؛¹
- تزويد المستخدمين و أصحاب الصلة بالتغيرات الحاصلة في المركز المالي للمؤسسة ؛
- توفير معلومات مالية عادلة و موثوق بها عن الموارد الاقتصادية التي تمتلكها المؤسسة من جهة و الالتزامات المترتبة عليها اتجاه المالكين و المقرضين من جهة أخرى.²

¹ - بشرى حسن محمد التوي، محاسبة القوائم المالية أسس إعداد و عرض و تحليل القوائم المالية، دار الخلاج للنشر، الطبعة 1، بغداد- العراق، 2021، ص ص19، 20.

² - مرازقة صالح، بو هرين فتيحة، القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الإسلامية، الملتقى الدولي حول الإقتصاد الإسلامي الواقع ورهانات المستقبل، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، المنعقد يومي 13-14 ديسمبر 2016، ص05.

الشكل رقم 02 : يوضح أهداف القوائم المالية



المصدر: بو لعراس إيتسام، أثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر في العلوم المالية، جامعة محمد شريف مساعدي، سوق أهراس، 2021-2022، ص 19.

2- أهمية القوائم المالية:

يمكن إبراز أهمية القوائم المالية في ثلاث عناصر رئيسية:

- أداة اتصال: فمهمة و دور القوائم المالية في هذا المجال هي توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة و النتائج المترتبة عنها فهي بذلك:

• وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة و الموردين، العملاء و البنوك... إلخ؛

• وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، المحللين و الباحثين.

- وسيلة في تقييم الأداء: حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها

واستعمال الموارد الموضوعة تحت تصرفها، فتستعمل في الحكم على:

• المركز المالي للمؤسسة؛

• مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة؛

• كيفية استخدام موارد المؤسسة.

- وسيلة في اتخاذ القرارات اللازمة: في هذا الإطار تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة حيث:

- تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل؛
- تستعمل من الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل: الموردين، العملاء و البنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها.¹

المطلب الثاني: أنواع القوائم المالية والعلاقة بينهما

أولاً: أنواع القوائم المالية

تقوم المؤسسة بإعداد القوائم المالية من خلال البيانات المحاسبية التي قامت بتخفيضها و هي تكمن في خمسة قوائم سنذكرها في الآتي:

• الميزانية (قائمة المركز المالي):

الميزانية عبارة عن قائمة أو كشف تضم في احد جوانبها مصادر التمويل وفي الجانب الثاني استخدامات هذه المصادر ويسمى الجانب الأول بالخصوم أو المطلوبات والثاني بالأصول أو الموجودات، كما يمكن تعريف الميزانية بأنها ملخص مبوب للأرصدة المدينة والأرصدة الدائنة التي تظل مفتوحة بدفتر الأستاذ بعد تصوير حسابات النتيجة أو قائمة الدخل. إن طرفي الميزانية (الأصول والخصوم) يجب أن يكونا متساويين في القيمة تعبيراً عن تأثير القيد المزدوج في المعاملات المالية المثبتة في السجلات والدفاتر المحاسبية.²

و أيضاً تعرف حسب المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 كالتالي: "تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية".³

• قائمة الدخل (حسابات النتائج):

هي عبارة عن كشف بين إيرادات ومصاريف المشروع خلال السنة المالية ، و هو كشف مهم بالنسبة للملكي المشروع ودائنيه وبقية المهتمين بالمشروع تأتي أهميته من أن نجاح إدارة المشروع أو فشلها يعتمد على قدرتها

¹ - عجلة حنان، فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013، ص 37.

² - وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 61.

³ - أمينة حفصا، أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2020-2021، ص 6.

على تحقيق إيرادات تفوق المصاريف، فعندما تتوفر أصول المشروع ويبدأ المشروع بعمله فإن الإيرادات والمصروفات هي موارد التدفق النقدي للمشروع.¹

● قائمة التدفقات النقدية (سيولة الخزينة):

تعرف قائمة التدفقات النقدية بأنها عبارة عن بيان مالي لشركة توضح التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتغيير الصافي في النقد من أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل خلال الفترة المحاسبية، بطريقة توفق بين الأرصدة النقدية للبداية والنهاية، وكذلك تعرف بأنها القائمة التي تعرض التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للشركة خلال فترة زمنية معينة مع التفرقة بين الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.²

● قائمة التغيير في حقوق الملكية (جدول تغيير الأموال الخاصة):

يشكل جدول تغيير الأموال الخاصة تحليلاً للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.³

و تم تعريفها أيضا بأنها قائمة توضح الالتزامات المستحقة على المنشأة تجاه صاحب المنشأة أو الشركاء(الملاك)، و يتم إعداد هذه القائمة لمعرفة التغييرات التي طرأت على حقوق أصحاب المنشأة خلال الفترة أو السنة المالية من بداية السنة المالية لنهايتها، حيث تزداد حقوق الملكية بزيادة رأس المال و بالأرباح و تنقص حقوق الملكية بتخفيضات رأس المال و بالمسحوبات الشخصية و الخسائر.⁴

● الملاحق (الإيضاحات):

توفر معلومات إضافية عن الوضع المالي للمنشأة لأنه لا يمكن أن تتضمن القوائم المالية كل المعلومات اللازمة ويوجد ثالث أنواع من الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية وهي:

- عرض المعلومات المتعلقة بالأسس التي تم إعداد وتحضير القوائم المالية على أساسها، وتقديم السياسات المحاسبية المتبعة أو المختارة لإعداد القوائم المالية للمنشأة مثل الاعتراف بالإيراد، تقييم المخزون تقييم الاستثمارات المالية، طريقة إهلاك... إلخ؛

- تقديم أي معلومات تفصيلية تكون لازمة لتفسير أحد بنود القوائم المالية، فهناك بعض البنود التي قد يحتاج تقييمها إلى وصف مطول نسبيا لا يتاح إبرازه في صلب القوائم المالية نفسها؛

¹ - طلال محمد الجحاوي، مرجع سبق ذكره، ص 318.

² - بشرى حسن محمد التوي، مرجع سبق ذكره، ص 115.

³ - قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 يوليو 2008، السالف الذكر .

⁴ - <https://www.arabcma.com>, consults on 23/05/2023 at 10:26 pm.

- إبراز معلومات إضافية و التي لم يتم عرضها في صلب القوائم المالية، وتعتبر ضرورية للعرض الصادق للمعلومات المحاسبية.¹

ثانيا: العلاقة بين القوائم المالية

إذ تتمثل العلاقة بين قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية و قائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة الملاحق على النحو الآتي:

- **قائمة المركز المالي:** إذ إن هذه القائمة يتم فيها التقرير عن الموجودات، والمطلوبات وحقوق الملكية في نهاية المدة، والتي يتم الإبلاغ عنها فقط في قائمة المركز المالي، فضلاً عن التقرير بأن الموجودات تساوي المطلوبات وحقوق الملكية، وتشير خاصية التوازن تلك إلى المعادلة المحاسبية والتي تعطي قائمة الميزانية هذا الاسم، كما ويتم في قائمة المركز المالي التقرير عن إجمالي حقوق الملكية والذي يتم الحصول عليه من قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

- **قائمة الدخل:** إذ إن قائمة الدخل لسنة معينة يتم فيها التقرير عن الإيرادات والمصروفات وصافي الدخل للسنة المعنية، وتعد القائمة الوحيدة التي يتم فيها التقرير عن الإيرادات والمصروفات.²

- **قائمة التدفقات النقدية:** إذ إن هذه القائمة يتم فيها التقرير عن صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وتأثير كل نشاط منها على صافي النقد المستلم "بالزيادة" أو المستخدم "بالنقصان"، وكذلك التقرير فيما إذا كان النقد قد زاد أو انخفض خلال المدة، وتظهر القائمة رصيد النقد في آخر المدة وكما يظهر في قائمة المركز المالي.

- **التغير في حقوق الملكية:** إذ تبدأ هذه القائمة برصيد حقوق الملكية في أول المدة، ويضاف إليها صافي الربح "أو يطرح صافي الخسارة"، والذي يتم الحصول عليه مباشرة من قائمة الدخل وتطرح توزيعات الأرباح للوصول إلى رصيد حقوق الملكية في آخر المدة.

- **قائمة الملاحق:** تُعد قائمة الأرباح المحتجزة حلقة الوصل بين قائمتي الدخل والمركز المالي والتي يتم إعدادها نهاية السنة المالي وتظهر هذه القائمة رصيد الأرباح المحتجزة أول المدة مضافاً إليه "الأرباح / الخسائر" التي تمت خلال الفترة، ويطرح من ذلك مجموع ما تم توزيعه من أرباح خلال العام، كما يتم معالجة تسويات سنوات سابقة في هذه القائمة، ويكون الرقم النهائي هو رصيد الأرباح المحتجزة.³

¹ - بن فرج زينة، مرجع سبق ذكره، ص 95.

² - بشرى حسن محمد التوي، مرجع سبق ذكره، ص 43.

³ - المرجع نفسه، ص ص 44، 45.

والشكل الآتي يوضح العلاقة بين القوائم المالية، وكالآتي:

الشكل رقم 03: يوضح العلاقة بين القوائم المالية



المصدر: بشرى حسن محمد التوي، ، محاسبة القوائم المالية أسس إعداد و عرض و تحليل القوائم المالية، دار الخلاج للنشر، الطبعة 1، بغداد-العراق، 2021 ص 45.

أي الكشوفات المالية تكمل بعضها الآخر فنلاحظ أن نتيجة قائمة الدخل ربح/خسارة تنقل لتظهر في كشف حقوق الملكية و رصيد حقوق الملكية في نهاية المدة يظهر في قائمة الميزانية، و كشف التدفق النقدي يبين أسباب التغير بالنقد خلال الفترة و رصيد النقد نهاية الفترة يتفق مع رصيد النقد في الميزانية.¹

المطلب الثالث: التأصيل العلمي لجودة القوائم المالية.

يلاحظ المتتبع للمجال المحاسبي أن مصطلح جودة القوائم أو التقارير المالية يعد من الموضوعات التي نالت قدرا كبيرا من الاهتمام، وخاصة بعد الانهيارات التي مست أشهر الشركات العالمية العملاقة، حيث أصبح عنصر الجودة مطلب جميع فئات مستخدمي القوائم المالية، فنال بذلك مكانة خاصة في الساحة المحاسبية نظرا لتأثيره المباشر على قرارات الأطراف ذات المصلحة.

¹ - طلال محمد الجحاوي، مرجع سبق ذكره، ص338.

1- مفهوم جودة القوائم المالية ومدخل تقييمها وأهميتها:

للإحاطة بهذا المفهوم سوف ندرج فيما يأتي مفهوم جودة القوائم المالية، إضافة إلى عرض مختلف مدخل تقييمها وأهميتها.

