جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

المعالجة المحاسبية للأصول وفق النظام المحاسبي المالي SCF

دراسة حالة : إتصالات الجزائر لولاية المدية

مذكرة لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة تخصص: محاسبة

من اعداد الطلبة :

محمد ولدخاوة

نجيب قرنينة

تحت اشراف :

د. راوية دغميم

لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الجامعة	الصفة
حيولة إيمان	جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية	رئيسةً
دغميم راوية	جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية	مشرفةً ومقررةً
بعيليش شهيرة	جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية	ممتحنةً

السنة الجامعية 2026/2025

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

إهداء

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل وإتمام مسيرتي الدراسية، أهدي ثمرة جهدي هذه:

إلى والدي العزيز **توفيق ولدخاوة**، ووالدتي الغالية **أنيسة دمارجي**، تقديرًا لما قدماه لي من حب ورعاية ودعم متواصل، واعترافًا بفضلهما الكبير في بلوغ هذه المرحلة.

وإلى جميع أفراد عائلتي الكريمة.

وإلى زملائي كافة، وخاصة أولئك الذين رافقوني طوال سنوات الدراسة، وتقاسمنا معًا لحظات الجد والاجتهاد، فكانوا خير سند ورفيق.

وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع.

محمد ولدخاوة.

إهداء

الحمد لله الذي وفقني وأعانني على إتمام هذا العمل، أهدي ثمرة جهدي هذه:

إلى والدي العزيز **فضيل قرنينة**، ووالدتي الغالية **سولاف روبحي فيسة**، عرفانًا بفضلهما الكبير، وتقديرًا لما قدماه لي من دعم وتشجيع وتضحيات طوال مسيرتي الدراسية.

وإلى جميع أفراد عائلتي الكريمة.

وإلى زملائي كافة، وخاصة الذين رافقوني طوال سنوات الدراسة وتقاسمنا معًا لحظات الجد والاجتهاد.

وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع.

نجيب قرنينة

شكر وعرفان

الحمد لله تعالى الذي وفقنا وأعاننا على إتمام هذا العمل، والصلاة والسلام على سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم.

نتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان إلى كل من ساهم في إنجاز هذه المذكرة، ونتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذة المشرفة دغميم راوية على ما قدمته من توجيهات قيمة ونصائح سديدة ومتابعة مستمرة كان لها الأثر البالغ في إتمام هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر إلى أساتذة قسم المحاسبة على ما بذلوه من جهود في سبيل تكويننا العلمي والمعرفي طوال مشوارنا الدراسي.

ونخص بالشكر السيد **ميسوم بوشلاغم**، محاسب بمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر بولاية المدية، على حسن الاستقبال والتعاون، وعلى المعلومات والوثائق التي وضعها تحت تصرفنا والتي ساعدت في إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة.

ولا يفوتنا أن نتقدم بالشكر إلى جميع موظفي المؤسسة محل الدراسة، وإلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاز هذه المذكرة.

والله ولي التوفيق.

مستلخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز المعالجة المحاسبية للأصول وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مع التركيز على الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة، وبيان مدى تقارب النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير .IAS/IFRS واعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، مدعمًا بدراسة تطبيقية بمؤسسة اتصالات الجزائر – المديرية العملياتية لولاية المدية، بالاعتماد على الوثائق المحاسبية وإجراء مقابلة مع السيد ميسوم بوشلاغم، محاسب بالمؤسسة.

أظهرت نتائج الدراسة أن المعايير المحاسبية الدولية تسهم في تحسين جودة المعلومات المالية، كما بينت الدراسة التطبيقية وجود توافق معتبر بين الممارسات المحاسبية بمؤسسة اتصالات الجزائر ومتطلبات النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية، مع ضرورة تحسين بعض الجوانب المتعلقة بمعالجة الأصول.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، المعايير المحاسبية الدولية، الأصول الثابتة، الأصول غير الملموسة، المعالجة المحاسبية.

Abstract

This study aimed to highlight the accounting treatment of assets according to the Financial Accounting System and International Accounting Standards, with a focus on fixed and intangible assets and the convergence between the Algerian accounting system and IAS/IFRS standards. The study adopted a descriptive-analytical approach supported by a case study at Algérie Télécom – Operational Directorate of Médéa, based on accounting documents and an interview with Mr. MISSOUM Bouchlaghem, accountant at the institution.
The findings showed that international accounting standards improve the quality of financial information. The practical study also revealed a significant degree of compliance between Algérie Télécom's accounting practices and the requirements of the Financial Accounting System and international standards, while highlighting the need for further improvements in asset accounting.

Keywords: Financial Accounting System, International Accounting Standards, Fixed Assets, Intangible Assets, Accounting Treatment

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
الملخص	I
قائمة المحتويات	II
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
قائمة الملاحق	VI
قائمة الرموز والإختصارات	VII
مقدمة	أ
الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي والتحول نحو المعايير المحاسبة الدولية (29-1)	
تمهيد للفصل	2
المبحث الأول : التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي	3
المطلب الأول : دوافع واساب اعتماد النظام المحاسبي المالي	3
المطلب الثاني : مكونات النظام المحاسبي المالي	8
المطلب الثالث : اثر التحول على معالجة الأصول	16
المبحث الثاني : التقارب المحاسبي بين IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي	18
المطلب الاول : مفهوم التقارب المحاسبي بين IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي	18
المطلب الثاني : المعايير الخاصة بمعالجة الأصول	20
المطلب الثالث : تحديات تطبيق ias/ifrs في البيئة الجزائرية	23
خلاصة الفصل	29
الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول وفق SCF والمعايير المحاسبية الدولية (56-30)	
تمهيد للفصل	31
المبحث الأول : معالجة الاصول الثابتة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم " 16"	32
المطلب الأول : الإثبات والقياس (الإعتراف الأولي) و العرض في القوائم المالية	32
المطلب الثاني : الإهتلاك واختبار التدهور وفق المعيار المحاسبي الدولي 36	41
المطلب الثالث : الإفصاح عن الأصول الثابتة	45
المبحث الثاني : معالجة الاصول المعنوية وفق المعيار المحاسبي الدولي " 38 "	48

المطلب الأول : الإثبات والقياس (الإعتراف الأولي) و العرض في القوائم المالية	48
المطلب الثاني : قياس اللاحق للأصول غير الملموسة	52
المطلب الثالث : الإفصاح عن الاصول غير الملموسة	54
خلاصة الفصل	56
الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمعالجة الأصول في مؤسسة اتصالات الجزائر (57-86)	
تمهيد للفصل	58
المبحث الأول : تقديم مؤسسة محل الدراسة	59
المطلب الأول: نبذة عن المؤسسة	59
المطلب الثاني: مهام والمصالح في المؤسسة	61
المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية لإتصالات الجزائر	68
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول في اتصالات الجزائر	70
المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المؤسسة	70
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة في المؤسسة	80
المطلب الثالث: اقتراحات لتحسين المعالجة المحاسبية والإفصاح عن الأصول في مؤسسة اتصالات الجزائر	84
خلاصة الفصل	86
خاتمة	87
قائمة المراجع	93
ملاحق	99

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	الفرق بين PCN و SCF	06
02-01	جدول يمثل أثر التحول من PCN إلى SCF على معالجة الأصول	17
01-03	فاتورة أشغال لعملية تمديد اسلاك الألياف البصرية	74-73
02-03	العمر الإنتاجي ومعدلات الإهتلاك المحددة من المديرية العامة	77-76
03-03	اهتلاكات التثبيتات لسنة 2025	78

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01-01	مخطط يشرح ويلخص مكونات النظام المحاسبي المالي	10
02-01	مخطط يمثل علاقة مفاهيم التناسق ووضع المعايير	19
01-02	منهجية اختبار تدني القيم للتثبيتات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 36	45
01-03	مخطط يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية لاتصلات الجزائر	70

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	فاتورة عملية تمديد وتثبيت اسلاك الياف بصرية	100
02	تسجيل المحاسبي لفاتورة التمديدات حسب برنامج ORACLE	101
03	فاتورة شراء آلة نسخ طبق الأصل	102
04	معدلات والعمر الإنتاجي المحدد حسب المديرية العامة	103
05	جدول الإهتلاك حسب مصلحة الممتلكات	104
06	ميزانية مختصرة	105
07	كشف يوضح التثبيتات المتنازل عنها للشركة الوطنية للاسترجاع ENR	107

قائمة الرموز والإختصارات

الرمز	الدلالة باللغة الأجنبية	الدلالة باللغة العربية
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
PCN	Le Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
IAS	International Accounting System	المعايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير المحاسبية لإعداد التقارير المالية
DOT	La Direction Opérationnelle des Télécommunications	المديرية العملياتية للاتصالات
RG	Retenue de garantie	اقتطاع الضمان
ENR	Entreprise Nationale de Récupération	المؤسسة الوطنية للاسترجاع
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée	الرسم على القيمة المضافة

مقدمة

شهدت البيئة الاقتصادية العالمية تحولات جذرية نتيجة عولمة الأسواق المالية وتزايد حدة المنافسة، مما فرض على المؤسسات الاقتصادية ضرورة تبني نظم محاسبية تتسم بالشفافية والقدرة على إنتاج معلومات مالية ذات جودة عالية وقابلة للمقارنة. وفي هذا السياق، وتماشياً مع التوجه العالمي نحو التوحيد المحاسبي، سعت الجزائر إلى إصلاح منظومتها المحاسبية من خلال الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى تبني النظام المحاسبي المالي(SCF) ، المستمد بشكل كبير من معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.(IAS/IFRS)

تمثل الأصول (سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة) عصب النشاط الاقتصادي لأي مؤسسة، فهي تعكس حجم الاستثمارات والموارد التي تسيطر عليها، والتي من المتوقع أن تدر منافع اقتصادية مستقبلية. وقد جاء النظام المحاسبي المالي بقواعد ومبادئ جديدة لمعالجة هذه الأصول، بدءاً من شروط الاعتراف الأولي، مروراً بطرق القياس والتقييم اللاحق (كالإهتلاك واختبارات تدني القيمة)، وصولاً إلى متطلبات الإفصاح في القوائم المالية، وذلك وفقاً لما تنص عليه المعايير الدولية لا سيما(IAS 16) ، (IAS 36)، و.(IAS 38)

غير أن صياغة نصوص محاسبية متوافقة مع المعايير الدولية شيء، والتطبيق الميداني السليم لها من قبل المؤسسات الاقتصادية شيء آخر. فعملية تقييم الأصول ومعالجتها محاسبياً تعد من أكثر العمليات تعقيداً، وأي خلل فيها قد يؤدي إلى تضخيم أو تقزيم المركز المالي للمؤسسة، مما يضلل مستخدمي القوائم المالية. ومن هنا تبرز الحاجة الملحة لتقييم الممارسات المحاسبية الفعلية في المؤسسات الجزائرية للوقوف على مدى التزامها بمتطلبات.(SCF)

إشكالية البحث

بناءً على ما سبق، تتمحور إشكالية هذه الدراسة حول التساؤل الرئيسي التالي:

• هل تلتزم المؤسسة الاقتصادية و خاصة مؤسسة "اتصالات الجزائر" بمتطلبات النظام المحاسبي المالي (SCF) في ممارساتها المحاسبية لمعالجة الأصول؟

الاسئلة الفرعية:

1. ما مدى تأثير التحول من المخطط المحاسبي الوطني (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) في تحقيق التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، خاصة فيما يتعلق بمعالجة الأصول؟
2. كيف تتم المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة والمعنوية وفق كل من النظام المحاسبي المالي (SCF) والمعايير الدوليةIAS/IFRS ، وما أوجه التشابه والاختلاف بينهما؟
3. إلى أي مدى تطبق مؤسسة اتصالات الجزائر متطلبات النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول، وما مدى توافق ذلك مع المعايير الدولية في الواقع العملي؟

الفرضيات :

- ✓ يساهم التحول إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) في تعزيز التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وتحسين معالجة الأصول مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني.
- ✓ تتسم المعالجة المحاسبية للأصول وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) بدرجة معتبرة من التوافق مع المعايير الدوليةIAS/IFRS ، مع وجود بعض الاختلافات في التطبيق العملي حسب كل معيار.
- ✓ تطبق مؤسسة اتصالات الجزائر أحكام النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول، إلا أن درجة توافقها مع المعايير الدولية IAS/IFRS تبقى نسبية نتيجة لوجود تحديات وقيود تطبيقية في البيئة الجزائرية.

أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها من أهمية الأصول داخل المؤسسة باعتبارها تمثل الركيزة الأساسية للنشاط الاقتصادي، كما تبرز أهميتها من خلال تسليط الضوء على مدى توافق

النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعايير الدولية IAS/IFRS في معالجة الأصول. كما تساهم هذه الدراسة في إثراء الجانب العلمي في مجال المحاسبة، وتقديم فهم أعمق للممارسات المحاسبية المعتمدة في البيئة الجزائرية، إضافة إلى مساعدة المهنيين وصناع القرار على تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز الشفافية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف، من أهمها:

- ✓ لإبراز مفاهيم النظام المحاسبي المالي وعلاقته بالمعايير الدوليةIAS/IFRS ؛
- ✓ دراسة مدى التقارب بين SCF والمعايير الدولية في معالجة الأصول؛
- ✓ دراسة المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة والمعنوية وفق المعايير IAS 16 و IAS 38و IAS 36؛
- ✓ تقييم واقع تطبيق هذه المعالجات في المؤسسات الجزائرية من خلال دراسة حالة؛
- ✓ الكشف عن أهم الصعوبات والتحديات التي تواجه تطبيق المعايير الدولية في البيئة الجزائرية.

الدراسات السابقة:

- دراسة مداني بن بلغيث، سنة 2024:

بعنوان: (أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية)، وهي أطروحة دكتوراه، نوقشت بجامعة الجزائر سنة 2024، تناولت موضوع إصلاح النظام المحاسبي الجزائري في ظل التوجه نحو التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي. تمحورت إشكالية الدراسة حول مدى قدرة النظام المحاسبي الجزائري على مسايرة التحولات الاقتصادية والمالية الدولية، ومدى ضرورة إصلاحه بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية. وقد توصلت الدراسة إلى أن إصلاح النظام المحاسبي الجزائري أصبح ضرورة حتمية لتمكين المؤسسات الجزائرية من مواكبة التطورات الاقتصادية العالمية، وتحقيق قابلية مقارنة القوائم المالية، وتحسين جودة المعلومات المحاسبية. كما أكدت الدراسة أن النظام المحاسبي المالي مستمد

بدرجة كبيرة من المعايير المحاسبية الدولية، رغم وجود بعض الاختلافات المرتبطة بخصوصية البيئة الجزائرية.

- دراسة السعيدي والزيتوني، سنة 2019:

بعنوان: (تقييم الممارسات المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي في مؤسسة اتصالات الجزائر)، وهي مذكرة ماستر نوقشت بجامعة قاصدي مرباح ورقلة سنة 2019، تمحورت إشكالية الدراسة حول مدى توافق الممارسات المحاسبية المطبقة داخل مؤسسة اتصالات الجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي. وقد توصلت الدراسة إلى وجود توافق نسبي بين الممارسات المحاسبية بالمؤسسة ومتطلبات النظام المحاسبي المالي، مع وجود بعض الصعوبات المتعلقة بتطبيق النظام والحصول على المعلومات المحاسبية الدقيقة.

- دراسة إيمان ميهوب (2020):

بعنوان "إشكالية القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة المحاسبية الجزائرية"، وهي مذكرة ماستر أُنجزت ونوقشت بجامعة قاصدي مرباح ورقلة، وهدفت إلى دراسة واقع القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة في البيئة الجزائرية من خلال المقارنة بين مدخلي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة. وقد توصلت الدراسة إلى أن التكلفة التاريخية ما تزال الأساس الأكثر اعتمادًا في البيئة المحاسبية الجزائرية لسهولة تطبيقها وموضوعيتها، غير أن القيمة العادلة تمثل بديلاً أكثر ملاءمة من الناحية النظرية لأنها تعكس القيمة الاقتصادية الحقيقية للأصول. كما بينت الدراسة أن تطبيق القيمة العادلة يواجه عدة صعوبات في الجزائر، أهمها غياب سوق نشطة يمكن الاعتماد عليها في تحديد القيم بشكل دقيق، مما يؤثر على مصداقية نتائج التقييم. وخلصت الدراسة إلى ضرورة تطوير البيئة المحاسبية الجزائرية وتوفير الظروف الملائمة لتطبيق القياس بالقيمة العادلة مستقبلاً بما يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وزيادة ملاءمتها لمتخذي القرارات.

- تتمثل الإضافة التي تقدمها هذه الدراسة في الربط بين الجوانب النظرية للمعالجة المحاسبية للأصول وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) والتطبيق العملي داخل

مؤسسة اتصالات الجزائر، من خلال دراسة واقع الممارسات المحاسبية ومقارنتها بالأحكام التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي. كما أبرزت الدراسة أوجه التوافق وبعض الفروقات بين التطبيق الفعلي والمتطلبات المحاسبية، ومن أهمها محدودية تطبيق اختبار تدني قيمة الأصول في المؤسسة، إضافة إلى بعض الإشكالات المرتبطة بالتوفيق بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والتشريع الجبائي، وهو ما يساهم في تقديم تصور أوضح لواقع تطبيق المعايير المحاسبية داخل المؤسسات الجزائرية.

حدود الدراسة:

زمانية: امتدت الدراسة التطبيقية خلال الفترة الممتدة من 2026/04/16 إلى غاية 2026/04/30، حيث تم خلالها جمع البيانات وإنجاز الجانب التطبيقي للدراسة. أما الوثائق والملاحق المعتمدة في الدراسة فقد تعود إلى سنتي 2025 و2026، وذلك حسب طبيعة المعلومات والبيانات المتاحة بالمؤسسة محل الدراسة.

مكانية: إجراء دراسة الحالة في مؤسسة الوحدة العملية لإتصالات الجزائر بولاية المدية

أسباب اختيار الموضوع:

نذكر منها دوافع شخصية ودوافع اخرى متعلقة بالموضوع

- دوافع ذاتية :

✓ الرغبة في فهم كيفية معالجة الأصول وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه معIAS/IFRS؛

✓ الميول إلى دراسة هذا النوع من المواضيع.

- دوافع موضوعية (علمية):

✓ الأهمية المتزايدة لموضوع المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة الاقتصادية؛

✓ ارتباط الموضوع بتخصص المحاسبة وأهميته التطبيقية في الحياة المهنية.

المنهج المستخدم في الدراسة:

من أجل معالجة إشكالية الدراسة وتحقيق أهدافها، تم الاعتماد على:

المنهج الوصفي التحليلي: لعرض المفاهيم النظرية المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية وتحليلها.

كما تم الاستناد إلى المقابلة مع المحاسب للحصول على المعلومات الضرورية، إضافة إلى معالجة وتحليل الملاحق المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة، وذلك بهدف إسقاط الجانب النظري على الواقع التطبيقي للمؤسسة محل الدراسة.

نموذج الدراسة:

يقوم نموذج هذه الدراسـة على بيان العلاقة بين النظام المحاسـبي المالي (SCF) والمعالجة المحاسبية للأصول، حيث يمثل النظام المحاسبي المالي الإطار المرجعي الذي تستند إليه المؤسسة في معالجة الأصول بمختلف مراحلها، بدءًا من الاعتراف والقياس، مرورًا بالإهلاك واختبار تدني القيمة، وصـولًا إلى الإفصـاح المحاسـبي. ولتجسـيد هذا النموذج عمليًا، تم الاعتماد على دراسـة حالة مؤسـسـة اتصـالات الجزائر – المديرية العملياتية لولاية المدية، بهدف تقييم مدى توافق الممارسات المحاسبية المطبقة مع الأحكام والقواعد التي ينص عليها النظام المحاسبي المالي.

هيكل الدراسة:

تتكون هذه المذكرة من ثلاثة فصول رئيسية، حيث يتناول الفصل الأول النظام المحاسبي المالي والتحول نحو المعايير المحاسبية الدولية، ويضم مبحثين يتمثلان في: التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي، ودراسة التقارب بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية. أما الفصل الثاني فيتناول المعالجة المحاسبية للأصول وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، ويشمل مبحثين هما: معالجة الأصول الثابتة وفق المعيار IAS 16، مع تبيان كيفية حساب الاهتلاكات وتدهور القيم وفق المعيارIAS36، ومعالجة الأصول المعنوية وفق المعيار IAS 38. في حين خُصص الفصل الثالث للدراسة التطبيقية لمعالجة الأصول في مؤسسة اتصالات الجزائر، ويتضمن مبحثين: تقديم مؤسسة اتصالات الجزائر، ودراسة واقع المعالجة

المحاسبية للأصول داخل المؤسسة ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية مع تقديم بعض الاقتراحات.

الفصل الأول : النظام المحاسبي المالي والتحول نحو المعايير المحاسبة الدولية

تمهيد للفصل :

يُعد النظام المحاسبي المالي (SCF) خطوة أساسية في مسار إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر، حيث جاء كبديل عن المخطط المحاسبي الوطني (PCN) بهدف مواكبة التحولات الاقتصادية المحلية والدولية، وتعزيز شفافية ومصداقية المعلومات المالية التي تنتجها المؤسسات الاقتصادية. وقد ارتبط هذا التحول بالحرص على تحقيق التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية، لا سيما معايير IAS/IFRS، بما يتيح إنتاج قوائم مالية دقيقة وموثوقة وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي، مما يسهم في تعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة وتحسين صورة المؤسسات الجزائرية على الساحة الاقتصادية العالمية. وفي هذا السياق، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين :

المبحث الأول : التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني : التقارب بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول : التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي

يشكل التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي مرحلة مهمة في مسار تحديث الممارسة المحاسبية في الجزائر، حيث جاء هذا التحول ليعكس تبني مقاربة أكثر انسجامًا مع المعايير الحديثة في إعداد وعرض المعلومات المالية. ولا يقتصر هذا الانتقال على تغيير شكلي، بل يمتد ليشمل الجوانب المفاهيمية والتطبيقية التي يقوم عليها النظام المحاسبي.

المطلب الأول : دوافع واساب اعتماد النظام المحاسبي المالي

بعد مرور أكثر من ثلاثة عقود عن بداية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، أسفر هذا الأخير عن مجموعة من النقائص وأصبح لا يساير التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، وذلك بالانتقال إلى نظام اقتصاد السوق والتخلي عن نظام الاقتصاد المخطط، ولا يواكب كذلك التطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة والتي نتج عنها ظهور معايير محاسبية دولية موحدة.

لذلك سنحاول من خلال هذا المطلب تقييم المخطط المحاسبي الوطني من مختلف جوانبه والوقوف عند أهم نقائصه، بداية من الإطار المحاسبي العام ثم قواعد تقييم وسير الحسابات وبعدها كيفية تسجيل المخزونات والعمليات الخاصة، لنتعرض في النهاية إلى القوائم المالية والختامية.[1]

الفرع الأول : أهم النقائص التي ميزت المخطط المحاسبي الوطني

من بين النقائص التي ميزت المخطط الوطني المحاسبي نذكر في النقاط التالية:

[1] صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 65

1. الطابع الجبائي للمعلومات المحاسبية:

يتسم المخطط المحاسبي الوطني بكونه موجهاً أساسًا لتلبية متطلبات الإدارة الجبائية، حيث تُعدّ القوائم المالية لخدمة أغراض ضريبية بالدرجة الأولى، وليس لتوفير معلومات اقتصادية مفيدة لمختلف المستخدمين، مما يحدّ من دور المحاسبة كأداة لاتخاذ القرار.

2. عدم تقديم صورة صادقة للوضعية المالية

يعتمد النظام على مبدأ التكلفة التاريخية دون مراعاة التغيرات في القيمة الاقتصادية، الأمر الذي يؤدي إلى عرض بيانات محاسبية لا تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة، وبالتالي يفقد المستخدمون القدرة على تقييم وضعيتها الحقيقية.

3. ضعف الانسجام مع المعايير المحاسبية الدولية

لا يتوافق المخطط المحاسبي الوطني مع المعايير الدولية الحديثة، سواء من حيث المفاهيم أو طرق المعالجة، مما يخلق فجوة بين الممارسات المحلية والمعايير المعترف بها عالميًا، ويعيق اندماج المؤسسات في البيئة الاقتصادية الدولية.

4. الجمود وعدم القدرة على التكيّف مع التطورات

يتميز النظام بطابع جامد لا يواكب التحولات الاقتصادية والتطورات في عالم الأعمال، خصوصًا مع ظهور أدوات مالية جديدة وتزايد تعقيد المعاملات، ما يجعله غير ملائم لمتطلبات الاقتصاد الحديث.

5. محدودية المعلومات المحاسبية المقدمة

القوائم المالية المعدّة وفق PCN لا توفر معلومات كافية ومفصلة، حيث تقتصر على بيانات تقليدية لا تسمح بإجراء تحليلات معمقة، ولا تساهم بشكل فعال في دعم القرارات الاقتصادية. [1]

[1] صالحي بوعلام، مرجع سبق ذكره ص-ص 65-68

6. غياب المرونة في التطبيق

يفتقر النظام إلى المرونة، إذ يفرض نفس القواعد والإجراءات على مختلف المؤسسات بغض النظر عن حجمها أو طبيعة نشاطها، مما يؤدي إلى عدم ملاءمته لبعض الكيانات، خاصة الصغيرة والمتوسطة.

7. نقص الشفافية والإفصاح

يعاني المخطط من ضعف في مستوى الإفصاح، حيث لا يتم تقديم معلومات كافية ضمن الملاحق التفسيرية، كما لا يتم توضيح السياسات المحاسبية بشكل يسمح بفهم القوائم المالية بوضوح.

8. إهمال البعد الاقتصادي للقيمة

يركز النظام على القيم التاريخية للأصول دون الأخذ بعين الاعتبار قيمتها الحقيقية في السوق، مما يؤدي إلى عرض أصول لا تعكس قيمتها الاقتصادية الفعلية[1].

