بسم الله الرحمن الرحيم
الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر – بسكرة –
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير

الموضوع

المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في للأصول الثابتة بين الـSCF والمعيار IAS36

مؤسسة صناعة الكوابل-جنرال كابل- بسكرة -

مشروع مذكرة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص: فحص محاسبي

إعداد الطالبة:

- **وئام حمداوي**

الأستاذ المشرف:

- **جوامع اسماعيل**

رقم التسجيل:	...../2015
تاريخ الإيداع	.....

الموسم الجامعي: 2014- 2015

بسم الله الرحمن الرحيم

{الرحمن (1) علم القرآن (2) خلق الإنسان (3) علمه

البيان (4) }

صدق الله العظيم

الرحمن 1-4

إهداء

بعد بسم الله الرحمان الرحيم

" وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

إلى فيض الحنان، إلى حبيبتي والصديقة الأقرب إلى قلبي، إلى من نورت عمري بالسلام والأمان، إلى أجمل كلمة في الوجود ماما الغالية حفظها الله.

إلى حبيبي ومدللي، إلى من نور قلبي بالحب والعطاء، إلى من افتخرت به وسعيت وأسعى ليفتخر بي، بابا الغالي حفظه الله.

إلى إخوتي الأعزاء وأختاي الغاليتان حفظهم الله ورعاهم.

إلى أمي الثانية خالتي الحبيبة: مليكة حفظها الله.

إلى خالي وأبناءه: أسامة، شيماء، ندى.

إلى كل الأهل والأقارب فردا فردا، وخاصة جداتي وجدي حفظهم الله

إلى الأرض الطيبة بلدي الثاني التي نحلم أن نعيش عليها بسلام فلسطين

إلى كل الصديقات والزملاء والزميلات لدفعة ماستر ***2015-2014***

كلمة شكر و عرفان

نشكر الله عز وجل على توفيقنا في إنجاز هذا العمل المتواضع.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف الأستاذ: جوامع إسماعين على نصائحه و توجيهاته القيمة،... جعل الله جزاء مساعدته لي في ميزان حسناته وحفظه من كل بلاء وابتلاء وجعله الله منارة للعلم والتعليم.

كما نتقدم بخالص عبارات الشكر والامتنان إلى لجنة تحكيم استمارة مقابلة إلى الأساتذة الأفاضل: أ.د قريشي محمد، أ. الحاج عامر، أ.د. بن عيشي عمار، أ. كحول صورية، أ. شناي عبد الكريم، أ. عباسي صابر.

إلى من لقبني بأميرة المحاسبة الأستاذ الدكتور: أحمد قايد نور الدين.

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التركيز على طريقة انخفاض القيمة التي تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي وحسب المعيار IAS 36 من بين بدائل تقييم التثبيتات، نظرا لأهميتها في إبراز العوامل التي أدت إلى انخفاض قيمة التثبيت ولم يتم أخذها في الاعتبار عند حساب الاهتلاك، هذه العوامل تؤدي إلى تدهور المنافع الاقتصادية المنتظرة من التثبيت وانخفاض قيمته السوقية، وهو ما يجعل قيمته المحاسبية الصافية غير قابلة للاسترداد بشكل كامل، وهنا تواجه المؤسسة خسارة في القيمة ناتجة عن انخفاض قيمة تثبيتاتها. وهذا ما نتج عنه حاجة المؤسسات الجزائرية لبدائل للتقييم المحاسبي يمكن أن تعكس هذه الظروف التي تؤثر على قيمة التثبيتات، لذا أوصى النظام المحاسبي المالي المؤسسات الجزائرية المعنية بتطبيق أحكامه بضرورة إجراء اختبار انخفاض قيمة تثبيتاتها والاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة وإدراجها في حالة وجود أي مؤشرات تدل على ذلك.

تسمح طريقة الانخفاض في القيمة التعبير بصدق عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة (الصورة الصادقة)، من خلال عرض الأصل بقيمته الحقيقية في الميزانية، وتحديد الدخل بطريقة سليمة، وبالتالي تجنب أي توزيعات تعتبر من رأس المال وتؤدي إلى تآكله تدريجيا، وهو ما يتلاءم ومفهوم الأصل ومفهوم التقييم المحاسبي، وبهذا يمكن إبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة. كما أن التقييم وفق الوحدات المولدة للنقدية يسمح بالقيام بعملية التقييم الشامل للمؤسسة وإبراز أثر التكاتف الناتج عن تفاعل الأصول مع بعضها لتحقيق قيمة مضافة للمؤسسة.

Résumé :

Cette étude vise à souligner en mettant l'accent sur la méthode de "la dépréciation d'actif" qui est considéré selon le système comptable financier (SCF) et la norme internationale (IAS 36) parmi les multiples choix d'évaluation des immobilisations, en raison de leurs importance pour mettre en évidence les facteurs qui ont conduits à la diminution de la valeur d'immobilisation, qui ne sont pas pris en compte lors du calcul de l'amortissement. Ces facteurs conduisent à la détérioration des avantages économiques attendus dans l'avenir par l'utilisation de l'immobilisation, et la diminution de sa valeur marchande, ce qui rend sa
valeur comptable dans la majorité des cas non-remboursable; Et là, l'entreprise subit une perte de valeur résultant de la dépréciation de ses immobilisations. De ce fait les entreprises algériennes sont besoin d'alternatives d'évaluation pouvant refléter les facteurs qui affectent ses immobilisations, par conséquent le système comptable financier recommande les entreprises algériennes intéressées par l'application de ses dispositions de tester la dépréciation de ses immobilisations et la comptabilisation de la perte de valeur dans le cas d'existence d'un indice de perte de valeur.

La méthode de la dépréciation d'actif permet de clarifier honnêtement la réalité économique de l'entreprise (l'image fidèle) à travers la présentation de l'actif en termes de sa valeur réels dans le
bilan, et de déterminer le résultat correctement, évitant ainsi tout distributions considérés comme un capital dont il entraîne une corrosion progressive, ce qui est cohérent avec le principe de la continuité, le concept d'actif et le concept d'évaluation comptable, et qui peut mettre en évidence la performance réel de l'entreprise. En plus l'évaluation selon la méthode des "unités génératrices de trésorerie" permet de faire l'évaluation globale de l'entreprise et clarifier l'effet de la synergie résultant de l'interaction entre les actifs dans le but d'apporter une valeur ajoutée à l'entreprise.

Mots clés : La norme internationale (IAS 36), La dépréciation d'actif, Unités génératrices de trésorerie.

فهارس

فهرس الموضوعات

الموضوعات	الصفحة
آية قرآنية.....	A
إهداء.....	B
شكر وعرفان.....	C
مقدمة.....	أ
الفصل الأول: انخفاض القيمة في الأصول الثابتة	
تمهيد.....	01
المبحث الأول: تقديم الأصول الثابتة.....	02
المطلب الأول: مفهوم وخصائص وشروط الاعتراف بالأصول الثابتة.....	02
المطلب الثاني: التقييم المحاسبي للأصول الثابتة والمصاريف الإضافية للحصول عليها وبدائل لقياسها.....	04
المطلب الثالث: تقديم عناصر الأصول الثابتة.....	08
المبحث الثاني: تقييم الأصول الثابتة عند إقفال السنة المالية.....	10
المطلب الأول: مفهوم وأسباب الاهتلاك.....	10
المطلب الثاني: طرق الاهتلاك التقليدية للأصول الثابتة.....	11
المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للاهتلاك.....	13
المبحث الثالث: انخفاض القيمة في الأصول الثابتة.....	15
المطلب الأول: مفهوم ومؤشرات الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة.....	15
المطلب الثاني: أنواع الإفصاح عن الانخفاض واستخدام الوحدات المولدة للنقد (UGT).....	17
المطلب الثالث: استرداد خسارة الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة المعترف بها سابقا.....	20
خلاصة الفصل.....	22
الفصل الثاني: المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة بين الـــ SCF والمعيار IAS 36	
تمهيد.....	23

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة وفقا للمعيار IAS 36.....	24
المطلب الأول: ماهية المعيار IAS 36.....	24
المطلب الثاني: مقاييس الاعتراف بخسائر الانخفاض حسب IAS 36.....	30
المطلب الثالث: منهجية اختبار انخفاض القيمة ومعالجتها محاسبيا وتقييمها وفقا لـــ IAS 36.....	32
المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة وفقا للـــ SCF.....	36
المطلب الأول: عرض لعناصر النظام المحاسبي المالي المتضمنة خسارة القيمة.....	36
المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة للأصول الثابتة المادية، المعنوية، والمالية.....	37
المطلب الثالث: تأثير انخفاض القيمة في الأصول الثابتة على القوائم المالية.....	40
المبحث الثالث: المقارنة بين الـــ SCF والمعيار IAS 36.....	41
المطلب الأول: عناصر الاتفاق بين الـــ SCF والمعيار IAS 36	41
المطلب الثاني: عناصر الاختلاف بين الـــ SCF والمعيار IAS 36	42
خلاصة الفصل.....	47
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل – بسكرة –	
تمهيد.....	48
المبحث الأول: تقديم مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل – بسكرة –	49
المطلب الأول: لمحة عامة عن المؤسسة.....	49
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....	54
المطلب الثالث: أهمية وأهداف المؤسسة.....	57
المبحث الثاني: تحليل استمارة مقابلة.....	57
المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية والوظيفية للمسؤول المباشر على عملية المعالجة.....	57