أولاً: مفهوم جودة القوائم المالية

تعددت مفاهيم جودة القوائم المالية من وجهة نظر المنظمات المهنية والباحثين المختصين حيث عرفت جودة القوائم المالية:

- بأنها تعبر بصورة حقيقية وواقعية لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش ومعدة دون تضخيم وبواقعية صادقة لبنود حسابات هذه القوائم، إذ تعتبر جودة القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة؛¹

- في حين ترى اللجنة الخاصة بالتقارير المالية المنبثقة عن المجمع الأمريكي المحاسبين القانونيين بأن الجودة تعني مدى القدرة على استخدام المعلومات في مجال التنبؤ، و مدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليها؛²

- و أيضاً تشير جودة القوائم المالية إلى مدى دقة و ضبط معلومات التقارير لشركة ما والتي تعكس حقيقة موقعها الاقتصادي ونتائج أعمالها التي يتم قياسها على مدار فترة زمنية و تقديمها بأمانة؛³

- من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن جودة القوائم المالية: "هي الدقة و الشفافية التي لا بد أن تتصف بها القوائم المالية لتساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب".

ثانياً: مدخل تقييم (قياس) القوائم المالية

لم يتم تحديد مفهوم واضح وصريح لجودة القوائم المالية، الأمر الذي فتح المجال للباحثين بتعريفها كل حسب وجهة نظره. حيث عاجلت بعض الدراسات مفاهيم عديدة ومتباينة للتعبير عن جودة القوائم المالية، حيث تم تصنيف أهم هذه الدراسات وتبويبها إلى مجموعة من المداخل أو الاتجاهات التي يتم على ضوئها تعريف جودة القوائم المالية طبقاً لطريقة قياسها، ويتم عرضها فيما يأتي:

¹ - فيحاء عبد الخالق محمود، عدي صفاء الدين فاضل، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة دورية نصف سنوية، جامعة البصرة، العدد 14 مجلد 7، العراق، 2015، ص 14.

² - رشا حمادة، قياس الإفصاح الإختياري في جودة التقارير المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الزرقاء، العدد 4 المجلد 10، الأردن، 2014، ص 682.

³ Mahdi Mahdavikhou, The Impact of Professional Ethics On Financial Reporting Quality ,Australian Journal Of basic and Applied Sciences, vol 5, no11 , Iran,2011 P 20.

1- مدخل جودة المحاسبة:

تستخدم جودة المحاسبة أحيانا للتعبير عن جودة التقارير المالية التي تنتجها المهنة المحاسبية. مع هذا فإن جودة المحاسبة هي مفهوم عريض يرتبط أساسا بالمهنة المحاسبية بدءا من إعداد معايير المحاسبة والمراجعة ، مروراً بالممارسة المهنية لإعداد ومراجعة القوائم المالية.¹

2- مدخل جودة المعايير المحاسبية:

إن جودة المعلومات المحاسبية تختلف باختلاف جودة المعايير المحاسبية المطبقة، حيث تتمثل جودة المعايير في قدرتها على توفير معلومات مالية مفيدة لمستخدمي التقارير المالية وأن تحسن في الممارسات العملية.²

3- مدخل إدارة الأرباح:

يقصد بإدارة الأرباح مجموعة من الممارسات المتعمدة التي تتبعها الإدارة عند إعداد وعرض القوائم المالية للشركة، مستغلة بذلك المرونة المحاسبية والسلطة التقديرية الممنوحة لها لتقدير بعض عناصر القوائم المالية، بقصد التأثير على أرباح الشركة إما بالزيادة أو بالنقصان وفقا للأهداف المراد تحقيقها من قبل الإدارة. وقد يؤدي السلوك الانتهازي للإدارة إما لتخفيض أرباحها بغرض التهرب الضريبي، أو زيادتها بغرض زيادة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، وبالتالي تظليل الأطراف المستخدمة للقوائم المالية حول الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة ونتائج أعمالها بصفة عامة.

و في علاقة إدارة الأرباح مع جودة القوائم المالية وجد أنه كلما كانت هناك ممارسات أقل لإدارة الأرباح زاد عنصر الجودة على القوائم المالية، بما يفسر العلاقة العكسية بينهما.³

4- مدخل جودة الإفصاح:

يرى أنصار هذا الاتجاه أن جودة القوائم المالية يمكن تحقيقها من خلال التوسع في الإفصاح المحاسبي وزيادة جودته، وذلك من خلال الإفصاح بشفافية عن كافة الأحداث والعمليات والتوقعات الأساسية، ومن ثم تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي جودة القوائم المالية.

¹ - مدثر طه أبو الخير، أثر المعايير المحاسبية الدولية و العوامل النظامية على جودة التقارير المالية، مجلة علمية، جامعة طنطا، العدد 02 المجلد 27، مصر، 2006، ص 18.

² - فرحات عباس، أمينة حفصا، جودة القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية في ظل تبني المعايير المالية الدولية IFRS/IAS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، العدد 02 المجلد 11، المسيلة، 2018، ص 89.

³ - أمينة حفصا، مرجع سبق ذكره، ص 20.

وفي هذا الصدد إن جودة الإفصاح تستخدم في تقييم المنفعة النسبية المحتملة لمحتوى القوائم المالية، والتي تشير إلى جودة القوائم المالية. حيث تعتبر الإفصاح عن المعلومات الجيدة من أهم السياسات التي تنتهج عند إعداد القوائم، والتي لا بد أن تقابل مختلف احتياجات مستخدمي القوائم عن طريق الإفصاح الجيد لتقديم صورة واضحة و صحيحة عن الشركة.¹

➤ على ضوء العرض السابق لمداخل جودة القوائم المالية يمكن استنتاج ما يأتي:

- عدم وجود مدخل موحد بين الباحثين لتحديد مفهوم جودة القوائم المالية وقياسها على أساسه؛
- مفهوم جودة القوائم المالية هو مفهوم نسبي غير مستقر يختلف من طرف لآخر، فما بعد متطلب أساسي للجودة بالنسبة لطرف معين من الأطراف المستفيدة قد لا يعتبر كذلك بالنسبة للطرف الآخر؛
- أن مدخل المحاسبة تتفرع منه جميع المداخل الأخرى باعتباره الأشمل ؛
- رغم تعدد المداخل والمفاهيم للتعبير عن جودة القوائم المالية وقياسها، إلا أننا نجد أن هدفها واحد والذي يصب في تحقيق فائدة الأطراف ذات المصلحة ومساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة ؛
- رغم اختلاف وجهات النظر السابق عرضها، إلا أنها لا تتعارض فيما بينها، بل يمكن اعتبارها مفاهيم جزئية تكون في مجملها مفهوم شامل لجودة القوائم المالية.

ثالثاً: أهمية جودة القوائم المالية

- تتبع أهمية جودة القوائم المالية من جودة المعلومات المالية المعروضة فيها، حيث يساعد الإفصاح عن معلومات ذات جودة عالية على:²
- تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المصالح الداخلية للمنشأة والخارجية لها وعلى رأسهم المستثمرون؛ حيث يتسنى للإدارة بحكم موقعها الداخلي للمنشأة الحصول على كافة المعلومات التي تلي حاجتها الأمر الذي يصعب تحقيقه بالنسبة للمستخدمين الخارجيين؛
 - تخفيض تكاليف الوكالة بين أصحاب المصالح الداخلية والخارجية المختلفة كنتيجة لزيادة قدرة المستثمرين على مراقبة أنشطة الإدارة من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات؛
 - تساعد على التنبؤ بحدوث الأزمات المالية من خلال حصر الأخطار واستقرائها وأيضاً على توفير الجهد والوقت وسرعة الأداء أثناء الأزمة المالية في حالة حدوثها ؛

¹ - وليد سمير عبد العظيم الجبلي، نموذج محاسبي مقترح لزيادة جودة التقارير المالية و تلبية إحتياجات مستخدميها، مجلة العلوم الإقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، معهد العبور العالي للإدابة و الحاسبات و نظم المعلومات، العدد 2 المجلد 11، مصر، 2018، ص 39.

²- Robert, M And All, **TRANSARECY, FINANCIAL ACCOUNTING INFORMATION, AND CORPORATE GOVERNANCE**, Economic Policy Review, 2003, New York, Vol 9, N01, 73.

- في ظل جودة المعلومات، فإن أسعار الأسهم الموجودة بسوق الأوراق المالية تتمتع بقدر كبير من العدالة مما ينعكس إيجاباً على رفع كفاءة أسواق المال؛
- تساهم في تخفيض درجة عدم التأكد لدى المستخدمين المحيطة بعوائد ومخاطر الاستثمار ما يعزز جودة القرارات المتخذة ويخفض من تكلفة رأس المال؛
- زيادة استثمارات الشركة والتخفيض من تكاليف التمويل وبالتالي زيادة كفاءة الاستثمار. حيث أن الشركات التي تتصف بانخفاض جودة قوائمها المالية تكون فرصها محدودة في الحصول على رأس المال اللازم للاستثمار، فكلما زادت الجودة انخفض الأثر السلبي للقيود التمويلية على الاستثمار من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات؛¹

-تساعد الشركات و منافسيهم المستثمرين على تحديد تقييم الفرص الاستثمارية و تحديد تلك التي تخلق قيمة، و بالتالي تشجع تدفق رأس المال النقدي و البشري تجاه القطاعات ذات العوائد المرتفعة و المتوقعة و بعيدا عن القطاعات ذات الأداء السيئ المتوقع .²

المطلب الرابع: تحليل العلاقة بين الأصول غير الملموسة و القوائم المالية

حاولنا من خلال هذا المبحث الربط بين المحاسبة عن الأصول غير الملموسة و بين القوائم المالية من خلال معرفة أثر الإفصاح عن الأصول غير ملموسة على جودة القوائم المالية، و أيضا سنبرز دور المحاسبة عن الأصول غير ملموسة في زيادة فعالية القوائم المالية.

أولاً: أثر الإفصاح عن الأصول غير ملموسة على جودة القوائم المالية

يري كثير من الباحثين أن المحاسبة المالية التقليدية أصبحت تقدم معلومات ذات قيمة محدودة في القوائم المالية مما لا يساعد متخذي القرارات خاصة في المنشآت ذات التقنية العالية والتي تعمل في مجال الخدمات والتي بدورها تستثمر مبالغ كبيرة في عناصر غير ملموسة لا يتم تسجيلها دفترياً كأصول غير ملموسة مثل كفاءات ومهارات العاملين، تنمية العلاقات مع العملاء، البحوث والتطوير الشهرة، العلامات التجارية. فرغم مساهمة مثل هذا النوع من الأصول غير الملموسة في زيادة القيمة السوقية للمنشأة فإنه في ظل المعايير المحاسبية الحالية يتم الاعتراف بها في حدود ضيقة كما تم إيضاحه من قبل، ومن ثم فإن المعلومات المحاسبية المقدمة من المحاسبة المالية التقليدية قد لا تكون مفيدة بدرجة كبيرة لمتخذي القرارات.

¹ - أمينة حفصا، مرجع سبق ذكره، ص ص22، 23.

² - سمير أبو الفتوح صالح، موسى عبد الجليل صابر محمد، مدخل مقترح لقياس أثر خصائص الشركة على جودة التقارير المالية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد 04 المجلد 40، مصر، 2016، ص09.