جدول 01-01: الفرق بين PCN و SCF

PCN	SCF
رؤية قانونية للمؤسسة المحاسبة وسيلة للرقابة وأداة للضبط الاجتماعي	رؤية اقتصادية للمؤسسة المحاسبة أصبحت عبارة عن معلومات مالية تساعد في اتخاذ القرار.
صورة صادقة عن الحسابات المترجمة للوضعية القانونية الأصول وخصوم المؤسسة (تقييم الأملاك)	صورة صادقة عن الوضعية المالية الأداء وسيولة أو تدفقات الخزينة للكيان الاقتصادي.
أسبقية القانون على الواقع حيث لا يظهر بالأصول إلا الخيرات التي تمتلكها المؤسسة	أسبقية الواقع على الشكل حيث يظهر بأصول المؤسسة الخيرات التي تراقبها القروض الإيجارية
قيمة محاسبية للأصول : تقييم بالكلفة التاريخية.	قيمة سوقية للأصول: إدماج مفهوم القيمة العادلة
ارتباط وثيق بيم المحاسبة والجباية.	استقلالية المحاسبة عن الجباية، تسيير استراتيجي.

[1] صالحي بوعلام، مرجع سبق ذكره، ص 69

الكشوفات المالية: أولوية جدول حسابات النتائج لأجل قياس المؤشرات الاقتصادية الكلية مع عدم إدماج بعض البيانات في الميزانية (خارج الميزانية وبالتالي بيانات ناقصة لا تسمح باتخاذ القرار.	الكشوفات المالية: أولوية الميزانية على جدول حسابات النتائج، وهي مطابقة للمعايير IFRS ، كما تتضمن زيادة على ذلك جداول تغيرات الأموال الخاصة وجداول تدفقات الخزينة

المصدر : بلعور سليمان ، **دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر**، مجلة رؤى اقتصادية ، العدد السادس، 2014، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة غرداية ، الجزائر ،ص202

الفرع الثاني : أسباب ودوافع الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي

تُعدّ نقائص المخطط المحاسبي الوطني (PCN) من أهم دوافع التحول إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)، إذ ظلّ مطبقًا لنحو ثلاثين سنة دون تحديث، خلافًا للقاعدة التي توصي بالمراجعة كل عشر سنوات، مما جعله عاجزًا عن مواكبة المستجدات كالإيجار التمويلي والمعاملات بالعملة الأجنبية وتقلبات الأسعار. كما ساهمت دوافع داخلية أخرى، تمثّل في مجملها أوجه قصور إضافية في PCN، في تسريع هذا التحول: [1]

- الصعوبات الكبيرة في تقييم المؤسسات لأجل خوصصتها؛
- المعلومات المضللة التي كان يتم الافصاح عنها عن طريق PCN لكثير من المؤسسات؛
- قصور القوائم المالية في تلبية حاجيات مستخدميها ، أي أن المعلومات التي كانت تتواجد في تلك القوائم كانت ناقضة أحيانا وغير حقيقية أحيانا أخرى لاستعمالها في صناعة القرار؛
- الزام المؤسسات بتطبيق طرق محاسبية رغم عدم تماشيها مع واقعها الاقتصادي؛

[1] بلعور سليمان ، **دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية** ، العدد السادس جوان 2014 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة غرداية ، الجزائر، ص 204-205

- ضعف أدوات القياس المعتمدة من قبل PCN؛
- يستجيب PCN بالدرجة الأولى إلى المستلزمات الجبائية، وقد تم وصفه بأنه نظام مؤسس لتحديد الضريبة؛
- النظرة القانونية التي تطغى على النظرة الاقتصادية في PCN؛
- غياب صنف المحاسبة التحليلية وعدم إجبارية المؤسسات على استعمالها رغم كونها أداة فعالة في التسيير ؛
- نقص تجانس الحسابات في التسيير فرغم أن PCN حاول الحفاظ على تجانس الحسابات داخل الصنف الواحد، إلا أن هناك بعض الحسابات لا تحقق هذه الصفة فمثلا الحسابات 15، 17، 19 لا تتجانس مع بقية الحسابات داخل الصنف الأول.

أما الأسباب والدوافع الخارجية فتتمثل في الآتي:[1]

- اصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء نتيجة التغيرات التي حدثت في الساحة الاقتصادية للبلاد كالتوجه نحو اقتصاد السوق، والشراكة مع الاتحاد الأوربي، والتحضير للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة؛
- ايجاد اطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية، في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية ودخول الاستثمارات الأجنبية وتحرير الأسعار وانشاء البورصة؛
- توحيد القوائم المالية ونوعيتها :
- اعداد معايير محاسبية مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من أجل ربط الجزائر بالممارسة المحاسبية الدولية ؛
- اشتراط الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية عند طلب الاستفادة من آية خدمة كانت من الأسواق المالية الدولية.

[1] بلعور سليمان، المرجع السابق، ص205

المطلب الثاني : مكونات النظام المحاسبي المالي

تطرق الفصل الثاني من القانون رقم 07-11 والمعنون بالإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية إلى مكونات ومضمون النظام المحاسبي المالي، من خلال المواد من 06 إلى 09، والتي وردت كما يلي: [1]

1. **المادة 6** : يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما :
   - محاسبة التعهد؛
   - استمرارية الاستغلال؛
   - قابلية الفهم؛
   - الدلالة؛
   - المصداقية؛
   - قابلية المقارنة؛
   - التكلفة التاريخية؛
   - أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.
2. **المادة 7** : يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الإحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.
   - مجال التطبيق؛
   - المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

– الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.

يحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية عن طريق التنظيم.

3. **المادة 8 :** تحدد المعايير المحاسبية

قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات

محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها

تحدد المعايير المحاسبية عن طريق التنظيم.

4. المادة 9 : تسجل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات تحدد مدونتها ومضمونها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.

ملاحظات:

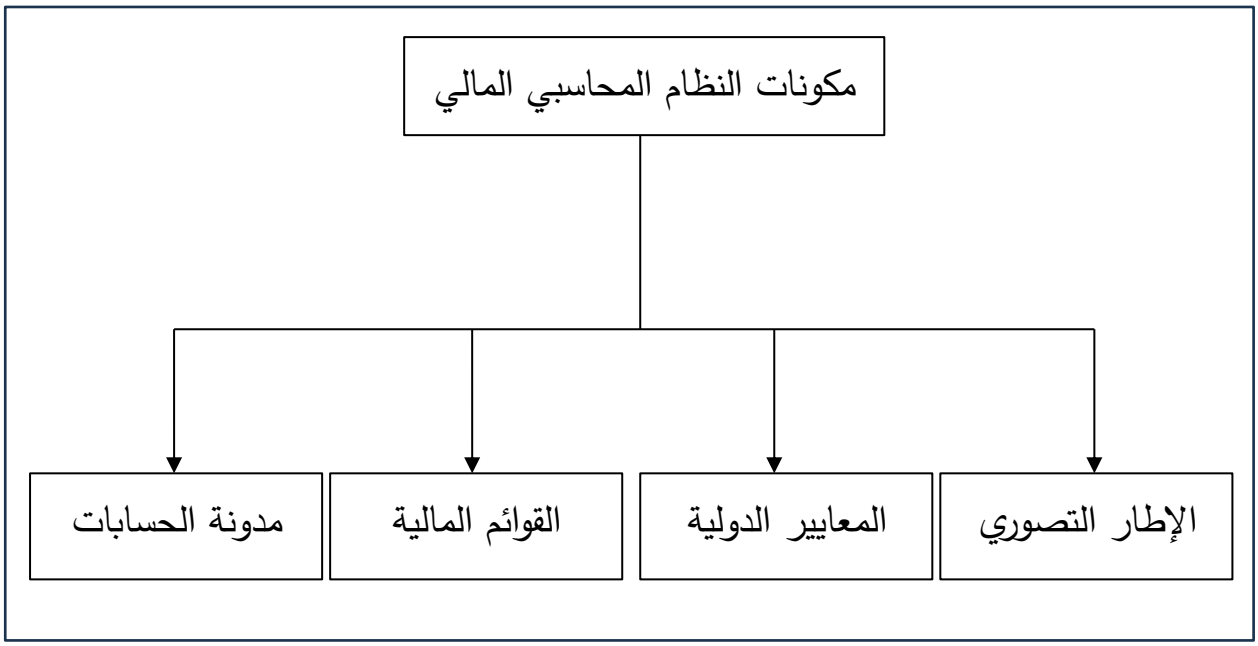
01 – تطرقت المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 08–156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق إحكام القانون 07–11، إلى تفسير المادة 7 من القانون 07–11.

02 – تطرقت المادتين 29 و 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08–156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق إحكام القانون 07–11، إلى تفسير المادة 8 من القانون 07 11

03 – تطرقت المادة 31 من المرسوم التنفيذي رقم 08–156 المؤرخ في 26 مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق إحكام القانون 07–11، إلى تفسير المادة 9 من القانون 07–11 .[1]

[1] بلقاسم بن خليفة، **مقاربة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية** ، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية العدد السابع، المجلد الثاني، 2014 ، الوادي الجزائر، ص163

شكل 01-01 : مخطط يشرح ويلخص مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر : من إعداد الطالبين حسب المرسوم التنفيذي 08-156 القانون رقم 11-07

الفرع الأول : الإطار التصوري

يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطار تصوري يوضح مدونة الحسابات التي تسمح بإعداد الكشوف المالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها التي تعود لها لاحقا،

ويعرف الإطار التصوري ما يلي: [1]

- مجال التطبيق ؛
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية ؛
- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء والنواتج.

1. مجال التطبيق

يطبق النظام المالي المحاسبي على : [2]

[1] متلف حدة و بوخالفة علي، **الإطار التصوري كانعكاس تقييمي لمدى تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد: 09 العدد: 02، 2019، ص150

[2] متلف حدة و بوخالفة علي، المرجع السابق، ص150

- ✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
- ✓ التعاونيات؛
- ✓ الأشـــخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للســـلع والخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
- ✓ كل الأشـــخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضـــعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي؛
- ✓ المؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمال مستخدميها ونشاطها الحد المعين. كما يمكن لها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

2. المبادئ والاتفاقيات المحاسبية

يعتمد النظام المالي المحاســـبي على جملة من القواعد والمبادئ يمكن التطرق إلى أهمها فيما يلي

2. 1 مستعملو القوائم المالية : الذين يتمثلون في مستخدمي القوائم المالية وهم:[1]

- ✓ المستثمرون الحاليون والمحتملون؛
- ✓ الموظفون؛
- ✓ المقرضون (مثل البنوك)؛
- ✓ الموردون والدائنون التجاريون؛
- ✓ الزبائن؛
- ✓ الحكومة والهيئات الرسمية؛
- ✓ الجمهور (المجتمع).

[1] محمد الطيب خليل، **إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر –الوادي–، 2015، ص–ص19–20

2. 2 الفرضيات : وهي فرضيات مدونة الحسابات لإعداد التقارير المالية، وتتمثل هذه الفرضيات:[1]

- ✓ الاستمرارية في النشاط؛
- ✓ محاسبة الالتزامات بحيث تتم المعالجة المحاسبية لمجرد حدوث الاتفاق وليس من الضروري انتظار التدفقات النقدية.

2. 3 صفات نوعية البيانات المالية : وتتمثل هذه الصفات في :[2]

- ✓ الملاءمة: تتمثل في قدرة المعلومات المالية على التأثير في القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحالية والتنبؤ بالنتائج المستقبلية؛
- ✓ الموثوقية (المصداقية): تعني أن تكون المعلومات المالية صادقة وخالية من الأخطاء والتحيز، وتعبر بصدق عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة؛
- ✓ قابلية المقارنة: يقصد بها إمكانية مقارنة المعلومات المالية بين الفترات المختلفة أو بين المؤسسات المختلفة بهدف تحليل الأداء واتخاذ القرارات المناسبة؛
- ✓ قابلية الفهم (الوضوح): تتمثل في عرض المعلومات بطريقة واضحة ومنظمة وسهلة الفهم بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية؛
- ✓ التوقيت المناسب: يعني توفير المعلومات المالية في الوقت الملائم حتى تكون ذات فائدة عند اتخاذ القرارات؛
- ✓ الشفافية: تتمثل في تقديم معلومات واضحة وكاملة تسمح لجميع الأطراف بفهم الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

---

[1] متلف حدة و بوخالفة علي، مرجع سبق ذكره ، ص152

[2] آيت محمد مراد و جرد نورالدين، **قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة البديل الاقتصادي، المجلد الخامس، العدد الأول، 2018، ص145

2. 4 المبادئ الأساسية للمحاسبة: وتتمثل هذه المبادئ في النقاط التالية : [1]

(مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ تحقق الإيرادات، مبدأ الموضـــوعية، مبدأ ثبات الطرق، مبدأ اسـتقلالية الدورات، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصـاريف، مبدأ العرض الكامل، مبدأ الأهمية النسـبية، أسـبقية الواقع الاقتصـادي على الواقع القانوني، مبدأ عدم المقاصة).

3. الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء والنواتج

ويمكن تفصيلها بالشكل التالي: [2]

1.3 **الأصول:** تتألف الأصول من الموارد التي تخضع لسيطرة المؤسسة نتيجة الأحداث سابقة وتتوقع أن تحصل منها على منافع في المستقبل، وتتكون الأصول من:

- استخدامات الإنتاج السلع والخدمات التثبيتات، البضاعة، مواد أولية؛
- تبادل بين الأصول الأخرى؛
- استخدامات التسوية الخصوم؛
- إصدارات المساهمين.

2.3 **الخصـوم:** تتألف الخصـوم من الالتزامات الحالية للمؤسـسـة الناشـئة عن أحداث سابقة يتوقع أن ينتج من تسويتها في المستقبل تدفقات خارجة من موارد المؤسسة ذات منافع اقتصادية. وتسوية الالتزامات يمكن أن تكون:

تســوية النقود، تحويل أحد الأصــول، تقديم خدمات، تغيير التزام بآخر، تحويل الالتزام إلى حصة رأسمال.

---

[1] بن خليفة بلقاسم ، **المبادئ الفروض المحاسبية والخصائص النوعية لقوائم المالية بين الإطار المرجعي للمحاسبة المالية والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد السادس، 2015، ص-ص74-77

[2] متلف حدة و بوخالفة علي، مرجع سبق ذكره، ص-ص 153-154

4.3 **الأموال الخاصـــة:** وهي تمثل ما تبقى من أصـــول المؤســـســـة بعد طرح جميع الالتزامات

5.3 **النواتج (الإيرادات):** هي عبارة عن زيادات في المنافع الاقتصـــادية الناتجة عن ممارسـة النشـاط عن طريق ارتفاع الأصـول وانخفاض الخصـوم اللذان يؤديان إلى زيادة الأموال الخاصة خلال السنة.

6.3 **التكاليف (الأعباء):** هي عبارة عن انخفاض الفوائد الاقتصـادية الناتجة عن خروج أو المخفاض أحد الأصـــول وزيادة الخصـــوم الذي يؤدي إلى انخفاض الأموال الخاصة.

7.3 **النتيجة الصـــافية:** النتيجة الصـــافية هي ناتجة عن الفرق بين مجموع الإيرادات ومجموع النفقات باسـتثناء العمليات التي تؤثر على الأموال الخاصـة دون أن يؤثر ذلك على الأعباء أو المنتجات.

وعرف الإطار التصوري كيفية تطبيق نظام المحاسبة المالية وحدد قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات بحيث قسمها إلى ثلاثة أقسام رئيسية:

- ✓ المبادئ العامة؛
- ✓ قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات؛
- ✓ العمليات الخاصة للتقييم؛
- ✓ المبادئ العامة.

الفرع الثاني : المعايير المحاسبية

يمكن اعتبار المعايير المحاســـبية على أنها كل القواعد المتعلقة بالمحاســـبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية. أي أنها كل ما من شـــأنه أن يشـــكل دليلا أو مرجعا سواء أكانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسـبي . كما أن مفهومها يعني جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقها المؤسـسـات لأجل إعداد قوائمها المالية.

شكل المعيار المحاسبي: يأخذ كل معيار محاسبي دولي الشكل العام التالي[1] :

(مقدمة المعيار، التعريف للمصـــطلحات التاريخية، موضـــوع المعيار، إفصـــاح التطورات الخاصة، أحكام انتقالية، تاريخ سريان المعيار، الملاحق).

ويحتوي كل معيار شـرح مفصـل وعناوين تكميلية، يمكن أن يقدما مفصـولين عن المعيار قواعد الخلاصات ودليل التطبيق.

الفرع الثالث: مدونة الحسابات

يتوفر كل كيان على مخطط حسابات واحد على الأقل يتلاءم مع هيكله ونشاطه واحتياجاته المعلوماتية في مجال التسيير، ويُعدّ الحساب أصغر وحدة تُستخدم في تنظيم وتسجيل العمليات المحاسبية. وتُصنّف الحسابات ضمن مجموعات متجانسة تُسمّى طبقات، وتنقسم إلى نوعين: طبقات حسابات الوضعية (حسابات الميزانية) وطبقات حسابات التسيير (حسابات قائمة الدخل).

وتُرقّم هذه الحسابات وفق نظام عشري بأعداد مكوّنة من رقمين أو أكثر. ويُشكّل مخطط الحسابات إطارًا محاسبيًا عامًا يضمّ قائمة حسابات ذات رقمين لكل طبقة، ويُطبّق على جميع الكيانات مهما كان حجمها أو نشاطها، ما لم توجد نصوص خاصة. كما يُسمح للكيانات بإضافة تقسيمات تفصيلية حسب احتياجاتها، مع إمكانية استعمال حسابات بثلاثة أرقام أو أكثر.

وتُصنّف عمليات الميزانية ضمن خمسة أصناف من الحسابات، في حين تُقسّم عمليات حساب النتائج، حسب طبيعة الأعباء، إلى صنفين من حسابات التسيير.

[1] بوسماحة محمد ، مطبوعة في مقياس: **المعايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS** ، موجهة لطلبة ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهري محمد – بشار –،2019–2020، ص19

الفرع الرابع: القوائم المالية

من المعلوم أن نتائج المحاسبة المالية تتبلور في مجموعة مترابطة ومتكاملة من القوائم المالية ، والتي تعتبر جزءاً أساسياً من الإطار المفاهيمي للمحاسبة، لذلك من الأهمية دراسة مفاهيم هذه القوائم والقوائم المالية قد تكون على نوعين:

- الأولية: قوائم مالية أساسية (PRIMARY) يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورياً توفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية وهذه القوائم هي: [1]
  - قائمة الدخل؛
  - قائمة المركز المالي؛
  - قائمة التغير في حقوق الملكية ؛
  - قائمة التدفق النقدي ؛
  - الإيضاحات.
- الثانوية : فهي القوائم الملحقة وهي قوائم إضافة يتم إعدادها بصورة تطوعية أو بناءً على توصيات محاسبية لمقابلة ظروف معينة.

المطلب الثالث : اثر التحول على معالجة الأصول

يترتب عن التحول من النظام المحاسبي المالي (PCN) إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)آثار جوهرية على معالجة الأصول تتمثل في مايلي:

[1] شوقي طارق ، **محاضرات في المعايير المحاسبية الدولية** ،موجهة إلى طلبة السنة الثانية ماستر تخصص محاسبة وجباية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة فرات عباس سطيف 1، سنة 2023 ، ص22

جدول 01-02 : جدول يمثل أثر التحول من PCN إلى SCF على معالجة الأصول

الاصول	PCN	SCF	أثر التحول
الأصول الثابتة	✓ القياس بالتكلفة التاريخية ✓ الاهتلاك بمعدلات ثابتة دون مراجعة دورية	✓ القياس بالتكلفة التاريخية أو إعادة التقييم بالقيمة العادلة ✓ الاهتلاك وفق العمر الإنتاجي الفعلي	✓ تحسين دقة عرض قيمة الأصول ✓ انعكاس الاستخدام الفعلي في الاهتلاك
الأصول المعنوية	✓ القياس غالبًا بالتكلفة الأصلية أو عند الشراء فقط ✓ الاهتلاك قليل أو غير منتظم	✓ لاعتراف عند القدرة على القياس بثقة، أحيانًا بالقيمة العادلة ✓ الاهتلاك وفق العمر الإنتاجي للأصل أو اختبار الانخفاض الدوري	✓ زيادة شفافية الأصول المعنوية ✓ تحسين تقييم أثرها على الأداء المالي
الأصول المتداولة	✓ القياس بالتكلفة التاريخية ✓ معالجة محدودة للخسائر أو انخفاض القيمة	✓ القيمة الأقل بين التكلفة والقيمة القابلة للتحقق للمخزونات ✓ الاعتراف بالخسائر المحتملة على الفور	✓ تحسين دقة المعلومات المالية حول السيولة ✓ عرض أفضل للقيمة السوقية للأصول قصيرة الأجل

المصدر : من اعداد الباحثين استنادًا إلى المعايير المحاسبية الدولية16 IAS ، 36 IAS، IAS 38.

المبحث الثاني : التقارب المحاســـبي بين IAS/IFRS والنظام المحاســـبي المالي

في إطار إصـــلاح النظام المحاســـبي الجزائري ومواكبته للتطورات الدولية، برز التقارب مع معايير IAS/IFRS بهدف تحســـين جودة المعلومات المالية. ويعالج هذا المبحث مفهوم التقارب بين هذه المعايير و**النظام المحاســبي المالي**، إضـــافة إلى المعايير الخاصة بالأصول، وأهم تحديات التطبيق في الجزائر.

المطلب الاول : مفهوم التقارب المحاسبي بين IAS/IFRS والنظام المحاسبي المالي

في ظل الانفتاح الاقتصـــادي، برزت الحاجة إلى تنســـيق الممارســـات المحاســـبية لضـمان قابلية المقارنة. ويُعد التقارب بين IAS/IFRS و" النظام المحاسـبي المالي " من أبرز هذه الجهود. وعليه، ســـيتم عرض التوحيد المحاســـبي، ثم التوافق ومعوقاته، وأخيرًا التقارب المحاسبي.

الفرع الأول : مفهوم التوحيد المحاسبي

ويشـير مفهوم التوحيد أيضـا إلى فرض أسـس وقواعد محاسـبية لدولة ما على دولة أخرى، ويمكن القول إن التوحيد المحاسبي تكمن مهامه الأساسية إعداد المعايير المحاسبية وإزالة الاختلاف الموجود، والتقليل من الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية.

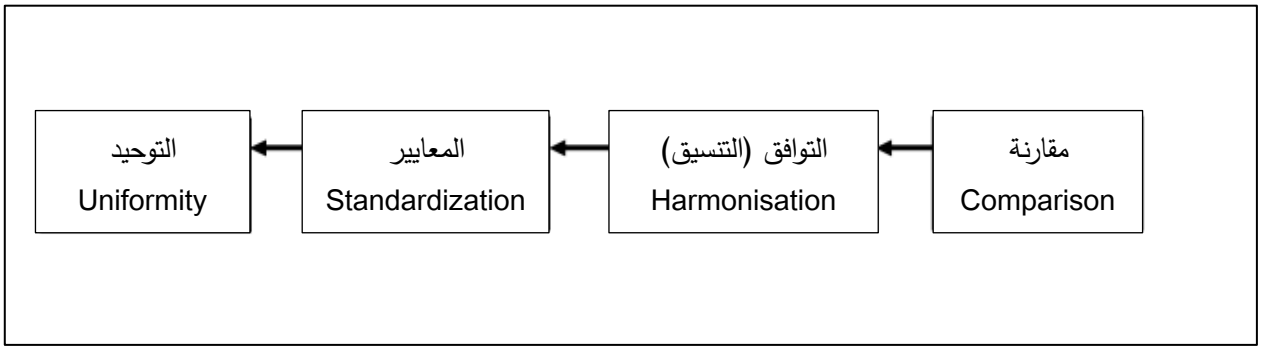
ومن أهداف التوحيد المحاسـبي تحقيق الكفاءة التي تقتضـيها التبادلات الاقتصـادية الدولية والتي عادة ما تسعى المؤسسات المعنية مؤسسات متعددة الجنسيات بلوغها.[1]

[1] سعيداني محمد السعيد و رزيقات بوبكر ،**مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS IFRS)** ،مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية – العدد الثالث ، 2018 ،ص252

الفرع الثاني : مفهوم التوافق المحاسبي

هو عملية سيرورة الغاية منها التوصل إلى تواؤم بين الممارسات المحاسبية عن طريق الحد من الاختلافات المحاسبية أو هو عبارة عن عملية مؤسساتية الهدف منها تقريب المعايير والممارسات المحاسبية القومية ومن ثم سهولة المقارنة بين القوائم .[1]

شكل 01-02: مخطط يمثل علاقة مفاهيم التناسق ووضع المعايير



المصدر : أمين السيد أحمد لطفى، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005 ،ص365

الفرع الرابع : مفهوم التقارب المحاسبي

تعتمد الجزائر على النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير الدولية IAS/IFRS، حيث تبنّت عددًا معتبرًا من هذه المعايير بشكل غير مباشر مع تكييفها بما يتناسب مع خصوصية البيئة الاقتصادية الوطنية، وهو ما يعكس وجود تقارب محاسبي دون تطبيق كامل لهذه المعايير.

يشير التقارب المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) إلى الجهود المبذولة لتقريب الممارسات المحاسبية المحلية من المعايير الدولية، من خلال تبني المبادئ والأسس المحاسبية العالمية. ويهدف هذا التقارب إلى إعداد قوائم مالية تتميز بالشفافية والموثوقية وقابلة

[1] لطرش فريد ،**التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني** ،أطروحة لنيل شهادة الدكتورة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة سطيف 1 ،2017 ،ص54

للمقارنة دولياً، من خلال اعتماد مفاهيم مثل القيمة العادلة، والأولوية للجوهر الاقتصـــادي على الشكل القانوني، وتحسين طرق الاعتراف والقياس والإفصـاح للعناصـر المالية. كما يســـهم هذا التقارب في تقليل الفروقات بين الممارســـات المحلية والدولية، ويعزز قدرة المؤسسات الجزائرية على جذب الاستثمارات الأجنبية والانخراط الفعّال في الأسواق المالية العالمية.[1]

المطلب الثاني : المعايير الخاصة بمعالجة الأصول

تكتســي معالجة الأصــول أهمية خاصــة من خلال عدة معايير، أبرزها IAS 16 و IAS 36 و IAS 38، لما لها من دور في تحديد القياس والإفصاح المحاسبي.