المطلب الثاني: تحليل الأسئلة والأجوبة على محاور الاستمارة.....	58
المبحث الثالث: التقييد المحاسبي لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة.....	61
المطلب الأول: تحديد الأصول الثابتة المعنية بالانخفاض.....	61
المطلب الثاني: حساب الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة ومعالجتها محاسبيا.....	64
خلاصة الفصل.....	66
خاتمة.....	67
المراجع.....	71
الفهارس.....	75

فهرس الأشكال

الشكل	الصفحة
الشكل رقم (1-1): تصنيف الأصول الثابتة.....	10
الشكل رقم (1-2): توضيح منهجية اختبار القيمة وفقا لـــ IAS 36.....	32
الشكل رقم (3-1): توضيح المؤسسات التي نشأت عن مؤسسة SONELEC.....	49
الشكل رقم (3-2): هيكل تنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB.....	53

فهرس الجداول

الشكل	الصفحة
الجدول رقم (1-1): معاملات معدل الاهتلاك المتناقص انطلاقا من عمر التثبيت.....	12

الجدول رقم (2-1): المقارنة بين متطلبات انخفاض القيمة في الـــ SCF والـــ IAS 36	45
الجدول رقم (3-1): ميزانية السنة المالية المقفلة في 31/ 12/ 2011 (أصول).....	**62**
الجدول رقم (3-2): ميزانية السنة المالية في 31/ 12/ 2011 (خصوم).....	**63**
الجدول رقم (3-3): حساب الانخفاض في الأصول الثابت.....	**64**

مقدمة

تسعى دول العالم إلى ما يعرف بالتوافق أو التوحيد المحاسبي، من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية التي تقوم بإصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، وهذه الأخيرة أصبحت تعرف بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) منذ 2003، ولقد بدأ الاهتمام بالمحاسبة ومعاييرها الدولية منذ تحول العالم من الاقتصاد المغلق إلى اقتصاد السوق، حيث تعددت المعاملات التجارية بين دول العالم، وكذا ظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات وما صاحبها من انعكاسات أهمها انفصال الملكية عن التسيير، وتضاعف وتطور وتنوع هذه المؤسسات أدى إلى زيادة حركة رؤوس الأموال في البورصات العالمية، مما تطلب توفير معلومات محاسبية ومالية ذات مصداقية وشفافية تساعد كل مستخدميها على اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية، كل هذه الأسباب وغيرها أدى إلى زيادة الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية لتكون أساس يتم الاسترشاد بها في مختلف العمليات التجارية على المستوى الدولي.

تعتبر وظيفة تقييم الأصول الثابتة من الوظائف الأساسية في المحاسبة وذلك للاهتمام الذي عرفته هذه الوظيفة من طرف مختلف الأكاديميين والمهنيين على المستوى العالمي، حيث عرفت عدة تطورات سواء على مستوى المفاهيم أو على مستوى الطرق والأساليب المتاحة وباختلاف هذه الأخيرة أدى ذلك إلى جعلها من الأمور الصعبة التطبيق، وكذا اختلاف النتائج المحصل عليها من طريقة إلى أخرى مما أثر سلبا على موضوعيتها، وكذا صعوبة إيجاد القيمة العادلة في ظل ظاهرة التضخم بشكل موضوعي بعيدا عن التقديرات الشخصية، الأمر الذي يؤدي إلى التأثير على درجة تمثيلها للواقع الاقتصادي وكذا مصداقية القوائم المالية التي تساعد مستخدميها على اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية خاصة منها المستقبلية، وبالرغم من ذلك تبقى هذه الوظيفة مهمة داخل المؤسسة فهي تعمل على المحافظة على رأس مالها خاصة في حالة التقييم الإيجابي (القيمة السوقية أكبر من القيمة الدفترية) حيث يدمج هذا الأخير إلى الأموال الخاصة من جهة، واعتباره كمصروف في حالة التقييم السلبي (القيمة السوقية أقل من القيمة الدفترية) وذلك عملا بمبدأ الحيطة والحذر من جهة أخرى.

لقد اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بكل ما تعلق بتنظيم وتحسين مهنة المحاسبة، فهي ركزت على كل العمليات المحاسبية سواء منها الدولية أو حتى على مستوى المؤسسة، من خلال إصدار معايير متنوعة ومختلفة باختلاف هذه المعاملات فمنها ما يتعلق بالتقييم وأخرى تتعلق بالإفصاح، ومنها المتخصصة مثل المعيار المحاسبي الدولي IAS36 "انخفاض القيمة"، حيث تعتبر هذه الأخيرة ظاهرة تتعرض لها الأصول الثابتة داخل المؤسسة نتيجة عوامل مختلفة، ويتوجب على هذه الأخيرة الاعتراف بها –خاصة عند توفر مؤشرات ومقاييس تثبت احتمال وقوعها في حالة لو قررت المؤسسة التنازل عنها – من خلال المعالجة المحاسبية والتي تتطلب قواعد وطرق حددها ذات المعيار، كما تتعرض التثبيتات أيضا إلى ما يسمى بالاهتلاك حيث تفقد قيمتها شيئا فشيئا مع مرور الزمن نتيجة لاستخدامها أو نتيجة لعوامل أخرى، ولذلك تسعى المؤسسة إلى تجديدها من خلال توفير قسط سنوي خاص بكل نوع منها تضعه كمصروف في نهاية

كل دورة مالية إلى غاية نهاية المدة النفعية، حيث تتحدد هذه الأخيرة بشكل شخصي وانطلاقا من تقديرات ومعلومات خاصة بالمحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

الجزائر من بين دول العالم التي تحاول مسايرة تطور مهنة المحاسبة من خلال تبني مشروع النظام المحاسبي المالي المستمد فلسفته من معايير المحاسبة الدولية، حيث ظهر هذا الأخير نتيجة للإصلاحات التي قامت بها الجزائر منذ مطلع التسعينات، بعد الانتقادات التي وجهت للمخطط المحاسبي الوطني PCN، الذي أصبح غير قادر على مواكبة التحولات التي تعرفها البلاد في عدة مجالات وتقديم المعلومات المالية الشفافة وإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات، وللإسراع في تطبيق هذا المشروع بهدف تجاوز كل هذه المشاكل وغيرها قامت الدولة الجزائرية بعدة إجراءات أهمها: القيام بعدة دورات تدريبية شملت مختلف المعاهد والجامعات عبر التراب الوطني، وإعداد جملة من الملتقيات بالتعاون مع الجامعات حول مفاهيم المعايير المحاسبية الدولية ، كما قامت بعض المؤسسات بتربصات وتدريبات لكل المحاسبون الذين يعملون تحت غطاءها، وعقد ندوات لتدعيمهم لكي يكونوا مستعدين لتطبيق الـــ SCF ، حيث دخل هذا الأخير حيز التنفيذ منذ 2010، حيث أحدث تغييرات هامة على الممارسات المحاسبية، حيث تمثلت أهم هذه التغييرات في قواعد وطرق تقييم الأصول والخصوم، وذلك بعد تبني العديد من بدائل التقييم التي جاء بها معايير المحاسبة الدولية.

لقد جاءت هذه الطرق لمساعدة المؤسسات الجزائرية وتمكينها من التقييم الجيد لأصولها،والذي من خلاله يمكن الكشف عن ما يعرف بانخفاض القيمة في الأصول الثابتة وذلك بعد تقييمها في نهاية الدورة المالية، الأمر الذي سوف يؤدي إلى مطالبة هذه الأخيرة بمعرفة جيدة لكيفية معالجتها محاسبيا،وهذا ما جعل النظام المحاسبي المالي يحدد في مواده التي جاء بها طرق التعامل معها خاصة من ناحية الاعتراف، التقييد وحتى حالات الاسترداد مما سهل على المحاسب القيام بعملية المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في التثبيتات.

إن مسايرة الجزائر لكل التطورات الاقتصادية العالمية في بيئة محاسبية وجبائية هشة، لا تسمح لها بمواكبة المحاسبة العالمية خاصة في ظل غياب سوق مالي نشط، حيث يعتبر هذا الأخير ضروري خاصة في مجال التقييم وتحديد القيمة العادلة للأصول، بالإضافة إلى ضعف المحاسبة الوطنية، وقلة الإطارات في مجال المهنة، حيث أنهم لا يزالون متمسكون بالمخطط المحاسبي الوطني، وكذا الفجوة الموجودة بين النظام المحاسبي المالي وقانون الضرائب حيث أن التغيير الجذري الذي مس الناحية المحاسبية لم يصاحبه تغيير من الناحية الجبائية، كل هذه العوائق وغيرها لا تسمح بتكييف الـــ SCF مع البيئة المحاسبية والبيئة الجبائية الجزائرية.

الإشكالية:

مما سبق، ومما يتطلبه المعيار المحاسبي الدولي IAS36، من توفير مبادئ وطرق لتقييم كفء للأصول الثابتة، وبالإضافة إلى معرفة كاملة لكل المؤشرات التي من خلالها يمكن القول بأن الأصول الثابتة تواجه

انخفاض قيمة، وأيضا يجب على المحاسب أن يكون لديه دراية كافية حول مقاييس وتوقيت الاعتراف بهذا الانخفاض للقيام بالمعالجة المحاسبية اللازمة، وأيضا معرفة الحالات التي من خلالها يتم استرداده، كل هذه المتطلبات يوفرها ذات المعيار.

يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تتم المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة بين الـــ SCF والمعيار المحاسبي IAS 36؟

ويندرج عن هذا التساؤل أسئلة فرعية:

- ما هي أهم مؤشرات الاعتراف بانخفاض القيمة في الأصول الثابتة؟
- متى يتم الاستعانة بالوحدة المولدة للنقد؟
- هل من الضروري الاعتراف بانخفاض القيمة في الأصول الثابتة؟
- هل هناك فرق بين الـــSCF والمعيار IAS36 في ما يخص انخفاض القيمة في التثبيتات؟
- هل تطبق مؤسسة صناعة الكوابل- فرع جنرال كابل-إجراءات وقواعد المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة؟

الفرضيات:

- أهم مؤشر لانخفاض القيمة هو الانخفاض الحاد في القيمة السوقية للأصل؛
- يتم الاستعانة بالوحدة المولدة للنقد عندما يصعب تقدير القيمة القابلة للاسترداد للأصل منفردا؛
- من الضروري الاعتراف بانخفاض القيمة في الأصول الثابتة؛
- لا يوجد فرق بين الـــSCF والمعيار IAS36 في ما يخص انخفاض القيمة في التثبيتات؛
- لا تطبق مؤسسة صناعة الكوابل – فرع جنرال كابل- إجراءات وقواعد المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة.

المنهجية:

للإجابة على الإشكالية والتساؤلات الفرعية وكذا اختبار فرضيات الدراسة، تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي والأسلوب التحليلي الذي من خلاله تم عرض وتحليل المفاهيم العامة المتعلقة بالجانب النظري، وكذا تحليل الميزانية المتعلقة بالمؤسسة للسنة المالية 2011 م بالإضافة إلى الاعتماد على استمارة مقابلة لجمع معلومات حول مدى تطبيق المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة وفقا للنظام المحاسبي المالي وما جاء به المعيار المحاسبي الدولي IAS36.

أهمية البحث:

يمكن إبراز أهمية البحث في النقاط التالية:

- تعالج الدراسة الأصول الثابتة وذلك حسب الـــ SCF الذي يتميز بأنه جديد نسبيا؛
- ظاهرة انخفاض القيمة في الأصول الثابتة في بالغ الأهمية لانعكاساتها السلبية على مردودية المؤسسة وعلى قوائمها المالية؛
- يستمد الموضوع أهميته من الاهتمام العالمي الذي يحضاه من طرف محاسبين وهيئات محاسبية عالمية؛
- قلة الدراية الكاملة حول المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة لدى معظم المحاسبين والمراجعين.

أهداف البحث:

يمكن إبراز أهداف البحث في النقاط التالية:

- إبراز أهم ما جاء به النظام المحاسبي المالي من طرق وقواعد لمعالجة انخفاض القيمة في الأصول الثابتة محاسبيا؛
- المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي IAS36؛
- معرفة مدى تطبيق هذه الطرق والقواعد من طرف مؤسسة صناعة الكوابل –جنرال كابل– لاعتبارها من مجال تطبيق الـــ SCF.

مبررات اختيار الموضوع:

الموضوع محل الدراسة هو من تخصص الطالبة وميولاتها الشخصية، بالإضافة إلى رغبة الطالبة في تسليط الضوء على مدى تطبيق المبادئ والقواعد المحاسبية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي بعد خمس سنوات من دخول هذا الأخير حيز التطبيق، وأيضا جعل هذه الدراسة مرجع يستفيد منه الطلبة والمهتمين في المجال عموما.

حدود الدراسة:

لقد تم إجراء هذه الدراسة ضمن حدود مكانية و زمنية.

- **الحدود المكانية:** تلقي هذه الدراسة الضوء على المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة بين الـــ SCF والمعيار IAS 36، لذلك اعتمدت الدراسة على اختيار مؤسسة تمتلك أكبر قدر ممكن من التثبيتات وهذا ما توفره مؤسسة صناعة الكوابل – فرع جنرال كابل – بسكرة.
- **الحدود الزمنية:** ارتبطت الدراسة بمجال زمني وذلك خلال يومين (في الفترة ما بين 11– 12 ماي 2015).

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع والدراسات الجزائرية المتخصصة في هذا الموضوع؛
- صعوبة الحصول على المعلومات الصحيحة خاصة في ظل عدم تطبيق مبدأ الإفصاح من طرف المؤسسات الجزائرية.

الدراسات السابقة:

-كيموش بلال، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي – دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC (العلمة)، مذكرة ماجستير، منشورة، 2011

تمثلت إشكالية الدراسة في: ما هو دور التقييم الدوري للعناصر المادية وفقا للنظام المحاسبي المالي في المحافظة على قيمة المؤسسة الجزائرية؟، وقد هدفت إلى إبراز أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية وعلاقته بالمحافظة على قيمة المؤسسة، مع التركيز على طريقة انخفاض قيمة الأصول، وتوضيح مختلف الآثار الناجمة عن هذه الطريقة على القوائم المالية، وإبراز أهميتها بالنسبة للمؤسسة الجزائرية، وقد تمثلت أهمية الدراسة في تغير الممارسة المحاسبية في الجزائر وتوجهها نحو التكيف مع معايير المحاسبة الدولية، ولفت انتباه الباحثين والمهتمين بالمجال المحاسبي في الجزائر للاهتمام لموضوع التقييم المحاسبي، وتناول جوانب أخرى منه في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث تم الاعتماد على عدة مناهج منها: المنهج الوصفي التحليلي، المنهج الاستنباطي ومنهج دراسة الحالة، وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها:

- المحافظة على قيمة المؤسسة تتطلب القيام بعملية تقييم لأصولها بصفة دورية، حيث لا يعتمد هذا الأخير على بديل واحد بل على عدة بدائل يتم اختيارها من طرف المؤسسة؛
- يتوقف الاختيار على طبيعة البند (جاري أو غير جاري)، حيث تعتبر طريقة انخفاض القيمة من الطرق المعتمدة حديثا في التقييم المحاسبي.

-عابد محمد نواف حمدان، انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية – دراسة تطبيقية -، مذكرة ماجستير، منشورة، 2006

لقد تمثلت إشكالية الدراسة في: ما هي أهم المشاكل المتعلقة بانخفاض هذه الأصول في ضوء المعايير الدولية وكيف يتم الإفصاح والتقرير عن هذا الانخفاض؟، وقد هدفت إلى قياس القيمة العادلة للأصول منخفضة القيمة والإفصاح عنها في ظل المعايير المحاسبية الدولية، والأسباب المؤدية إلى هذا الانخفاض والمعالجة المحاسبية له، وتكمن أهمية الدراسة في قلة وضوح الهدف والسياسات المحاسبية التي يجب أن يتم على أساسها القياس والتقييم المحاسبي للقيمة العادلة، وأيضا قلة المعرفة بأسس تطبيق معيار IAS36 لدى

الكثير من المحاسبين والمراجعين، حيث اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في الجانب النظري وعلى البرنامج الإحصائي SPSS في الجانب التطبيقي، حيث توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل يتم تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بما لا يزيد عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع المؤسسة استردادها من استخدام الأصل خلال عمره الإنتاجي المتبقي حتى الوصول بالأصل الثابت إلى مرحلة الاستغناء عنه؛
- انخفاض الأصل الثابت والشهرة المرتبطة به يتم قياسها ومعالجتها على أساس معقول وثابت؛
- ضرورة الإفصاح في ملحقات القوائم المالية عن طبيعة نشاط الأصل المنخفض قيمته، وعن الطريقة المستخدمة في إعادة تقييم الأصل المنخفض، والطريقة المستخدمة في قياس هذا الانخفاض، ...إلخ.

-الريشاني سمير، انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية، مقال من مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23-العدد 2، 2007.

لقد تمثلت إشكالية الدراسة في: ما مدى تطبيق اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في القطاعين العام والخاص في سورية، وكيف تتم المعالجة المحاسبية لها في حال تطبيقها أو مبررات عدم تطبيقها؟، حيث تهدف إلى دراسة المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB وعن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB المتعلقة بمسألة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل والمقارنة بينها، حيث اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي في الجانب النظري، كما اعتمد على المنهج الاستقرائي في إجراء الاستبيان في الجانب التطبيقي، حيث توصل الباحث إلى نتائج أهمها:

- القطاعين العام والخاص في سورية لا يطبقان اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل؛
- لا يعطي هذا الموضوع الأهمية اللازمة من قبل ممارسي مهنة المحاسبة في سورية، وذلك راجع إلى غياب السوق المالي وضعف الوعي المهني؛
- إن التزام مؤسسات وشركات القطاع العام بالنظام المحاسبي الموحد يعيق التفكير بتطبيق الانخفاض.