ورغم أن النموذج التقليدي للمحاسبة يهدف إلى تقديم المعلومات المالية عن المؤسسات التي يقوم اقتصادها بالدرجة الأولى على الأصول الثابتة التي تعتبر هي المحرك الرئيسي لأداء المنشأة، إلا أن قيمة الأصول غير الملموسة في الاقتصاد القائم على المعرفة والمعلومات قد أوجبت ضرورة تحديد قيمة تلك الأصول غير الملموسة و التعبير عنها بشكل واضح في القوائم المالية.¹

وعند الاعتماد على النظم المحاسبية المتطورة في المحاسبة عن الأصول غير الملموسة - التي قد تتعارض في اغلب الأحيان المعايير المحاسبية بوضعها الحالي - كالدول الغربية نجد أن هذه النظم تصب في مصلحة متخذي القرارات حيث أن المحاسبة السليمة عن الأصول غير الملموسة ومعالجة عناصرها كأصول في قائمة المركز المالي (رسملتها) يحقق الموضوعية في التحاسب ويوزع تلك النفقات على العمر الافتراضي للأصل مما يؤدي إلى زيادة الأرباح كمنفعة رئيسية فورية فضلاً عن المنافع، بل إن هناك منظمات عديدة مثل منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية وهيئة التجارة والصناعة بالمملكة المتحدة اعتبرت أن الأصول غير الملموسة هي المصدر الرئيسي لخلق القيمة في ظل النظام الاقتصادي الجديد، لذا فإن اقتراح نموذج محاسبي للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة يربط بين متطلبات المعايير المحاسبية وبين متطلبات الواقع المحاسبي الحالي والتوجه لعصر الاقتصاد القائم على المعرفة بات أمراً ضرورياً.

ووجد أن المحاسبة عن الأصول غير الملموسة بشقيها القياس والإفصاح لها تأثيرها في تحديد قيمة المنشأة وبالتالي في ترشيد الأحكام والقرارات، فاعتبار العناصر غير الملموسة ضمن أصول المنشأة وإظهارها ضمن القوائم والتقارير المالية التي هي أهم مصادر المعلومات بالنسبة للمستثمرين يكون له أثر مباشر على قيمة المتغيرات المحاسبية بقائمة المركز المالي والدخل (مثل رأس المال المستثمر وصافي الدخل)، حيث يتم رسملة تكاليف الاستثمار في الأصول غير الملموسة واعتبارها نفقات رأسمالية بدلا من اعتبارها نفقات إيرادية جارية وهو ما يؤدي إلى زيادة صافي الدخل بالفرق بين التكاليف التي تم رسملتها وبين التكاليف التي تم اعتبارها مصروفات إيرادية جارية، الأمر الذي ينعكس بصورة مباشرة على معدل العائد على الاستثمار ومعدل العائد على حقوق الملكية التي تعتبر من أهم محددات قرارات وأحكام المستثمرين. وحيث أن الغرض الرئيسي لقيام المنشأة هو توليد الأرباح وتعظيم قيمة المنشأة فيعتبر الاستثمار هو جوهر العملية الاقتصادية وجوهر عمل المنشآت في الأساس يقابله في نهاية العام قوائم مالية تحدد نتيجة النشاط داخل المنشأة عن العام السابق وتنبأ بالعام القادم.²

¹ - محمود معتز محمد مراد، نموذج كمي مقترح للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة و أثره على أحكام و قرارات المستثمرين في ضوء

المعايير المحاسبية المرتبطة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة قناة السويس، مصر، 2012، ص 90 .

² - محمود معتز محمد مراد، المرجع السابق، 91.

ثانياً: دور المحاسبة عن الأصول غير الملموسة في زيادة فعالية القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية وسيلة إيصال المعلومات عن نشاط وأداء المنشأة، وتعتبر القوائم المالية ذات أهمية خاصة لدى مستخدميها عند اتخاذ القرارات الصائبة، فهي تمثل المؤشر الأول والأهم لهم عند اتخاذ تلك القرارات. وتمثل القوائم المالية درجة عالية من الأهمية في تحديد وتقييم جدوى وعائد الاستثمار في الأصول غير الملموسة والمخاطر المحيطة بها، لا سيما ما إذا أمكن تطوير تلك القوائم المالية لتعكس وتعبّر بصورة حقيقية الأصول غير الملموسة لدى المنشأة وأثرها على الدخل.

ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية في بيان المفاهيم رقم 1 بعنوان أهداف التقارير المالية لمنشآت الأعمال في ثلاث أهداف تتمثل في ما يلي:

- يجب أن توفر معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والدائنين وغيرهم من المستخدمين تساعدهم في اتخاذ قرارات عقلانية؛

- توفير معلومات للمستثمرين الحاليين و الدائنين و غيرهم من المستخدمين تساعدهم في تقدير المبالغ و توقيت و عدم اليقين بشأن التدفقات النقدية الصافية؛

- توفير معلومات حول الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة و المطالبات لتلك الموارد و أثر الأحداث و العمليات و الظروف التي تغير هذه الموارد و المطالبات المتعلقة بها.¹

وباستعراض الوضع الحالي للإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، نجد أن القوائم المالية على الرغم من أنها قد حققت الكثير من الأهداف المرجوة منها، إلا أنه ما زالت غير قادرة عن التعبير عن الأصول غير الملموسة لأنها لا تتفق مع الواقع العملي للمنشآت، أو قد تتعارض طبيعة تلك الأصول غير الملموسة مع ما جاءت به معايير المحاسبة الدولية والمصرية التي جعلت القوائم المالية تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة، ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.

ويشير الواقع الحالي أن القواعد الحالية الخاصة بالمحاسبة عن الأصول غير الملموسة تجعل معظم تلك النوعية من الأصول غير موجودة ضمن القوائم المالية، مما يعني أن متخذي القرار في تلك النوعية من الأصول غير الملموسة لن يتلقوا معلومات دقيقة عن الوضع المالي لتلك المنشآت.

يمكن تلخيص نتائج المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة وفقاً للوضع الحالي في النقاط التالية:

¹- Financial Accounting Standard Board, (FASB), Conceptstatement No "Objectives Of Financial reporting by Business Enterprise, <http://www.Fasb.org/jsp/FASB> , 2008 . P12

- معظم الأصول غير الملموسة لا يتم معالجتها محاسبياً بالصورة السليمة ولا يتم عرضها في القوائم المالية وذلك نتيجة أن تلك الأصول غير الملموسة يصعب تليتها لشروط الاعتراف والتقييم والإفصاح التي أوردتها المشرعون في المعايير المحاسبية؛

- إن عدم المعالجة السليمة للأصول غير الملموسة يؤثر وبشكل واضح على قيمة المنشأة؛

- أنه من الضروري أن توضح القوائم المالية معلومات أكثر دقة عن الأصول غير الملموسة يمكن الاعتماد عليها؛

- لا تقدم القوائم المالية التقليدية معلومات دقيقة وكافية لتحديد القيمة الحقيقية للمنشأة ويرجع ذلك إلى تجاهل الإفصاح عن الأصول غير الملموسة التي تمثل 80% من القيمة السوقية للمنشأة كما أنها جوهرية لاستمرارية المنشأة؛

- إن عدم المعالجة السليمة للأصول غير الملموسة في القوائم والتقارير المالية تجعلها مصدر شك من قبل المستثمرين ومانحي الائتمان من البنوك وشركات الإقراض باعتبارها لا تعبر عن المركز المالي الحقيقي للمنشأة وقدرتها على خلق ثروات مستقبلية وبالتالي تحقيق أرباح لحاملي الأسهم وسداد أقساط القروض لمانحي الائتمان، وبالتالي أصبح كل من المستثمرين والمقرضين لا يملكون قوائم مالية توضح الوضع الحقيقي للمنشأة حالياً ومستقبلاً؛

- على الرغم من الاهتمام بالحاسبة عن الأصول غير الملموسة إلا أن تلك الحاسبة تتطور بشكل بطيء في الثمانون عاماً الأخيرة، ولم تصل بعد إلى المستوى المطلوب.

ويمكن إرجاع أوجه القصور في الحاسبة عن الأصول غير الملموسة والإفصاح عنها بالقوائم المالية المنشورة والتي قد تجعلها غير كافية لاحتياجات متخذي القرار، لاتخاذ قراراتهم إلى ما يلي:

- يغلب على القوائم المالية المنشورة الالتزام بالمعايير والقواعد المحاسبية في حين نجد أن المسيرين يهتمون بالمضمون الاقتصادي أكثر من المضمون القانوني، حيث يحتاجون إلى مزيد من المعلومات المحاسبية لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم؛

- إعداد القوائم المالية وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية الذي يفترض ثبات مستوى الأسعار ويتجاهل تقلبات الأسعار التي تجعل القوة الشرائية لوحدة النقد غير ثابتة، وبالتالي فإن أي أرباح تظهرها القوائم المالية تتضمن بدون شك قدر من الأرباح الصورية، وهو ما يفقد المعلومات المحاسبية صلاحيتها لاتخاذ القرارات .

وفي ظل أن الأصول غير الملموسة تمثل المصدر الرئيسي والهام لربحية المنشأة في الوضع الحالي، حيث أصبحت تلك الأصول غير الملموسة تمثل ما يزيد عن 50% من قيمة المنشأة "وقد تصل هذه النسبة إلى 90%" أصبح لزاماً على المنشأة إظهار تلك الأصول غير الملموسة بقيمتها الحقيقية ضمن القوائم والتقارير المالية.¹

كما أن الاهتمام والتركيز على المحاسبة عن الأصول غير الملموسة يساعد على تقييم نتائج القرارات في الأصول الملموسة التقليدية، لاعتماد بعضهما على بعض و اشتراكهم في تحقيق منافع اقتصادية للمنشأة.

ويؤدي السعي وراء إظهار المنشآت لقيم الأصول غير الملموسة ضمن القوائم والتقارير المالية إلى تحسين قابلية المعلومات التي تشملها القوائم المالية للمقارنة، ونظراً لأن مقارنة الفرص البديلة للاستثمار والإقراض تعتبر جزءاً أساسياً من معظم القرارات الاستثمارية فإن المستثمرين والمقرضين يرغبون في الحصول على قوائم مالية تشمل معلومات قابلة للمقارنة - سواء فيما بين المدد المالية المتوالية للمنشأة الواحدة أو فيما بين المنشآت المختلفة خلال نفس المدة المالية - كما أنهم يرغبون أيضاً في مقارنة أداء المنشأة باستخدام بيانات مستخرجة بطريقة محاسبية واحدة يمكن تطبيقها على نفس الحقائق في نفس الظروف، ولذا فإن المستثمرين والمقرضين يعتبرون إن قابلية المعلومات للمقارنة من أهم الصفات التي يجب أن تتسم بها المعلومات التي تشملها القوائم المالية.

ومن ثم فإن مراعاة الدقة في تحديد إطار محاسبي متكامل للأصول غير الملموسة يشمل كيفية قياسها والإفصاح عنها يكفل تضيق نطاق الاجتهادات الشخصية، ويضع حدوداً واضحة للمجال الذي تستخدم فيه التقديرات، ويرسم إطاراً واضحاً يمكن الرجوع إليه كلما دعت الظروف إلى ذلك، كما أن تقديم مثل هذا الإطار يؤدي إلى تدعيم المعالجة المحاسبية للمشاكل المتشابهة بصورة متسقة كما يكفل تحديد الوسائل اللازمة للتعرف على الموضوعات غير المتشابهة، وإفساح المجال لتقدير مدى صحة التقديرات المحاسبية، وما لم يكن هناك نظام مستمد من إطار فكري واضح المعالم فإن ارتفاع القوائم المالية إلى المستوى الجدير بالثقة يظل أمراً يحوطه الشك.