الفرع الأول : المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) الممتلكات والمنشآت والمعدات

يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية للممتلكات والمنشآت والمعدات . تتمثل المسائل الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات في : توقيت الاعتراف بالموجودات، تحديد قيمها المدرجة وأعباء الاهتلاك التي يتم الاعتراف بها، ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة والمعالجة المحاسبية لهذا التدني[2].

1. تعريفات : تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً لمعانيها المحددة أدناه

- الممتلكات والمنشآت والمعدات : هي الموجودات الملموسة التي:

أ- تمتلكها المنشأة بقصد استخدامها في إنتاج السلع والخدمات، أو بقصد تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية؛

ب- يتوقع أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة.

[1] Colasse, B. (2009). Comptabilité générale (10e éd.). Paris .Economica, p. 45.

[2] شوقي طارق ، مرجع سبق ذكره، ص73

- الاهتلاك هو التوزيع المنتظم للقيمة الخاضعة للاهتلاك من الموجودات على مدار عمرها الإنتاجي.
- القيمة الخاضعة للاهتلاك هي تكلفة الموجودات، أو القيمة البديلة للتكلفة الظاهرة في البيانات المالية، مطروحاً منها القيمة المتبقية.
- العمر الإنتاجي : هو إما:

أ. الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام الموجودات من قبل المنشأة؛

ب. عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الموجودات.

- التكلفة : هي قيمة النقد أو ما يعادله المدفوع أو القيمة العادلة لأي موجودات أخرى قدمت للحصول على الموجودات، وذلك بتاريخ شراء أو إنشاء الموجودات.
- القيمة المتبقية : هي المبلغ الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل الموجودات في نهاية عمرها الإنتاجي وذلك بعد تنزيل تكاليف التخلص منها.
- القيمة العادلة : هي القيمة التي يتم على أساسها تبادل الموجودات بين أطراف ذات معرفة ورغبة في التعامل بنفس سياسة التعامل مع الغير.
- القيمة المدرجة : هي القيمة التي تظهر بها الموجودات في الميزانية العمومية بعد تنزيل الاهتلاك المتراكم المتعلق بتلك الموجودات.
- القيمة المستردة : هي القيمة التي تتوقع المنشأة استردادها من استخدام الموجودات مستقبلا بما فيها القيمة المتبقية والمتوقعة بتاريخ الاستبعاد.[1]

الفرع الثاني : المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) تدني قيم التثبيتات

تهدف المحاسبة إلى توفير صورة صادقة عن العمليات الاقتصادية للمؤسسة والظروف التي أثرت عليها، الأمر الذي جعل مجلس معايير المحاسبة الدولية يعمل على

[1] يحياوي فوزي و عزوز أحمد، **الاعتراف بالأصول الثابتة وتقييمها في ظل مبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني**، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة ، المجلد 06، العدد 01، 2022، ص-ص 295-296

تطوير معايير تستجيب للتحولات التي يعرفها محيط الأعمال بجميع مستوياته. ونظرا لبعض العوامل الاقتصادية والقانونية والتكنولوجية، التي أصبحت تؤثر سلبا على المنافع الاقتصادية للتثبيتات، لذا قام المجلس بإصدار المعيار الدولي (IAS 36)، الذي يعتمد تدني القيمة (La depreciation) كطريقة مرجعية لتقييم التثبيتات.

يهدف المعيار الدولي (IAS 36) إلى توفير إطار محاسبي يتيح للمؤسسة التأكد من أن تثبيتاتها غير مدرجة بمبلغ يتجاوز قيمتها القابلة للاسترداد أي عدم وجود تدني في قيمها، وتحديد متى وكيف يجب على المؤسسة الاعتراف بخسارة القيمة أو استرجاعها في حالة وجود مثل هذا التدني. إضافة إلى تحديد المؤشرات التي تفرض على المؤسسة إجراء اختبار تدني القيمة، ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بذلك . ويشمل مجال تطبيق هذا المعيار كل من التثبيتات المادية والمعنوية بما فيها تلك المحصل عليها عن طريق (التمويل الإيجاري).[1]

الفرع الثالث : المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة

يهدف معيار المحاسبة الدولي IAS 38 (الأصول غير الملموسة) بشكل أساسي إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لا تغطيها معايير أخرى، وذلك من خلال تحديد معايير الاعتراف بها (مثل السيطرة والمنافع الاقتصادية)، وقواعد قياس قيمتها الدفترية، وتحديد طرق الإطفاء، ومتطلبات الإفصاح لضمان الشفافية وقابلية المقارنة .

[1] أ. كيموش بلال ، **تدني قيم التثبيتات وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36)** ، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد 02، 2014، ص290-291

1. تعريفات :

- الأصـــل المعنوي (غير ملموس) : هو أصـــل غير نقدي قابل للتحديد وليس له وجود مادي ويتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصـــادية مســـتقبلية. ومن التعريف نلاحظ أن ما يميز الأصـول غير الملموسـة بصـفة عامة افتقار الوجود المادي والدرجة العالية من عدم التأكد فيما يتعلق بالمنافع الاقتصادية المستقبلية. ولكن هذا المعيار لا يعد قاطعاً فهناك العديد من الأصـــول التي ليس لها وجود مادي ملموس مثل الحســابات المدينة والودائع لدى البنوك ولكنها تصنف ضمن الأصول الملموسة (27).[1]

المطلب الثالث : تحديات تطبيق ias/ifrs في البيئة الجزائرية

بما أن النظام المحاســـبي المالي مســـتلهم من معايير محاســـبية ذات خلفية أنجلوسـكسـونية تختلف جذريا عن المخطط الوطني للمحاسـبة المطبق سـابقا، فقد كانت لذلك انعكاسـات كبيرة على البيئة المحاسـبية في الجزائر، ترجمت من خلال الصـعوبات والمشاكل المتعلقة بالمحاسبة.

1. اختلاف أهداف المعايير المحاســبية الدولية عن أهداف المؤســســات الصــغيرة والمتوسطة

المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) هي معايير موجهة بالأساس للتطبيق في المؤســـســـات الكبيرة التي تعمل في الأســـواق المالية الدولية ، وتقدم معلومات مفيدة للمسـتثمرين في هذه الأسـواق، أما في الجزائر، فإن أغلب المؤسـسـات صـغيرة ومتوسـطة وغير مدرجة بالبورصـة، وتختلف إمكانياتها واحتياجاتها للمعلومات عن المؤسسات الكبيرة المدرجة بالبورصـــات العالمية بالإضـــافة إلى أن المعايير المحاســبية الدولية وفق إطارها المفاهيمي، تعتبر أن القوائم المالية تهدف بالأســاس إلى تلبية احتياجات المســتثمرين في

[1] بن يحي نجاة ، **المعيار المحاسبي (38) وأهمية الإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة** ، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة ، المجلد الثاني العدد الثاني (أكتوبر 2018) ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة زيان عاشور ، الجلفة، ص10-11

المقام الأول باعتبارهم الجهة التي تزود المؤسسة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملا للمخاطر وبالتالي، فإن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية من معلومات مالية عامة ، لكن في الواقع الجزائري هناك احتياجات أخرى للمعلومات يجب أخذها بعين الاعتبار لاسيما للدولة وإدارة الضرائب، إضافة إلى أن تطبيق بعض المعايير المحاسبية والتعقيدات المرتبطة بها يؤدي إلى تحمل تكاليف معتبرة تؤثر على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كتحديد خسارة القيمة مثلا من طرف خبراء مؤهلين وتدقيقها بعد ذلك[1].

2. صعوبات التوافق بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي

عند إعداد المخطط الوطني للمحاسبة سنة 1975، كانت الجزائر في ظل الاقتصاد المخطط، وعليه كان الهدف الأساسي من إعداده هو تلبية متطلبات الدولة من المعلومات المحاسبية والمالية وحساب الضرائب بحيث يعكس المخطط الوطني للمحاسبة القواعد الجبائية التي تريد الدولة تطبيقها، بشكل جعل من المحاسبة ترتكز على نظرة قانونية وجبائية للأحداث والتعاملات، وارتبطت الجباية بالمحاسبة ارتباطا وثيقا، لكن النظام المحاسبي المالي يحتوي على مبادئ وقواعد ذات خلفية أنكلوسكسونية معدة وفق نظرة اقتصادية بحتة ، من أهم مميزاتها استقلالية وعدم ترابط (Déconnexion) بين القواعد المحاسبية والقواعد الجبائية، أي أن القواعد الجبائية يتم إعدادها بشكل منفصل عن القواعد المحاسبية، وهو ما أحدث صعوبة في التوفيق بين القواعد المحاسبية والنظام الجبائي القائم، في ظل العناصر الجديدة والتغيرات الكثيرة التي عرفتها العناصر التي تدخل في حساب النتيجة والضريبة على الأرباح كالاهتلاك خسارة القيمة على التثبيتات التقييم بالقيمة العادلة مؤونات التقاعد تغير الطرق المحاسبية وتصحيحالأخطاء الإيجار التمويلي مصاريف البحث والتطوير الضرائب المؤجلة..... ، وبهذا الخصوص فقد نصت المادة

[1] ا. كتوش عاشور ، **المعايير المحاسبية الدولية (IAS IFRS) بين مزايا وصعوبات التطبيق** ، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد 15، 2016 ، ص-ص67-68

06 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009، أنه يجب على المؤسسات احترام التعاريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة وكمثال عن هذا الاختلاف طريقة الاهتلاك تحدد حسب النظام المحاسبي المالي وفق وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل الثابت بينما تنص المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على أن يطبق بقوة القانون نظام الاهتلاك المالي الخطي على كل التثبيتات.[1]

3. صعوبة حساب بعض القيم المطلوبة من المحاسبة الدولية

صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية[2].

فمثلا خسارة القيمة (perte de valeur) على التثبيتات وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (36) حتى يمكن حسابها إذا وجدت مؤشرات على ذلك، يتم تحديد القيمة القابلة للتحصيل (valeur recouvrable) التي تتطلب معرفة القيمة الحالية (valeur actualiséeللتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة، باستعمال معدل استحداث، ويتم إسناد هذا الأمر إلى خبراء في التقييم، ويتم مراقبته من مدقق خارجي، وهو ما يؤدي إلى تحمل تكاليف إضافية، ويمكن أن يتم هذا العمل كل سنة سواء بتسجيل خسارة قيمة أو باسترجاعها. إضافة إلى صعوبات مرتبطة بالاهتلاك، منها إمكانية اهتلاك أجزاء الأصل الثابت بشكل منفصل (parcomposants)، وإعادة النظر دوريا في كل من طريقة

[1]

[2] عمار بن عيشي، **معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 01، 2014، ص90

الاهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية، وما ينجر عن ذلك من تعديل في التوقعات والتقديرات.

كذلك بالنسبة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (38) الخاص بالتثبيتات المعنوية حيث يجب أن تميز المؤسسة بين مصاريف البحث التي يجب أن تسجل ضمن الأعباء، ومصاريف التطوير التي تسجل ضمن التثبيتات الحساب (203) حسب النظام المحاسبي المالي، وتكمن الصعوبة في معرفة تاريخ بداية ونهاية كل مرحلة، وتمييز المشاريع التي يمكن أن تدخل ضمن مرحلة البحث والمشاريع التي تدخل ضمن مرحلة التطوير.

هذا بالإضافة إلى الصعوبات والتعقيدات المرتبطة بمختلف المعايير الأخرى خاصة التي تعالج الضـــرائب المؤجلة (IAS 12 الإيجار التمويلي (IAS 17)، المزايا الممنوحة للموظفين (IAS19) المؤونات (IAS37) والأدوات المالية (IAS 32 ، IAS39، IFRS 7،IFRS 9). [1]

4. مخاطر الاعتماد على القيمة العادلة والتخلي عن مبدأ الحذر

رغم أهمية القيمة العادلة في إعطاء القيمة الحقيقية للأصـــول في تاريخ إعداد الميزانية، إلا أنها تنطوي على مخاطر عديدة خاصــة بالنسـبة للأدوات المالية التي تتغير قيمتها مرارا، فحسب النظام المحاسبي المالي، فإن المؤسسة في نهاية الدورة عندما تقيم بعض أدواتها المالية بالقيمة العادلة الأصــول المالية المحتفظ بها لغرض التعاملات، فإنه إذا وجد فرق بين هذه القيمة والقيمة الدفترية يتم إثبات الفرق وتســجيله محاســبيا كعبء الحساب (665) أو كإيراد رغم عدم تحققه الحساب (765)، وهو خروج عن مبدأ الحيطة والحذر الذي ينص على عدم تسجيل الإيرادات إلا إذا حدثت فعلا، والمنصوص عليه في النظام المحاسبي المالي ويؤثر ذلك على الوعاء الخاضع للضريبة، والمشكلة هنا إذا زادت قيمة الأصل المالي في نهاية الدورة تسجل الزيادة كفائض ضمن الإيرادات ويضاف إلى

[1] كتوش عاشور، مرجع سبق ذكره، ص68

النتيجة رغم عدم تحققه، ويمكن أن تنخفض قيمته في بداية السنة الجديدة، ويصبح الربح المسجل وهميا، لكن ينجر عنه عبى ضريبي وإمكانية توزيع أرباح، وهو ما يؤثر بدوره على الوضعية المالية، وقد تسهم القيمة العادلة بالتالي في تبخر النتائج(Volatilite) ، وهو أمر ساهم في الأزمة المالية العالمية سنة 2008.

5. غياب سوق مالي في الجزائر:

يتميز بالكفاءة التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة ، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر . الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر.[1]

6. تكلفة التكوين المستمر للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية

على اعتبار أن المعايير المحاسبية الدولية متوافقة مع الاقتصاد المعاصر، ويتم على إثر ذلك تحيينها باستمرار، بإصدار معايير جديدة أو تعديل بعض المعايير السابقة، فإن ذلك يتطلب تكوينا مستمرا للإطارات المالية والمحاسبية في المؤسسات وتحمل بالتالي تكاليف إضافية، خاصة وأن بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي في سنة 2010 تطلبت تحمل تكاليف تكوين كبيرة سواء في المؤسسات المعنية بالتطبيق أو مهنيي المحاسبة والمكونين في المدارس والجامعات، وكذلك بالنسبة للنظام الجبائي بالنظر للعلاقة القوية بين الجباية والمحاسبة، وذلك حتى يتم تغيير العادات المحاسبية السابقة، التي قد تحتاج إلى وقت طويل من أجل تغييرها عن طريق التكوين المستمر والخبرة المكتسبة في ظل التغيرات والمستجدات التي عرفتها المحاسبية بمبدأ تفوق الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني التقييم بالقيمة العادلة، مؤونات التقاعد الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة.....

7. التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

[1] عمار بن عيشي، مرجع سبق ذكره، ص89

في هذا الصدد، تطرح إشكالية توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، باعتبار أن النظام المحاسبي المالي صدر سنة 2007 على أساس المعايير الصادرة حتى سنة 2004 غير أن المعايير المحاسبية الدولية متطورة باستمرار تماشيا مع الاقتصاد الدولي، فمثلا بعد الأزمة المالية العالمية لسنة 2008 والانتقادات التي وجهت للمعايير المحاسبية الدولية والقيمة العادلة، تمت إعادة النظر في المعايير الخاصة بالأدوات المالية، وإصدار معيار خاص بالقيمة العادلة (IFRS13) في سنة 2011، لذلك توجد بعض المعايير المحتواة في النظام المحاسبي المالي قد ألغيت أو عدلت أو عوضت بمعايير أخرى جديدة، مثل المعيار رقم (IAS 14) الذي ألغي سنة 2009 وتم تعويضه بالمعيار (IFRS 8) والمعيار (IAS 31) الذي عوض بالمعيارين (IFRS11) و (IFRS12) بداية من سنة 2013 ولا يحتوي على المعايير الجديدة (IFRS 09،10،11،12،13،14،15) والمعيار الخاص بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الصادر في سنة 2009، إضافة إلى التعديلات والشروحات التي تصدر باستمرار، حتى وإن كان بالإمكان استدراك أي جديد من خلال إصدار مراسيم رئاسية أو تنفيذية، أو من خلال قرارات وتعليمات تصدر عن وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة[1].

8. كثرة البدائل والخيارات

تتيح المعايير المحاسبية الدولية عدة خيارات للمعالجة المحاسبية لنفس العمليات، حيث تسمح بتطبيق بديل مرجعي أو بدائل أخرى دون فرض قيود على اختيار طريقة معينة، مما يجعل جميع البدائل مقبولة عند التطبيق. إلا أن هذه البدائل قد تؤدي إلى نتائج محاسبية مختلفة وتؤثر على قابلية مقارنة المعلومات المالية بين المؤسسات.

[1] كتوش عاشور ، مرجع سبق ذكره، ص68

خلاصة الفصل :

في ختام الفصل ، يُمثل النظام المحاسبي المالي (SCF) خطوة محورية في مسار إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر، إذ جاء كبديل عن المخطط المحاسبي الوطني (PCN)لمواكبة التحولات الاقتصادية المحلية والدولية، ولضمان تعزيز شفافية ومصداقية المعلومات المالية التي تنتجها المؤسسات. ويبرز هذا التحول أيضًا الحرص على تحقيق التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية(IAS/IFRS) ، مما يتيح إعداد قوائم مالية دقيقة وموثوقة وقابلة للمقارنة على المستوى الدولي، ويعزز ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة.

ومن خلال دراسة هذا الفصل، أصبح واضحًا أن التحول نحو النظام المحاسبي المالي لم يكن مجرد تغيير شكلي، بل خطوة استراتيجية تساهم في تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر، وتحسين جودة المعلومات المالية، وضمان قدرة المؤسسات على مواجهة التحديات الاقتصادية العالمية. كما يفتح هذا التحول المجال لمزيد من الإصلاحات المستقبلية التي من شأنها تحقيق تكامل أكبر مع المعايير الدولية وتعزيز لشفافية والفعالية في القطاع الاقتصادي الوطني.

الفصل الثاني : المعالجة المحاسبية للأصول وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

تمهيد للفصل :

يشكل موضوع المعالجة المحاسبية للأصول أحد أهم المحاور الأساسية في المحاسبة المالية، نظراً لما تمثله الأصول من أهمية في تحديد المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها. وفي ظل التوجه نحو تبني المعايير المحاسبية الدولية، أصبح من الضروري فهم القواعد التي تحكم كيفية الاعتراف بالأصول وقياسها وعرضها في القوائم المالية. يهدف هذا الفصل إلى عرض المعالجة المحاسبية للأصول وفق المعايير المحاسبية الدولية، خاصة ما يتعلق بالأصول الثابتة والأصول غير الملموسة، إضافة إلى اختبار انخفاض القيمة ومتطلبات الإفصاح عنها. حيث سيتم التطرق إلى أهم ما جاء في المعايير الدولية ذات الصلة، من خلال إبراز شروط الاعتراف، وطرق القياس، وآليات الإهتلاك أو الإطفاء، بما يساهم في تقديم صورة واضحة عن كيفية معالجة هذه العناصر في الإطار المحاسبي الحديث.

وفي هذا السياق، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى مبحثين رئيسيين :

المبحث الأول : معالجة الاصول الثابتة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم " 16 "

المبحث الثاني : معالجة الاصول المعنوية وفق المعيار المحاسبي الدولي " 38 "

المبحث الأول : معالجة الاصول الثابتة وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم "16"

يمثل موضوع التثبيتات المادية أحد المحاور الأساسية في المحاسبة المالية، نظراً لأهميته في عكس الوضعية الحقيقية لممتلكات المؤسسة. وعليه، فإن معالجتها المحاسبية تستند إلى مجموعة من القواعد والمعايير التي تضبط شروط الاعتراف الأولي بها، وكيفية قياسها عند الإدراج، بالإضافة إلى تحديد مكونات تكلفتها. كما تمتد هذه المعالجة لتشمل طرق تقييمها اللاحق، سواء وفق نموذج التكلفة أو إعادة التقييم، وكذا تحديد أساليب اهتلاكها بما يعكس استهلاك منافعها الاقتصادية. ولا يكتمل عرض هذه العناصر إلا من خلال بيان كيفية عرضها في القوائم المالية والإفصاح عنها، بما يضمن الشفافية وقابلية المقارنة

المطلب الأول : الإثبات والقياس (الإعتراف الأولي) و العرض في القوائم المالية

يعد ضبط المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية أمراً ضرورياً لضمان تسجيلها بطريقة تعكس واقعها الاقتصادي داخل المؤسسة. وفي هذا الإطار، يأتي هذا المطلب لتوضيح الأسس العامة التي تحكم التعامل مع هذا النوع من الأصول وفق ما تقتضيه المعايير المحاسبية.

الفرع الأول: شروط الاعتراف بالأصول الثابتة

تمثل الأصـول الثابتة جزءًا هامًا من إجمالي أصـول المنشـأة، خاصـة في المنشـآت الصـناعية، مما يجعلها مؤثرة بشـكل كبير في عرض المركز المالي. كما أن التمييز بين النفقة الرأسـمالية والمصـروف له أثر مباشـر على نتيجة النشـاط، ويتم الاعتراف بالأصـل

الثابت عندما يتوفر شرطان أساسيان: احتمال تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، وإمكانية قياس تكلفته بدرجة موثوقية عالية.[1]

1. يكون من المحتمل أن يحقق استخدام هذه الأصول منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة:

يُعد هذا الشرط من الشروط الجوهرية للاعتراف بالأصول، حيث يجب أن يكون من المحتمل أن يترتب عن استخدام الأصل تدفقات نقدية داخلة أو منافع اقتصادية مستقبلية لصالح المنشأة، سواء بشكل مباشر (مثل توليد الإيرادات) أو غير مباشر (مثل تخفيض التكاليف أو تحسين الكفاءة الإنتاجية). ويتم تقييم هذا الاحتمال بالاعتماد على الأدلة المتاحة عند تاريخ الاعتراف، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية السائدة، وخبرة الإدارة، والمعلومات التاريخية المتوفرة.

كما يرتبط تحقق هذا الشرط بانتقال المنافع والمخاطر المرتبطة بالأصل إلى المنشأة، أي أن تصبح المنشأة هي الطرف الذي يتحمل مخاطر الأصل ويستفيد من عوائده. ويُعتبر هذا الانتقال مؤشرًا مهمًا على أحقية المنشأة في الاعتراف بالأصل ضمن قوائمها المالية.

ومن الأمثلة التطبيقية على ذلك بند المدينين (الذمم المدينة) ضمن الأصول المتداولة، حيث يُفترض أن تحقق هذه الذمم منافع مستقبلية تتمثل في تحصيل المبالغ المستحقة. غير أنه في حال وجود مؤشرات تدل على احتمال عدم تحصيل جزء من هذه الديون، فإنه يجب على المنشأة تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها، يُحمّل على حساب الأرباح والخسائر لنفس الفترة، وذلك تطبيقًا لمبدأ الحيطة والحذر.

[1] جرفي عبد الرحمان، محاضرة بعنوان: **المعيار المحاسبي الدولي 16: الممتلكات والتجهيزات والمعدات** ، في مقياس المعايير المحاسبية الدولية السنة الثانية ليسانس، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة جيجل، 2026، ص04

أما إذا تبين أن الأصل لن يحقق أي منافع اقتصادية مستقبلية، فإنه يفقد صفة الأصل، ويجب عندئذ الاعتراف به كمصروف أو خسارة تُحمّل على الدورة المالية المعنية، بما يضمن عدم تضخيم قيمة الأصول أو تقديم صورة غير عادلة للوضعية المالية للمنشأة.[1]

2. يمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء العنصر بدرجة عالية من الدقة (الموثوقية):

يُعد شرط الموثوقية من الشروط الأساسية للاعتراف بأي أصل ضمن القوائم المالية، إذ يجب أن تكون تكلفة اقتناء العنصر قابلة للقياس بشكل دقيق وموضوعي، بما يعكس القيمة الحقيقية للموارد الاقتصادية التي تم التضحية بها للحصول عليه. ويتحقق هذا الشرط غالبًا عند حدوث عملية تبادل فعلية (كالشراء)، حيث يتم تحديد تكلفة الأصل على أساس سعر الشراء المتفق عليه، مضافًا إليه جميع التكاليف المباشرة اللازمة لجعل الأصل جاهزًا للاستخدام، مثل تكاليف النقل، التركيب، والرسوم الجمركية.

ولا يقتصر تحقق الموثوقية على حالات الشراء فقط، بل يمتد أيضًا إلى الحالات التي تقوم فيها المنشأة بإنشاء الأصل داخليًا، حيث يتم تحديد التكلفة بناءً على مجموع التكاليف التي تم إنفاقها في عملية البناء أو الإنتاج، مثل تكلفة المواد الأولية، الأجور المباشرة، ونصيب مناسب من التكاليف غير المباشرة، مع ضرورة الاعتماد على نظام محاسبي دقيق يسمح بتجميع هذه التكاليف بشكل يمكن التحقق منه.

كما تتجلى الموثوقية في ضرورة أن تكون القياسات خالية من الأخطاء الجوهرية والتحيز، وأن تستند إلى أدلة موضوعية ومستندات قابلة للمراجعة، مما يعزز مصداقية القوائم المالية. وفي الحالات التي يصعب فيها تحديد التكلفة بدقة، مثل بعض الأصول

[1] سائد نبيل سليم غياضة، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات**، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص38

المعنوية المولدة داخليًا، فإن ذلك قد يؤدي إلى عدم الاعتراف بها محاسبيًا تفاديًا لتقديم معلومات مضللة.