الفصل الأول

تمهيد

تعتبر الأصول الثابتة من بين البنود الاقتصادية المهمة داخل المؤسسة فهي تخضع لرقابتها، نتيجة حيازتها أو كرائها أو تبادلها، ...الخ، كما يعد توافرها واستخدامها في مجال الإنتاج عامل من عوامل نجاح واستمرار المؤسسة، ولذلك فإن أي تقييم خاص بها يجب أن يعكس هذا الاستمرار عند إقفال السنة المالية، لكن قد يثبت هذا التقييم وجود خسارة في قيمتها وذلك بعد إجراء مقارنة بين القيمة الدفترية والتي يتم الحصول عليها بطرح مجموع الاهتلاك المتراكم من تكلفة الحيازة،والقيمة السوقية الخاصة بالتثبيتات.

تعتبر ظاهرة انخفاض القيمة من الظواهر المهمة التي قد تصيب التثبيتات نتيجة عدة عوامل، كما أنها تحدث في ظل ظروف استثنائية متعلقة بالمحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة، حيث يتطلب إثباتها وجود مؤشرات، توفير طرق ووسائل لتقدير المبلغ القابل للاسترداد في ظل عدم وجود سوق مالي نشط، كما يجب توفير دراية كافية حول كيفية معالجتها محاسبيا.

المبحث الأول: تقديم الأصول الثابتة

تعتبر الأصول الثابتة الجزء الأكبر لممتلكات المؤسسة، وذلك نتيجة استعمالها في مختلف الوظائف الإنتاجية، الإدارية،...إلخ، وتظهر في الميزانية من جانب الأصول وتندرج ضمن ثلاث حسابات رئيسية: أصول ثابتة عينية، أصول ثابتة معنوية وأصول ثابتة مالية.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص وشروط الاعتراف بالأصول الثابتة

1.1 مفهوم الأصول الثابتة

هي عبارة عن أصول ملموسة تستخدم في عمليات المؤسسة التشغيلية، ولها عمر إنتاجي مفيد يمتد لأكثر من فترة محاسبية، وتسمى أيضا بالأصول الثابتة ويطلق هذا المسمى أيضا على الآلات والمعدات[1].

- لقد ركز هذا التعريف على الأصول الملموسة داخل المؤسسة حيث تساعدها في عملياتها التشغيلية، كما أنها تمتاز بأنها تستخدم لأكثر من سنة مالية، ومن بين هذه الأصول: الآلات والمعدات.

أما معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز فيعرفها في توصياته التاسعة: بأنها تمتاز مهما كانت طبيعتها، ومهما كان نوع المؤسسة التي تستخدمها بخاصية رئيسية تتمثل في أنه يتم الاحتفاظ بها بقصد الحصول على إيرادات من استخدامها وليس بقصد بيعها أثناء النشاط العادي للمؤسسة[2].

- ركز معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز من خلال هذا التعريف على خاصية أساسية وهي أن يتم الاحتفاظ بالأصول الثابتة بهدف الحصول على إيرادات وليس بغرض بيعها.

كذلك يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية الأصول الثابتة من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS16: أن التثبيتات عبارة عن الأصول الملموسة التي[3]:

أ. تملكها المؤسسة لاستعمالها في الإنتاج، أو لغرض تقديم السلع والخدمات وللتأجير للغير أو لأغراض إدارية؛

ب. يتوقع أن تستخدم خلال أكثر من فترة واحدة.

---

[1] غياضة سائد نبيل سليم، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات، (دراسة تحليلية)** ، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة- فلسطين، 2008)، ص 36

[2] خيرت ضيف، أحمد رجب عبد العال، محمد شوقي، **المحاسبة المالية** ، (بيروت: لبنان، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بدون طبعة، 1981)، ص 494

[3] غانم شطاط، **المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، (قسنطينة: الجزائر، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، بدون طبعة، 2009)، ص 82

- ركز تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية على ميزتين هما: أن الأصول الثابتة مملوكة من طرف المؤسسة لغرض استعمالها في عملية الإنتاج أو التأجير أو لأغراض إدارية وذلك أكثر من فترة واحدة.

من خلال ما سبق يمكن تعريف الأصول الثابتة بأنها تلك الممتلكات التي تتحصل عليها المؤسسة بعدم وجود نية البيع لمساعدتها في العملية الإنتاجية والاستغلالية لفترات تتعدى السنة المالية الواحدة قصد الحصول على إيرادات في المستقبل.

2.1 خصائص الأصول الثابتة

تتلخص خصائص الأصول الثابتة في الآتي[1]:

- أنها عادة تستخدم لمدة طويلة في عمليات المشروع؛
- لا يحصل عليها المشروع لأغراض الاتجار فيها أو استثمارها في غير أهدافه الأساسية وإنما استخدامها في عملياته المؤدية إلى تحقيق إيراداته الرئيسية؛
- تظهر الأصول الثابتة في الميزانية العمومية بحسب أهميتها النسبية لطبيعة نشاط المؤسسة، فإذا كانت ذات طبيعة صناعية أو تجارية فتظهر على قمة الأصول، أما إذا كانت ذات طبيعة خدمية كالبنوك وشركات التأمين،...إلخ فإنها تظهر بعد الأصول المتداولة.

3.1 شروط الاعتراف بالأصول الثابتة

تعد الأصول طويلة الأجل من أهم ما تطرقت إليه المعايير المحاسبية الدولية، و يشترط في الأصل كي يعتبر طويل الأجل أن يتوفر على الشروط التالية[2]:

- أن تتوقع منه المؤسسة إيرادات مستقبلية بدرجة معنوية محددة من قبل المؤسسة و يستحب أن يكون مصادقا عليها من طرف هيئة أو مركز دراسات متخصص،
- أن يكون من الممكن تكميم (قياس) قيمة هذا الأصل سواء بتكلفته التاريخية أو بقيمته الاستعمالية مع الأخذ بعين الاعتبار اهتلاكه على أساس التكلفة المعتمدة،
- أن تتجاوز درجة سيولة الأصل أو الأصول المعنية السنة الواحدة،

و تعتبر كل إضافة أو إنفاق على الأصل طويل الأجل، إنفاقا يحمل على حساب النتائج إلا إذا توفرت الشروط التالية:

---

[1] عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية من منظور المعايير الدولية** ، (الإسكندرية: مصر، المكتب الجامعي، الحديث، ج 1، ط1، 2009)، ص 82

[2] بوعتروس عبد الحق، سحنون عقبة، **محاسبة الأصول وفق معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات تطبيقها في الجزائر** ، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول "معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق" المنعقد في الفترة 25-26 ماي 2010 بالمركز الجامعي سوق أهراس)، ص 5

– تغير مردود هذا الأصل إلى الأفضل جراء هذا الإنفاق؛

– أن تمكن الإضافات المجراة على الأصل المؤسسة من أن تستخدمه في عمليات إنتاجية لم يكن متاحا له أداؤها قبل تعديله.

إذا توفر الشرطان السابقة، فإن هذا الإنفاق يعتبر زيادة في قيمة الأصل تقيد في حسابات المركز المالي (الميزانية) و لا تدخل في حساب الأرباح و الخسائر عبر حساب النتائج.

المطلب الثاني: التقييم المبدئي للأصول الثابتة والمصاريف الإضافية بعد الحصول عليها وبدائل لقياسها

1.2 التقييم المبدئي للأصول الثابتة

يمكن أن نميز عدة حالات خاصة فيما يخص التقييم المبدئي للأصول الثابتة منها[1]:

أ. **إنتاج الأصول الثابتة ذاتيا:** وهنا تتضمن تكلفة الأصل الثابت جميع النفقات التي يتم تحملها حتى يصبح جاهزا، مع مراعاة أن لا تتجاوز المبلغ القابل للاسترداد، فأي زيادة عن هذا المبلغ تعتبر مصاريفا تحمل للفترة التي حدثت فيها، وتتضمن تكلفة الإنشاء جميع المصاريف المباشرة المستنفذة والتي لا يوجد أي مشكل في تحميلها، ويبقى المشكل في التكاليف الثابتة (غير المباشرة)، حيث توجد عدة آراء فيما يخص معالجتها:

- تحميل الأصل بنصيبه العادل من التكاليف الثابتة باستخدام نفس أساس التخصيص بالنسبة للمخزون؛
- تحميل الأصل الثابت بالأرباح التي كان يمكن تحقيقها من خلال العمليات العادية للمؤسسة، ولكنها لم تتحقق نتيجة استغلال جزء من موارد وطاقة المؤسسة في إنشاء الأصل؛
- تحميل الأصل الثابت بمبلغ التكاليف الثابتة المتزايدة، التي يمكن التعرف عليها فقط.