وحيث أن الأصول غير الملموسة تمثل أحد أهم الموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة والتي تساهم بشكل فعال في تحقيق التدفقات النقدية بما توفره منشآت الأعمال من ميزات تنافسية يصعب على الغير تقليدها، لذلك فإن توفير المعلومات المتعلقة بها ضمن القوائم والتقارير المالية للمنشأة يعتبر من المعلومات الهامة والمؤثرة في الأحكام والقرارات ، لذا فإن عملية المحاسبة عن الأصول غير الملموسة تعتبر محققة لأهداف القوائم المالية سابقة الذكر.

وفي ظل الواقع الذي نعيشه اليوم نجد أن المحاسبة عن الأصول غير الملموسة باتت معياراً هاماً لقياس كفاءة المنشآت، والدليل على ذلك أنه في الدول الغربية التي تطورت فيها عملية المحاسبة عن الأصول غير الملموسة

¹ - محمود معتز محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 86 .

بشكل كبير بدأت في توجيه معظم استثماراتها نحو الأصول غير الملموسة نظراً للعائدات الكبيرة التي تجنيها تلك الاستثمارات، والذي أدى بدوره إلى تناقص الاستثمار في الأصول الملموسة بصورة جوهرية. لذلك يجب أن تسعى المنشآت إلى إظهار الأصول غير الملموسة ضمن قوائمها المالية وذلك لاكتساب ميزة تنافسية، ولجذب المستثمرين لتلك النوعية من الأصول غير الملموسة. وأن دور القوائم المالية يتمثل في توفير وتقديم المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات للمؤسسة، ولكنها لا تحدد ما يجب أن تكون عليه تلك القرارات، أي أن دور القوائم والتقارير المالية هو توفير بيئة مناسبة لاتخاذ القرار. أي أن تطوير فعالية و كفاءة القوائم المالية يتحقق من خلال زيادة المحتوى المعلوماتي لها عن طريق إدراج الأصول غير الملموسة ضمن بنودها و الإفصاح عنها.¹

¹ - محمود معتز محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 89.

خلاصة الفصل:

من أجل الإحاطة بمختلف جوانب الإطار النظري لآليات تسيير الأصول غير الملموسة تم في هذا الفصل التطرق للأصول غير الملموسة بشكل عان ، و أثر الإفصاح عن هاته الأصول في القوائم المالية ، وطرق قياسها . ومن خلال تناولنا لهذا الفصل يمكن القول ان المؤسسة وبهدف إعداد القوائم المالية ذات مصداقية وشفافية تقوم بالعمل المحاسبي الذي يعتمد على السياسات المحاسبية المطلوب التقيد بها من طرف المعايير والقواعد المحاسبية حول الأصول غير الملموسة.



الفصل التطبيقي:

دراسة ميدانية لمؤسسة اتصالات الجزائر



تمهيد:

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في الدراسة ، تم تدعيم الفصل النظري بدراسة تطبيقية ، تتمثل في إجراء دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر وفقا للمخطط التالي:

- **المبحث الأول:** بطاقة تعريفية لمؤسسة اتصالات الجزائر
- **المبحث الثاني:** آليات تسيير الأصول غير الملموسة في القوائم المالية

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة اتصالات الجزائر.

قمنا في هذا المبحث بدراسة عامة حول مؤسسة الاتصالات بسوق أهراس حيث قمنا بتعريفها و التعرف على أهم نشاطاتها و أخيرا بينا أهميتها و أهدافها.

المطلب الأول: تعريف و نشأة مؤسسة اتصالات الجزائر.

1- تعريف مؤسسة اتصالات الجزائر:

عبارة عن شركة محتكرة من طرف الدولة فهي إدارة عمومية وفي نفس الوقت مؤسسة خدماتية ذات صبغة تجارية وحدة تنظيمية حيث تقوم بجملة من المهامات والتنسيق بين كل الوكالات التجارية التابعة لها.

فإن الدولة تسعى إلى توسيع و زيادة مهامها و سلطتها لتمكينها من تسيير أنشطتها بنفسها دون العودة إلى المديرية الإقليمية والتي مقرها العاصمة و 12 مفوضية تابعة لها وهذا ما يؤدي إلى تحسين الأداء الكلي للمؤسسة.¹

2- نشأة اتصالات الجزائر

وعيا منها بالتحديات التي يفرضها التطور المذهل الحاصل في تكنولوجيات الإعلام و الاتصال باشرت الدولة الجزائرية منذ سنة 1999 بإصلاحات عميقة في قطاع البريد و المواصلات و قد تجسدت هذه الإصلاحات في سن قانون جديد للقطاع في شهر أوت 2000.

جاء هذا القانون لإنهاء احتكار الدولة على نشاطات البريد و المواصلات و كرس الفصل بين نشاطي التنظيم و استغلال و تسيير الشبكات و تطبيقا لهذا المبدأ تم إنشاء سلطة ضبط مستقلة إداريا و ماليا و متعاملين أحدهما يتكفل بالنشاطات البريدية و الخدمات المالية البريدية متمثلة في مؤسسة بريد الجزائر» وثانيهما بالاتصالات ممثلة في «اتصالات الجزائر».

¹ - من الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل التطبيقي : الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في

مؤسسة اتصالات الجزائر

وفي إطار فتح سوق الاتصالات للمنافسة تم في شهر جوان 2001 بيع رخصة لإقامة و استغلال شبكة للهاتف النقال و استمرار برنامج فتح السوق ليشمل فروع أخرى حيث تم بيع رخص تتعلق بشبكات vast وشبكة الربط المحلي في المناطق الريفية.

كما شمل فتح السوق كذلك الإدارات الدولية في 2003 والربط المحلي في المناطق الحضرية في 2004 و بالتالي أصبحت سوق الاتصالات مفتوحة تماما في 2005 وذلك في ظل احترام دقيق لمبدأ الشفافية و لقواعد المنافسة وفي نفس الوقت تم الشروع في برنامج واسع النطاق يرمي على تأهيل مستوى المنشآت الأساسية اعتمادا على تدارك التأخر المتراكم.

➤ قانون 2000/03 وميلاد اتصالات الجزائر

نص القرار 3/2000 المؤرخ في 5 أوت عن استقلالية قطاع البريد و المواصلات حيث تم بموجب هذا القرار إنشاء مؤسسة بريد اتصالات الجزائر و التي تكفلت بتسيير قطاع البريد وكذلك مؤسسة اتصالات الجزائر التي حملت على عاتقها مسؤولية تطوير شبكات الاتصالات في الجزائر إذ و بعد هذا القرار أصبحت اتصالات الجزائر مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد هذه الأخير أوكلت لها مهمة المراقبة لتصبح اتصالات الجزائر مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم برأس مال اجتماعي تنشط في مجال الاتصالات، بعد أزيد من عامين و بعد دراسات قامت بها وزارة البريد و تكنولوجيايات الإعلام و الاتصال تبعت القرار 2000/03 أوضحت اتصالات الجزائر حقيقة جسدت سنة 2003.

➤ 01 جانفي 2003 الانطلاقة الرسمية لمجمع اتصالات الجزائر

كان على اتصالات الجزائر و إطاراتها الانتظار حتى الفاتح من جانفي 2003 لكي تبدأ الشركة في اتمام مشوارها الذي بدأته منذ الاستقلال لكن برؤى مغايرة تماما لما كانت عليه قبل هذا التاريخ، حيث أصبحت الشركة مستقلة في تسييرها عن وزارة البريد و مجبرة على وجود إثباتها في عالم المنافسة فيه شرسة و البقاء فيها للأقوى و الأجدد خاصة مع فتح سوق الاتصالات على المنافسة.¹

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لاتصالات الجزائر

هيكل المؤسسة هو إطار تنجز فيه الوظائف والمهام و هو وحدة تنظيمية محددة و منسقة بتسيير مستقلة بذاتها و تسمى بأنظمة فرعية لتنظيم و الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر فرع سوقأهراس موضح في الشكل أسفله.

¹ - من الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل التطبيقي : الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في مؤسسة اتصالات الجزائر

المصدر: وثائق مؤسسة اتصالات الجزائر

شرح الهيكل التنظيمي لمؤسسة اتصالات الجزائر.

● المديرية العامة لاتصالات الجزائر

نجدها في قمة الهيكل التنظيمي لوحدة اتصالات الجزائر وهي وحدة عملية تتمتع بالاستقلالية مالية وميزانية وتقوم بتسيير الوحدات التقنية والتجارية التابعة لها.

وهي مهيكلة بستة أقسام مرتبطة مباشرة بالمدير وهي المساعد مكتب الشؤون القانونية، حامل نظام المعلومات قسم الأمن و الصيانة خلية اتصال، تقرير الرقابة الإدارية.

● مصلحة الأملاك و الوسائل

- تضمن تسيير و حماية ممتلكات المؤسسة؛
- تضمن الجزء المادي للمعدات و السيارات؛
- تضمن تكوين وتأهيل عمال المصلحة؛

● مصلحة مالية:

- إعداد ميزانية المديرية العامة لاتصالات الجزائر؛
- تضمن إعداد المعلومات؛
- تسيير الحسابات البنكية؛
- المصادقة على عمليات الخزينة؛
- إنجاز التسجيلات و الكتابات المحاسبية؛
- تحديث الوثائق المحاسبية لسجلات.

● المصلحة التقنية:

- تضمن استغلال الشبكات للوصول¹؛
- تضمن تسخير شبكات الوصول؛
- تضمن دراسة و تطوير شبكات الاتصال للمشاريع الجديدة وتوسيعها؛
- تضمن تحضير أماكن معدات الاتصال «هندسة معمارية، النظافة، التكيف، الحماية الوقاية والأمن»؛

¹ - من الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

- تضمن صيانة الهياكل القاعدية؛
- الإشراف على عملية المنظومة المتعلقة بترقية العمال؛
- متابعة عملية الزيارات الطبية وذلك بإبرام اتفاقية مع المصالح الصحية؛
- تسيير شؤون الموظفين؛
- تضمن التسيير الإداري للعمال وتحضير الأجور؛
- تقويم المعطيات و التقارير الإحصائية الخاصة بالعمال؛
- تسيير نظام المعلومات للموارد البشرية.

● المصلحة التجارية

- تحرص على إرضاء الزبائن عن طريق الوحدات التجارية و التقنية؛
- تحرص على التكفل العام بالواجهة التقنية و التجارية لتبليغ أهدافها التجاري؛
- تعالج احتياجات الزبائن و تتدخل بينهم وبين الوحدات التجارية؛
- تكوين و تأهيل عمال المصلحة؛
- تحديد وسائل ضرورية لبلوغ الأهداف التجارية؛
- تنجز استطلاعات رضا الزبائن لتحليل سلوك الزبائن؛
- إعداد فواتير و تحصيل ومعالجة الديون بطريقة ودية؛
- إعداد ميزانية الفوترة؛
- تحصيل الديون.