وسيتم لاحقًا التطرق بشكل مفصل إلى مكونات تكلفة اقتناء الأصل، بالإضافة إلى معالجة النفقات اللاحقة المرتبطة به، من حيث تحديد ما إذا كانت تُحمّل على تكلفة الأصل أو تُعترف كمصروفات ضمن الفترة المالية.[1]

الفرع الثاني: القياس المحاسبي الأولي للممتلكات والمنشآت والمعدات

يجب أن يتم أصـــلاً قياس بنود الممتلكات والمنشـــآت والمعدات التي يتم الاعتراف بها كموجودات على أساس تكلفتها.

مكونات التكلفة:

تتكون تكلفة أي بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات من ثمن الشراء بما فيه الرســوم الجمركية على الواردات وضــرائب المشــتريات غير المســتردة وجميع التكاليف المباشرة التي تصرف عليه لجعله جاهزا للاستخدام في الغرض المحدد له. ولغرض تحديد ثمن الشــراء يجب اســتبعاد الخصــم التجاري وأي خصــومات أخرى. ومن الأمثلة على التكاليف المباشرة ما يلي[2] :

- ✓ تكلفة إعداد الموقع.
- ✓ التكاليف الأولية للاستلام والمناولة.
- ✓ تكاليف التركيب.
- ✓ الأتعاب المهنية كتلك التي تدفع للمهندسين.

[1] سائد نبيل سليم غياضة، المرجع السابق ،ص-ص38-39

[2] شوقي طارق ، **محاضرات في المعايير المحاسبية الدولية** ، موجهة إلى طلبة السنة الثانية ماستر تخصص محاسبة وجباية، قسم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة فرات عباس سطيف 1، سنة 2023، ص74

- عند تأجيل دفع ثمن بند من بنود الممتلكات والمنشـــآت والمعدات إلى ما بعد الفترة المعتادة للائتمان، فإن الفرق بين مبلغ ثمن شـــراء البند نقداً والمبلغ الإجمالي المدفوع يعامل كمصروف فائدة على مدار فترة الائتمان، إلا إذا تمت رسملته بموجب المعالجة البديلة المسموح بها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (23) تكاليف الاقتراض.
- لا تعتبر التكاليف الإدارية والأعباء الإضافية العامة الأخرى جزءاً من تكلفة الممتلكات والمنشـآت والمعدات إلا إذا كانت مرتبطة ارتباطاً مباشـراً بعملية شـراء الموجودات أو بعملية تجهيزها للاسـتخدام. وبالمثل لا تعتبر تكاليف الإعداد وما شـابهها من تكاليف فترة ما قبل الإنتاج جزءاً من تكلفة الموجودات إلا إذا كانت ضـــرورية لجعل الأصـــل جاهزاً للاسـتخدام. أما خسـائر التشـغيل الأولية والتي تحدث قبل أن تصـل الموجودات إلى المستوى المخطط لأدائها، فيتم الاعتراف بها كمصروفات.
- يتم تحديد تكلفة الموجودات المصـــنعة داخلياً لأغراض اســـتخدام المنشـــأة على نفس الأسس المتبعة في تحديد تكلفة الموجودات المشتراة من خارجها. وإذا ما قامت المنشأة ضمن دورتها التشغيلية العادية بتصنيع موجودات مماثلة لتلك بغرض البيع، فإن تكلفة الموجودات المصـنعة بقصـد الاسـتخدام هي نفسـها تكلفة الموجودات المصـنعة بقصـد البيع المعيار المحاسبي الدولي رقم /2/ البضاعة) . لذا يتم استبعاد أي أرباح داخلية للوصـول إلى تحديد التكلفة، كما يسـتبعد من احتسـاب تكلفة الأصـل المصـنع داخلياً تكلفة الهدر غير العادي من المواد الخام والعمالة وأية موارد أخرى تحدث خلال عملية تصنيع الأصل. ويوفر المعيار المحاسبي الدولي رقم (23) تكاليف الاقتراض شروطاً يجب اســـتيفاؤها قبل أن يكون بـالإمكـان الاعتراف بتكلفـة الفوائـد كجزء من تكلفـة الممتلكات والمنشآت والمعدات.
- يتم تحديد تكلفة الموجودات المحتفظ بها من قبل المستاجر بموجب عقد تأجير تمويلي وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (17) "محاسبة عقود الإيجار".

- يمكن تخفيض القيم المدرجة للممتلكات والمنشـــآت والمعدات بمبالغ المنح الحكومية المتعلقة بها وذلك وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (20) " محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية".[1]

مبادلة الموجودات :

قد يتم اقتناء الممتلكات والتجهيزات والمعدات عن طريق مبادلة كلية أو جزئية مع أصول أخرى مماثلة أو مختلفة. وتُعد هذه العملية من طرق الحصول على الأصول التي لا يترتب عنها بالضرورة تدفق نقدي مباشر، غير أنها تستوجب تحديد قيمة الأصل المتحصل عليه وفق أسس محاسبية تضمن تمثيلًا صادقًا للواقع الاقتصادي للعملية.

بصفة عامة، تُقاس تكلفة الأصل المستلم بالقيمة العادلة له بتاريخ المبادلة، والتي تعادل في أغلب الحالات القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه بعد تعديلها بمقدار أي مبالغ نقدية أو ما يعادلها تم دفعها أو استلامها ضمن العملية. ويستند هذا الأسلوب إلى اعتبار أن القيمة العادلة تمثل أفضل تقدير للمنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل الجديد.

أما في حالة مبادلة أصول ذات طبيعة متشابهة، تُستخدم في نفس النشاط الاقتصادي وتتمتع بقيم عادلة متقاربة، فإن العملية لا تؤدي عادة إلى تغيير جوهري في التدفقات النقدية أو المنافع الاقتصادية المتوقعة للمؤسسة. لذلك لا تُعتبر هذه المبادلة عملية مولدة للإيراد أو الربح، ولا يُعترف بأي أرباح أو خسائر ناتجة عنها. وفي هذه الحالة يتم تسجيل الأصل الجديد بالقيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه، حفاظًا على مبدأ الحيطة وتجنبًا للاعتراف بأرباح غير محققة.

ويُشترط لتطبيق هذا الأسلوب أن تكون المبادلة فاقدة للمضمون التجاري، أي أنها لا تؤدي إلى تغيير ملموس في المخاطر أو المنافع أو التدفقات النقدية المرتبطة بالأصل. أما

[1] شوقي طارق، المرجع السابق، ص-ص74-75

إذا كانت المبادلة تتمتع بمضمون تجاري واضح، كأن يؤدي الأصل الجديد إلى تحسين الإنتاجية أو تغيير طبيعة النشاط أو زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية، فإن القياس يتم على أساس القيمة العادلة مع الاعتراف بالربح أو الخسارة الناتجة عن العملية.

وفي بعض الحالات قد تكشف القيمة العادلة للأصل المستلم عن وجود انخفاض في قيمة الأصل المتنازل عنه مقارنة بقيمته الدفترية. عندئذٍ يجب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة قبل إتمام عملية المبادلة، وتخفيض القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه لتصبح الأساس الذي يُقاس على أساسه الأصل الجديد، بما يضمن عدم ترحيل خسائر غير معترف بها إلى الفترات اللاحقة.

كما قد تتضمن عملية المبادلة عنصرًا نقديًا إضافيًا(Soulte) ، سواء تم دفعه أو استلامه من أحد الأطراف. ويُعد وجود هذا العنصر مؤشرًا على عدم تساوي القيم الاقتصادية للأصول المتبادلة. فإذا قامت المؤسسة بدفع مبلغ نقدي إلى جانب الأصل المتنازل عنه، فإن ذلك يدل على أن قيمة الأصل المستلم تفوق قيمة الأصل المقدم. أما إذا استلمت مبلغًا نقديًا، فإن ذلك يشير إلى أن قيمة الأصل المتنازل عنه أكبر من قيمة الأصل المستلم. وفي كلتا الحالتين يجب أخذ هذا العنصر النقدي بعين الاعتبار عند تحديد تكلفة الأصل الجديد واحتساب أي أرباح أو خسائر محتملة، بما يضمن قياسًا محاسبيًا يعكس الجوهر الاقتصادي الحقيقي للمبادلة وليس مجرد شكلها القانوني.

وعليه، فإن المعالجة المحاسبية لعمليات المبادلة تعتمد أساسًا على مدى وجود مضمون تجاري للعملية، وعلى إمكانية قياس القيمة العادلة للأصول المتبادلة بدرجة موثوقة، وهو ما يضمن تقديم معلومات مالية أكثر ملاءمة وموثوقية لمستخدمي القوائم المالية..[1]

[1] IAS 16, Property, Plant and Equipment, Paragraphs. https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ 2026/03/14 .

النفقات اللاحقة:

بموجب مبدأ الإثبات من خلال ماسبق، لا تثبت المنشأة ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات تكاليف الصيانة اليومية للبند. وبدلاً من ذلك، تثبت هذه التكاليف عند تحملها ضمن الربح أو الخسارة تكاليف الصيانة اليومية هي "بشكل رئيس" تكاليف العمل والمهمات المستهلكة، وقد تشمل تكلفة قطع صغيرة. وغالباً ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه لـــ "إصلاح وصيانة" بند من بنود العقارات والآلات والمعدات.

قد تتطلب أجزاء من بعض بنود العقارات والآلات والمعدات استبدالها على فترات منتظمة. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب فرن تبطيناً بعد عدد محدد من ساعات الاستخدام، أو قد تتطلب التجهيزات الداخلية للطائرات مثل المقاعد ومطابخ الطائرة استبدالها عدة مرات خلال العمر الإنتاجي للطائرة. وقد تقتني بنود العقارات والآلات والمعدات – أيضاً – التقليل مرات تكرار الاستبدال الدوري، مثل استبدال الجدران الداخلية لمبنى، أو تقليل مرات الاستبدال غير الدوري. بموجب مبدأ الإثبات الوارد في الفقرة ، فإن المنشأة تثبت ضمن المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات تكلفة استبدال جزء من مثل هذا البند عندما يتم تحمل تلك التكلفة، إذا أستوفيت ضوابط الإثبات. ويلغى إثبات المبلغ الدفتري لتلك الأجزاء التي استبدلت وفقاً المقتضيات إلغاء الإثبات الواردة في هذا المعيار.

قد يكون إجراء فحوصات دورية رئيسة للعيوب شرطاً لاستمرار تشغيل بند من بنود العقارات والآلات والمعدات ، وذلك بغض النظر عما إذا استبدلت أجزاء من البند أم لا. وعند إجراء كل فحص رئيس، تثبت تكلفته ضمن المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات على أنه استبدال إذا استوفيت ضوابط الإثبات. ويلغى إثبات أي مبلغ دفتري متبقي من تكلفة الفحص السابق تمييزاً له عن الأجزاء المادية). ويحدث ذلك بغض النظر عما إذا كان قد تم تحديد تكلفة الفحص السابق ضمن المعاملة التي تم فيها اقتناء أو

تشـــييد البند. وعندما يكون ضـــرورياً، يمكن أن تســـتخدم التكلفة المقدرة لفحص مشـــابه مســـتقبلي على أنها مؤشـــر لما كانت عليه تكلفة مكون الفحص الموجود عندما تم اقتناء البند أو تشييده. [1]

الفرع الثالث: العرض في القوائم المالية:

يكون عرض التثبيتات المادية في القوائم المالية وفق إحدى طريقتي المعالجة المعتمدتين، سواء بالتكلفة التاريخية أو وفق نموذج إعادة التقييم، بما يضمن إظهار قيمة الأصول بشكل يعكس واقعها الاقتصادي.

- المعالجة المفضـــلة: بعد الاعتراف المبدئي كأصـــل يجب أن يظهر بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات بتكلفته مطروحا منه الاهتلاك المتراكم وأية خســـائر متراكمة في انخفاض القيمة.
- المعالجة البديلة المســـموح بها بعد الاعتراف المبدئي كأصـــل يجب أن يظهر بند الممتلكات والتجهيزات والمعدات بقيمة إعادة التقييم، والمتمثلة في القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه الاهتلاك المتراكم اللاحق وأية خســـائر متراكمة في انخفاض القيمة لاحقاً . ويجب تنفيذ إعادة التقييم بشكل دوري

يكون العرض في القوائم المالية وفق IAS 16(الممتلكات والآلات والمعدات) على النحو التالي: [2]

[1] SOCPA الهيئة الســـعودية للمحاســـبين القانونيين، **معيار المحاســـبة الدولي ١٦ العقارات والآلات والمعدات**، https://socpa.org.sa/SOCPA/files/a3/a3877b93-a1da-415f-8f5d-926bd10c4628.pdf، ص03

[2] رضا بوعزيز، **الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة إقتصاد المال والأعمال المجلد : 07 العدد: 01 2022م، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي الجزائر ، ص-ص104-105

أ. قائمة المركز المالي (الميزانية) : تُعرض الأصـــول الثابتة ضـــمن الأصـــول غير المتداولة ، بحيث يتم إظهارها بالقيمة: التكلفة – مجمع الإهتلاك – مجمع خسـائر القيم .

ب. العرض في قائمة الدخل : يتم إدراج مصـــاريف الإهتلاك ضـــمن المصـــاريف ، اضافة لخسائر القيم ، استرجاع عن خسائر القيم

ت. الإفصـــاح في الإيضـــاحات المتممة :يجب تقديم معلومات تفصـــيلية لكل فئة من الأصول، أهمها:

- أسس القياس : هل تعتمد المؤسسة على نموذج التكلفة أم إعادة التقييم .
- طرق الإهتلاك : القسط الثابت، المتناقص، أو غيرها .
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهتلاك .
- التســـوية (حركة الأصـــول) خلال الفترة : الرصـــيد أول المدة ، الإضـــافات ، الاستبعادات ، إعادة التقييم ، الإهتلاك ، الرصيد آخر المدة

المطلب الثاني : الإهتلاك واختبار التدهور وفق المعيار المحاسبي الدولي 36

يتم تقديم خيارين لمراقبة التقييم الأولي، والذي ينطبق على جميع الأصول الثابتة من نفس الفئة: [1]

- ✓ المعالجة المرجعية التي تقترح تخفيض تكلفة تثبيت الأصـــل عن طريق تراكم الإهتلاك وخسـائر القيمة (طريقة التكلفة المطفأة). تذكر أن هذين المكونين يجدان نظيرهما في قائمة الدخل.
- ✓ الطريقة الثانية والتي تتمثل في إعادة تقييم الأصـــل الثابت الملموس بقيمته العادلة ومن ثم طرح الإهتلاك على شـكل إهلاك محسـوب على أسـاس هذه القيمة المعاد تقييمها.

[1] جرفي عبد الرحمان، **المعيار المحاسبي الدولي 16: الممتلكات والتجهيزات والمعدات**، مرجع سبق ذكره، ص05

يجب أن يكون تكرار عمليات إعادة التقييم بحيث لا تختلف القيمة الدفترية للأصـــل بشـكل كبير عن قيمته العادلة. ويتم تحديده مهما كانت طريقة التقييم المسـتخدمة، فيجب أن يتوافق الاسـتهلاك التراكمي مع الفرق بين إجمالي المبلغ المعاد تقييمه وصـافي المبلغ المسجل.

الفرع الأول: المعالجة المحاسبية للإهتلاك واختبار تدني القيم

يوضح هذا الفرع كلا من :

1. **الاهتلاك**

تقوم المنشأة بتخصيص المبلغ المثبت لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات على أجزائه المهمة، بحيث يُستهلك كل جزء على حدة إذا كان له عمر إنتاجي أو طريقة استهلاك مختلفة، مثل التمييز بين هيكل الطائرة ومحركاتها. كما قد يكون من المناسب، في حالة الأصول المؤجرة بموجب عقد إيجار تشغيلي تكون فيه المنشأة مؤجِّرًا، توزيع الاستهلاك على المبالغ المرتبطة بشروط الإيجار وفق ما يتماشى مع ظروف السوق.

وإذا كانت بعض الأجزاء المهمة من الأصل لها نفس العمر الإنتاجي وطريقة الاستهلاك، فيمكن تجميعها واحتساب استهلاكها بشكل موحد. أما بقية الأجزاء غير المهمة بشكل منفرد فتُكوّن ما يُعرف بالمتبقي، ويتم استهلاكها بطريقة تعكس نمط استهلاك منافعها، وقد يتطلب ذلك استخدام أساليب تقديرية. كما يمكن للمنشأة أن تستهلك هذه الأجزاء غير المهمة دون الحاجة إلى فصلها تفصيليًا.

ويُثبت عبء الاستهلاك لكل فترة عادة ضمن الربح أو الخسارة، إلا أنه في بعض الحالات يُدرج ضمن تكلفة أصل آخر إذا استُخدمت المنافع الاقتصادية للأصل في إنتاج ذلك الأصل، مثل إدراج استهلاك الآلات ضمن تكلفة المخزون أو إدراج استهلاك الأصول المستخدمة في أنشطة التطوير ضمن تكلفة أصل غير ملموس. [1]

[1] SOCPA الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مرجع سبق ذكره، ص-ص06-07

2. اختبار تدني القيم

وفق المعيار المحاسبة الدولي رقم 36 تقاس خسارة انخفاض القيمة على أساس المبلغ القابل للاسترداد أي الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والمبلغ القابل للإسترداد ويمثل المبلغ القابل للاسترداد سعر البيع الصافي للأصل أو القيمة الإستعمالية أيهما أعلى وتمثل القيمة الاستعمالية التدفقات النقدية المستقبلية التي سيتم الحصول عليها من الأصل والمخصومة إلى القيمة الحالية باستخدام المعدل المحدد في السوق وذلك قبل الضريبة والتي تعكس التقييم الجاري للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالأصل.

أما إذا زاد أي من صافي سعر بيع الأصل أو قيمته الاستعمالية على المبلغ المرحل للأصل فإن الأصل لا تنخفض قيمته .[1]

الفرع الثاني: المعلومات الواجب تقديمها

يجب أن يتضمن ملحق البيانات المالية العناصر الملخصة أدناه: [2]

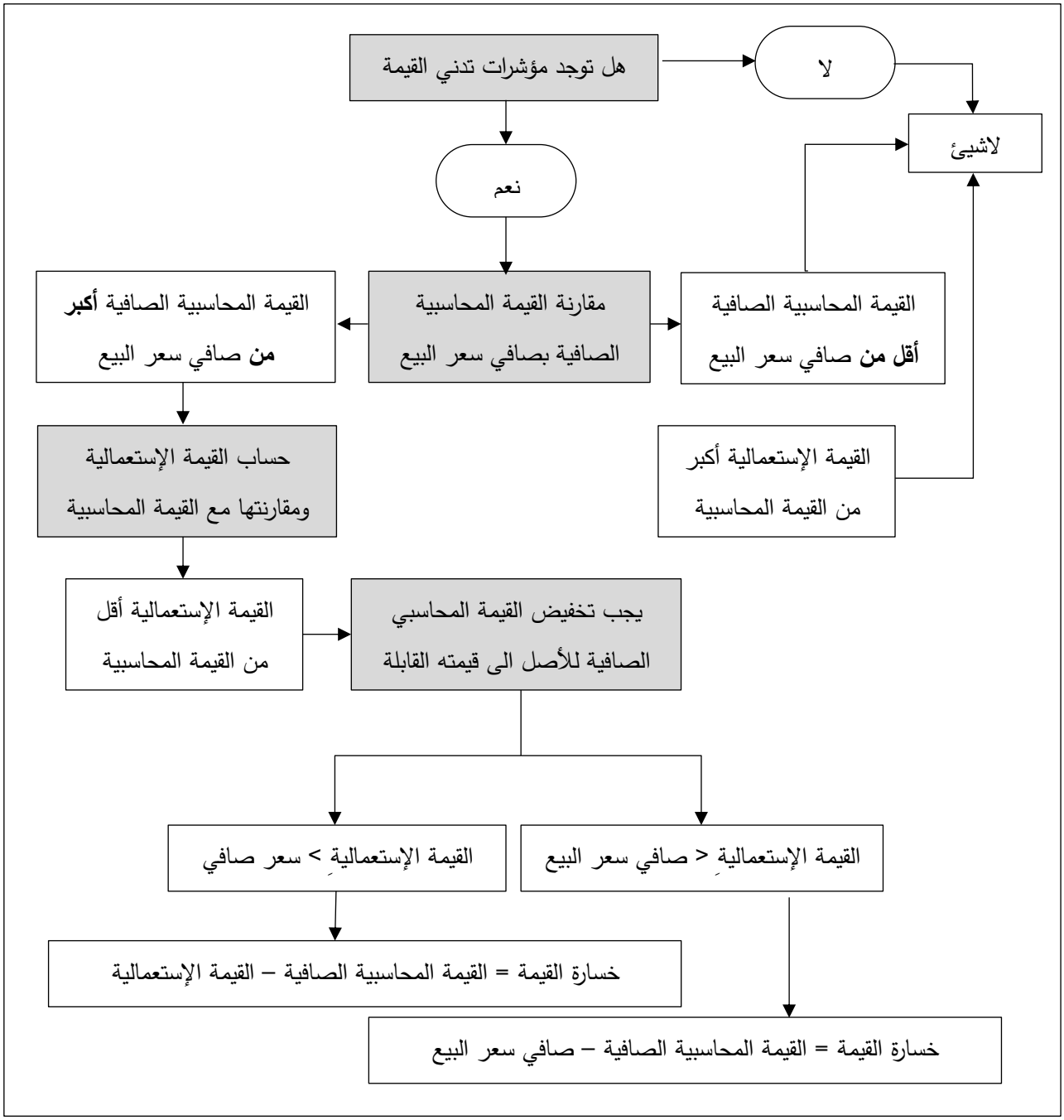
- طرق التقييم المستخدمة لتحديد إجمالي القيمة الدفترية.
- طرق الاستهلاك والأعمار الإنتاجية المستخدمة.
- إجمالي القيمة الدفترية والاستهلاك التراكمي عند افتتاح واختتام السنة المالية.
- تسوية تفصيلية للتغيرات في القيمة الدفترية خلال السنة المالية (ادخال ، اخراج ، إعادة التقييم الإهتلاك).
- وجود ومبالغ الضمانات المؤثرة على الأصول (الضمانات الرهن، الخ).
- الطريقة المحاسبية المستخدمة لتقدير تكاليف التفكيك.
- قيمة الأصول الملموسة المنتجة وفي الإنتاج.

[1] سويقات بسمة، **إشكالية الإعتراف والقياس المحاسبي لإنخفاض قيمة الأصول في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 2018، ص19

[2] جرفي عبد الرحمان، **المعيار المحاسبي الدولي 16: الممتلكات والتجهيزات والمعدات**، مرجع سبق ذكره، ص07

- حجم الالتزامات الخاصة باقتناء الأصول الملموسة.

شكل 02-01 : منهجية اختبار تدني القيم للتثبيتات وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم "36"



المصـدر : Hubert TONDEUR, Application de l'IAS 36 dépréciation des actifs, Revue Française de comptabilité, R.F.C. 353, Paris, Mars 2003, p. 27

المطلب الثالث : الإفصاح عن الأصول الثابتة

يجب أن تفصـــح البيانات المالية حيال كل نوع من الممتلكات والتجهيزات والمعدات كما سبق وذكرنا في عرض المعلومات:[1]

- أسس القياس التي بموجبها تم تحيد إجمالي القيمة المسجلة. وإذا تم استخدام أكثر من مقياس فيجب الإفصاح عن إجمالي القيمة المسجلة بموجب ذلك المقياس لكل فئة.
- طريقة الاستهلاك المستخدمة.
- العمر الإنتاجي أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.
- القيم المســـجلة الإجمالية ومجمع الاســـتهلاك مجموعا مع خســـائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة ونهايتها.
- تسوية القيمة المسجلة في بداية ونهاية الفترة لبيان

- الإضافات.
- الاستبعادات.
- الموجودات التي تم حيازتها من خلال عمليات الاندماج
- الزيادة والنقص الناتج عن إعادة التقييم وفق خســـائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون – انخفاض قيمة الموجودات (إن وجدت).
- خســـائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون (إن وجدت).
- خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون (إن وجدت).

[1] معمر الطيب ابتسام ، مطبوعة بعنوان : **المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الممتلكات المصانع والمعدات** ، مقياس المعايير المحاسبة الدولية ، جامعة البليدة 02 ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2023 ،ص10

- الاستهلاك.
- صافي فروق العملة نتيجة ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبية
- حركات أخرى.

– إن اختيار طريقة الاستهلاك وتقدير العمر الإنتاجي من الأمور التي تحتاج إلى اجتهاد، وبالتالي فإن الإفصاحعن الطرق المطبقة والعمر الإنتاجي المقدر ومعدلات الاستهلاك يمد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات تسمحلهم بمراجعة السياسات التي تم اختيارها من قبل الإدارة وتجعلهم قادرين على إجراء المقارنات مع منشآت أخرى. ولنفس الأسباب يكون من الضروري الإفصاح عن الاستهلاك الخاص بالفترة وعن رصيد الاستهلاك المتراكم في نهاية تلك الفترة.

– تفصح المنشاة عن طبيعة وتأثير التغير في التقدير المحاسبي الذي له اثر مادي في الفترة الجارية أو الذي يتوقع أن يكون له أثر مادي في فترات لاحقة حسب المعيار المحاسبي الدولي الثامن والخاص بصافي الربح أو الخسارة للفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسة المحاسبية ويظهر هذا الإفصاح من تغييرات في التقدير الخاص بما يلي: [1]

- القيمة التخريدية؛
- التكاليف المقدرة لتفكيك وإزالة بنود الممتلكات والتجهيزات والمعدات وترميم الموقع؛
- العمر الإنتاجي؛
- طريقة الاستهلاك.

– حينما تدرج بنود الممتلكات والتجهيزات والمعدات بقيم إعادة التقييم يجب الإفصاح عن :

- الأساس المستخدم لإعادة تقييم الموجودات؛

[1] IAS 16, Property, Plant and Equipment, Paragraph, https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ Op. cit ,p. 73.

- تاريخ سريان إعادة التقييم؛
- ما إذا استدعى الأمر اشتراك مثمن مستقل؛
- طبيعة أي مؤشرات استخدمت لتحديد التكلفة الجارية؛
- القيمة المدرجة لكل مجموعة من الممتلكات والتجهيزات والمعدات التي كانت ستدرج في البيانات المالية لو أدرجت الموجودات بموجب المعالجة المفضلة في الفقرة 28؛
- فائض إعادة التقييم موضحا حركة الفترة وأي قيود على توزيع الرصيد للمساهمين.