ب. **اقتناء الأصول الثابتة مع وجود خصم نقدي:** يتعلق بتعجيل الدفع وتوجد طريقتين لمعالجته، تقضي الأولى بتخفيض الخصم النقدي من تكلفة الشراء سواء استفادت منه المؤسسة أو لم تستفد، وإذا لم تستفد منه يحمل على جدول حساب النتيجة كمصروفات للفترة الحالية، أما الثانية فتقضي بتخفيض الخصم من تكلفة الشراء إذا تم الحصول عليه فقط، وحسب المعايير المحاسبية الدولية فإن الخصومات والتنزيلات تطرح من تكلفة الشراء؛

[1] كيموش بلال، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي–دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC (العلمة)**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف،2010) ص ص 64–65

ت. **اقتناء الأصول وفق نظام للدفع المؤجل:** وهنا لا تعتبر مصاريف الفائدة جزءا من تكلفة الأصل، وإنما تعتبر مصاريف جارية، ويجب رسملة السعر المعادل للنقدية فقط باعتباره المبلغ المبدئي للأصل، وإذا لم يتم النص صراحة عليه فإن مبلغ الدفعة المؤجلة ينبغي أن يخفض إلى القيمة الحالية من خلال تطبيق معدل خصم مناسب، ويمكن تحقيق ذلك في أفضل صورة باستخدام تكلفة الاقتراض لدين له نفس مدة الاستحقاق؛

ث. **الحصول على أصول ثابتة مقابل إصدار أسهم:** وهنا تتحدد تكلفة الأصول الثابتة بالقيمة العادلة للأسهم المصدرة، وعندما يصعب تحديدها يتم تقدير القيمة العادلة للأصول واستخدامها لتحديد قيمة الأسهم المصدرة؛

ج. **الحصول على الأصول الثابتة في شكل هبات أو مجموعات:** إذا تم الحصول على أصل ثابت دون مقابل، فإن تكلفته تقاس بالقيمة العادلة، أما إذا تم الحصول على أصول ثابتة في مجموعة بسعر إجمالي فإن هذا السعر يوزع على هذه الأصول بالاعتماد على نسبة القيمة العادلة لكل أصل إلى القيمة العادلة لكافة المجموعة؛

ح. **تكاليف الاقتراض:** يقترح المعيار الدولي (IAS 23)[1] بديلين لمعالجة تكاليف الاقتراض، المعالجة المرجعية التي توصي بإدراج تكاليف الاقتراض ضمن مصاريف الدورة بغض النظر عن الغرض الذي استخدمت فيه، والمعالجة البديلة المسموح بها التي توصي بضرورة إدراج تكاليف الاقتراض ضمن مصاريف الدورة، باستثناء التكاليف المدمجة ضمن تكلفة أصل والتي تتعلق مباشرة باقتناء أو إنشاء أصل مؤهل، والأصل المؤهل أو المنتخب هو الذي يتطلب فترة تحضير طويلة قبل أن يصبح جاهزا للاستخدام أو البيع، والفائدة التي ترسمل هي مصاريف الاقتراض الحقيقية المستخدمة للحصول على الأصل بعد طرح أي إيرادات من الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة.

2.2 المصاريف الإضافية للأصول الثابتة بعد الحصول عليها

تتحمل المؤسسة بعد الحصول على الأصل الثابت بعض المصاريف التي من شأنها أن تساهم في زيادة المنافع الاقتصادية، تحسين المنتوج، ...الخ، تتمثل في[2]:

أ. **الصيانة والتصليحات:** تتطلب الأصول الثابتة مصاريف صيانة وإصلاحات طوال حياتها للمحافظة عليها في حالة إنتاجية جيدة، وتتميز هذه المصايف بأنها عادية لا تضيف أي منفعة

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 23 الذي جاء تحت عنوان : رسملة تكاليف الاقتراض، تم اعتماده من قبل المجلس في مارس 1984، وأصبح المعيار المعدل نافذ المفعول على البيانات المالية في جانفي 1995 أو بعد ذلك التاريخ.

[2] كيموش بلال، مرجع سابق، ص ص 68- 69

للأصل ولا يترتب عنها زيادة في عمره الإنتاجي، وأنها متكررة لذا تعالج كمصاريف دورة، أما في حالة مصاريف الصيانة والتصليحات الناتجة عن الحوادث، فيجب أن تعالج كخسائر خاصة إذا كان الأصل غير مؤمن، وفي حالة مصاريف الصيانة والتصليحات غير العادية وغير المتكررة بمبالغ كبيرة، والتي تسمح بزيادة المنافع الاقتصادية للأصل الثابت، فتعتبر مصاريف رأسمالية تضاف لقيمة الأصل، وإذا أدت إلى زيادة عمره الإنتاجي فيتم تخفيضها من مجمع الاهتلاك؛

ب. **الإضافات:** تعتبر مصاريف رأسمالية تضاف للأصل الثابت، لأنها عادة ما تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية والخدمات المتوقعة منه، وتمثل الإضافات زيادة جزء جديد مما يؤدي إلى زيادة طاقته الإنتاجية، فإذا كان الأصل الثابت عبارة عن مبنى، فإن بناء سلالم للمبنى يعبر عن إضافة لهذا المبنى تؤدي إلى تحسين خدماته؛

ت. **الاستبدالات والتحسينات:** الاستبدال هو إحلال أصل ثابت بآخر مماثل له، بينما تشير التحسينات إلى إحلال الأصل بآخر ذو كفاءة وجودة أعلى منه، فإذا كانت القيمة الدفترية للأصول أو أجزاء القديمة معروفة يتم استبعاد تكلفتها ومجمع اهتلاكها مع الاعتراف بأية خسارة أو ربح وتحميل الأصل بقيمة الجزء الجديد، وتعتبر الاستبدالات والتحسينات مصاريفا غير عادية تزيد من منافع الأصل أو عمره الإنتاجي، وفي حالة الأصول الثابتة التي تتطلب استبدال بعض أجزاءها بصفة دورية يجب معالجة هذه الأجزاء كأصول ثابتة منفصلة؛

ث. **إعادة الترتيب التركيب:** يتوقع أن ينتج عنها منافع مستقبلية، كإعادة ترتيب وتركيب مجموعة من الآلات لتسهيل عملية الإنتاج، مما يسمح بزيادة الكميات المنتجة أو تخفيض التكاليف، وإذا أمكن تحديد التكلفة الأصلية ومجمع الاهتلاك فإنها تعالج بنفس طريقة معالجة الإحلال، وإذا لم يمكن تحديدها فإن التكاليف الجديدة المهمة نسبيا يجب رسملتها كأصل ليتم اهتلاكها في الفترات المناسبة، أما التكاليف غير المهمة نسبيا أو التي لا يمكن فصلها عن المصاريف التشغيلية، أو التي لها منافع مستقبلية غير مؤكدة فيتم اعتبارها مصاريفا جارية؛

ج. **التكاليف البيئية:** ليست مصدرا للمنافع الاقتصادية المستقبلية بصفة مباشرة، لكنها تتيح الحصول على منافع أصل آخر، فمنافعها متصلة بأصل آخر وليس هناك أي منفعة من استخدامها منفردة، لذا ليس من الملائم الاعتراف بها كمصاريف جارية في جدول حساب النتيجة في الفترة التي حدثت فيها، أما التكاليف البيئية التي يتوقع منها منافع مستقبلية وتستوفي معايير الاعتراف بها كأصول فيتم رسملتها.

3.2 بدائل القياس المحاسبي للأصول الثابتة

يعرف قياس الأصول على أنه عملية تحديد قيمة لكل عنصر من عناصر الأصول التي يتم تقييدها في القوائم المالية للمؤسسة، وينقسم قياس الأصول إلى عدة أقسام تحددها المعايير المتخذة كأساس للقياس[1]:

أ. التكلفة التاريخية: Le coût historique

هي المقابل النقدي الفعلي الذي حصلت به المؤسسة على الأصل عن طريق الحيازة أو التأجير ويمثل القيمة العادلة للأصول في تاريخ الحصول عليها، ويعتبر مدخل الأصول المقيدة بتكلفتها التاريخية من أكثر المداخل انتشارا في القياس المحاسبي؛

ب. القيمة الجارية La valeur courante

هي المقابل النقدي للحصول على الأصل في التاريخ الحاضر، ويعبر أيضا عن التكلفة الجارية بالقيمة السوقية للأصل؛

ت. القيمة القابلة للتحقق La valeur réalisable

هي المقابل النقدي للتخلص من الأصل وعادة ما تعتمد هذه القيمة في حال نهاية العمر الإنتاجي للأصل؛

ث. القيمة الحالية La valeur actuelle

يعد مدخل القيمة الحالية من أهم مداخل التقييم المحاسبي والمالي، وتعتمد طريقة القيمة الحالية على تحيين التدفقات النقدية المستقبلية بأسعار خصم معينة (عادة أكبر من أو تساوي سعر الفائدة المدين على القروض) بأخذ عدد سنوات هذه التدفقات بعين الاعتبار.

من الناحية العملية، تتجه الممارسة إلى التركيز على مدخل التكلفة التاريخية لسببين رئيسيين:

- وجود وثيقة تثبت القيمة التاريخية المسجلة في القوائم المالية،
- عدم الحاجة إلى انتداب خبير لتقييم الأصول مما يعني الاستغناء عن جزء من التكاليف الاستغلالية.

- من خلال ما سبق يمكن القول بأن التكلفة التاريخية تمثل القيمة العادلة في تاريخ الحصول على الأصل والمسجل في الميزانية بهذه القيمة والتي لا تتغير بتغير الزمن، أما القيمة الجارية تمثل القيمة السوقية للأصل في الوقت الحاضر، أما بالنسبة للقيمة القابلة للتحقق فهي تمثل سعر البيع المحتمل في نهاية العمر الإنتاجي للأصل بعد طرح تكاليف خروجه المحتملة، أما القيمة الحالية فهي عملية تحيين التدفقات النقدية المستقبلة بأسعار خصم معينة بأخذ عدد سنوات هذه التدفقات بعين الاعتبار.