● مصلحة الموارد البشرية: اتصالات الجزائر

سلسلة القرارات الخاصة بالعلاقات الوظيفية المؤثرة في فعالية المنظمة و العاملين فيها وتنقسم إلى :

أ) قسم التسيير و التكوين:

- تنظم و تحدد متطلبات التكوين؛

الفصل التطبيقي : الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في مؤسسة اتصالات الجزائر

➤ تحديد برامج التكوين؛

➤ تقوم بإجراء و متابعة اتفاقيات مع مؤسسات التكوين؛

➤ تحديث نظام معلومات تسيير الموارد البشرية HR ACCESS؛

➤ إنجاز الميزانية البيداغوجية (تقوم البيداغوجي)؛

➤ تحدد وتنجز الميزانية المتوقعة لغرض التكوين؛

➤ التغذية العكسية (FEAD BACK)؛

➤ إعداد تقارير حول مشاكل التكوين؛

ب) قسم العلاقات المهنية:

➤ تحديد اجتماع أعضاء لجنة التأديب؛

➤ تحضير المحاضر لهذا الشأن؛

➤ تتبع مختلف قضايا العقوبات؛

➤ متابعة جميع التعليمات الواردة من الوصاية (المديرية العامة لتنظيم الشؤون المتعلقة بتسيير مختلف مصالح

الإدارة.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف مؤسسة اتصالات الجزائر

1 - أهداف مؤسسة اتصالات الجزائر:

➤ ضمان النفاذ إلى الشبكة الهاتفية؛

➤ الوصول بالشبكات العمومية لضمان استمرارية الخدمة الشاملة؛

➤ تحديد تعريفه بأسعار معقولة؛

➤ نوعية خدمة تجارية تقنية متميزة؛

➤ ترقية المنتوجات و الخدمات المتوفرة لدى اتصالات الجزائر؛

➤ القضاء على مشكلة تنازع الصلاحيات وتشجيع المبادرة والانفتاح على التكنولوجيا الجديدة؛

➤ السعي من أجل الحصول على حصص أكبر من سوق اتصالات الجزائر؛

الفصل التطبيقي : الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في مؤسسة اتصالات الجزائر

➤ صيانة فعالة لشبكات والتجهيزات من أجل التحسين المستمر.¹

2 - أهمية مؤسسة اتصالات الجزائر:

- المساهمة في تنمية المجتمع الإعلامي في الجزائر؛
- المساهمة في النقل والتسليم على الصعيدين الوطني و الدولي لاتصالات الجزائر؛
- المساهمة في رفع اقتصاد البلاد لأنها ذات طابع اقتصادي.

المبحث الثاني: آليات تسيير الأصول غير الملموسة في القوائم المالية

حاولنا في هذا المبحث معرفة الأصول غير الملموسة، وكيفية القياس والإفصاح عنها .

المطلب الأول: قياس الأصول غير الملموسة

أولاً: نموذج التكلفة

بموجب هذا النموذج يتم تسجيل الأصول غير الملموسة عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة مطروحا منها

الإطفاء المتراكم ، ومجموع خسائر انخفاض القيمة إن وجد .

• قيمة (تكلفة) السنة :

التكلفة التاريخية = سعر الاقتناء + مصاريف الاقتناء المعتمدة

• التكلفة الظاهرة في كل سنة :

VNC القيمة المحاسبية الصافية = التكلفة التاريخية - مجموع الإهلاكات المتراكمة - مجموع

خسائر القيمة المتراكمة

1 - الإهلاك :

حسب المعلومات المقدمة من طرف مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية في مؤسسة اتصالات الجزائر وجدنا أن

للمؤسسة برمجيات كأصول غير ملموسة حيث تستخدم طريقة الإهلاك الثابت ومدة الإهلاك خمس سنوات و

بالتالي :

¹ - من الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

الفصل التطبيقي : الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في مؤسسة اتصالات الجزائر

➤ القسط السنوي: $3400.000.000 = 5/1700.000.000$

➤ القسط الشهري: $283.333.33,3 = 12/3400.000.000$

➤ قسط خمسة أشهر: $141.666.6667 = 5 * 283.333.33,3$

2 - الأصول الثابتة:

بإضافة النفقات اللاحقة للأصول يوجد أيضا التقييم اللاحق فقد رخص بأن تدرج المؤسسة في حسابات الأصول الثابتة، القيمة المعاد قياسها نموذج التكلفة والذي يمثل في القيمة الدفترية للأصول منقوصا منه مجموع الإهلاكات وخسائر القيمة ، لعدم وجود سوق نشطة يمكن أن تتوفر على أصول مماثلة لها نقص الخصائص كي يتم القياس على أساسها ، وعلى هذا تبقى التكلفة التاريخية هي الأساس حيث:

القيمة المحاسبية الصافية = المبلغ الإجمالي - أصل الإهلاك

● قياس الإهلاك :

تعتبر " البرمجيات " من الأصول غير الملموسة التي تتميز بعمر إنتاجي طويل محدد مما قد يؤدي إلى فقدان قيمتها واهلاكها ، حيث نص النظام المحاسبي المالي على اختيار الطريقة الأنجع والأفضل لاهلاكها . وبناء على مقابلة مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية في مؤسسة اتصالات الجزائر وجدنا أن هاته الأخيرة تعتمد على القسط الثابت حسب المعلومات المقدمة، لدينا:

✓ برمجيات مستقلة ذات الاستعمال الداخلي المقتناة

- برنامج التسيير المحاسبي المالي Oracte يعمل على تسيير المخزون و تسيير الأصول

204: اقتناء برمجيات المعلوماتية وما شابهها سنة 2004 بقيمة 1200 مليون.

تم تحيينها كل 5 سنوات بمبلغ 600.000.000 كالتالي :

2004 ← 2008

2009 ← 2013 كل 05 سنوات ، وتتبع الإهلاك الخطي .

2014 ← 2018

2019 ← 2023

الفصل التطبيقي : الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في مؤسسة اتصالات الجزائر

ولدينا:

- برنامج تسيير العمليات التجارية MGPSS

204 : اقتناء معلوماتية وما شابهها سنة 2018 بقيمة 600.000.000 ، معدل الإهلاك 05 سنوات .
حيث يكون استهلاك هذا النوع من البرمجيات إبتداءا من تاريخ شرائها ، وليس من تاريخ وضعها للخدمة .
كما لدينا أيضا :

✓ برمجيات تشكل جزءا من مشروع التطوير:

- برنامج OSS : وهو من البرمجيات التي تم تصنيعها في الشركة من أجل أن تستعمل في مشروع أشمل للتطوير .

تم إنشاؤه في 2017/07/01 - 2018/01/01 بقيمة 500.000.000 .
حيث خلال سنة 2018 :

➤ مرحلة الصرف:

2017/07/01

500000.000	500000.000	حسب طبيعتها مصاريف *مرحلة الصرف	4x	6 x
------------	------------	---------------------------------------	----	-----

2017/12/31

➤ مرحلة إثبات :

500.000.000	500.000.000	تثبيتات معنوية الجاري إنجازها الإنتاج مثبت الأصل المعنوية *مرحلة إثبات	731	237
-------------	-------------	--	-----	-----

الفصل التطبيقي : الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في مؤسسة اتصالات الجزائر

➤ مرحلة الاعتراف:

2018/01/01

500000.000	500000.000	برمجيات معلوماتية	204.3
500000.000		تثبيتات معنوية جاري إنجازها	237
		*مرحلة الاعتراف	

والجدول التالي يوضح المعاملات المستخدمة في حساب الإهلاك الخاص بالبرمجيات ، حيث تعتمد شركة الاتصالات على القسط الثابت .

جدول رقم 01 : يوضح معدلات الإهلاك للأصول غير الملموسة "برمجيات" في شركة الاتصالات

معدل الإهلاك	الأصل
05 سنوات	برمجيات معلوماتية Oracte
05 سنوات	برمجيات معلوماتية MGPSS
05 سنوات	برمجيات معلوماتية OSS

المصدر: من إعداد الطالبتين حسب المعطيات والمعلومات المقدمة من طرف المؤسسة

جدول رقم 02: نموذج التكلفة للأصول غير الملموسة "برمجيات" و إهلاكها

رقم الحساب	البيان	السنة	القيمة الدفترية	الإهلاك	القيمة المحاسبية الصافية
204.1	برمجيات معلوماتية وما شاؤها	2019	600.000.000	120.000.000	480.000.000
204.2	برمجيات معلوماتية وما شاؤها	2018	600.000.000	120.000.000	480.000.000
204.3	برمجيات معلوماتية وما شاؤها	2018	500.000.000	100.000.000	400.000.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات والمعلومات المقدمة من طرف مسؤول مصلحة المحاسبة

الفصل التطبيقي : الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في

مؤسسة اتصالات الجزائر

من الجدول أعلاه يتضح ان الشركة تعتمد في قياس "برمجياتها" على التكلفة التاريخية، حيث تقوم بطرح مجموع الإهلاكات من القيمة الدفترية عند حيازة الأصل المعنوي ، وهي الطريقة المعتمدة في العديد من المؤسسات ، ومن بينها مؤسسة إتصالات الجزائر باعتبار هذه الطريقة من الطرق الأساسية للقياس المحاسبية لما تمتاز به من دقة وموضوعية مما أكسبها ثقة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

جدول رقم 03 : يوضح مخطط الإهلاك الثابت للسنوات 05

برنامج -Oracte-

Vnc	$\sum A_n$	A_n	MA	السنة	ح /
480.000000	120.000.000	120.000.000	600.000.000	2019	204.1
360.000000	240.000.000	120.000.000	600.000.000	2020	204.1
240.000000	360.000.000	120.000.000	600.000.000	2021	204.1
120.000.000	480.000.000	120.000.000	600.000.000	2022	204.1
0	600.000.000	120.000.000	600.000.000	2023	204.1

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعطيات والمعلومات المقدمة من طرف مسؤول مصلحة المحاسبة

جدول رقم 04 : مخطط الإهلاك الثابت للسنوات 05

برنامج -MGPSS-

Vnc	$\sum A_n$	A_n	MA	السنة	ح /
480.000000	120.000.000	120.000.000	600.000.000	2018	204.2
360.000000	240.000.000	120.000.000	600.000.000	2019	204.2
240.000000	360.000.000	120.000.000	600.000.000	2020	204.2
120.000.000	480.000.000	120.000.000	600.000.000	2021	204.2
0	600.000.000	120.000.000	600.000.000	2022	204.2

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعطيات والمعلومات المقدمة من طرف مسؤول مصلحة المحاسبة

الفصل التطبيقي : الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في
مؤسسة اتصالات الجزائر

جدول رقم 05: مخطط الإهلاك الثابت للسنوات 05

برنامج -OSS-

ح /	السنة	MA	A _n	∑A _n	V _{nc}
204.3	2017	قيد الإنشاء	قيد الإنشاء	قيد الإنشاء	قيد الإنشاء
204.3	2018	500.000.000	100.000.000	100.000.000	400.000.000
204.3	2019	500.000.000	100.000.000	200.000.000	300.000.000
204.3	2020	500.000.000	100.000.000	300.000.000	200.000.000
204.3	2021	500.000.000	100.000.000	400.000.000	100.000.000
204.3	2022	500.000.000	100.000.000	500.000.000	0

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعطيات والمعلومات المقدمة من طرف مسؤول مصلحة المحاسبة

$$V_{nc} = MA - \sum A_n$$

جدول رقم 06: يبين الاعتراف والقياس بالأصول المعنوية (برمجيات)

البيان	برنامج -Oracte -	برنامج -MGPSS-	برنامج -OSS-
بداية 2018 (V0)	600.000.000	600.000.000	500.000.000
نهاية 2018 (VNC)	480.000.000	480.000.000	400.000.000
نهاية 2019 (VNC)	480.000.000	360.000.000	300.000.000

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعطيات والمعلومات المقدمة من طرف مسؤول مصلحة المحاسبة

- حيث وجدنا أن نهاية كل سنة يتم تقييم الأصول المعنوية (البرمجيات) بـ V_{nc} التي تمثل :

القيمة الدفترية - إهلاك متراكم

ثانيا: نموذج إعادة التقييم

بعد الاعتراف الاولي يتم تسجيل الأصل غير الملموس (برمجيات) بمبلغ المعاد تقييمه أي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروح منها أي إطفاء متراكم لاحق وأي خسائر انخفاض قيمة متراكمة لاحقة ، لغرض إعادة التقييم بموجب معيار المحاسب الآلي.