– تقوم المنشأة بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالممتلكات والتجهيزات والمعدات التي انخفضت قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون "36"

– يعتبر مستخدمو البيانات المالية أيضا القوائم التالية مناسبة لاحتياجاتهم:

- القيمة المدرجة للممتلكات والتجهيزات والمعدات العاطلة بشكل مؤقت؛
- إجمالي القيمة المدرجة للممتلكات والتجهيزات والمعدات المستهلكة بالكامل ومازالت مستخدمة؛
- القيمة المدرجة للممتلكات والتجهيزات والمعدات التي تم إعفاؤها من الاستخدام الفعال وفي طريقها للاستبعاد؛
- القيمة العادلة للممتلكات والتجهيزات والمعدات إذا كانت مختلفة بشكل جوهري عن القيمة المدرجة وذلك بتطبيق المعالجة المفضلة وعليه تشجع المنشآت على الإفصاح عن هذه القيم .[1]

[1] IAS 16, **Property, Plant and Equipment**, Paragraph**,** https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/. Op. cit ,p. 73–79.

المبحث الثاني : معالجة الاصــول المعنوية وفق المعيار المحاســبي الدولي " 38 "

تزايد الاهتمام بالأصول المعنوية في ظل التحولات التي شهدتها بيئة الأعمال، حيث أصبحت تمثل عنصراً مهماً في تكوين قيمة المؤسسة وتعزيز قدرتها التنافسية. ونظراً لخصوصية هذا النوع من الأصول وصعوبة تحديده وقياسه مقارنة بالأصول المادية، فقد أولت المعايير المحاسبية الدولية عناية خاصة لمعالجته. وفي هذا الإطار، يهدف هذا المبحث إلى تقديم نظرة عامة حول كيفية المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية وفق متطلبات معيار IAS 38، بما يضمن تحقيق المصداقية والملاءمة في عرض المعلومات المالية.

المطلب الأول : الإثبات والقياس (الإعتراف الأولي) و العرض في القوائم المالية

في إطار المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية، تبرز أهمية تحديد القواعد التي تضبط كيفية إثبات هذه الأصول والاعتراف بها داخل المؤسسة، لما لذلك من أثر على مصداقية القوائم المالية. كما يقتضي الأمر توضيح أسس قياسها عند الإدراج الأولي، بما يعكس قيمتها بشكل مناسب، إلى جانب بيان كيفية عرضها ضمن القوائم المالية. ومن هذا المنطلق، يأتي هذا المطلب لتسليط الضوء على هذه الجوانب الأساسية وفق ما تنص عليه المعايير المحاسبية.

تعريفات متعلقة بالمعيار:

- **الأصل غير الملموس** : سبق وذكرناه

- **نفقات البحث والتطوير** : يحدد معيار المحاسبة الدولي 38 أيضًا نفقات البحث والتطوير.

يعتبر البحث منهجًا أصليا يهدف إلى اكتساب معرفة علمية أو تقنية جديدة التنمية، النتيجة المنطقية للبحث، تتكون من تكييف النتائج التي تم الحصول عليها لإنتاج مواد وعمليات وخدمات جديدة أو محسنة بشكل كبير .[1]

ملاحظات : لا يعتبر ما يلي موجودات غير ملموسة بالمعنى المقصود في معيار المحاسبة الدولي 38:

- الأصول المالية معيار المحاسبة الدولي 39 و المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (9)؛
- حقوق التعدين ونفقات التنقيب؛
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم (6)؛
- تلك التي تقع ضمن نطاق معيار آخر.

شروط الإعتراف بالأصل غير الملموس : [2]

يجب الاعتراف بالأصل غير الملموس إذا:

- من المحتمل أن تعود المنافع الاقتصادية المستقبلية المنسوبة إلى الأصل إلى المنشأة؛
- يمكن تقييم تكلفة هذا الأصل بشكل موثوق.

[1] عجيلة محمد و بوشاكر جلول، **القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مجلة البشائر الاقتصادية ، المجلد 07، العدد 01، 2021، ص-ص 595-596

[2] جرفي عبد الرحمان، محاضرة بعنوان: **المعيار المحاسبي الدولي 38: الأصول غير الملموسة**، في مقياس المعايير المحاسبية الدولية السنة الثانية ليسانس، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة جيجل، 2026، ص03

شروط الإعتراف بمصاريف التطوير كالأصل غير الملموس : [1]

بمجرد استيفاء جميع الشروط التالية:

- التأكد من الجدوى الفنية للمشروع؛
- أن يكون لدى المنشأة الرغبة والقدرة على استكمال الأصل غير الملموس بهدف استخدامه أو بيعه؛
- أن يكون لديه الموارد الفنية والمالية وغيرها من الموارد اللازمة لإنجاز المشروع؛
- يشكل المشروع مصدراً للمنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة للشركة؛
- أنها قادرة على تقييم تكاليف التطوير بشكل موثوق.

وبخلاف ذلك، يتم الاعتراف بمصاريف التطوير كمصروفات.

عند استيفاء شروط التنشيط، فإن ذلك لا يمنح المنشأة الحق في الاعتراف بأثر رجعي بمصاريف التطوير

المسجلة سابقا كمصروفات كأصول غير ملموسة.

ويشير المعيار إلى أنه إذا لم تتمكن المؤسسة من تمييز مرحلة البحث من مرحلة التطوير المشروع داخلي لإيجاد أصل غير ملموس فإن المؤسسة تعامل الإنفاق على ذلك المشروع كما لو أنه تم تحمله في مرحلة البحث فقط .

مكونات تكلفة الأصل غير الملموس:

[1] جرفي عبد الرحمان، **المعيار المحاسبي الدولي 38: الأصول غير الملموسة**، المرجع السابق، ص04

يدخل ضمن مكونات التكلفة كل من: [1]

- حالة الشـراء (الاقتناء) : تقيم الأصـول المعنوية المشـتراة المقتناة بتكلفة شـرائها وتتدرج فيها مجموع تكاليف الشراء التالية: سعر الشراء بعد طرح مختلف التنزيلات والتخفيضـات التجارية الرسـوم الجمركية، الرسـوم الجبائية على المشـتريات غير القابلة للاسترجاع، ومختلف المصاريف المباشرة الأخرى الممنوحة التي تجعل من الأصـل قابل للاسـتعمال بما فيها الأتعاب القانونية والمهنية، بينما لا تدرج المصـاريف العامة والمصـاريف الإدارية، ومصـاريف الانطلاق الفعلي في النشـاط ضـمن تكلفة الاكتسـاب أو الشـراء ، أو بعبارة أخرى لا تدرج مختلف المصـاريف المرتبطة بالأصل المعني بعد نهاية وضعه حيز الاستخدام في النشاط؛
- التكاليف التي تتحملها الشـركة لتطوير أصـول غير ملموسـة مطورة داخليا تعالج على أنها مصـروفات عند إنفاقها. لذلك فإن المنشـآت قد تتحمل تكاليف كبير للبحث والتطوير بهدف تطوير أصول غير ملموسة ورغم ذلك تعالج كمصروفات، وهناك العديد من المبررات لإتباع هذا المدخل حيث يرى البعض أن التكاليف المنفقة داخليا لتطوير أصـول غير ملموسـة ليس لها علاقة بالقيمة الحقيقية لتلك الأصـول ومن ثم فمن الملائم معالجتها كمصـروفات، كما يرى البعض أنه بالنسـبة لأصـول غير الملموسـة المشـتراة يمكن تحديد رقم دقيق وموثوق به لتكلفة الأصـل الملموس. أما بالنسـبة للأصـول غير الملموسـة المطورة داخل المنشـأة فإنه من الصـعب إيجاد علاقة تربط بدقة بين التكاليف وأصـول غير ملموسـة محددة، ويرى البعض الآخر أنه نتيجة لعنصر الحكم الشخصي المرتبط بالأصول الغير ملموسة

[1] بن منصور موسى و بن قطاف أحمد، **معالجة الأصول المعنوية في المحاسبة المالية: مقاربة مفاهيمية في ضوء الممارسات الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد (12)، العدد (2)، 2025، ص53

فإنه يجب إتباع مدخل متحفظ أي يجب اعتبارها مصـــروفات عند إنفاقها نتيجة لذلك، فإن التكاليف الداخلية الوحيدة التي يتم رسـملتها هي التكاليف المباشـرة التي تم إنفاقها خصيصا للحصول على الأصل الغير ملموس مثل التكاليف القضائية. [1]

المطلب الثاني : قياس اللاحق للأصول غير الملموسة

بعد الاعتراف والتقييم المبدئي للتثبيتات المعنوية حدد المعيار (IAS38) و النظام المحاسبي المالي نموذجين لمعالجة الأصول غير الملموسة "نموذج التكلفة ونموذج اعادة التقييم"

الفرع الأول: نماذج القياس اللاحق للتثبيتات غير الملموسة

يخضـــع القياس اللاحق للأصـــول غير الملموســـة إلى نموذجين يمكن اختيار أحد منهما وهما: [2]

نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم، بحيث تخضع متطلبات تطبيق هذان النموذجين لنفس متطلبات القياس اللاحق للأصـــول الثابتة المادية، فيما عدا أن المعيار المحاســـبي الدولي (IAS38) لا يشـير إلى تطبيق تكلفة الإحلال المهلكة المسـموح بها وفقا للمعيار المحاسـبي الدولي (IAS16) عند اسـتخدام نموذج إعادة التقييم في قياس الأصـول غير الملموسة وذلك في حالة تعذر إيجاد القيمة السوقية للأصل كمؤشر للقيمة العادلة.

[1] عبيد نصر الدين و بوروينة محمد وليد، **تقييم و متابعة الأصول المعنوية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، 2019، ص31

[2] قادري عبد القادر، **القياس المحاسبي للأصول المعنوية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد: 09 – العدد: 01، 2021، ص110

كما أن المعيار المحاسبي الدولي (IAS38) يشير إلى صعوبة تطبيق نموذج إعادة التقييم عند قياس اللاحق للأصول غير الملموسة، بحيث ينص على أنه من غير الشائع وجود سوق نشط بالنسبة للأصل غير الملموس، على سبيل المثال: الماركات أسماء الصحف، حقوق نشر الأفلام براءات الاختراع والعلامات التجارية ،وكذلك بالرغم من أن الأصول غير الملموسة يمكن شراءها أو بيعها فإنه يتم التفاوض بشأن العقود بين المشترين والبائعين والعمليات هي نسبيا غير شائعة، ولهذه الأسباب قد لا يوفر السعر المدفوع لأصل واحد دليلا كافيا للقيمة العادلة لأصل آخر، وأخيرا غالبا ما تكون الأسعار غير متوفر للجمهور.

كما يشير المعيار إلى أنه إذا تم الإعتراف فقط بجزء من تكلفة الأصل غير الملموس على أنه أصل لأن الأصل لم يحقق مقاييس الإعتراف إلا بعد انقضاء مدة من بدء العملية، يمكن تطبيق نموذج إعادة التقييم على الأصل ككل .

الفرع الثاني: قياس استهلاك وخسائر القيم للأصول غير الملموسة

الإستهلاك هو مفهوم مرادف لمفهوم الإهتلاك لكن بالتطبيق على الأصول غير الملموسة.

يمثل اهتلاك الأصل المعنوي توزيعًا منتظمًا أو غير منتظم لتكلفة الأصل على مدته النفعية، باعتباره انعكاسًا لاستهلاك المنافع الاقتصادية التي يوفّرها. ويُثبت هذا الاهتلاك كعبء في النتائج، إلا إذا كان جزءًا من تكلفة أصل تم إنجازه داخليًا. وتُحدد طريقة الاهتلاك وفق نمط استهلاك المنافع الاقتصادية، فتُعتمد الطريقة الخطية عند تعذر قياس هذا النمط بدقة، كما يمكن اللجوء إلى الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج حسب طبيعة

الاستعمال. ويُفترض ألا تتجاوز المدة النفعية للتثبيت المعنوي عشرين سنة، وفي حال تجاوزها أو عدم إخضاعه للاهتلاك، يجب الإفصاح عن ذلك في ملحق الكشوف المالية[1].

كما تُعد القيمة المتبقية المبلغ الصافي المتوقع تحصيله عند نهاية العمر النافع بعد طرح تكاليف الخروج، ويُوزع المبلغ القابل للاهتلاك على مدة الانتفاع مع مراعاة هذه القيمة متى أمكن تقديرها بصورة موثوقة. وإذا أصبحت القيمة القابلة للتحصيل أقل من القيمة الصافية المحاسبية، يُعترف بخسارة في القيمة. أما النفقات اللاحقة، فتُحمّل على نتائج السنة إذا اقتصر أثرها على الحفاظ على مستوى الأداء، بينما تُدرج ضمن تكلفة الأصل إذا أدت إلى تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية إضافية.

وبخصوص إعادة التقييم، نص النظام المحاسبي المالي على الإدراج الأولي للتثبيتات بالتكلفة التاريخية، مع السماح بإعادة تقييم التثبيتات المعنوية إذا أمكن تحديد قيمتها العادلة بالاعتماد على سوق نشطة. وفي هذه الحالة، يُدرج الأصل بقيمته المعاد تقييمها بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة اللاحقة. وإذا نتج عن إعادة التقييم ارتفاع في القيمة، يُسجل الفرق ضمن رؤوس الأموال الخاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"، أما الانخفاض فيُحمّل على هذا الفارق أولًا، ثم يُثبت الباقي كعبء. وبذلك، تهدف إعادة التقييم إلى إظهار الأصل بقيمته الحالية الحقيقية.[2]

المطلب الثالث : الإفصاح عن الاصول غير الملموسة

يجب أن تفصح البيانات المالية حيال كل فئة من الأصول غير الملموسة عن مجموعة من المعلومات التي تضمن وضوح القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، حيث يتعين الإفصاح عن أسس القياس المعتمدة في تحديد القيمة المسجلة، وما إذا كانت بالتكلفة أو

[1] مقدم عدنان، **محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الخامس، 2016، ص-ص 39-40

[2] مقدم عدنان، المرجع السابق، ص-ص 40-41

بإعادة التقييم، مع بيان طرق الإهلاك المعتمدة والأعمار الإنتاجية أو معدلات الإهلاك المستخدمة، إضافة إلى عرض القيمة المسجلة الإجمالية ومجمع الإهلاك مضافاً إليه خسائر انخفاض القيمة في بداية ونهاية الفترة. كما يجب تقديم تسوية للقيمة المسجلة بين بداية ونهاية الفترة توضح التغيرات التي طرأت عليها، مثل الإضافات، الاستبعادات، الأصول المكتسبة من خلال عمليات دمج الأعمال، الزيادات أو النقص الناتج عن إعادة التقييم، خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة في بيان الدخل، إضافة إلى مصروف الإهلاك وفروق ترجمة العملات وأي حركات أخرى. ويُعد الإفصاح عن طرق الإهلاك والأعمار الإنتاجية أمراً ضرورياً نظراً لاعتمادهما على التقدير، مما يساعد مستخدمي القوائم المالية على تقييم السياسات المحاسبية وإجراء المقارنات، كما يجب الإفصاح عن مصروف الإهلاك للفترة ورصيد الإهلاك المتراكم في نهايتها. ومن جهة أخرى، يتعين الإفصاح عن طبيعة وتأثير التغيرات في التقديرات المحاسبية ذات الأثر المادي، خاصة ما يتعلق بالعمر الإنتاجي وطريقة الإهلاك والقيمة المتبقية، وفي حالة اعتماد نموذج إعادة التقييم يجب الإفصاح عن أساس إعادة التقييم وتاريخه وما إذا تم بواسطة خبير مستقل والقيمة التي كانت ستدرج وفق نموذج التكلفة وفائض إعادة التقييم وحركته. كما ينبغي الإفصاح عن الأصول غير الملموسة التي تعرضت لانخفاض في قيمتها، إضافة إلى معلومات أخرى مفيدة مثل الأصول غير المستخدمة أو تلك التي مازالت قيد الاستخدام رغم استهلاكها بالكامل، وذلك بما يعزز شفافية المعلومات المالية[1]

[1] **I**AS 38 **Intangible Assets,** https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ Paragraphs 118-128 . 2026/03/14

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل، تم التطرق إلى مختلف الجوانب المرتبطة بالمعالجة المحاسبية للأصول وفق المعايير المحاسبية الدولية، حيث تم عرض الأسس النظرية التي تحكم الاعتراف بالأصول وقياسها، إضافة إلى كيفية معالجتها لاحقاً من خلال الإهتلاك أو الإطفاء، وكذا اختبار انخفاض قيمتها ومتطلبات الإفصاح عنها في القوائم المالية. وقد أظهر هذا العرض أهمية هذه المعايير في تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز شفافيتها، لما توفره من قواعد دقيقة ومنسجمة تساهم في توحيد الممارسات المحاسبية. غير أن الاقتصار على العرض النظري لهذه المعايير يستدعي تدعيمه بدراسة تطبيقية أو تحليلية لمدى تطبيقها في الواقع، وهو ما سيتم التطرق إليه في الفصل الموالي .

الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمعالجة الأصول في مؤسسة اتصالات الجزائر

تمهيد:

بعد استيفائنا للجانب النظري من الدراسة والمتعلق بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية الخاصة بمعالجة الأصول الثابتة الملموسة والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في اتصالات الجزائر، وذلك بهدف تقييم الممارسات المحاسبية المعتمدة لديها في معالجة الأصول ومدى توافقها مع أحكام النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية ذات الصلة، خاصة المعايير (IAS16، IAS36، IAS38)، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة التطبيقية، تم الاعتماد على مجموعة من المقابلات التي أُجريت مع المسؤولين والقائمين على مصلحتي المحاسبة والمالية بالمؤسسة، إضافة إلى الاستعانة بالوثائق والمعطيات المحاسبية المتاحة.

المبحث الأول : تقديم مؤسسة محل الدراسة

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول في اتصالات الجزائر

المبحث الأول : تقديم مؤسسة محل الدراسة

قبل الشروع في كيفية توضيح عملية معالجة الأصول، وجب تقديم مؤسسة محل الدراسة من خلال تقديم نبذة عنها وتوضيح مختلف مهامها وكذا التطرق الى مصالح المكونة لتلك المؤسسة وصولا للهيكل التنظيمي القائمة عليه

المطلب الأول: نبذة عن المؤسسة

مؤسسة اتصالات الجزائر هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات طابع تجاري، تنشط في مجال الخدمات وبالتحديد في قطاع الاتصالات السلكية واللاسلكية، وتمارس نشاطها على المستوى الوطني. تُعد من المؤسسات الاستراتيجية في الجزائر نظرًا لدورها في توفير خدمات الاتصال الأساسية للمواطنين والمؤسسات. وقد بلغ رأسمالها الافتتاحي 100 مليون دينار جزائري إلى غاية سنة 2005، ثم تم رفعه إلى 50 مليار دينار جزائري موزع على 10.000.000 سهم، ما يعكس توسعها وتطورها المالي عبر السنوات. كما أنها مسجلة في السجل التجاري تحت رقم B001808302، ويقع مقرها الاجتماعي بالعاصمة الجزائرية، بالطريق الوطني رقم 5 بالديار الخمس المحمدية 16211. وتبلغ مدة نشاطها القانوني تسعًا وتسعين سنة، ويقدَّر عدد عمالها بحوالي 20 ألف عامل، في حين سجلت سنة 2014 رقم أعمال قدره 6127518000000 دينار جزائري، وهو ما يعكس حجمها الاقتصادي الكبير داخل السوق الوطنية.

وقد دخلت المؤسسة حيز النشاط الرسمي ابتداءً من 1 جانفي 2003، بعد عملية إعادة هيكلة قطاع البريد والمواصلات في الجزائر، وذلك بهدف تحسين الأداء وتطوير خدمات الاتصالات. وترتكز استراتيجيتها على ثلاثة أهداف رئيسية في مجال تكنولوجيا الإعلام والاتصال، تتمثل في تحقيق المردودية الاقتصادية، ورفع مستوى الفعالية في التسيير، وضمان جودة عالية للخدمات المقدمة. وتسعى المؤسسة من خلال هذه الأهداف

إلى تحقيق توازن بين الأداء الاقتصادي والخدمة العمومية، بما يسمح لها بالحفاظ على مكانتها داخل سوق يتسم بالمنافسة والتطور السريع. كما تهدف إلى ترسيخ مكانتها كمؤسسة رائدة في مجال الإعلام والاتصال، من خلال تطوير قدراتها التقنية والتجارية والرقمية.

وتقدم مؤسسة اتصالات الجزائر مجموعة واسعة من الخدمات، أهمها الهاتف الثابت، الهاتف النقال، وخدمات الإنترنت بمختلف أنواعها، إضافة إلى خدمات رقمية أخرى تتطور باستمرار وفق حاجيات السوق والتكنولوجيا الحديثة. كما تعمل على توسيع تغطيتها وتحسين جودة الشبكات لضمان وصول الخدمات إلى مختلف مناطق الوطن، بما فيها المناطق النائية.

وتتفرع عن المديرية العامة للمؤسسة مديريات عملياتية على مستوى كل الولايات، وهي وحدات ميدانية تتكفل بتطبيق السياسات العامة للمؤسسة وتسيير النشاط اليومي على المستوى المحلي. ومن بين هذه المديريات، المديرية العملياتية لولاية المدية (DOT Médéa)، التي تُعد محل دراسة، حيث تمثل هيكلًا إداريًا وتقنيًا يشرف على تنظيم وتسيير نشاط المؤسسة داخل الولاية. وتضم هذه المديرية عددًا معتبرًا من العمال والإطارات التقنية والإدارية، موزعين على مختلف المصالح، مثل المصالح التقنية، التجارية، المالية، والإدارية، بما يضمن التكامل بين مختلف الوظائف وتحقيق السير الحسن للنشاط.

وتقع المديرية العملياتية للمدية في القطب الحضري الجديد لولاية المدية، وهو موقع استراتيجي يسمح بتسهيل التنسيق الإداري والتقني. كما تشرف على شبكة من الوكالات التجارية المنتشرة عبر تراب الولاية، مثل وكالة المدية، برواقية، وبني سليمان، وغيرها، والتي تمثل الواجهة المباشرة للمؤسسة مع الزبائن. وتلعب هذه الوكالات دورًا محوريًا في تقديم الخدمات اليومية، حيث تعتبر نقطة الاتصال الأولى بين المواطن والمؤسسة.

وتُعد الوكالات التجارية من أهم نقاط القوة داخل المؤسسة، وفي الوقت نفسه تمثل أحد عناصر الضغط التنظيمي نظرًا لكثرة التعاملات اليومية. فهي تساهم بنسبة تحصيل تقارب 70% من إجمالي الإيرادات، مما يبرز أهميتها في الهيكل التجاري للمؤسسة. وتتمثل مهامها الأساسية في استقبال الزبائن وتوجيههم، تقديم مختلف العروض والخدمات، تسجيل طلبات الاشتراك في الهاتف والإنترنت، معالجة طلبات إلغاء أو تعديل العقود، بالإضافة إلى توزيع الفواتير وتحصيل مستحقاتها المالية. كما تتكفل بمتابعة شكاوى الزبائن والعمل على معالجتها بالتنسيق مع المصالح التقنية المختصة، بهدف تحسين جودة الخدمة ورفع مستوى رضا الزبون.

وبهذا الشكل، تمثل الوكالات التجارية حلقة وصل أساسية بين المؤسسة وزبائنها، حيث تجمع بين الجانب التجاري والخدمي، وتساهم بشكل مباشر في تحقيق أهداف المؤسسة الاستراتيجية المتعلقة بالمردودية وجودة الخدمة والتقرب من المواطن.

المطلب الثاني: مهام والمصالح في المؤسسة

الفرع الأول: مهام المؤسسة

تتمثل مهام (DOT Médéa) التابعة لإتصالات الجزائر في ضمان تسيير وتطوير خدمات الاتصالات على مستوى ولاية المدية، ويمكن تلخيص أهم مهامها فيما يلي:

- تسيير واستغلال شبكة الهاتف الثابت والإنترنت عبر مختلف مناطق الولاية؛
- الإشراف على تركيب وصيانة شبكات الألياف البصرية وتجهيزات الاتصالات؛
- ضمان استمرارية الخدمات التقنية ومعالجة الأعطاب والانقطاعات؛
- متابعة عمليات الربط والاشتراك الخاصة بالزبائن؛
- تقديم الخدمات التجارية واستقبال انشغالات الزبائن عبر الوكالات التجارية؛
- تسيير العمليات الإدارية والمالية والمحاسبية للمؤسسة على المستوى المحلي؛
- متابعة الأصول الثابتة والتجهيزات التقنية وصيانتها؛

- تنفيذ سياسة المؤسسة في مجال التحول الرقمي وتطوير خدمات الإنترنت؛
- التنسيق مع الإدارة المركزية لتنفيذ المشاريع التقنية والاستثمارية؛
- السهر على تطبيق أنظمة الجودة والأمن المعلوماتي داخل المؤسسة.

الفرع الثاني : المصالح في المؤسسة

من خلال هذا سنتعرف على مختلف المصالح القائمة عليها هذه المديرية

1. المصالح التجارية

تُعنى هذه المصالح بكل ما يتعلق بالعلاقة المباشرة بين المؤسسة وزبائنها، سواء الأفراد أو المؤسسات. فهي تشمل التسويق، استقبال الاشتراكات، معالجة الشكاوى، ودعم الزبائن، إضافة إلى ضمان جودة الخدمات وتقريبها من المستخدمين عبر الوكالات ونقاط التواجد.