[1] بوعتروس عبد الحق، سحنون عقبة، مرجع سابق، ص 4

المطلب الثالث: تقديم عناصر الأصول الثابتة

تنقسم الأصول الثابتة إلى:

أ. الأصول الثابتة المادية[1]:

حسب المعيار المحاسبي الدولي(IAS16)[2] هي عبارة عن أصول ثابتة مادية اقتنتها المؤسسة أو أنشأتها بوسائلها الخاصة من أجل الاستعمال في عملية إنتاج السلع والخدمات، لإيجارها للغير، حيث مدة الاستعمال تتجاوز الدورة المالية الواحدة، ينتظر من استعماله تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، مثل: الأراضي، المباني، المعدات، تجهيزات، ...إلخ.

- حالة عقارات التوظيف: عقار التوظيف هو أرض أو مبنى (أو الاثنين معا) تم الحصول عليه بهدف تحقيق توظيف مالي من المؤسسة، أي تأجيره مقابل مداخيل وتحقيق فائض قيمة محتمل إذا بيع فيما بعد، ولا تكون موجهة للاستعمال في إنتاج وتقديم سلع وخدمات أو في أغراض إدارية أو للبيع في إطار النشاط العادي[3].

ب. الأصول الثابتة المعنوية[4]:

الأصل الثابت غير المادي، هو أصل غير نقدي قابل للتشخيص، وغير ملموس في الواقع، أي يجب توفر ثلاث معايير لاعتبار الأصل من ضمن الأصول الثابتة المعنوية:

- عنصر قابل للتشخيص: معروف يمكن عزله بمفرده عن بقية الأصول، بيعه، انتقاله وتحويله، إيجاره وتبديله، ما يمكن أن يون محل عقود تنشأ عنها حقوق والتزامات؛
- مورد تحت رقابة: تحقق من خلاله مزايا اقتصادية ويمكن لها أن تمنع استفادة الغير منها؛
- وجود مزايا اقتصادية منتظرة.

وتشمل الأصول المعنوية على سبيل المثال: البرمجيات، براءات الإختراع، شهرة المحل، ...إلخ.

---

[1] صلاح حواس، **المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي- SCF- (IAS/IAFS)**، (الجزائر، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع)، ص 69

[2] المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 16 الذي جاء تحت عنوان : الممتلكات والتجهيزات والمعدات، تم اعتماده من قبل المجلس في مارس 1982، وأصبح المعيار المعدل نافذ المفعول في جويلية 1999 أو بعد ذلك التاريخ.

[3] صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010)، ص ص 85- 86

[4] محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، (الجزائر، متيجة للطباعة، 2010)، ص 133

ت. الأصول الثابتة المالية:

تعرف التثبيتات المالية على أنها تلك القيم المنقولة التي تحوزها المؤسسة ليس لغرض البيع وإنما لاستعمالها بصفة دائمة أي لعدة دورات، والسندات المصنفة في حسابات التثبيتات المالية تتضمن الأسهم والسندات[1].

حيث تعرف الأسهم على أنها "عبارة عن صكوك متساوية القيمة وقابلة للتداول بالطرق التجارية، حيث أنها جزء من رأس المال الشركة المساهمة يعطي لصاحبه الحق في حصته من الأرباح التي حققتها الشركة وممارسة حقوقه فيها[2]"، وتعرف السندات على أنها "جزء من قرض، والمقترض قد يكون الدولة أو شركة المساهمة، ويعتبر حامل السند مقرضا، يستحق فائدة ثابتة سنوية مقابل استثمار أمواله في شكل سندات[3]".

و نميز بين ثلاث فئات للسندات المثبتة لحسابات التثبيتات المالية[4]:

- **سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة:** والتي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة، خاصة وأنها تسمح لها بأن تمارس نفوذا على الشركة التي تصدر السندات، أو أن تمارس مراقبتها: المشاركة في الفروع، الكيانات المشاركة لها أو المؤسسات المشتركة؛
- **السندات المثبتة لنشاط المحفظة:** والموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على سنداتها؛
- **السندات المثبتة الأخرى:** والتي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو تنوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليها ذلك؛
- **القروض والحسابات الدائنة:** والتي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي أو لا يسعها القيام ببيعها في الأجل القصير: الحسابات الدائنة لدى الزبائن، وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال لأكثر من اثني عشرة شهرا أو القروض التي تزيد عن اثني عشرة شهرا والمقدمة لأطراف أخرى.

---

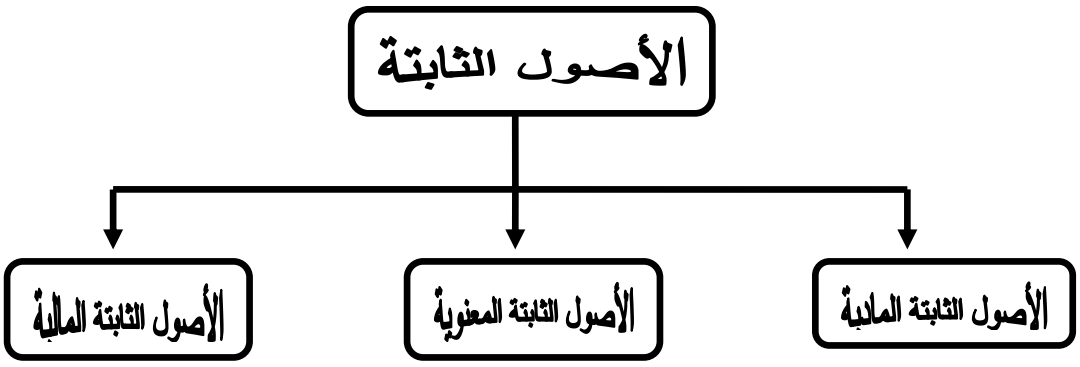
[1] مزيود إبراهيم، بوعافية رشيد، "**المعالجة المحاسبية للأصول الثابتة-حالة التثبيتات المالية-** "، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول "الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية"، في الفترة 13-15 أكتوبر 2009، بجامعة البليدة)، ص 4

[2] بوضياف عبير، **سوق الأوراق المالية في الجزائر**، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2007)، ص62

[3] بلجبلية سمية، **أثر التضخم على عوائد الأسهم دراسة تطبيقية لأسهم مجموعة من الشركات المسعرة في بورصة عمان للفترة 1996-2006**، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2010)، ص ص 17-18

[4] لخضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها** ، (البويرة: الجزائر، دار الطباعة للنشر والتوزيع الأوراق الزرقاء العالمية، 2014)، ص 79

الشكل رقم (1-1): تصنيف الأصول الثابتة



المصدر: من إعداد الطالبة حسب ما جاء في النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: تقييم الأصول الثابتة عند إقفال السنة المالية

عند إقفال السنة المالية، تقوم المؤسسة بتقييم أصولها الثابتة لأن هذه الأخيرة تتعرض لما يسمى بالاهتلاك نتيجة أسباب مختلفة، ويتحدد هذا الأخير باتباع أحد الطرق التقليدية للاهتلاك وباعتباره عبء قانوني تسمح إدارة الضرائب بتخفيضه من الوعاء الضريبي وجب إثباته محاسبيا عن طريق المعالجة المحاسبية.

المطلب الأول: مفهوم وأسباب الاهتلاك

1.1 مفهوم الاهتلاك

الاهتلاك هو عبارة عن استهلاك المنافع الاقتصادية المتعلقة بالأصل المادي أو المعنوي ويتم احتسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها[1]؛

- لقد ركز هذا التعريف على احتساب الاهتلاك كعبء إلا إذا تم احتسابه مسبقا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لنفسها.

كما يعرف الاهتلاك على أنه استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته[2].

[1] Mustafa Touil, **Nouveau Système De La Comptabilité Financière En Algérie**, (Alger : Algérie, Dar-Hadith Lil Kitab, 2010), p 24

[2] عمورة جمال، **الاهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)**، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول "الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية"، في الفترة 13-15 أكتوبر 2009، بجامعة البليدة)، ص 8

- ركز هذا التعريف على أن الاهتلاك عملية يتم فيها توزيع المبلغ القابل للاهتلاك على المدة النفعية للأصل سواء المادي أو المعنوي، مع احتساب القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل عند نهاية مدته النفعية.

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف الاهتلاك كالتالي: الاهتلاك هو عبارة عن استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل وذلك بتوزيع المبلغ القابل للاهتلاك على مدته النفعية.

2.1 أسباب اهتلاك الأصول الثابتة

إن أغلب عناصر التثبيتات يمكن أن تتعرض لتناقص المنفعة الاقتصادية ماعدا الأراضي ويعود ذلك إلى أسباب متعددة تتعلق بعوامل مادية، تقنية، اقتصادية، أو قانونية وهي كما يلي[1]:

- **العوامل المادية:** تعود إلى التدهور في التثبيتات بالتدريج مع استعمالها في نشاط المؤسسة مع مرور الزمن؛
- **العوامل التقنية:** تتعلق بالتطور التكنولوجي الذي يجعل كل التثبيت قديما مع ظهور تثبيت جديد أكثر أداء ومردودية؛
- **العوامل الاقتصادية:** تعود إلى احتياجات الزبائن وتغير أذواق المستهلكين، وتؤدي إلى ضرورة تطوير التثبيتات بالحصول على تلك الحاجات الجديدة للزبائن والمستهلكين عموما؛
- **العوامل القانونية:** تعود إلى حماية قانونية محدودة لبعض التثبيتات، مثل حماية الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات والرخص التي تكون محدودة زمنيا.