وفي شركة اتصالات الجزائر قمنا بإجراء الدراسة ، حيث لا يوجد نقص فيها في قيمة الأصول لأنه لا توجد مؤشرات على ذلك لأن أي خطأ أو ثغرة في البرامج التسييرية يؤدي إلى التخلي أو الصيانة الفورية أو التحيين الفوري .

الفصل التطبيقي : الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في مؤسسة اتصالات الجزائر

➤ التسجيلات المحاسبية :

حالة الاقتناء للبرمجيات (MG PSS + ORACTE)

المبالغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
	600.000.000	برنامج حاسوب وما شابهها Oracte		204.1
	600.000.000	برنامج حاسوب وما شابهها MG PSS		204.2
	228.000.000	TVA مسترجعة		44562
142.800.000		موردو تثبيتات	404	

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعطيات والمعلومات المقدمة من طرف مسؤول مصلحة المحاسبة

المطلب الثاني: إفصاح عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية

الإفصاح عن الأصول غير الملموسة وفق النظام المحاسبي المالي يكون في ميزانية الشركة في جانب الأصول، ولهذا الجانب قسمين : أصول غير جارية متضمنة أصول مادية ، معنوية ومالية ، إضافة إلى أصول لا يمكن تحويلها إلى سيولة في أقل من سنة ، وأصول جارية متكونة من أصول يمكن تحويلها إلى سيولة في أقل من سنة .

إتبعت مؤسسة الاتصالات النظام المحاسبي المالي في شكل ميزانية و قد ظهرت الأصول غير الملموسة في

الميزانية سنة 2020 للمؤسسة كالتالي:

الجدول رقم 07: يوضح الميزانية "جانب الأصول" للسنة المالية 2020/12/31 (أنظر الملحق رقم 01)

المبالغ			الملاحظات	الأصول
المبالغ الصافية	الإهلاكات	المبالغ الإجمالي		
الأصول غير جارية				
00	00	00		شهرة محل
00	00	00		أصول غير ملموسة
136.000.000.0	340.000.000	170.000.000.0		برمجيات معلوماتية ومشابهها
187.427.236.978	281.495.225.861	468.922.462.839		أصول ملموسة
00	00	00		أصول قيد إنجاز
00	00	00		أصول مالية
00	00	00		شركات مرتبطة بملكية عادلة
00	00	00		مشاركات أخرى و ديون ذات صلة
00	00	00		أوراق مالية ثابتة أخرى
00	00	00		قروض و أصول مالية غير متداولة

الفصل التطبيقي : الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في

مؤسسة اتصالات الجزائر

00	00	00	أصول ضريبية مؤجلة
188.787.236.978	281.835.225.861	470.622.462.839	مجموع الأصول غير الجارية
الأصول الجارية			
17.516.958.234	445.577.524	17.962.535.761	محزونات
			حسابات القبض و التوظيف
52.422.836.177	00	52.422.836.177	الزيائن
707.891.209	6.314.080	714.205.289	مدينون آخرون
948.228.234	00	948.228.234	الضرائب
00	00	00	التقدم في الإنجاز
00	00	00	الاستثمارات و أصول مالية أخرى
578.849.642	00	578.849.642	الخزينة
72.174.634.99	451.891.604	72.626.655.103	مجموع الأصول الجارية
196.004.700.477	281.835.225.861	543.249.117.942	مجموع الأصول

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على المعطيات والمعلومات المقدمة من طرف مسؤول مصلحة المحاسبة

الجدول رقم 08 : الميزانية جانب الخصوم للسنة المالية 2020

المبالغ	الملاحظات	الخصوم
00		رأس المال الخاص
00		- رأس المال
00		- رأس مال غير مبرر
00		- الأقساط والاحتياجات
00		- فرق التكافؤ
-2666917542		- فرق إعادة التقييم
-59800000		النتيجة الصافية
-5622001.54		الاسهم الأخرى
		حصة الأقلية
-32889176.96		مجموع I
00		خصوم غير جارية
156868608472		قروض
00		الضرائب المؤجلة
00		ديوان أخرى متداولة

الفصل التطبيقي : الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في مؤسسة اتصالات الجزائر

		المخصصات والإيرادات المعترف بها
207707032.30		مجموع خصوم غير جاري II
		الخصوم الجارية
162724523.86		الموردون
33321249.64		الضرائب
20497291.21		ديون أخرى
00		خزينة
216543064.71		مجموع خصوم جارية
196.004.700.477		مجموع الخصوم

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءً على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة .

فقد تم الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في مؤسسة الاتصالات لعام 2020 كما يلي:

• أصول غير ملموسة:

- برمجيات معلوماتية و ما شابهها: 1360.000.000

بالنسبة للملحقات المكتملة للجداول الرئيسية والتي تبين طرق التقييم والإهلاك، فهذه الملحقات لا توجد في المؤسسة باعتبارها فرع بل تتواجد في المديرية العامة وذلك حسب المعلومات المقدمة لنا من طرف مسؤول مصلحة المحاسبة والمالية.

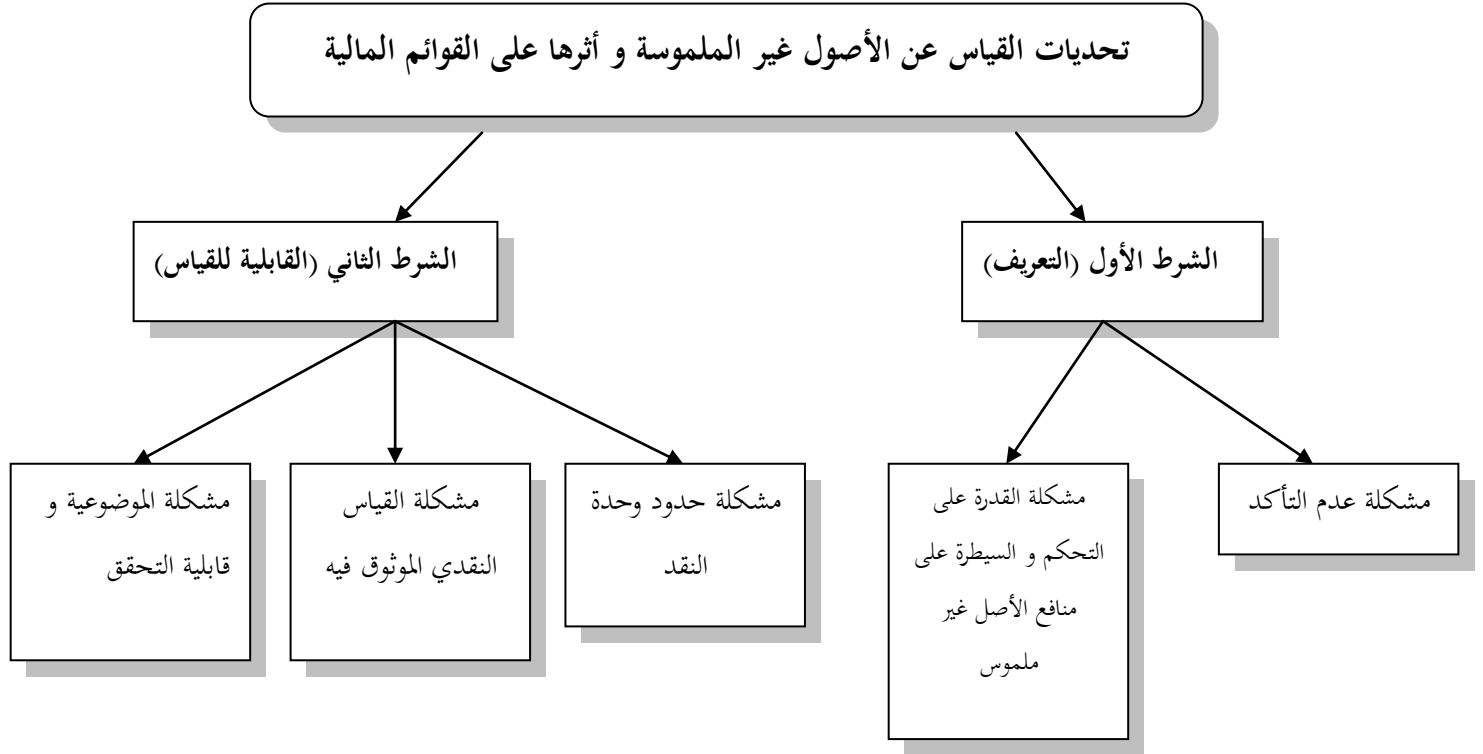
المطلب الثالث: تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة وأثرها على القوائم المالية

• تحديات (مشاكل) القياس عن الأصول غير الملموسة و أثرها على القوائم المالية

يمكن استنتاج جملة من المشاكل والتحديات والتي عادة ما يتم ربطها بالشروط الواجب توفرها من أجل الاعتراف ببند ما وإثباته في القوائم المالية والتي نوجزها في الشكل التالي:

الفصل التطبيقي : الدراسة الميدانية لآليات تسيير الأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية في
مؤسسة اتصالات الجزائر

شكل رقم 05 : يوضح تحديات القياس عن الأصول غير الملموسة وأثرها على القوائم المالية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على سماش كمال، عياشي فاطمة الزهراء، مرجع سبق ذكره، ص ص 54، 56 .

إذ أن الشرط الأول يتمثل في (التعريف) أي تعريف أحد العناصر القوائم المالية، ويولد هذا الشرط نوعين من المشاكل هما "مشكلة عدم التأكد" وتأتي هذه المشكلة في عملية القياس من خلال تقديم معلومات مضللة ومخادعة لا تكون بمستوى القرارات الرشيدة للمستخدمين و "مشكلة القدرة على التحكم و السيطرة على منافع الأصل غير ملموس"، بينما يتطلب الشرط الثاني (القابلية للقياس) استخدام وحدة قياس نقدي والذي بدوره له مجموعة من المشاكل نوجزها فيما يلي؛ "مشكلة القياس النقدي الموثوق فيه"، أي صعوبة في تحديد قيمة نقدية لبعض الأصول غير الملموسة مما يعرقل عملية الاعتراف بها و "مشكلة حدود وحدة النقد" وأخيرا "مشكلة الموضوعية وقابلية التحقق".