- **مصلحة البيع للجمهور الواسع:** تعتبر من أهم المصالح التجارية في المؤسسة، حيث تتولى تسويق خدمات اتصالات الجزائر لفئة الأفراد، مثل خدمات الهاتف الثابت والإنترنت. كما تقوم باستقبال طلبات الاشتراك الجديدة، معالجة شكاوى الزبائن، متابعة ملفاتهم التجارية، وتقديم المعلومات المتعلقة بالعروض والخدمات المختلفة، إضافة إلى السهر على تحقيق أهداف المبيعات وتحسين جودة الخدمة المقدمة للزبائن.
- **مصلحة الدعم التجاري:** تعمل هذه المصلحة على توفير الدعم التقني والإداري للنشاط التجاري، إذ تقوم بمتابعة الأنظمة التجارية المستعملة داخل المؤسسة وضمان حسن سير العمليات التجارية. كما تساهم في حل المشاكل التقنية المرتبطة بالخدمات التجارية وتقديم المساعدة للوكالات التجارية ومختلف المصالح المرتبطة بالنشاط التجاري.

- **مصلحة الزبائن المؤسساتيين (Corporate) :** تختص بالتعامل مع المؤسسات والإدارات العمومية والخاصة، حيث تقدم لهم خدمات الاتصالات والإنترنت والحلول الرقمية المناسبة لاحتياجاتهم. كما تتولى دراسة احتياجات هذه المؤسسات، إعداد العقود، متابعة تنفيذ الخدمات، وضمان استمرارية الخدمة التقنية والتجارية لفائدة الزبائن المهنيين.
- **الوكالات التجارية:** تمثل الواجهة الأساسية للمؤسسة أمام الزبائن، إذ يتم من خلالها استقبال المواطنين وتقديم مختلف الخدمات التجارية، مثل دفع الفواتير، طلب الاشتراكات، تعديل العقود، والاستفسار عن الخدمات والعروض. كما تساهم في تعزيز العلاقة بين المؤسسة والزبائن وتحسين مستوى رضاهم.
- **نقاط التواجد:** تعد فضاءات تقنية وتجارية تابعة للمؤسسة تهدف إلى تقريب الخدمات من الزبائن وتسهيل التدخلات التقنية والتجارية في مختلف المناطق، خاصة المناطق البعيدة.
- **المركز التقني للمؤسسات:** يتولى المتابعة التقنية الخاصة بخدمات المؤسسات، حيث يعمل على مراقبة الشبكات والتجهيزات التقنية الخاصة بالزبائن المؤسساتيين وضمان استمرارية الخدمة ومعالجة الأعطال التقنية في أسرع وقت.

2. المصالح التقنية

تختص هذه المصالح بتطوير وصيانة البنية التحتية لشبكات الاتصالات. وتشمل التخطيط والدراسات، تسيير شبكات النفاذ والنقل، صيانة التجهيزات، وضمان استمرارية الخدمات التقنية مثل الهاتف والإنترنت.

- **مصلحة الدراسات وتخطيط شبكة النفاذ:** تتكفل بإنجاز الدراسات التقنية المتعلقة بتوسعة وتطوير شبكات الاتصالات، كما تقوم بإعداد المخططات التقنية الخاصة

بالمشاريع الجديدة، ودراسة احتياجات المناطق من الشبكات والتجهيزات، إضافة إلى متابعة مشاريع تطوير البنية التحتية للاتصالات.

- **مصلحة شبكة النفاذ:** تشرف على تسيير واستغلال شبكة النفاذ التي تربط المشتركين بشبكة الاتصالات، كما تتولى صيانة الخطوط والتجهيزات التقنية، وضمان استمرارية خدمات الهاتف والإنترنت للمشتركين.
- **مصلحة شبكة النقل:** تقوم بتسيير وصيانة شبكات نقل المعطيات والاتصالات، بما في ذلك شبكات الألياف البصرية والروابط الراديوية، حيث تضمن نقل المعلومات بين مختلف المراكز والتجهيزات التابعة للمؤسسة.
- **مركز الطاقة والبيئة:** يهتم بتوفير الطاقة الكهربائية اللازمة لعمل التجهيزات التقنية وضمان استمرارية تشغيلها، كما يشرف على تجهيزات الحماية والبيئة المتعلقة بالمنشآت التقنية، إضافة إلى متابعة أنظمة التهوية والطاقة الاحتياطية.
- **مركز صيانة شبكة النفاذ:** يقوم بأعمال الصيانة الدورية والتدخل السريع لمعالجة الأعطال التقنية الخاصة بشبكة النفاذ، بهدف ضمان استمرارية الخدمة وتحسين جودة الشبكة.
- **وحدة صيانة التجهيزات:** تعمل على صيانة وإصلاح التجهيزات والأجهزة التقنية المستعملة داخل المؤسسة، والتأكد من جاهزيتها للعمل بشكل دائم.
- **وحدة المتابعة والمراقبة:** تسهر على متابعة تنفيذ المشاريع والأشغال التقنية، ومراقبة مدى احترام المعايير التقنية والآجال المحددة لإنجاز المشاريع.
- **وحدة الدراسات:** تنجز الدراسات التقنية المتعلقة بمختلف المشاريع والتوسعات الخاصة بالشبكة، وتقدم الحلول التقنية المناسبة لتحسين أداء الشبكات.
- **وحدة تسيير الهياكل الشبكية:** تتكفل بتسيير البنية التحتية الخاصة بالشبكات، مثل الأعمدة والقنوات والتجهيزات المرتبطة بها، والعمل على صيانتها وحمايتها.

3. المصالح المالية والمحاسبية

تتولى هذه المصالح تسيير الموارد المالية للمؤسسة، من خلال إعداد الميزانية، تسجيل العمليات المحاسبية، ومتابعة الخزينة. هدفها الأساسي هو ضمان التوازن المالي والدقة في تسجيل ومراقبة العمليات المالية.

- **مصلحة الميزانية:** تقوم بإعداد الميزانية السنوية للمؤسسة وتوزيع الاعتمادات المالية على مختلف المصالح، كما تتولى متابعة تنفيذ الميزانية ومراقبة النفقات والإيرادات لضمان التوازن المالي للمؤسسة.
- **مصلحة المحاسبة:** تتكفل بتسجيل جميع العمليات المالية والمحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي، وإعداد الوثائق المحاسبية والقوائم المالية، مثل الميزانية وجدول حسابات النتائج، بالإضافة إلى متابعة الحسابات المختلفة للمؤسسة.
- **مصلحة الخزينة:** تشرف على العمليات المالية اليومية للمؤسسة، مثل التحصيلات والمدفوعات، ومتابعة الحسابات البنكية والسيولة النقدية، مع الحرص على توفير الموارد المالية اللازمة لسير النشاط.

4. مصالح الموارد البشرية

تركز على تسيير العنصر البشري داخل المؤسسة، من خلال التكوين، تطوير الكفاءات، وتسيير الأجور والامتيازات الاجتماعية، بما يضمن تحسين أداء العمال وتحفيزهم.

- **مصلحة تطوير الموارد البشرية والتكوين:** تهتم بتطوير كفاءات العمال من خلال تنظيم الدورات التكوينية والبرامج التدريبية، كما تعمل على تقييم الأداء المهني للعمال وتحسين مهاراتهم بما يتناسب مع احتياجات المؤسسة.

- **مصلحة الأجور والامتيازات الاجتماعية:** تتكفل بإعداد الرواتب والتعويضات الخاصة بالعمال، إضافة إلى تسيير الحقوق الاجتماعية مثل الضمان الاجتماعي والعطل والتأمينات والخدمات الاجتماعية.

5. مصالح الدعم والإدارة

تعمل هذه المصالح على توفير كل الوسائل الضرورية لسير المؤسسة، مثل الشراء، اللوجستيك، الممتلكات، نظم المعلومات، والشؤون القانونية، إضافة إلى الأرشيف والوثائق.

- **مصلحة الشراء:** تقوم بتوفير احتياجات المؤسسة من معدات وتجهيزات ومواد مختلفة، من خلال إبرام الصفقات ومتابعة عمليات التموين وفق القوانين والإجراءات المعمول بها.
- **مصلحة اللوجستيك:** تشرف على تسيير وسائل النقل والمخازن والوسائل المادية للمؤسسة، كما تضمن توفير الوسائل الضرورية لسير النشاطات المختلفة.
- **مصلحة الممتلكات والتأمينات:** تتكفل بتسيير ممتلكات المؤسسة من عقارات وتجهيزات ومعدات، ومتابعة ملفات التأمين الخاصة بها وحمايتها من المخاطر المختلفة.
- **مصلحة الوسائل العامة:** تعمل على توفير الوسائل والتجهيزات الضرورية لسير العمل الإداري والتقني داخل المؤسسة، مثل الأثاث واللوازم المكتبية والخدمات العامة.
- **مصلحة نظم المعلومات:** تدير الأنظمة المعلوماتية وقواعد البيانات والشبكات الداخلية للمؤسسة، كما تسهر على حماية المعلومات وضمان حسن سير الأنظمة الرقمية.
- **مصلحة الشؤون القانونية:** تتكفل بمتابعة الجوانب القانونية للمؤسسة، مثل إعداد العقود، متابعة القضايا والنزاعات، وتقديم الاستشارات القانونية للإدارة.

- **مصلحة الأرشيف والتوثيق:** تعمل على حفظ وتنظيم الوثائق والملفات الإدارية والتقنية والمحاسبية للمؤسسة، مع ضمان سهولة الرجوع إليها عند الحاجة.

6. مصالح الرقابة والمتابعة

تختص بمراقبة مختلف نشاطات المؤسسة داخليًا، سواء كانت مالية أو تقنية أو تجارية، بهدف التأكد من احترام القوانين والمعايير وتحسين الأداء العام.

- **المفتشية المحلية:** تقوم بعمليات التفتيش والرقابة الداخلية على مختلف مصالح المؤسسة، بهدف التأكد من احترام القوانين والإجراءات وتحسين الأداء الإداري والمالي.
- **مراقب المالية والتجاري:** يتولى مراقبة العمليات المالية والتجارية، والتأكد من سلامة المعاملات واحترام القواعد المحاسبية والتجارية المعمول بها.
- **المراقب التقني:** يشرف على مراقبة النشاطات والتجهيزات التقنية والتأكد من مطابقتها للمعايير التقنية المطلوبة.

7. مصالح أخرى

تشمل وظائف مساندة مثل الأمن والنظافة، الاتصال الداخلي والخارجي، والنشاطات الاجتماعية، وهي تهدف إلى تحسين بيئة العمل وتعزيز التواصل داخل المؤسسة.

- **مصلحة النظافة والأمن:** تسهر على توفير بيئة عمل آمنة ونظيفة داخل المؤسسة، من خلال تطبيق إجراءات الوقاية والأمن الصناعي وحماية العمال والممتلكات.
- **خلية الاتصال:** تتكفل بالاتصال الداخلي والخارجي للمؤسسة، ونقل المعلومات بين الإدارة والعمال، إضافة إلى تحسين صورة المؤسسة لدى الجمهور.

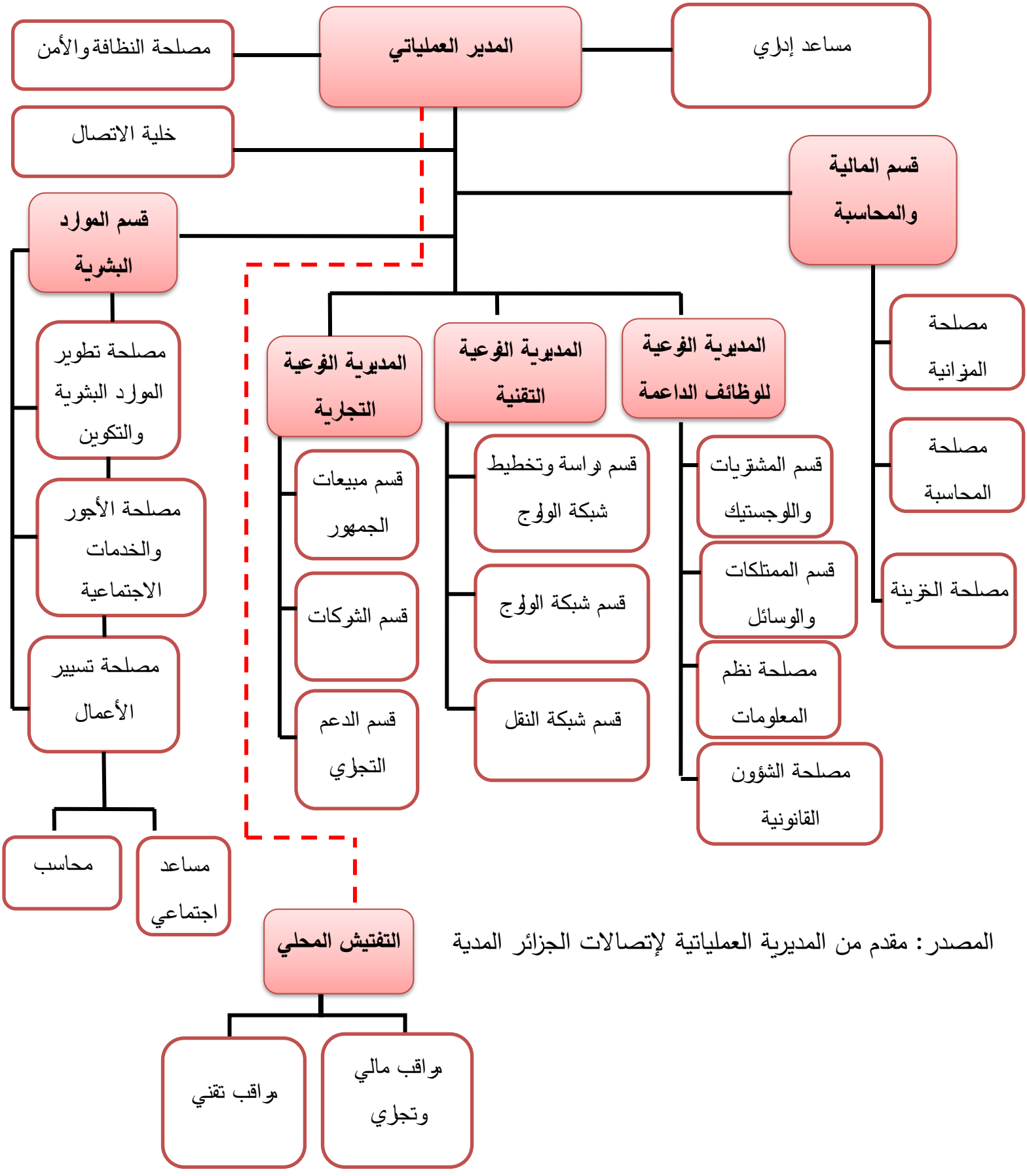
- **مصلحة تسيير الأعمال الاجتماعية:** تهتم بتنظيم النشاطات الاجتماعية والثقافية والرياضية لفائدة العمال، وتقديم مختلف الخدمات الاجتماعية التي تساهم في تحسين الظروف الاجتماعية والمهنية للموظفين .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية لإتصالات الجزائر

يهدف هذا المطلب إلى عرض الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية لاتصالات الجزائر لولاية المدية، باعتباره الإطار الذي يحدد توزيع المهام والمسؤوليات داخل المؤسسة، ويبين مختلف المصالح والأقسام المكونة لها. ويُعد الهيكل التنظيمي أداة أساسية لفهم طريقة سير العمل داخل المؤسسة، وكيفية التنسيق بين الوظائف التقنية والتجارية والإدارية والمالية.

ومن خلال ماطرحناه سابقا في مصالح المؤسسة سيتم توضيح موقع كل مصلحة في هذا المخطط

شكل03-01: مخطط يمثل الهيكل التنظيمي للمديرية العملياتية لاتصلات الجزائر



المصدر: مقدم من المديرية العملياتية لإتصالات الجزائر المدية

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول في اتصالات الجزائر

سنتناول من خلال هذا المبحث واقع الممارسات المحاسبية المتعلقة بمعالجة أصول مؤسسة إتصالات الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث يُخصص المطلب الأول لدراسة كيفية معالجة الأصول الملموسة، بينما يتطرق المطلب الثاني إلى المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة، أما المطلب الثالث فيتناول مجموعة من الاقتراحات والتوصيات التي من شأنها المساهمة في تحسين عمليات المعالجة المحاسبية والإفصاح المالي داخل المؤسسة.

المطلب الأول: المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة في المؤسسة

تخضع الأصول الملموسة داخل مؤسسة إتصالات الجزائر لجملة من المعالجات والإجراءات المحاسبية التي ينظمها النظام المحاسبي المالي، بداية من شروط الاعتراف بالأصل وتحديد تاريخ حيازته، وصولاً إلى كيفية قياس تكلفته الأولية، ثم معالجة اهتلاكه خلال سنوات الاستعمال، إضافة إلى كيفية عرضه والإفصاح عنه في القوائم المالية.

الفرع الأول: طبيعة الأصول الملموسة وشروط الاعتراف بها

تكتسي الأصول الملموسة أهمية كبيرة داخل مؤسسة اتصالات الجزائر بالنظر إلى طبيعة نشاطها المرتبط بتقديم خدمات الهاتف والأنترنت، مما يستدعي امتلاك تجهيزات وبنية تحتية متنوعة تضمن استمرارية النشاط وتحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية. وتشمل هذه الأصول التجهيزات الإدارية، وسائل النقل، أجهزة الإعلام الآلي، ومحطات وشبكات الاتصالات، والتي تسجل ضمن حسابات التثبيتات العينية، خاصة الحسابين(21x و23x).

وتعد شبكات الهاتف والأنترنت من أهم الأصول الملموسة بالمؤسسة، باعتبارها الوسيلة الأساسية لتقديم الخدمات وتحقيق الإيرادات. وتعترف المؤسسة بهذه الأصول وفق شروط IAS 16، والمتمثلة في احتمال تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية وإمكانية قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق.

كما تعتمد المؤسسة على نموذج التكلفة التاريخية في تقييم التثبيتات الملموسة، سواء للأصول المقتناة أو المنجزة في إطار مشاريع التوسعة وربط الشبكات، باعتبارها استثمارات طويلة الأجل تستعمل لعدة سنوات.

الفرع الثاني: القياس الأولي للأصول الملموسة

عند اقتناء الأصل تعتمد مؤسسة اتصالات الجزائر في القياس الأولي للأصول الملموسة على التكلفة التاريخية، حيث يتم إثبات الأصل بالتكلفة التي تحملتها المؤسسة من أجل اقتنائه أو إنجازه وتجهيزه للاستعمال. ويشمل ذلك مختلف النفقات الضرورية المرتبطة مباشرة بالأصل، بما يسمح بوضعه في الحالة التشغيلية المناسبة لاستعماله وتحقيق المنفعة الاقتصادية المرجوة منه.

وفيما يتعلق بالمشاريع الخاصة بإنجاز شبكات الهاتف والأنترنت، فإن تكلفة الأصل لا تقتصر فقط على تكلفة اقتناء الأسلاك، بل تشمل أيضًا مختلف المصاريف المرتبطة بعملية الإنجاز، مثل تكاليف الحفر، والآلات المستعملة، وأجور العمال، وتكاليف النقل، وغيرها من التكاليف التقنية المرتبطة مباشرة بالمشروع. وغالبًا ما يتم تنفيذ هذه المشاريع من طرف مقاولين متعاقدين مع المؤسسة، حيث يتولى المقاول إنجاز الأشغال ثم يقوم بإصدار فاتورة تتضمن مجموع التكاليف التي تم صرفها مضافًا إليها هامش الربح الخاص به.

وقد بينت الدراسة التطبيقية وجود مثال يتعلق بفاتورة خدمات ربط منطقة بشبكة الهاتف والأنترنت، حيث تم إدراج مختلف هذه التكاليف ضمن تكلفة التثبيت. كما أوضحت الدراسة أن المؤسسة تقوم قبل تسوية الفواتير بإرسال لجان مختصة للتأكد من مطابقة المشروع المنجز مع المعلومات الواردة في الفواتير والوثائق التقنية والمحاسبية الخاصة بالمشروع، وهو ما يعكس وجود نظام رقابي داخلي يهدف إلى ضمان صحة التكاليف المسجلة وشفافية العمليات المتعلقة بالاستثمارات.

التحقق من مطابقة الأشغال: تقوم المؤسسة بتسديد المبالغ المستحقة للمقاول مع اقتطاع نسبة ضمان مؤقت تعرف باسم (RG) بنسبة 5%، وذلك كإجراء احتياطي تحسبًا لظهور أي نقائص أو مشاكل مستقبلية مرتبطة بالمشروع. وبعد انتهاء مدة الضمان وعدم تسجيل أي خلل، يتم تسديد المبلغ المتبقي للمقاول.

مثال: تحصلت المؤسسة عل فاتورة في نهاية دورة 2025 تحتوي على بيانات متعلقة بعملية إمداد لأسلاك ألياف بصرية لم تنتهي بعد الملحق (01)، حيث توضح هذه الفاتورة كل التكاليف التي قام المقاول بصرفها على المشروع.

جدول 03-01: فاتورة أشغال لعملية تمديد اسلاك الألياف البصرية

N°ARTICLE	Désignation des prestations	Unité	Quantité	Prix unitaire	prix Totale
1	وضع كابل الألياف البصرية داخل القنوات مع التثبيت	متر طولي	1350	100,00	135 000,00
2	وضع كابل الألياف البصرية على الواجهات	متر طولي	1260	80,00	100 800,00
3	وضع علامات تعريف لجميع أنواع الكوابل	متر طولي	250	200,00	50 000,00
4	تركيب المقاسم البصرية (Splitter)	وحدة	60	200,00	12 000,00
5	تركيب صناديق ربط المشتركين	وحدة	15	1 500,00	22 500,00
6	ربط واختبار وقياس كابل الألياف البصرية	وحدة	47	1 000,00	47 000,00
7	نقل المعدات والمناولة	طن/كم	1.5	81,00	121,50
8	تنظيف غرف التفتيش	م3	2	3 000,00	6 000,00

9	إصلاح الأعطال مع توفير المواد اللازمة	متر طولي	2	2 000,00	4 000,00
10	حفر وتثبيت الفتحات في البناء	وحدة	6	518,00	3 108,00
11	تثبيت القنوات المعدنية على الواجهات والأعمدة	وحدة	4	868,00	3 472,00
12	عمود بسيط بطول 8 أمتار	وحدة	5	3 915,00	19 575,00
13	تركيب وتجهيز الملحقات المختلفة	وحدة	30	783,00	23 490,00
				Ht	427 066,50
				R.G	21 353,32
				TTC	405713,17

المصدر: من اعداد الطالبين بناءا على وثائق المؤسسة الملحق(01)

ويكون التسجيل لهذه العملية كالتالي، الملحق(02):

232530		2025/12/03 أشغال اسلاك ألياف بصرية قيد الإنجاز	427066,50	
	404700	R.G		21 353,32
	404211	موردو التثبيتات		405713,17
		فاتورة رقم 2025/04 تمديدات أسلاك		
404211		2025/12/03 موردو التثبيتات	405713,17	
	512	حسابات جارية بنوك		405713,17
		تسديد لقيمة الفاتورة		

وعندما تنتهي الأشغال يقوم المحاسب بترصيد حساب 23 باعتباره حساب وسيطي في حالة انتهاء الدورة قبل انتهاء الأشغال، ويكون التسجيل كالتالي:

218520		2026/03/24 أسلاك ممددة ومثبتة	405713,17	
	232530	حسابات جارية بنوك		405713,17

أما بالنسبة لبقية الأصول الملموسة، مثل السيارات والتجهيزات المكتبية وأجهزة الإعلام الآلي، فإن تكلفة الأصل تشمل سعر الشراء إضافة إلى مصاريف النقل والتركيب وغيرها من التكاليف اللازمة لجعل الأصل جاهزًا للاستعمال. كما تخضع عمليات الاستثمار داخل المؤسسة إلى تنظيم إداري، حيث لا يسمح للمديريات المحلية باقتناء استثمارات تتجاوز قيمتها 30 مليون دينار جزائري، إذ تعود صلاحية هذه العمليات إلى المديرية العامة التي تتولى إبرام الصفقات والاتفاقيات المركزية مع الموردين، ثم تقوم بتوزيع الأصول على مختلف الوحدات التابعة للمؤسسة.

مثال: تحصلت المؤسسة بتاريخ 2024/04/21 علي ملف يحتوي علي فاتورة حيازة، الملحق (03) تتضمن ما يلي:

- الة النسخ 40000.00؛

يكون التسجيل لتلك العمليات كالتالي :

		2024/04/21		
218320		آلة نسخ	40000.00	
445620		TVA	7600.00	
	404200	موردو التثبيتات		47600.00
		شراء آلة نسخ		

ومن ثم يظهر ح/404 دائن لدى مصلحة الخزينة دائن حيث تتم عملية السداد على مستوى تلك المصلحة ويقوم بتسجيل قيد التسديد وماعلى المحاسب سوى المصادقة عليه

		2024/04/21		
404200		موردو التثبيتات	7600.00	
	512	حسابات جارية بنوك		47600.00
		تسديد قيمة الفاتورة		

الفرع الثالث: حساب الاهتلاك واختبار تدهور القيم

بعد إدراج الأصل ضمن التثبيتات الملموسة ودخوله حيز الاستغلال، تعتمد مؤسسة اتصالات الجزائر على نظام معلوماتي يسمح بمتابعة الأصول واحتساب الاهتلاك بطريقة آلية ومنظمة. وتقوم مصلحة الممتلكات بمنح كل أصل ملصقًا خاصًا يحتوي على رمز (QR) يميز الأصل عن غيره داخل النظام، ويتضمن مختلف المعلومات المتعلقة به، مثل تكلفة الاقتناء، والعمر الإنتاجي، وتاريخ بداية الاستعمال، وقيمة الاهتلاك، وغيرها من البيانات التقنية والمحاسبية.

ويبدأ احتساب الاهتلاك ابتداءً من تاريخ دخول الأصل حيز الاستغلال، أي من التاريخ الذي يصبح فيه الأصل جاهزًا للاستعمال وتحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية، وهو ما يتوافق مع متطلبات IAS 16. كما تعتمد المؤسسة طريقة الاهتلاك الخطي بالنسبة لجميع فئات التثبيتات. ويتم احتساب قسط الاهتلاك السنوي بقسمة تكلفة حيازة الأصل على عمره الإنتاجي المقدر.

وقد أوضحت الدراسة التطبيقية مدد ومعدلات الاهتلاك المطبقة داخل المؤسسة، حيث يتم إهتلاك حسب الجدول الموضح .