المطلب الثاني: طرق الاهتلاك التقليدية للأصول الثابتة

هناك العديد من طرق الاهتلاك الخاصة بالأصول الثابتة منها: طريقة الاهتلاك الثابت (الخطي)، الاهتلاك المتزايد، الاهتلاك المتناقص، وطريقة وحدات الإنتاج[2].

- **الاهتلاك الخطي[3]:** يعني توزيع منتظم لتكلفة (صافي القيمة الباقية) الأصول الثابتة على عمرها الإنتاجي، إذا كانت C ترمز للتكلفة الصافية للأصل و N ترمز للعمر الإنتاجي فإن قسط الاهتلاك السنوي يساوي: C/N؛ هذا المبلغ يمكن حسابه بمعدل الاهتلاك الخطي الذي يساوي 100/N%.

[1] http://www.onefd.edu.dz/.../2As-Gest-Compt3-Lo3, 30/11/2014

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19 الصادر في 2009/03/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، ص 9

[3] Jacques Richard, Christine Collette, **Comptabilité Générale, Système Français Et Norme IFRS**,(Paris : France, Dunod, Ed8, 2008), p362

- **الاهتلاك المتناقص**[1]: يعتبر هذا الاهتلاك تكلفة متناقصة من سنة إلى أخرى، حيث تؤدي هذه الطريقة إلى توزيع عبء متناقص على مدة المنفعة للأصل، يعتمد في هذه الطريقة على معدل الاهتلاك المتناقص لاستعمال هذه الطريقة يشترط ما يلي:
- إرسال طلب إلى مصلحة الضرائب مرفوقة بالمستندات الإثباتية التي تبرر سبب اختيار المؤسسة لاستعمال هذه الطريقة؛
- ألا يكون مدة استعماله أو عمره الإنتاجي أقل من سنتين.

- لإيجاد معدل الاهتلاك المتناقص يتم الاعتماد على معدل الاهتلاك الثابت والمعاملات التي تتحدد انطلاقا من عمر التثبيت.

الجدول رقم (1-1): معاملات معدل الاهتلاك المتناقص انطلاقا من عمر التثبيت

عمر الاستثمار	المعامل
من 3 إلى 4 سنوات	1.5
من 5 إلى 6 سنوات	2
أكثر من 6 سنوات	2.5

المصدر: من إعداد الطالبة

وعليه يكون قسط الاهتلاك المتناقص= **القيمة الأصلية** × **معدل الاهتلاك الثابت** × **المعامل** × **المدة**

- **الاهتلاك المتزايد** [2]: تعتبر هذه الطريقة لحساب الاهتلاكات نادرة جدا للاستعمال وذلك لأنها قليلا ما تقابل حقيقة اقتصادية ما، وتستخدم هذه الطريقة في حالة الاستثمارات التي تم الحصول عليها بواسطة القروض التي يتم تسديدها من خلال أقساط ثابتة.

- يكون معدل الاهتلاك المتزايد= رقم السنة/ مجموع أرقام السنين، حيث تحسب هذه الأخيرة بالعلاقة التالية: $N(N+1)/2$

[1] صلاح حواس، مرجع سابق، ص 187

[2] عاشور كتوش، **المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي**، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003)، ص 25

- **الاهتلاك بوحدات الإنتاج المقدر**[1]:

وهو أحد الأساليب التي نص عليها النظام المحاسبي المالي، ويتطلب هذا الأسلوب تقدير حجم الإنتاج المقدر للتجهيزات خلال كل فترة استخدامها ولنرمز له بـــ (ك)، ولنرمز لحجم الإنتاج الفعلي السنوي بـــ (ك ن)، حيث قسط الاهتلاك السنوي = ت × (ك ن ÷ ك).

المطلب الثالث: المعالجة المحاسبية للاهتلاك

يقوم احتساب الاهتلاك على العوامل التالية[2]:

1. تكلفة الأصل: ويتم تحديدها وفقا للتكلفة التاريخية أو القيمة العادلة؛
2. القيمة المتبقية: وهي القيمة التي يتوقع أن تكون للأصل في نهاية عمره الإنتاجي، ويتم تقديرها مبدئيا عند اقتناء الأصل، كذلك يتم مراجعتها في نهاية كل سنة مالية، حيث تؤخذ التعديلات على القيمة المتبقية بعين الاعتبار إذا اختلفت التوقعات الجديدة عن التقديرات السابقة؛
3. العمر الإنتاجي للأصل: وهو العمر الذي يتوقع أن تتدفق على مداره المنافع الاقتصادية من الأصل للمؤسسة، ويتم تقديره مبدئيا عند اقتناء الأصل، ويتم مراجعته في نهاية كل سنة مالية، حيث تؤخذ التعديلات على العمر النافع بعين الاعتبار إذا اختلفت التوقعات الجديدة عن التقديرات السابقة؛
4. القيمة القابلة للاهتلاك: ويتم قياسها بتكلفة الأصل ناقصا الاهتلاك المتراكم، الانخفاض المتراكم والقيمة المتبقية؛
5. مجمع الاهتلاك: وهو حساب يتم فيه تجميع أقساط الاهتلاك وخسائر الانخفاض، ويطلق عليه كذلك الاهتلاك المتراكم؛
6. أما معدلات الاهتلاك فهي تختلف باختلاف عناصر التثبيتات المادية وعموما يمكن عرض بعض هذه المعدلات[3]:

- المباني: من 2-5%؛
- المعدات والأدوات: من 10-20%؛
- معدات النقل: 20%؛

---

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، (برج بوعريريج: الجزائر، ط2، 2014)، ص ص 22- 23

[2] خالد جمال جعارات، **معايير التقارير المالية الدولية IFRSs&IASs 2007**، (عمان: الأردن، إثراء للنشر والتوزيع، ط 1، 2008)، ص ص 365-364

[3] – مداني بن بلغيث، **دروس في المحاسبة المالية– الدرس الثامن حسب النظام المحاسبي المالي الجديد** ، (كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، أفريل 2011)، ص 1

- معدات مكتب: 10%؛
- تهييئات وتركيبات: من 5-10%.

- حسب النظام المحاسبي المالي تهتلك التثبيتات المعنوية على أساس مدة منفعتها التي لا يجب أن تتجاوز في كل الأحوال 20 سنة، إلا في حالات استثنائية يجب تبريرها، أما التثبيتات المعنوية غير المحددة المدة فهي لا تخضع للاهتلاك وتخضع لاختبار انخفاض القيمة.
- تعتبر الأراضي والمباني استثمارات قائمة بذاتها ويتم التعامل معها بشكل منفصل للأغراض المحاسبية حتى ولو تم حيازتهما معا، الأراضي عادة لها عمر غير محدود ولذلك لا تهتلك، أما المباني فلها عمر محدد ولذا تعتبر من الاستثمارات القابلة للاهتلاك، إن ارتفاع قيمة الأرض المشيد عليها مبنى لا يؤثر على تحديد العمر الإنتاجي للمبنى[1].
- **تقارب المكونات:** يفرض المعيار IAS16، على المؤسسة إتباع التقارب بحسب المكونات إذا كان بالإمكان فك الأصل إلى مكونات ذات قيم ذات معنى، فيقيم ويسجل كل مكون كأصل ويصان أو يهتلك باعتباره أصل مستقل بذاته (مثلا: المعمل وسقف المعمل، آلة صناعية ومحرك الآلة، الطائرة ومكوناتها)، إن تكاليف الأصل وتكاليف مكوناته مختلفة وأن مدة حياتها (استعمالها) مختلفة كذلك[2]؛
- ويتم اعتماد هذه الطريقة في حالة الأصول المركبة التي يمكن أن تفرض عناصرها الأساسية استبدال بفترات منتظمة، إذ يتم توزيع إجمالي تكلفة الأصل بين مختلف عناصره المكونة وإدراج كل عنصر على حدى في الحسابات، وتدرج النفقات المستحقة لاستبدال مكون التثبيتات المادية أو تجديده في الحسابات بنفس طريقة تسجيل اقتناء أصل منعزل مع إلغاء صافي القيمة المحاسبية للمكون المستبدل أو المجدد، إذاً يجب تحليل عملية استبدال مكون التثبيتات المادية بنفس الطريقة المتبعة في حالة اقتناء تثبيت جديد ويتم إخراج التثبيت السابق مع اهتلاكاته المجمعة من الأملاك[3].

---

[1] Chouaib Channouf , **Le Système Comptable Financier des Entreprises SCF en rapport avec les Normes IAS/IFRS & PCG**, (Alger, Librairie Société Algérienne Boudaoud, 2010), p 108

[2] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 99

[3] أ. دوكاس، وآخرون، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، ترجمة: حسنة بحار، (الجزائر، دار الأوراق الزرقاء العالمية للطباعة والنشر، 2009)، ص 134

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية للاهتلاك تشمل الجانب المدين: حساب الأعباء "مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية" (681) إلى الجانب الدائن: حساب الصنف رقم 2 "اهتلاك التثبيتات المعنوية" (280) أو "اهتلاك التثبيتات المادية" (281).

ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

مدين	دائن	N /12 /31	مدين	دائن
681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	×××	
	28×	اهتلاك التثبيتات		×××
		إثبات قسط الاهتلاك السنوي		

على سبيل المثال التسجيل المحاسبي التالي لاهتلاك مبنى قسط اهتلاكه 10.000 في 2009/12/31.