• مشاكل الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة:

يواجه معدو القوائم المالية مجموعة من المشاكل عند الإفصاح عن الأصول غير الملموسة والتي ما أبرزها مشكلة الإفصاح عن معلومات من شأنها أن تساعد المؤسسات المنافسة الأخرى.

خلاصة الفصل:

بعد معالجة وعرض نتائج الدراسة الميدانية في هذا الفصل إتضح مساهمة هذه النتائج إثراء موضوع الدراسة من الناحية التطبيقية كما إتضح أن مساهمة الأصول غير الملموسة في قيم المؤسسات، وملائمتها للتقييم، ودورها في تفسير القيم السوقية للمؤسسات الاقتصادية كلها عوامل تفرض للمعايير الجزائرية تطوير طرق القياس والإفصاح والاعتراف بالأصول غير الملموسة من أجل زيادة البنود التي تظهر ضمن القوائم المالية الأساسية، وتعزيز الإفصاح الإجباري عن الأصول غير الملموسة، وتوثيق عملية القياس والإفصاح عن هذه الأصول بشكل دقيق ومفصل في القوائم المالية لتوفير معلومات كافية لمستخدمي القوائم والمستثمرين لفهم قيمة الشركة وأدائها المالي.



خاتمة



خاتمة:

تناولت هذه الدراسة موضوع " آليات تسيير الأصول غير الملموسة وأثرها على جودة القوائم المالية "، حيث يعتبر من الموضوعات الهامة التي يجب مناقشتها بأسلوب علمي وتسلط الضوء على صعوبات عملية القياس والإفصاح عن تلك الأصول في القوائم المالية، وأهمية المحاسبة عنها بما يتضمن للمنشأة تحقيق مستويات أعلى من المعلومات وتحقيق ميزة تنافسية أعلى حيث تمحورت الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة في "كيف يؤثر التسيير المحاسبي للأصول غير ملموسة على جودة القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية؟"، وللإجابة على هذه الفرضية قمنا بالإلمام على كافة المفاهيم النظرية المتعلقة بالأصول المعنوية، ثم وجب بعد ذلك التعريف بالقوائم المالية والإحاطة بأكبر قدر من المعلومات حولها وتبيان العلاقة بينهما في الفصل الأول، لنصل أخيراً إلى ضرورة مقابلة العرض النظري للدراسة بجانب تطبيقي في الفصل الثاني وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية في "شركة الاتصالات" بهدف جمع معلومات حول متغيري الدراسة، وبناء على نتائج الدراسة حصلنا على اختبار صحة الفرضيات وكانت النتائج على النحو التالي:

1- إختبار الفرضيات:

قامت هذه الدراسة على ثلاث فرضيات فرعية:

● **الفرضية الفرعية الأولى:** " يتم تقييم وتسيير الأصول غير الملموسة وفقاً لمتطلبات القواعد المحاسبية الحديثة".

بناء على ذلك جاء في الفصل الأول فإن الأصول غير الملموسة هي أصول ليس لها كيان ملموس ولكن لها قيمة ممثلة في وجودها، و هي معرضة للاستهلاك أو الإطفاء. وتسييرها يكون من خلال الاعتراف والقياس والإفصاح عنها. أي أن الفرضية محققة.

● **الفرضية الفرعية الثانية:** "الاعتراف والتقييم الجدي للأصول غير الملموسة يؤدي الى الرفع من جودة القوائم المالية للمؤسسة".

الفرضية محققة، حيث حسب نتائج الدراسة فإن تطبيق آليات الأصول غير الملموسة يؤدي إلى تحسين جودة القوائم المالية.

● **الفرضية الفرعية الثالثة:** "يؤثر التسيير الجيد للأصول غير الملموسة على جودة القوائم المالية".

حسب نتائج الفصل الثاني فإن التسيير الجيد للأصول غير الملموسة يؤثر على جودة القوائم المالية من خلال تحديد قيمة هذه الأصول و تقييمها بشكل صحيح، والتأكد من أنها مدرجة بشكل صحيح في القوائم المالية. وبالتالي فالفرضية صحيحة.

2- نتائج الدراسة:

- بعد إمامنا و تحليلنا لموضوع الدراسة من كافة الجوانب تم التوصل إلى النتائج التالية:
- الأصول غير الملموسة بمثابة قوة خفية يمكن من خلالها الإبقاء على ثبات المؤسسة وإستمراريتها؛
 - تحتوي القوائم المالية على معلومات مالية قد تكون جيدة وقد تكون غير ذلك علما أن هدف هذه الجودة يقاس بالاعتماد على معايير متعارف عليها؛
 - رغم تعدد المداخل والمفاهيم للتعبير عن جودة القوائم المالية إلا أننا نجد أن هدفها واحد ويصب في تحقيق فائدة الأطراف ذات المصلحة و مساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة؛
 - تعتبر الأصول غير الملموسة من العناصر الهامة التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية لأي شركة أو مؤسسة؛
 - على الرغم من أهمية المحاسبة عن الأصول غير الملموسة إلا أنه مازالت هناك الكثير من المشكلات والعقبات التي تواجه إتمام تلك المحاسبة؛
 - إن المعالجة السليمة للأصول غير الملموسة تؤدي إلى رفع كفاءة المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية و من ثم ترشيد أحكام و قرارات مستخدمي القوائم المالية؛
 - تؤثر الأصول غير الملموسة على القوائم المالية بشكل مباشر من خلال تأثيرها على القيمة المحاسبية للشركة و على الإيرادات و الأرباح التي تحققها؛
 - تطبيق المعايير الخاصة بالإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة زاد من مصداقية القوائم المالية؛
 - يرجع الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة أولا إلى الضمير المهني وثانيا إلى طبيعة النظام المحاسبي الجديد والقدرة الكافية على التنفيذ.

3- توصيات الدراسة:

- بناء على النتائج السابقة فإننا نوصي بالآتي:
- يجب على المؤسسات تحديد الأصول غير الملموسة بدقة وشفافية وتوثيقها بشكل جيد في القوائم المالية.
 - ضرورة إعطاء أهمية أكبر لكل من القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة وذلك للدور الذي يلعبه في إعداد القوائم المالية ذات الشفافية والمصداقية؛
 - يجب على المؤسسات الاستشارة بخبراء متخصصين في مجال الأصول المعنوية والتعاون معهم لتحسين جودة القوائم المالية؛

-تدريب المحاسبين وتأهيلهم بصورة مستمرة على استخدام مداخل المحاسبة عن الأصول غير الملموسة؛
-إجراء المزيد من البحوث التطبيقية لتتناول الأصول غير الملموسة وتقتراح نماذج أفضل لقياسها والإفصاح عنها.

4 - أفاق الدراسة:

هذا البحث لا يقدم رؤية كاملة أو نهائية عن موضوع "آليات تسيير الأصول المعنوية وأثره على جودة القوائم المالية"، ويرجع ذلك لإمكانية دراستها من عدة جوانب، وهناك بعض النقائص في هذا البحث من الناحية المنهجية والعملية وبهذا الصدد يمكن إقتراح عدة مواضيع يمكن التطرق لها:

- أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية للعناصر غير الملموسة في المؤسسات الاقتصادية؛
- تقييم المؤسسات الاقتصادية للإفصاح عن الأصول غير الملموسة؛
- دور الإفصاح المحاسبي في تحسين جودة القوائم المالية.



قائمة المصادر و المراجع



قائمة المراجع

1- قائمة المراجع باللغة العربية:

• القوانين و المراسم:

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية رقم 19 ، المؤرخة في 2009/03/25.

• الكتب:

2- أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاته، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2008.

3- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2008.

4- باسل أسعد، المحاسبة المتوسطة، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، الطبعة 1، سوريا، 2020.

5- بشرى حسن محمد التوي، محاسبة القوائم المالية أسس إعداد و عرض و تحليل القوائم المالية، دار الخلاج للنشر، الطبعة 1، بغداد-العراق، 2021.

6- جمعة حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين للنشر، عمان، 2014.

7- دونالد كيسو، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ للنشر، الجزء الأول، الرياض، 2013.

8- طلال محمد الججاوي، أساسيات المعرفة المحاسبية، اليازوري للنشر، عمان، 2009.

9- محمد الصيرفي، تعلم كيفية تحديد هيكلك المالي و قراءة قوائمك المالية، دار الفكر الجامعي للنشر، الطبعة 1، الإسكندرية، 2006.

10- هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد و المعايير المحاسبية الدولية 2010/2009 IFRS/IAS، الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2011.

11- وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة، الأكاديمية العربية للنشر، دون طبعة، الدنمارك، 2007.

12- يوحنا آل آدم، المحاسبة المالية أصول و خصوم القوائم المالية، دار الحامد للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2000.

• المذكرات و الرسائل الجامعية:

13- أمينة حفاصة، أثر جودة القوائم المالية على تقييم الأداء المالي للمؤسسات الإقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2020-2021.

14- أوقاسي حكيمة، تسجيل و تقييم الثببتات وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة العقيد أكلي محند أولحاج، البويرة، 2014

15- بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية و دوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010-2011.

16- بو لعراس إبتسام، أثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، مذكرة ماستر في العلوم المالية، جامعة محمد شريف مساعدي، سوق أهراس، 2021-2022.

17- جلال ياسمين، المحاسبة عن تكاليف البحث و التطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر و المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2009-2010.

18- سائد محمود كشكو، مدى الإفصاح عن الأصول غير الملموسة في التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2016.

19- عجيلة حنان، فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2013.

20- كيموش بلال، البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر الغير ملموسة و أثرها على قيمة المؤسسة، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، 2015-2016.

21- محمود معتز محمد مراد، نموذج كمي مقترح للمحاسبة عن الأصول غير الملموسة وأثره على أحكام وقرارات المستثمرين في ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة قناة السويس، مصر

2012.

• الملتقيات و المؤتمرات:

22- مرازقة صالح، بوهرين فتيحة، القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الإسلامية، الملتقى الدولي حول الإقتصاد الإسلامي الواقع ورهانات المستقبل، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر، 2011م.

• المجالات العلمية:

23- درير جمال، صورة العلامة التجارية الماهية و المكونات، مجلة الحقيقة، جامعة الجزائر 3، العدد 37، الجزائر، 2016.

24- رشا حمادة، قياس الإفصاح الإختياري في جودة التقارير المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الزرقاء، العدد 4 المجلد 10، الأردن، 2014.

25- زواتين خالد، براءة الإختراع كأداة لدعم تنافسية المؤسسات الإقتصادية، مجلة قانون العمل و التشغيل، جامعة عبد الحميد بن باديس، العدد الرابع، مستغانم، 2017.

26- سماش كمال، عياشي فاطمة الزهراء، تحديات القياس و الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة، مجلة التكامل الإقتصادي، جامعة باجي مختار، العدد رقم 1 المجلد رقم 7، عنابة، 2019.