جدول 03-02: جدول يمثل العمر الإنتاجي ومعدلات الإهتلاك المحددة من المديرية العامة

الأصل	العمر الإنتاجي	معدل الإهتلاك
مباني	50 سنة	%2
هياكل البنية التحتية	10 سنوات	%10
المنشآت التحتية	10 سنوات	%10
الآلات والمعادن	8 سنوات	%12.5

معدات النقل	4 سنوات	%25
معدات النقل الخفيفة	5 سنوات	%20
معدات المكتب	3 سنوات	%12.5
معدات تكنولوجيا المعلومات	3 سنوات	%33
التعبئة التغليف لإرجاع	7 سنوات	%15
المرافق	5 سنوات	%20
معدات أخرى	8 سنوات	%12.5
مباني إجتماعية	50 سنة	%2
مواد إجتماعية	7 سنوات	%15
تجهيزات و معدات منزلية	7 سنوات	%15
مرافق إجتماعية	20 سنة	%5

المصدر: من إعداد الطالبين بناءا على وثائق مقدمة من المؤسسة الملحق (04)

كما يتم تسجيل أقساط الاهتلاك محاسبيًا في نهاية كل سنة مالية ضمن حسابات مخصصات الاهتلاك.

وتتم عملية احتساب الاهتلاك آليًا من خلال نظام (Service du Patrimoine)، ثم تنتقل المعلومات المتعلقة بالأصل بصورة تلقائية إلى برنامج Oracle المستخدم في المعالجة المحاسبية داخل المؤسسة، حيث يتولى المحاسب مراجعة العملية والمصادقة عليها حتى تصبح رسمية ضمن السجلات المحاسبية.

أما فيما يتعلق بخسائر القيمة، فقد بينت الدراسة أن المؤسسة لا تعتمد إعادة تقييم التثبيتات وفق القيمة العادلة، بسبب غياب سوق مالية نشطة تسمح بتحديد هذه القيمة بشكل موثوق، وبالتالي فإن المؤسسة تعتمد نموذج التكلفة التاريخية في القياس اللاحق للأصول.

جدول 03-03: اهتلاكات التثبيتات لسنة 2025

	القيمة الأصلية	ع.إ	تاريخ الفوترة	اهتلاك سنة الأولى	ق.م.ص
كرسي زائر	3200.00	5	2025/05/20	373,33	826,67
مثقاب كهربائي	6500.00	5	2025/01/28	1 191,67	308,33
مثقاب طرقي	6800.00	5	2025/10/16	226,67	573,33
قنوات/تمديدات	17712850.99	15	2025/08/10	492 023,64	827,35 220 17

المصدر: من إعداد الطالبين وفقا لوثائق المؤسسة الملحق (05)

التسجيل المحاسبي للإهتلاك:

681		2025/12/31 مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيم	493 815,31	
	281831	قسط إهتلاك الكرسي		373,33
	281810	قسط إهتلاك المثقاب الكهربائي		1 191,67
	281810	قسط إهتلاك مثقاب طرقي		226,67
	281526	قيط إهتلاك القنوات والتمديدات		492 023,64

عند قيام المؤسسة بالتنازل عن بعض التثبيتات المهتلكة كليًا لشركة اخرى(ENR)، يتم إثبات عملية الخروج من الذمة المالية من خلال حذف قيمة الأصل وإهتلاكاته المتراكمة، ثم تسجيل مبلغ التنازل ضمن نواتج التنازل عن التثبيتات. ففي الحالة المدروسة، نلاحظ أن القيمة الأصلية للتجهيزات تساوي مجموع الإهتلاكات المتراكمة، مما يعني أن القيمة المتبقية معدومة، وبالتالي فإن كامل سعر البيع يمثل فائض قيمة .(Plus-value) وعليه يتم التسجيل المحاسبي بإثبات حساب الزبون أو الخزينة بالمبلغ المحصل عليه، مع إلغاء حساب الأصل وحساب الإهتلاكات المتراكمة المقابلة له، وتسجيل الفرق في الحساب 752 الخاص بفوائض التنازل عن التثبيتات.

أما في خصوص اختبار تدهور القيمة فيعد من أهم الإجراءات المحاسبية التي تهدف إلى التأكد من أن قيمة الأصول المسجلة في القوائم المالية لا تتجاوز قيمتها القابلة للاسترداد، وذلك وفقًا لمبادئ النظام المحاسبي المالي والمعايير الدوليةIAS/IFRS ، خاصة معيار IAS 36 المتعلق بتدهور قيمة الأصول.

في مؤسسة اتصالات الجزائر، يتم تطبيق هذا الاختبار خصوصًا على الأصول طويلة الأجل مثل:

- التجهيزات التقنية وشبكات الاتصالات
- البرامج المعلوماتية والأنظمة
- البنى التحتية (الأبراج، الكوابل، مراكز البيانات)

ومع ذلك، نادراً ما يتم تسجيل خسائر أو فائض في تدهور القيمة داخل المؤسسة، وذلك بسبب غياب سوق فعالة يمكن الاعتماد عليها لتحديد القيم العادلة بشكل دقيق، إضافة إلى صعوبة تقدير القيم الاستعمالية لبعض الأصول التقنية المتخصصة، مما يجعل عمليات التقييم تعتمد بدرجة كبيرة على التقديرات الداخلية والمعايير المحاسبية المعتمدة.

مثال: للمؤسسة كرسي عامل اهتلك كليا وتم التنازل عنه لشركة ENR الملحق(07).

281831		N إهتلاك تجهيزات المكتب	7200.00	
	218310	تجهيزات المكتب انتهاء العمر الإنتاجي للتثبيت		7200.00

ويكون التسجيل لعملية التنازل كالتالي:

512		N حسابات جارية بنوك	541,34	
	752	فوائض القيم نتيجة خروج الأصل عملية التنازل عن الكرسي		541,34

الفرع الرابع: عرض الأصول الملموسة والإفصاح عنها

تعتمد مؤسسة اتصالات الجزائر في عرض الأصول الملموسة والإفصاح عنها على نظام معلوماتي وتنظيم داخلي يسمح بتوفير معلومات دقيقة حول مختلف التثبيتات. وتحتوي الملصقات التعريفية الخاصة بالأصول على جميع البيانات المتعلقة بها، مثل:

- ✓ تكلفة الأصل؛
- ✓ العمر الإنتاجي؛
- ✓ تاريخ بداية الاستعمال؛
- ✓ قيمة الاهتلاك؛
- ✓ القيمة المحاسبية الصافية في نهاية كل سنة؛
- ✓ مما يسهل عمليات الجرد والمتابعة والرقابة الداخلية.

كما يتم عرض الأصول ضمن الميزانية وفق مبدأ السيولة، حيث تدرج التثبيتات ضمن الأصول غير الجارية، مع إظهار الاهتلاكات والمؤونات المتعلقة بها. وتحتوي القوائم المالية للمؤسسة على معلومات تخص الدورة المالية الحالية والدورة السابقة، مما يسمح بإجراء المقارنات وتحليل تطور الأصول الثابتة داخل المؤسسة.

ومن خلال دراسة معالجة الأصول الملموسة داخل مؤسسة اتصالات الجزائر، يتضح وجود توافق معتبر بين الممارسات المحاسبية المعتمدة داخل المؤسسة ومتطلبات IAS 16، خاصة فيما يتعلق بالاعتراف بالأصول، وإدراج التكاليف المباشرة ضمن تكلفة الأصل، واحتساب الاهتلاك بعد جاهزية الأصل للاستعمال، إضافة إلى اعتماد أنظمة معلوماتية تساعد على تحسين الرقابة والمتابعة وضمان جودة المعلومات المحاسبية المتعلقة بالتثبيتات الملموسة.

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة في المؤسسة

تعتبر الأصول غير الملموسة من العناصر المهمة داخل اتصالات الجزائر، نظرا لاعتماد المؤسسة بشكل كبير على الأنظمة المعلوماتية والتطبيقات الرقمية والبرمجيات المختلفة في تسيير نشاطها المرتبط بخدمات الهاتف والأنترنت والاتصالات. وتشمل هذه الأصول برامج الإعلام الآلي، رخص الاستغلال، التطبيقات المعلوماتية، حقوق التأليف، وقواعد البيانات وغيرها من الأصول المعنوية التي تساعد المؤسسة على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية.

وتتم معالجة هذه الأصول وفقا لأحكام النظام المحاسبي المالي SCF المستمد من معايير المحاسبة الدولية، خاصة المعيار IAS 38 المتعلق بالأصول غير الملموسة.

الفرع الأول: الاعتراف بالأصول غير الملموسة

يتم الاعتراف بالأصول المعنوية في المحاسبة المالية عندما تتوفر مجموعة من الشروط التي تسمح باعتبار النفقة أصلًا معنويًا وليس مجرد عبء أو مصروف دوري. وقد أشار المعيار الدولي IAS 38 والنظام المحاسبي المالي الجزائري إلى أن الأصل المعنوي يجب أن يكون أصلًا غير نقدي، قابلًا للتحديد، وليس له كيان مادي، مع إمكانية السيطرة عليه وتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية منه.

كما يشترط للاعتراف بالأصل المعنوي ما يلي:

- توقع منافع اقتصادية مستقبلية؛
- إمكانية قياس تكلفته بطريقة موثوقة؛
- سيطرة المؤسسة عليه.

بناءا على هذا الشرط الأخير بعض الأنظمة والبرامج ذات القيمة المرتفعة، خاصة التي تفوق 30.000.000 دج، لا يظهر لها أي تسجيل محاسبي على مستوى المديرية العملياتية لولاية المدية، وذلك لأنها تكون مسجلة ومتابعة مركزيًا على مستوى المديرية العامة، باعتبارها صاحبة عملية الاقتناء والتسيير المركزي لهذه الأنظمة، كما هو موضح في ميزانية المختصرة المؤسسة الملحق (06) لانرى لأي تثبيتات معنوية مسجلة وفق أصول المؤسسة

الفرع الثاني: القياس الأولي للأصول المعنوية

يتم القياس الأولي للأصول المعنوية وفق قاعدة التكلفة التاريخية، حيث تسجل الأصول عند اقتنائها بالتكلفة الفعلية التي تحملتها المؤسسة للحصول عليها وتجهيزها للاستعمال .

وتشمل تكلفة الاقتناء:

- سعر الشراء؛
- الرسوم الجمركية والضرائب غير القابلة للاسترجاع؛
- الأتعاب القانونية والمهنية؛
- المصاريف المباشرة اللازمة لجعل الأصل جاهزًا للاستعمال .

أما في حالة الإنتاج الداخلي للأصل المعنوي، مثل تطوير البرمجيات داخل المؤسسة، حيث نميز بين تكاليف البحث وتكاليف التطوير، تكاليف البحث تعبر عن مصاريف تدرج في حساب النتائج، أما عند تحقق شرط المنافع الاقتصادية للأصل المعنوي فيسجل ضمن الميزانية بمصاريف الإنتاج، أي مصاريف التطوير

مثال تطبيقي : تم إعداد المثال من طرف الباحث لغرض التوضيح.

قامت المؤسسة باقتناء برنامج معلوماتي بقيمة 2.000.000 دج نقدًا، مع وجود مصاريف تركيب وإعداد بقيمة 100.000 دج.

		N		
204		برمجيات معلوماتية	2100000.00	
4456		TVA	399000.00	
	404	موردو التثبيتات		2499000.00
		اقتناء برمجيات		

الفرع الثالث: القياس الإستهلاك واختبار تدهور القيمة

بعد الاعتراف الأولي، تخضع الأصول المعنوية للقياس اللاحق من خلال:

- الاهتلاك؛
- خسائر القيمة.

ويتم توزيع القيمة القابلة للاهتلاك على العمر الإنتاجي للأصل بطريقة منتظمة، وغالبًا باستعمال طريقة القسط الثابت .

وقد حدد النظام المحاسبي المالي الجزائري مدة اهتلاك الأصول المعنوية بحيث لا تتجاوز 20 سنة إلا في حالات مبررة مع ضرورة الإفصاح عنها .

كما يتم إثبات خسائر القيمة عند انخفاض المنفعة الاقتصادية المتوقعة من الأصل، وذلك باستخدام حسابات: ح/290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية .

مثال تطبيقي : تم إعداد المثال من طرف الباحث لغرض التوضيح.

إذا كان برنامج معلوماتي قيمته 2.100.000 دج وعمره الإنتاجي 5 سنوات:

قسط الاهتلاك السنوي في حالة استخدام الأصل لمدة عام كامل = 2.100.000 ÷ 5 = 420.000 دج

التسجيل في اليومية:

681		31/12/N مخصصات الإهتلاك والمؤوات وخسائر القيم	420000.00	
	2804	قسط إهتلاك برامج معلوماتية اقتناء برمجيات		420000.00

الفرع الرابع: الإفصاح والعرض في القوائم المالية

تظهر الأصول المعنوية في الميزانية ضمن التثبيتات المعنوية بالقيمة الصافية بعد طرح الاهتلاكات وخسائر القيمة .

كما يوجب النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية الإفصاح عن مجموعة من المعلومات المتعلقة بالأصول المعنوية، من أهمها:

- طبيعة الأصل المعنوي؛
- طريقة الاهتلاك المعتمدة؛
- العمر الإنتاجي؛
- قيمة الاهتلاك السنوي؛
- خسائر القيمة المسجلة؛
- عمليات إعادة التقييم إن وجدت .

ويهدف هذا الإفصاح إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية وتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

وفي مؤسسة اتصالات الجزائر، تظهر البرمجيات والأنظمة المعلوماتية ضمن بند التثبيتات المعنوية، بينما تبقى بعض الأنظمة المركزية الكبرى غير ظاهرة على مستوى المديرية العملياتية بسبب تسجيلها مركزيًا على مستوى المديرية العامة، وهو ما يؤثر على طريقة عرض هذه الأصول داخل القوائم المالية المحلية للمديرية، كما هو موضح في الميزانية المختصرة للمؤسسة لايوجد لأي استثمار معنوي لأن غالبية الإستثمارات غير الملموسة يفوق قيمتها 3.000.000 دج، الملحق(05)

المطلب الثالث: اقتراحات لتحسين المعالجة المحاسبية والإفصاح عن الأصول في مؤسسة اتصالات الجزائر

في ظل التحديات المرتبطة بتطبيق النظام المحاسبي المالي داخل مؤسسة اتصالات الجزائر، يمكن تقديم مجموعة من الاقتراحات الهادفة إلى تحسين جودة المعالجة المحاسبية وتعزيز شفافية الإفصاح عن الأصول.

الفرع الأول: اقتراحات لتحسين المعالجة المحاسبية للأصول

ينبغي تعزيز احترام شروط الاعتراف بالأصل (السيطرة، القياس الموثوق للتكلفة، وتوقع المنافع الاقتصادية المستقبلية)، خاصة فيما يتعلق بالبرامج المعلوماتية المركزية مثل Oracle وNGBSS التي لا تتوفر فيها شروط السيطرة على مستوى المديريات الولائية، مما يبرر عدم تسجيلها محاسبيًا محليًا.

كما يُستحسن مراجعة طرق الاهتلاك بشكل دوري وربطها بالعمر الإنتاجي الحقيقي للأصول، بدل الاعتماد على معدلات ثابتة لا تعكس الاستعمال الفعلي، مع ضرورة إدراج القيمة المتبقية لبعض الأصول عند نهاية عمرها الإنتاجي، خصوصًا تلك التي يتم بيعها أو التنازل عنها، بما يضمن دقة أكبر في احتساب الاهتلاك.

إضافة إلى ذلك، من المهم إجراء اختبارات دورية لتدني قيمة الأصول التكنولوجية والمعلوماتية وفق معيار IAS 36 ، مع تحسين التمييز بين النفقات القابلة للرسملة وتلك التي تُحمّل كأعباء، خاصة في مجالات البحث والتطوير.

ورغم إمكانية إعادة التقييم، فإن غياب سوق فعّال يجعل الاعتماد على التكلفة التاريخية أكثر ملاءمة في السياق الجزائري، مع ضرورة تحسين التقدير والمتابعة الدورية للقيم.

الفرع الثاني: تحسين الإفصاح المحاسبي

يتطلب تحسين الإفصاح توسيع المعلومات المقدمة في الإيضاحات حول سياسات تقييم الأصول، وطرق الاهتلاك، ومعدلاته، والتغيرات التي تطرأ على قيم الأصول.

كما يُقترح الإفصاح عن الأصول غير المسجلة على مستوى المديريات الولائية وأسباب ذلك، إلى جانب تعزيز الإفصاح عن خسائر تدني القيمة وطرق احتسابها، بما يعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

ويُستحسن أيضًا تحديث دليل الإجراءات المحاسبية بصفة مستمرة، مع تعزيز التكوين المستمر للإطارات المالية لضمان حسن تطبيق النظام المحاسبي المالي.

الفرع الثالث: اقتراحات تنظيمية وتقنية

من الضروري تعزيز التنسيق بين المصالح التقنية والمالية أثناء اقتناء واستلام الأصول لضمان دقة المعلومات المتعلقة بها (التكلفة، تاريخ الاستعمال، والعمر الإنتاجي).

كما يُقترح تطوير أنظمة تسيير الأصول وربطها بالنظام المحاسبي، بما يسمح بمتابعة آنية ودقيقة للجرد، الاهتلاك، والتنازل عن الأصول، مما يساهم في تحسين فعالية التسيير المحاسبي داخل المؤسسة.

خلاصة الفصل:

في ختام الفصل التطبيقي المتعلق بدراسة واقع معالجة الأصول على مستوى مؤسسة اتصالات الجزائر لولاية المدية، يمكن القول إن الدراسة الميدانية سمحت نسبيا بإبراز كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) في معالجة الأصول الملموسة و غير الملموسة داخل المؤسسة، ومدى توافقه مع ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية، خاصة فيما يتعلق بشروط الاعتراف والقياس والمتابعة المحاسبية.

كما تم تسجيل وجود بعض الاختلافات أو القيود التطبيقية في معالجة بعض العناصر غير الملموسة أو البرامج المعلوماتية، وذلك راجع لطبيعة النشاط، وتعقيد بعض العمليات، إضافة إلى الطابع التنظيمي والعملي للبيئة المحاسبية.

كما يجب على المؤسسة تحسين بعض الجوانب المرتبطة بالتقييم الدوري للأصول خاصة ما تعلق باختبار تدني القيم، وتعزيز التتبع المحاسبي الدقيق لبعض التثبيتات، من شأنه أن يرفع من جودة المعلومات المالية ويزيد من درجة الشفافية.

وبناءً على ما سبق، يتضح أن مؤسسة اتصالات الجزائر قد قطعت شوطًا مهمًا في تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي في مجال معالجة الأصول، غير أن التوافق الكامل مع المعايير الدولية يبقى نسبيًا ويحتاج إلى مزيد من التطوير، خاصة على مستوى بعض الجوانب التقنية والتقييمية.

خاتمة

إن التحول من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) مثّل خطوة أساسية نحو تحديث الممارسة المحاسبية في الجزائر، خاصة من خلال تبني مبادئ مستمدة من المعايير الدوليةIAS/IFRS ، الأمر الذي ساهم في تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز الشفافية وقابلية المقارنة بين القوائم المالية. كما بيّنت الدراسة أن معالجة الأصول أصبحت أكثر دقة وارتباطًا بالواقع الاقتصادي للمؤسسة، سواء من حيث شروط الاعتراف أو أساليب القياس والإهتلاك والإفصاح، مقارنة بما كان معمولًا به في ظل المخطط المحاسبي الوطني. وقد سمح الجانب التطبيقي المنجز على مستوى مؤسسة اتصالات الجزائر – المديرية العملياتية لولاية المدية – بالوقوف على واقع تطبيق هذه المعالجات المحاسبية، وإبراز مدى التزام المؤسسة بأحكام النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول الملموسة وغير الملموسة، مع تسجيل بعض الصعوبات المرتبطة بالتطبيق العملي للمعايير الدولية داخل البيئة الجزائرية.

أولاً: نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، من أهمها:

- ساهم النظام المحاسبي المالي (SCF) في تقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من المعايير الدوليةIAS/IFRS ، من خلال تبني مفاهيم جديدة كالقيمة العادلة، وأولوية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني، وتحسين متطلبات الإفصاح المحاسبي؛
- أظهرت الدراسة أن معالجة الأصول وفق النظام المحاسبي المالي أصبحت أكثر دقة مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، خاصة فيما يتعلق بتحديد التكلفة، مراجعة الإهتلاكات، واختبارات تدني القيمة وفق المعيار IAS 36؛
- بينت الدراسة وجود درجة معتبرة من التوافق بين SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS في معالجة الأصول الملموسة والمعنوية، لاسيما فيما يخص معايير IAS 16 و IAS

38، غير أن هذا التوافق يبقى غير كامل بسبب خصوصيات البيئة الاقتصادية والتشريعية الجزائرية؛

- تعتمد مؤسسة اتصالات الجزائر على النظام المحاسبي المالي في معالجة مختلف الأصول، مع استعمال برامج وأنظمة معلوماتية محاسبية متخصصة مثل Oracle و NGBSSوبرامج خاصة بحساب الإهتلاكات، ما ساهم في تحسين تنظيم المعلومات المحاسبية ومعالجة العمليات المتعلقة بالأصول؛
- أظهرت الدراسة التطبيقية أن المؤسسة تلتزم عمومًا بشروط الاعتراف بالأصول وقياسها وفقSCF ، خاصة بالنسبة للأصول الملموسة المتعلقة بالتجهيزات التقنية والشبكات ووسائل الاستغلال؛
- تبين أن بعض الأصول غير الملموسة، مثل البرامج المركزية التي تبرم صفقاتها على مستوى المديرية العامة، لا يتم تسجيلها محليًا على مستوى المديرية العملياتية رغم استفادتها منها، وهو ما يحد من إظهار الصورة الكاملة للأصول المستعملة فعليًا؛
- كشفت الدراسة عن استمرار وجود بعض الصعوبات التطبيقية، مثل صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض الأصول، والتداخل بين المعالجة المحاسبية والمتطلبات الجبائية، إضافة إلى ارتفاع تكاليف التكوين والتحديث المستمر للمعايير.

ثانياً: اختبار فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى:

يساهم التحول إلى النظام المحاسبي المالي (SCF) في تعزيز التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS وتحسين معالجة الأصول مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني".

تم تأكيد صحة هذه الفرضية، حيث أظهرت الدراسة أن النظام المحاسبي المالي جاء بمعالجات أكثر تطورًا ومرونة مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني، خاصة فيما يتعلق بالقياس، الإهتلاك، واختبارات تدني القيمة، إضافة إلى تحسين مستوى الإفصاح والشفافية.

- الفرضية الثانية:

تتسم المعالجة المحاسبية للأصول وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) بدرجة معتبرة من التوافق مع المعايير الدوليةIAS/IFRS ، مع وجود بعض الاختلافات في التطبيق العملي حسب كل معيار".

تم تأكيد صحة هذه الفرضية جزئيًا، إذ تبين وجود تقارب واضح بين SCF والمعايير الدولية، غير أن التطبيق العملي لا يزال يتأثر بعدة عوامل مرتبطة بالبيئة الاقتصادية والتشريعية الجزائرية، إضافة إلى عدم تحيين بعض النصوص المحاسبية بما يواكب التعديلات الحديثة للمعايير الدولية.

- الفرضية الثالثة:

تطبق مؤسسة اتصالات الجزائر أحكام النظام المحاسبي المالي في معالجة الأصول، إلا أن درجة توافقها مع المعايير الدولية IAS/IFRS تبقى نسبية نتيجة لوجود تحديات وقيود تطبيقية في البيئة الجزائرية".

تم تأكيد صحة هذه الفرضية، حيث أظهرت الدراسة التطبيقية التزام المؤسسة عمومًا بتطبيق أحكام SCF في معالجة الأصول، غير أن التطبيق الكامل للمعايير الدولية يواجه عدة قيود، منها الجوانب الجبائية، وصعوبة التقييم، وبعض الإجراءات التنظيمية والإدارية المرتبطة بالمؤسسة والبيئة المحلية.

ثالثاً: المقترحات

- ضرورة تنظيم دورات تكوينية مستمرة لفائدة المحاسبين والإطارات المالية حول مستجدات المعايير الدولية IAS/IFRS وآليات تطبيقها عمليًا؛
- العمل على تحديث النصوص التنظيمية المرتبطة بالنظام المحاسبي المالي بشكل دوري حتى تواكب التطورات الحديثة للمعايير الدولية؛
- تعزيز التنسيق بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي بما يقلل من التعارضات التي تواجه المؤسسات أثناء التطبيق؛
- تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية داخل المؤسسات بما يسمح بتحسين معالجة الأصول وتوفير معلومات مالية أكثر دقة وشفافية؛
- ضرورة اعتماد إجراءات أكثر دقة فيما يخص تقييم الأصول واختبارات تدني القيمة، بالاستعانة بخبراء مختصين عند الحاجة؛
- تحسين مستوى الإفصاح المحاسبي حول الأصول غير الملموسة والبرامج المعلوماتية المستعملة داخل المؤسسة، حتى وإن كانت مقتناة مركزيًا على مستوى المديرية العامة.
- تشجيع المؤسسات الاقتصادية على تبني ثقافة المراجعة الدورية للأعمار الإنتاجية وطرق الإهتلاك بما يعكس الاستعمال الحقيقي للأصول

آفاق الدراسة:

- دور الرقمنة والأنظمة المعلوماتية المحاسبية في تحسين مراقبة ومعالجة الأصول داخل المؤسسات الاقتصادية؛
- دراسة معالجة تكاليف البحث والتطوير وأثرها على الاعتراف بالأصول المعنوية في المؤسسات الجزائرية؛
- دراسة مقارنة بين المعالجة المحاسبية للأصول في المؤسسات الاقتصادية العمومية والمؤسسات الخاصة في الجزائر؛

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

مراجع باللغة العربية

الكتب :

1. أمين السيد أحمد لطفى، **نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005

المطبوعات:

1. بوسماحة محمد ، مطبوعة في مقياس: **المعايير المحاسبة الدولية IAS/ IFRS**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهري محمد، بشار ،2019-2020.
2. شوقي طارق ، **محاضرات في المعايير المحاسبية الدولية** ،موجهة إلى طلبة السنة الثانية ماستر تخصص محاسبة وجباية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة فرات عباس سطيف 1، سنة 2023.
3. جرفي عبد الرحمان، محاضرة بعنوان: **المعيار المحاسبي الدولي 16: الممتلكات والتجهيزات والمعدات** ، في مقياس المعايير المحاسبية الدولية السنة الثانية ليسانس، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة جيجل، 2026.
4. معمر الطيب ابتسام ، محاضرة بعنوان : **المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 الممتلكات المصانع والمعدات** ، مقياس المعايير المحاسبة الدولية ، جامعة البليدة 02 ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2023.
5. جرفي عبد الرحمان، محاضرة بعنوان: **المعيار المحاسبي الدولي 38: الأصول غير الملموسة**، في مقياس المعايير المحاسبية الدولية السنة الثانية ليسانس، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة جيجل، 2026.