27- سمير أبو الفتوح صالح، موسى عبد الجليل صابر محمد، مدخل مقترح لقياس أثر خصائص الشركة على جودة التقارير المالية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد 04 المجلد 40، مصر، 2016..

28- فرحات عباس، أمينة حفاصة، جودة القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية في ظل تبني المعايير المالية الدولية IFRS/IAS، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، العدد 02 المجلد 11، المسيلة، 2018.

29- فيحاء عبد الخالق محمود، عدي صفاء الدين فاضل، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة دورية نصف سنوية، جامعة البصرة، العدد 14 مجلد 7، العراق، 2015.

30- مدثر طه أبو الخير، أثر المعايير المحاسبة الدولية و العوامل النظامية على جودة التقارير المالية، مجلة علمية، جامعة طنطا، العدد 02 المجلد 27، مصر، 2006.

31- نايف عواد، مطلق بني عطية، الإفصاح عن الأصول غير الملموسة و أثره على جودة التقارير المالية، المجلة العربية للإدارة، جامعة آل البيت، العدد رقم 03 المجلد رقم 42، المملكة الأردنية الهاشمية، 2022.

قائمة المصادر والمراجع

32- وليد سمير، عبد العظيم الجبلي، نموذج محاسبي مقترح لزيادة جودة التقارير المالية وتلبية إحتياجات مستخدميها، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير و العلوم التجارية، معهد العبور العالي للإدارة والحاسبات ونظم المعلومات، العدد 2 المجلد 11، مصر، 2018.

1. قائمة المراجع الأجنبية:

- 35 - Daniel Zéghal, The Accounting Treatment Of Intangibles, elsevies ltd, Canada
36 - Mahdi Mahdavikhou, The Impact of Professional Ethics On Financial Reporting Quality, Australian Journal Of basic and Applied Sciences ,vol 5, no11, Iran, 2011.
37 - Robert, M And All, TRANSARECY, FINANCIAL ACCOUNTING INFORMATION, AND CORPORATE GOVERNANCE, Economic Policy Review, 2003, New York, Vol 9.

• المواقع الإلكترونية:

- 38 - <https://www.almohasbl.com>assets>, consults on 14/02/2023 at 8:34 pm.
39 - <https://ar.weblogographic.com>>, consults on 23 /05/2023 at 10:11 pm.
40 - <https://www.arabcma.com>, consults on 23/05/2023 at 10:26 pm.
41- Financial Accounting Standard Board, (FASB), Concept statement No "Objectives Of Financial reporting by Business Enterprise", <http://www.Fasb.org/jsp/FASB> , 2008.



قائمة الملاحق



Algérie Télécom - SPA					
Route Nationale N°5 Cinq Maisons Mohammadia					
RC : 18083B02					
IF : 000216001808337					
AI : 16293838021					
BILAN ACTIF					
Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2020					
DOT		DOT_SOUK_AHRAS		EDITE LE : 15-MAI-23 14:35:27	
A C T I F	Note	N Brut	N Amort-Prov.	N Net	N - 1 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
ECART D'ACQUISITION OU GOODWILL		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS INCORPORELLES		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS CORPORELLES		4 689 224 628,39	2 814 952 258,61	1 874 272 369,78	1 694 505 152,34
IMMOBILISATIONS EN COURS		0,00	0,00	0,00	0,00
IMMOBILISATIONS FINANCIERES					
TITRES MIS EN EQUIVALENCE - ENTREPRISE ASSOCIEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES PARTICIPATIONS ET CREANCES RATTACHEES		0,00	0,00	0,00	0,00
AUTRES TITRES IMMOBILISES		0,00	0,00	0,00	0,00
PRETS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS NON COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
IMPOTS DIFFERES ACTIF		0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		4 689 224 628,39	2 814 952 258,61	1 874 272 369,78	1 694 505 152,34
ACTIF COURANT					
STOCKS ET EN COURS		179 625 357,61	4 455 775,24	175 169 582,37	187 607 990,50
CREANCE ET EMPLOIS ASSIMILES					
CLIENTS		524 228 361,77	0,00	524 228 361,77	497 383 938,21
AUTRES DEBITEURS		7 142 052,89	63 140,80	7 078 912,09	8 121 750,03
IMPOTS		9 482 282,34	0,00	9 482 282,34	17 369 091,19
AUTRES ACTIFS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
DISPONIBILITES ET ASSIMILES					
PLACEMENTS ET AUTRES ACTIFS FINANCIERS COURANTS		0,00	0,00	0,00	0,00
TRESORERIE		5 788 496,42	0,00	5 788 496,42	27 598 871,41
TOTAL ACTIF COURANT		726 266 551,03	4 518 916,04	721 747 634,99	738 081 641,34
TOTAL GENERAL ACTIF		5 415 491 179,42	2 819 471 174,65	2 596 020 004,77	2 432 586 793,68

Algérie Télécom - SPA

Route Nationale N°5 Cinq Maisons Mohammadia

RC : 18083B02

IF : 000216001808337

AI : 16293838021

BILAN PASSIF

Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2020

DOT

DOT_SOUK_AHRAS

EDITE LE : 15-MAI-23 14:35:27

P A S S I F	Note	N	N - 1
CAPITAUX PROPRES			
CAPITAL EMIS (OU COMPTE DE L'EXPLOITATION)		0,00	0,00
CAPITAL NON APPELE		0,00	0,00
PRIMES ET RESERVES (RESERVES CONSOLIDEES(1))		0,00	0,00
ECART DE REEVALUATION		0,00	0,00
ECART D'EQUIVALENCE(1)		0,00	0,00
RESULTAT NET (RESULTAT NET PART DU GROUPE)(I)		- 26 669 175,42	15 784 344,59
AUTRES CAPITAUX PROPRES		- 598 000,00	- 598 000,00
REPORT A NOUVEAU		- 5 622 001,54	- 1 719 416,67
PART DE LA SOCIETE CONSOLIDANTE(1)			
PART DES MINORITAIRES(1)			
TOTAL I		- 32 889 176,96	13 466 927,92
PASSIFS NON COURANTS			
EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES		0,00	0,00
IMPOTS (DIFFERES ET PROVISIONNES)		0,00	0,00
AUTRES DETTES NON COURANTES		0,00	0,00
PROVISIONS ET PRODUITS COMPTABILISES D'AVANCE		207 707 032,30	233 670 411,34
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		207 707 032,30	233 670 411,34
PASSIFS COURANTS			
FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHE		162 724 523,86	148 831 622,75
IMPOT		33 321 249,64	32 704 971,77
AUTRES DETTES		20 497 291,21	9 596 793,82
TRESORERIE PASSIF		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS III		216 543 064,71	191 133 388,34
TOTAL GENERAL PASSIF		391 360 920,05	438 270 727,60

(1) A UTILISER UNIQUEMENT POUR LA PRESENTATION D'ETATS FINANCIERS CONSOLIDE.

Algérie Télécom - SPA Route Nationale N°5 Cinq Maisons Mohammadia RC : 18083B02 IF : 000216001808337 AI : 16293838021 DRT		COMPTE DE RESULTAT (Par nature)	
DOT_SOUC_AHRAS		Exercice clos le : 31-DECEMBRE-2020	
		EDITE LE :15-MAI-23 14:43:06	
	Note	N	N - 1
VENTE ET PRODUITS ANNEXES		629 476 041,11	635 883 750,70
VARIATION STOCKS PRODUITS FINIS ET EN COURS		0,00	0,00
PRODUCTION IMMOBILISEE		44 259 689,54	30 197 899,21
SUBVENTIONS D'EXPLOITATION		0,00	0,00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		673 735 730,65	666 081 649,91
ACHATS CONSOMMES		- 75 465 255,31	- 102 278 510,51
SERVICES EXTERIEURS ET AUTRES CONSOMMATIONS		- 117 862 629,66	- 78 551 100,91
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		- 193 327 884,97	- 180 829 611,42
III VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		480 407 845,68	485 252 038,49
CHARGES DE PERSONNEL		- 333 966 153,38	- 320 444 042,07
IMPOTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES		- 12 741 514,19	- 12 855 025,01
IV EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		133 700 178,11	151 952 971,41
AUTRES PRODUITS OPERATIONNELS		37 136 972,70	36 022 426,31
AUTRES CHARGES OPERATIONNELLES		- 4 083 101,15	- 177 864,04
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS		- 192 227 663,00	- 174 620 890,55
REPRISE SUR PERTES DE VALEUR ET PROVISIONS		779 735,75	3 211 820,82
V RESULTAT OPERATIONNEL		- 24 693 877,59	16 388 463,95
PRODUITS FINANCIERS		0,00	0,00
CHARGES FINANCIERES		0,00	0,00
VI RESULTAT FINANCIER		0,00	0,00
VII RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		- 24 693 877,59	16 388 463,95
IMPOTS EXIGIBLES SUR RESULTATS ORDINAIRES		0,00	0,00
IMPOTS DIFFERES (VARIATIONS) SUR RESULTATS ORDINAIRES		- 1 975 297,83	- 604 119,36
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		711 652 439,10	705 315 897,04
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 738 321 614,52	- 689 531 552,45
VII RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 26 669 175,42	15 784 344,59
ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (PRODUITS) (A PRECISER)		0,00	0,00
ELEMENTS EXTRAORDINAIRES (CHARGES) (A PRECISER)		0,00	0,00
IX RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 26 669 175,42	15 784 344,59
PART DANS LES RESULTATS NETS DES SOCIETES MISES EN EQUIVALENCE (1)		0,00	0,00
XI - RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		0,00	0,00
DONT PART DES MINORITAIRES (1)		0,00	0,00
PART DU GROUPE (1)		0,00	0,00

(1) A UTILISER UNIQUEMENT POUR LA PRESENTATION D'ETATS FINANCIERS CONSOLIDES.

Algérie Télécom - SPA Route Nationale N°5 Cinq Maisons Mohammadia RC : 18083B02 IF : 000216001808337 AI : 16293838021 DR DOT_SOUK_AHRAS			
TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE Période du 01 Janvier 2020 au 31 Décembre 2020 Edité le : 15-MAI-23 14:45:27			
	Note	EXERCICE N	EXERCICE N - 1
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissement reçue des clients		64 745 411,96	1 068 150 440,76
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		- 745 304 091,82	- 745 304 091,82
Intérêts et autres frais financiers payés		- 46 756 425,82	- 46 756 425,82
Impôts sur les résultats payés		- 238,00	- 238,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		- 727 315 343,68	276 089 685,12
flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires (à préciser)		0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		- 727 315 343,68	276 089 685,12
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorp		0,00	0,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorp		0,00	0,00
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières		0,00	0,00
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières		0,00	0,00
Intérêts encaissés sur placements financiers		5 040,84	0,00
dividendes et quote-part de résultats reçus		0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		4 802,84	- 238,00
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions		0,00	0,00
Dividendes et autres distributions effectués		0,00	0,00
Encaissements provenant d'emprunts		0,00	0,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilés		0,00	0,00
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		0,00	0,00
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi l			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		- 727 310 302,84	276 089 685,12
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		55 197 742,82	36 701 411,50
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		- 672 112 560,02	312 791 096,62
Variation de trésorerie de la période			
Rapprochement avec le résultat comptable		727 310 302,84	