مقالات:

1. د. بلعور سليمان ، **دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، مجلة رؤى اقتصادية** ، العدد السادس جوان 2014 ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة غرداية ، الجزائر.
2. بلقاسم بن خليفة، **مقاربة النظام المحاسبي المالي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية،** مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية العدد السابع، المجلد الثاني، 2014 ، الوادي الجزائر
3. متلف حدة و بوخالفة علي، **الإطار التصوري كانعكاس تقييمي لمدى تطبيق النظام المحاسبي المالي،** مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد: 09 العدد: 02، 2019. بن يحي نجاة ، **المعيار المحاسبي (38) وأهمية الإفصاح المحاسبي للأصول غير الملموسة ،** مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة ، المجلد الثاني العدد الثاني (أكتوبر 2018) ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة زيان عاشور ، الجلفة.
4. آيت محمد مراد و جرد نورالدين، **قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية،** مجلة البديل الاقتصادي، المجلد الخامس، العدد الأول، 2018.
5. د. بن خليفة بلقاسم ، **المبادئ الفروض المحاسبية والخصائص النوعية لقوائم المالية بين الإطار المرجعي للمحاسبة المالية والنظام المحاسبي المالي الجزائري،** مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد السادس، 2015.
6. سعيداني محمد السعيد و رزيقات بوبكر ،**مدى توافق النظام المحاسبي المالي (SCF) مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS IFRS)** ،مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية – العدد الثالث ، 2018.
7. يحياوي فوزي و عزوز أحمد، **الاعتراف بالأصول الثابتة وتقييمها في ظل مبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني،** مجلة نماء للاقتصاد والتجارة ، المجلد 06، العدد 01، 2022.
8. . كيموش بلال ، **تدني قيم التثبيتات وفق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36)** ، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد 02، 2014.

9. . د. كتوش عاشور ، **المعايير المحاسبية الدولية (IAS IFRS) بين مزايا وصعوبات التطبيق** ، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، العدد 15، 2016
10. عمار بن عيشي، **معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 01، 2014.
11. سائد نبيل سليم غياضة، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات**، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2008.
12. SOCPA الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، **معيار المحاسبة الدولي ١٦ العقارات والآلات والمعدات**، https://socpa.org.sa/SOCPA/files/a3/a3877b93-a1da-415f-8f5d-926bd10c4628.pdf 2026/03/14.
13. رضا بوعزيز، **الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة إقتصاد المال والأعمال المجلد : 07 العدد: 01 2022م، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي الجزائر.
14. عجيلة محمد و بوشاكر جلول، **القياس المحاسبي للأصول غير الملموسة وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية**، مجلة البشائر الاقتصادية ، المجلد 07، العدد 01، 2021.
15. بن منصور موسى و بن قطاف أحمد، **معالجة الأصول المعنوية في المحاسبة المالية: مقاربة مفاهيمية في ضوء الممارسات الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد (12)، العدد (2)، 2025.
16. [1] د. قادري عبد القادر، **القياس المحاسبي للأصول المعنوية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد: 09 – العدد: 01، 2021.
17. مقدم عدنان، **محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الخامس، 2016.

مذكرات:

1. صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010.
2. محمد الطيب خليل، **إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر –الوادي–، 2015.
3. سويقات بسمة، **إشكالية الإعتراف والقياس المحاسبي لإنخفاض قيمة الأصول في البيئة المحاسبية الجزائرية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، 2018.
4. لطرش فريد ،**التوحيد المحاسبي الجزائري في إطار التوفيق الدولي التفكير حول المخطط المحاسبي الوطني** ،أطروحة لنيل شهادة الدكتورة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة سطيف 1 ،2017.
5. عبيد نصر الدين و بوروينة محمد وليد، **تقييم و متابعة الأصول المعنوية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة نيل شهادة الماستر، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945، 2019.

<u>جرائد رسمية:</u>

1. المرسوم التنفيذي رقم 08–156 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07–11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، الصادرة بتاريخ 28 ماي 2008.

<u>مراجع أجنبية:</u>

1. Colasse, B. (2009). Comptabilité générale (10e éd.). Paris .Economica
2. IAS 16, Property, Plant and Equipment, Paragraphs. https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/. 2026/03/14
3. : Hubert TONDEUR, Application de l'IAS 36 dépréciation des actifs, Revue Française de comptabilité, R.F.C. 353, Paris, Mars 2003.

4. **I**AS 38 **Intangible Assets,** https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ . .2026/03/14

ملاحق

الملحق 01:

Adresse :
R.C.N :
Matricule Fiscal :
NIS :
N Article :
NIN:
N°. Compte :

Algérie Télécom
Capital Social 115.000.000.000,00 DA
Siège Social Rt Nationale N°05 Cinq maison El Mohammedia Alger
DOT MEDEA
N°RC:02B0018083
N°FISC: 000216001808337
NIS:000216290656936
Art D'imposition : 16293838021

ORDRE DE SERVICE (Démarrage des travaux) N : Du :
BON DE COMMANDE N°: Du 20/10/2025 **Contrat N°: du 02/01/2025**

OBJET : Travaux raccordement et mise en service des clients incluent Travaux de Génie Civil : pose et raccordement de câble a Fibre Optiques Travaux réseau de distribution ODN Lotissements Elhamam .

N° FRANCHISE : du 30/11/2025
FACTURE PRO FORMAT N° DU 29/10/2025

03 DEC. 2025

FACTURE N°04 /2025 DU 03/12/2025

medéa le 03/12/2025

N° Article	DESIGNATION	Unité	Quantité	Désignation AAPI Qft et Unité de mesure	Prix Unitaire	Montant
RA502n	Pose de câble FO en conduite y compris fixation	ML	1350	Travaux raccordement et mise en service des clients incluent Travaux de Génie Civil : pose et raccordement de câble a Fibre Optiques	100,00	135000,00
RA503n	Pose de câble FO en aérien	ML	1260		80,00	100800,00
RA504n	Pose de câble FO en façade y compris toute fourniture	ML	250		200,00	50000,00
RA602	Etiquetage de tous types de câble au niveau des chambres de tirage, des épissures, têtes de câble et répartiteurs optiques y compris fourniture de médaillons.	U	60		200,00	12000,00
RA800	Mise en place des Coupleurs optiques "splitter" (toute capacité confondue)	U	2		1000,00	2000,00
RA801	Installation des boitiers de raccordement des abonnes d'extérieures (en façade ou sur appui) toutes capacités confondues,	U	15		1500,00	22500,00
RA802	Installation des boitiers de raccordement des abonnés en chambres toutes capacités confondues	U	2		1500,00	3000,00
RA804	Raccordement, test et mesure d'un brin de câble FO au niveau des joints, des têtes de câble et des armoires optiques (SRO), l y compris fixation des têtes de câble, mise en place de boitier de protection, test et mesure d'acceptation.	U	47		1000,00	47000,00
140	transport de matériel y compris manutention	tonne/km	1,5		81,00	121,50
8700	Recherche et déterrement de chambre (aiguillage sondage et déterrement)	U	1		4800,00	4800,00
8800	Nettoyage des chambres,	M3	2		3000,00	6000,00
8821	Réparation des casses, y compris fourniture de tous matériels, nécessaires	ML	2		2000,00	4000,00
801	Percement et scellement de trous dans une maçonnerie quelconque, ex : fixation de châssis, crochet d'ancrage, etc..	U	6		518,00	3108,00
805	Fixation et fourniture des gaines métalliques sur façade et poteau (2m)	U	4		868,00	3472,00
508	poteau simple de 8,00 m	U	5		3915,00	19575,00
518	Armement quel que soit le type sauf le coin piton du prix des articles (art. 508) (05 planté et 25 existant=30)	0,2	30		783,00	23490,00

Sous Total HT	436866,50
retenue de garantie 5%	21843,33
total HT sont retenue de garantie	415023,18
T.V.A 19%	0,00
Total TTC	415023,18

cette facture est Arrêté à la somme de : quatre cent quinze mille vingt trois dinars algérienne et dix huit centimes

الملحق 02:

Algérie Télécom - SPA
DIVISION DES FINANCES ET DE LA COMPTABILITE
DIRECTION DE LA COMPTABILITE DOT_MEDEA

FICHE D'IMPUTATION COMPTABLE AP

EDITE le : **24-MAR-26 08:26:11**

Journal : **44_INV_DOT_MÉDÉA_AP** Devise du Rglt : **DZD** Devise Facture : **DZD** | Status VALIDE | PERIODE **DEC-2025**
Sequence : **44_INV_DOT_MÉDÉA_AP_25** Taux : **1** | N-Pce : **955** | Page : **1 / 1**

N- Facture **04/2025** Date Facture **03-DEC-2025** Date GL : **31-DEC-2025**

Cpt	DESCRIPTION	DEBIT Saisi	CREDIT Saisi	DEBIT Comptabilisé	CREDIT Comptabilisé	Cr	NRecep-Desc_Art-NCmd
4041100000	BC [illegible] Lotissements Elhamam !	0.00	415 023.18	0.00	415 023.18	14400000	
2325305001	TRAVAUX CÂBLES FIBRE OPTIQUE	436 866.50	0.00	436 866.50	0.00	14400000	[illegible]-TRAVAUX CÂBLES FIBRE OPTIQUE-2500445
4047000000	BC 2500445 [illegible] TRAVAUX D'ODN Lotissements !	0.00	21 843.32	0.00	21 843.32	14400000	
	Total	**436 866.50**	**436 866.50**	**707 106 523.46**	**707 106 523.46**		
	Solde		**0.00**		**0.00**		

CREE Par [illegible]
Date de CREATION **08-DEC-2025**

Modifie par [illegible]
Date Modification **06-JAN-2026**

Classe de Réglement : INVESTISSEMENT

Num Frs : [illegible] Nom Fournisseur [illegible]
Site Fournisseur [illegible]
DESCRIPTION Entete **BC ODS N° 320/2025 TRAVAUX D'ODN LOTISSEMENTS ELHAMAM !**

الملحق 03 :

APPEL D'OFFRE N°

Entreprise : ALGERIE TELECOM DOT MEDEA

Objet :

N°ARTICLE	Désignation des prestations	Unité	Quantité	Prix unitaire	prix Totale
1	Photocopieuse		1	40 000,00	40 000,00
				Ht	40 000,00
				TVA	7 600,00
				Montant TTC	47 600,00

الملحق 04:

Intitulés	Durée	Taux
Bâtiments	50 ans	2 %
Ouvrages d'infrastructures	10 ans	10 %
Installations Techniques	10 ans	10 %
Matériel et outillage	8 ans	12,5 %
Matériel de transport Lourd	4 ans	25 %
Matériel de transport Léger	5 ans	20 %
Equipements de bureau	8 ans	12,5 %
Equipements informatiques	3 ans	33 %
Emballages récupérables	7 ans	15 %
Aménagements	5 ans	20 %
Autres Equipements	8 ans	12,5 %
Bâtiments sociaux	50 ans	2 %
Matériel social	7 ans	15 %
Mobilier et Equipements ménagers	7 ans	15 %
Aménagements sociaux	20 ans	5 %

الملاحق

الملحق 05:

INVESTISSEMENTS CREES OU ACQUIS AU COUR DE L'EXERCICE

ANNEXE N°04 **ANNEE N 2025**

N° ORDRE	N° CPTE CPTABLE	NATURE DES INVESTISSEMENTS CREES	MONTANT	DUREE DE VIE	DATE FACTURE	MONTANT DE LA PREMIERE ANNUITE D'AMORTISSEMENT	MONTANT NET A AMORTIR AU 31/12/
1	2183100000	CHAISE VISITEUR	3 200,00	5,00	20/05/2025	373,33	2 826,67
2	2183100000	CHAISE VISITEUR	3 200,00	5,00	20/05/2025	373,33	2 826,67
3	2181000000	PERCEUSE ELECTRIQUE	6 500,00	5,00	28/01/2025	1 191,67	5 308,33
4	2181000000	PERCEUSE À PERCUSION	6 800,00	5,00	16/10/2025	226,67	6 573,33
5	2156030000	TIROIR OPTIQUE 19 DE 72 PORTS SC/PC	7 066,97	10,00	30/11/2025	58,89	7 008,08
6	2181000000	ESCABEAU A 03 MARCHES	7 100,00	5,00	21/10/2025	236,67	6 863,33
7	2152700000	OPTICAL TRANSCEIVER(ESFP,1310NM,1.25GB/S,-5~0DBM,-23DBM,LC,SM,40KM)	7 238,08	10,00	26/05/2025	422,22	6 815,86
8	2181000000	SOUFFLEUR	8 100,00	5,00	14/10/2025	405,00	7 695,00
9	2183100000	CHAISE PLIABLE	17 000,00	5,00	05/03/2025	2 833,33	14 166,67
10	2183100000	CHAISE OPERATEUR	18 100,00	5,00	20/05/2025	2 111,67	15 988,33
11	2156150000	SOUS RÉPARTITEURS OPTIQUES DEXTÉRIEUR 144 FO	31 459,38	15,00	04/08/2025	873,87	30 585,51
12	2152610000	CANALISATION - MSAN KOTITEN NEUF	17 712 850,99	15,00	10/08/2025	492 023,64	17 220 827,35
13	2185201000	AMENAGEMENT BATIMENTS ADMINISTRATIFS	25 081 476,40	50,00	15/12/2025	-	25 081 476,40

الملحق 06:

COMPTE	DESIGNATION DES COMPTES	Solde Fin Debit	Solde Fin Credit
1818880000	LIAISON INTRA CENTRE COMPTABLE	-	-
2111000000	TERRAINS DE CONSTRUCTION ET CHANTIERS	222 279 526,52	-
213111000L	LETTRAGE BÂTIMENTS INDUSTRIELS	-	-
2131110000	BÂTIMENTS INDUSTRIELS	220 979 797,27	-
213121000L	LETTRAGE BÂTIMENTS ADMINISTRATIFS	-	-
2131210000	BÂTIMENTS ADMINISTRATIFS	66 252 667,22	-
213138000L	LETTRAGE AUTRES BÂTIMENTS SOCIAUX	-	-
213180000L	LETTRAGE AUTRES BÂTIMENTS	-	-
2131800000	AUTRES BÂTIMENTS	-	-
2151800000	AUTRES INSTALLATIONS COMPLEXES	-	-
215200000L	LETTRAGE RÉSEAU DE BRANCHEMENT - CÂBLES	-	-
2152000000	RÉSEAU DE BRANCHEMENT - CÂBLES	207 226 552,95	-
215201000L	LETTRAGE RÉSEAU DE BRANCHEMENT - CÂBLES FIBRE	-	-
2152010000	RÉSEAU DE BRANCHEMENT - CÂBLES FIBRE	28 852 202,22	-
215210000L	LETTRAGE RÉSEAU DE DISTRIBUTION - CÂBLES	-	-
2152100000	RÉSEAU DE DISTRIBUTION - CÂBLES	2 226 722 650,52	-
2152300000	RÉSEAU DE JONCTION - CÂBLES	2 028 800,00	-
2152500000	RÉSEAU DE TRANSPORT - CÂBLES	98 090 922,22	-
215261000L	LETTRAGE MATERIELS TECHNIQUES : CANALISATION	-	-
2152610000	MATERIELS TECHNIQUES : CANALISATION	2 229 758 922,92	-
215270000L	LETTRAGE RÉSEAU MULTISERVICE	8 559 209,29	-
2152700000	RÉSEAU MULTISERVICE	95 882 229,06	-
215280000L	LETTRAGE RÉSEAU NATIONAL -CÂBLE FO	-	-
2152800000	RÉSEAU NATIONAL -CÂBLE FO	2 267 272 208,62	-
215510000L	LETTRAGE TRANSMISSION DE DONNÉES	-	-
2155100000	TRANSMISSION DE DONNÉES	22 720 850,52	-
2155200000	TRANSMISSIONS À GRANDES DISTANCES	-	-
215601000L	LETTRAGE APPÂREILS DE MESURE	-	-
2156010000	APPÂREILS DE MESURE	27 220 072,22	-
215603000L	LETTRAGE EQUIPEMENT ET SYSTEMES DE TRANSMISSION	522 772,99	-
2156030000	EQUIPEMENT ET SYSTEMES DE TRANSMISSION	2 255 672 272,69	-
215606000L	LETTRAGE ENERGIE	5 629 722,82	-
2156060000	ENERGIE	229 782 992,26	-
215607000L	LETTRAGE COMMUTATION	2 922 228,25	-
2156070000	COMMUTATION	822 502 250,67	-
215607100L	LETTRAGE MSAN	-	-
215608000L	LETTRAGE MATERIELS TECHNIQUES DJAWEB	-	-
2156080000	MATERIELS TECHNIQUES DJAWEB	722 226,22	-
215609000L	LETTRAGE MATERIELS TECHNIQUES ATS	-	-
2156090000	MATERIELS TECHNIQUES ATS	-	-
215612000L	LETTRAGE PYLÔNES	-	-
2156120000	PYLÔNES	22 762 572,20	-
215614000L	LETTRAGE MATERIELS TECHNIQUES : MATÉRIEL	-	-
2156140000	MATERIELS TECHNIQUES : MATÉRIEL	2 227 280,80	-
215615000L	LETTRAGE EQUIPEMENT FTTH	2 062 752,96	-
2156150000	EQUIPEMENT FTTH	522 862 222,02	-
2156800000	MATÉRIEL ET OUTILLAGE TECHNIQUE DIVERS	2 582 099,85	-
218100000L	LETTRAGE MATÉRIEL ET OUTILLAGE	92 000,00	-
2181000000	MATÉRIEL ET OUTILLAGE	6 962 222,20	-
218210000L	LETTRAGE VÉHICULES DE TOURISMES	-	-
2182100000	VÉHICULES DE TOURISMES	22 572 909,22	-
218221000L	LETTRAGE VÉHICULES UTILITAIRES LÉGERS	-	-
2182210000	VÉHICULES UTILITAIRES LÉGERS	26 608 207,60	-
218240000L	LETTRAGE VÉLOS ET VÉLOMOTEURS	-	-
2182400000	VÉLOS ET VÉLOMOTEURS	226 928,25	-
218310000L	LETTRAGE MOBILIER DE BUREAU	522 600,00	-
2183100000	MOBILIER DE BUREAU	25 922 862,22	-
218320000L	LETTRAGE MATERIEL DE BUREAU	-	-
2183200000	MATERIEL DE BUREAU	2 992 562,27	-
218330000L	LETTRAGE MATERIEL INFORMATIQUE	277 026,59	-

2815210000	AMORTISSEMENT RÉSEAU DE DISTRIBUTION - CÂBLES	-	################
2815230000	AMORTISSEMENT RÉSEAU DE JONCTION - CÂBLES	-	2 028 800,00
2815250000	AMORTISSEMENT RÉSEAU DE TRANSPORT - CÂBLES	-	98 090 922,22
2815261000	AMORTISSEMENT MATERIELS TECHNIQUES : CANALISATI	-	822 259 292,92
2815270000	AMORTISSEMENT RÉSEAU MULTISERVICE	-	69 205 522,52
2815280000	AMORTISSEMENT RÉSEAU NATIONAL - FO	-	282 799 522,66
2815510000	AMORTISSEMENT TRANSMISSION DE DONNÉES	-	22 686 258,55
2815520000	AMORTISSEMENT TRANSMISSIONS À GRANDES DISTANC	-	-
2815601000	AMORTISSEMENT APPÂREILS DE MESURE	-	28 760 629,20
2815603000	AMORTISSEMENT EQUIPEMENT ET SYSTEMES DE TRANSM	-	################
2815607000	AMORTISSEMENT ENERGIE	-	229 022 959,60
2815608000	AMORTISSEMENT COMMUTATION	-	627 827 570,72
2815609000	AMORTISSEMENT MATERIELS TECHNIQUES DJAWEB	-	722 226,22
2815610000	AMORTISSEMENT MATERIELS TECHNIQUES ATS	-	-
2815612000	AMORTISSEMENT PYLONE	-	27 220 222,25
2815613000	AMORTISSEMENT PYLÔNES	-	-
2815614000	AMORTISSEMENT SERVEURS VOCAUX ET MATERIELS ASS	-	202 580,80
2815615000	MATERIELS TECHNIQUES : MATÉRIEL	-	220 625 258,75
2815616000	AMORTISSEMENT EQUIPEMENT FTTH	-	222 927 269,22
2815680000	AMORTISSEMENT MATÉRIEL ET OUTILLAGE TECHNIQUE	-	2 522 772,85
2818100000	AMORTISSEMENT MATÉRIEL ET OUTILLAGE	-	5 558 222,28
2818210000	AMORTISSEMENT VÉHICULES DE TOURISMES	-	22 572 909,22
2818221000	AMORTISSEMENT VÉHICULES UTILITAIRES LÉGERS	-	26 608 207,60
2818240000	AMORTISSEMENT VÉLOS ET VÉLOMOTEURS	-	226 928,25
2818310000	AMORTISSEMENT MOBILIER DE BUREAU	-	22 852 227,22
2818320000	AMORTISSEMENT MATERIEL DE BUREAU	-	2 250 252,67
2818330000	AMORTISSEMENT MATERIEL INFORMATIQUE	-	22 502 282,22
2818340000	AMORTISSEMENT MATERIEL DE COMMUNICATIONS (TEL	-	2 752 562,92
2818380000	AMORTISSEMENT AUTRES APPAREILS	-	82 625,26
2818511000	AMORTISSEMENT INSTALLATIONS TÉLÉPHONE TÉLEX	-	-
2818512000	AMORTISSEMENT INSTALLATIONS CONDITIONNEMENT A	-	-
2818513000	AMORTISSEMENT INSTALLATIONS DE GAZ	-	622 029,50
2818515000	AMORTISSEMENT INSTALLATIONS D'EAU	-	220 222,00
2818516000	AMORTISSEMENT INSTALLATIONS D'ÉLECTRICITÉ	-	22 520 792,28
2818519000	AMORTISSEMENT INSTALLATIONS DIVERSES	-	8 282 929,02
2818520100	AMORTISSEMENT AGENCEMENT ET AMÉNAGEMENT BÂT	-	20 059 227,28
2818520200	AMORTISSEMENT AGENCEMENT ET AMÉNAGEMENT BÂT	-	57 687 669,29
2818520300	AMORTISSEMENT AGENCEMENT ET AMÉNAGEMENT BÂT	-	220 726 655,97
2818520400	AMORTISSEMENT AGENCEMENT ET AMÉNAGEMENT AUT	-	22 282 652,58
2818520500	AMORTISSEMENT AGENCEMENT INSTALLATIONS COMPL	-	2 207 572,20
2818520800	AMORTISSEMENT TRAVAUX RACCORDEMENT ET POSE CA	-	208 622 292,29
2818528000	AMORTISSEMENT AUTRES AGENCEMENTS ET AMÉNAGEM	-	2 057 555,20
2818628800	AMORTISSEMENT MOBILIER ET EQUIPEMENT MENAGER	-	-
2818638800	AMORTISSEMENT AMENAGEMENTS	-	6 570 922,98
2915270000	PERTE DE VALEUR SUR RÉSEAU MULTISERVICE	-	28 226,02
2915603000	PERTE DE VALEUR SUR EQUIPEMENT ET SYSTEMES DE TR	-	20 222,22
2915606000	PERTE DE VALEUR SUR INSTALLATIONS D'ABONNÉS AU T	-	22 022,29
2915607000	PERTE DE VALEUR SUR ENERGIE	-	520 626,80
2915608000	PERTE DE VALEUR SUR COMMUTATION	-	-
2915615000	PERTE DE VALEUR SUR MATERIELS TECHNIQUES : MATÉR	-	29 252,25
2918100000	PERTE DE VALEUR SUR MATÉRIEL ET OUTILLAGE	-	2 252,72
2918310000	PERTE DE VALEUR SUR MOBILIER DE BUREAU	-	-
2918330000	PERTE DE VALEUR SUR MATERIEL INFORMATIQUE	-	557,29
2918340000	PERTE DE VALEUR SUR MATERIEL DE COMMUNICATIONS	-	-
2918611000	PERTE DE VALEUR SUR MATÉRIEL POUR LOGEMENTS DU	-	-

الملحق 07:

N° CPTE CPTABLE	NATURE DES INVESTISSEMENTS CEDES	DATE D'acquisition	MONTANT BRUT FIGURANT SUR L'ACTIF	CUMUL DES AMORTS	VALEUR NETTE COMPTABLE	PRIX DE CESSION	plus value
2183100000	CHAISE OPERATEUR	28-nov-16	7 200,00	7 200,00	-	541,34	541,34
2183300000	ONDULEUR	01-janv-09	5 800,00	5 800,00	-	436,08	436,08
2156030000	BRASSEUR	01-janv-09	511 669,04	511 669,04	-	411,77	411,77
2183100000	BUREAU EN B0IS 5T	01-janv-03	5 323,00	5 323,00	-	400,21	400,21
2183200000	MONO BLOC	01-janv-60	5 000,00	5 000,00	-	375,93	375,93
2156030000	EQUIPEMENT DE BASE	01-janv-04	437 719,04	437 719,04	-	352,25	352,25
2183100000	HAISE VISITEUR	20-sept-15	4 100,00	4 100,00	-	308,26	308,26
TOTAL			**976 811,08**	**976 811,08**	**-**	**2 825,84**	**2 825,84**