مدين	دائن	2009/12/31	مدين	دائن
681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	10.000	
	281	اهتلاك مباني		10.000
		إثبات قسط الاهتلاك لسنة 2009		

المبحث الثالث: انخفاض القيمة في الأصول الثابتة

عند نهاية السنة المالية قد تقوم المؤسسة باختبار انخفاض القيمة في أصولها الثابتة للتأكد من مدى مطابقة القيمة الدفترية مع القيمة القابلة للاسترداد للأصل المعني، وذلك بعد تحديد المؤشرات التي تثبت وجود انخفاض القيمة للقيام بإجراء محاسبي يتمثل في إثبات هذا الانخفاض.

المطلب الأول: مفهوم ومؤشرات الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة

1.1. مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة

يعرف انخفاض القيمة بأنه اختبار عملي لقيم جميع الأصول ماعدا[1]:

- الأصول الزراعية المقيمة بالقيمة العادلة؛
- الأصول المنشأة من عقود البناء؛
- الأصول المنشأة من الفوائد الموظفة؛
- التكاليف المؤجلة لعقود التأمين؛
- الضرائب المؤجلة الأصلية؛
- الصكوك المالية؛
- الأصول المحتجزة للبيع.

- ركز هذا التعريف على الأصول المستبعدة من اختبار انخفاض القيمة، حيث أن هذا الاختبار يشمل جميع الأصول ما عدا الأصول الزراعية، الضرائب المؤجلة الأصلية، الأصول المنشأة من عقود البناء، والتكاليف المؤجلة لعقود التأمين،...الخ.

كما يعرف انخفاض القيمة بأنه مقدار زيادة المبلغ المسجل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد[2].

- ركز هذا التعريف على انخفاض القيمة هو فارق الزيادة بين المبلغ المسجل للأصل ومبلغه القابل للاسترداد.

بمعنى أنه عندما تتطلب المؤشرات من المؤسسة إجراء اختبار انخفاض القيمة، يجب عليها تحديد إذا كانت تقوم بتسجيل خسارة انخفاض القيمة عن طريق مقارنة المبلغ المسجل لأصل مع مبلغه القابل للاسترداد، المبلغ لأصل عبارة عن المبلغ الذي يتم الاعتراف بالأصل فيه في الميزانية، والمبلغ القابل للاسترداد عبارة عن أعلى قيمة عادلة للأصل ناقص تكاليف البيع وقيمته المستخدمة[3].

- لقد ركز هذا التعريف على أن إجراء اختبار انخفاض القيمة يتطلب تحديد مؤشرات من طرف المؤسسة وذلك عن طريق مقارنة المبلغ المسجل في الميزانية للأصل ومبلغه القابل للاسترداد.

[1] Steven M. Bragg, **The Vest Pocket Guide To IFRS**, (Canada, John Wiley& Sons, 2010), p p 153-154
[2] Abbas Ali Mirza, Magnus Orrell, Graham J. Holt, **IFRS PracticalImplementation Guide and Workbook**, (Canada, John Wiley& Sons, Ed2, 2008), p 304
[3] http://www.ifrs.org/use+around+the+world/Education.htm, 23/11/2014

انخفاض القيمة في الأصول الثابتة يحدث متى كانت القيمة المحاسبية للأصل الثابت المعني تفوق قيمته القابلة للتحصيل، أي إذا كان سعر البيع الصافي أو القيمة النفعية تفوق القيمة المحاسبية هنا الأصل ليس في حالة انخفاض[1].

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن انخفاض القيمة في الأصول الثابتة هو مبلغ الفرق الناتج عن مقارنة المبلغ الموجود في الدفاتر المحاسبية والمبلغ القابل للاسترداد.

2.1 مؤشرات الاعتراف انخفاض القيمة في الأصول الثابتة

يمكن أن تكون مصادر المعلومة التي تشير إلى احتمال حدوث خسارة في قيمة الأصل إما داخلية أو خارجية[2].

- **أمثلة حول مصدر المعلومة الداخلية:**
- مؤشرات التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل؛
- التنازلات عن الأصول وترك بعض النشاطات وكذا إعادة التشكيل؛
- الأداءات الاقتصادية التي تفوق التوقعات؛
- انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة أو النتيجة العملياتية المدرجة في الميزانية.
- **أمثلة حول المعلومات الخارجية:**
- انخفاض معتبر في القيمة السوقية للأصل؛
- تغييرات هامة في محيط المؤسسة (التكنولوجي، أو الاقتصادي، أو القانوني، ...)؛
- ارتفاع نسبة الفائدة السوقية (نسب المردوديات) يلازمه ارتفاع محتمل في نسبة التحين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصل وهذا ما يؤدي إلى انخفاض معتبر في قيمته القابلة للاسترجاع؛
- انخفاض الرسملة البورصية للمؤسسة (إذا كانت القيمة البورصية لمؤسسة ما أقل من قيمتها المحاسبية).

المطلب الثاني: أنواع الإفصاح عن الانخفاض واستخدام الوحدات المولدة للنقد (UGT)

1.2 أنواع الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة

هناك عدة إفصاحات منها[3]:

أ. الإفصاح وفق الأصول:

- خسائر الانخفاض المعترف بها في جدول حساب النتائج؛

[1] Hamid Cerbah , **Gestion Comptable par l'Application**, (Bouira : Algérie, Maison d'édition pour l'enseignement et la formation : Pages Bleues Internationales, 2012), p 102

[2] أ. دوكاس، وآخرون، مرجع سابق، ص ص 141-142

[3] خالد جمال جعارات، مرجع سابق، ص ص 144- 145

- خسائر الانخفاض التي تم عكسها في جدول حساب النتائج؛
- البنود التي تأثرت بالانخفاض في جدول حساب النتائج.

ب. الإفصاح القطاعي:

- القطاعات الرئيسية فقط مثل خطوط الإنتاج أو الصناعة؛
- خسائر الانخفاض المعترف بها؛
- خسائر الانخفاض التي تم عكسها.

ث. إفصاحات أخرى:

إذا كانت خسائر الانخفاض أو مكاسب عكس الانخفاض في أصل معين مهمة فيجب الإفصاح عما يلي:

- الأحداث والأحوال التي أدت إلى الانخفاض؛
- قيمة خسائر الانخفاض؛
- الأصل منفرد: طبيعته والقطاع الذي ينتمي إليه؛
- وحدة توليد النقد: وصفها وقيمة خسائر الانخفاض أو عكسها في فئة الأصول أو القطاع؛
- يجب الإفصاح عن أساس تقدير القيمة العادلة إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة العادلة؛
- يجب الإفصاح عن معدل الخصم إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة في الاستخدام.

2.2 استخدام الوحدات المولدة للنقد (UGT)

في كثير من الحالات يصعب تقدير القيمة القابلة للاسترداد للأصل منفردا وذلك نظرا لكون[1]:

- القيمة الاستعمالية للأصل ليست قريبة من صافي سعر بيعه (التدفقات النقدية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصل ضعيفة أو صافي سعر بيعه معدوم)؛
- أغلب الأصول ليست لها تدفقات نقدية منفصلة عن التدفقات النقدية لباقي الأصول، وبالتالي لا يمكن تقدير قيمتها الاستعمالية بشكل منفصل.

إذا لم يمكن تقدير القيمة القابلة للاسترداد لأصل أو مجموعة من الأصول لأحد السببين السابقين، يتم اللجوء إلى استخدام الوحدات المولدة للنقدية، ففي غالب الأحيان تشترك مجموعة من الأصول في عملية لإنتاج سلع أو تقديم خدمات، ينتج عنها تدفقات نقدية داخلة يمكن تحديدها بشكل منفصل، وبهذا تتحدد القيم القابلة للاسترداد لهذه الأصول من خلال الوحدة المولدة للنقدية التي تنتمي إليها.

[1] كيموش بلال، مرجع سابق، ص 128

والوحدة المولدة للنقد هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد والتي يولّد الاستخدام الدائم لعناصرها مداخيل نقدية مستقلة تماما عن تلك المتولدة عن أصول أو مجموعات أصول أخرى وتساوي قيمتها المحاسبية مجموع القيم المحاسبية للأصول المكونة لها[1]، وعند تحديد وحدات توليد النقد يراعى ما يلي[2]:

- يجب على المؤسسة أخذ التدفقات الداخلة من النقدية والنقدية المعادلة والتي تتدفق إليها من الأطراف الخارجية؛
- ولتحديد استقلالية التدفقات النقدية المتعلقة بالوحدة عن غيرها من التدفقات يتم أخذ ما يلي بعين الاعتبار:
  - أسلوب إدارة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية؛
  - كيفية الإبلاغ عن هذه العمليات التشغيلية للإدارة.
- عند وجود سوق نشط للمخرجات الناتجة عن الأصل أو مجموعة من الأصول، فإن هذا الأصل أو مجموعة الأصول تعتبر بحد ذاتها وحدة توليد نقد مستقلة بغض النظر عن إمكانية استخدام جزء من هذه المخرجات داخل المؤسسة؛
- إذا أدت سياسات تسعير التحويلات الداخلية إلى التأثير على احتساب التدفقات النقدية المتعلقة بوحدات توليد النقد، فإنه يمكن للمؤسسة استخدام أفضل تقدير للأسعار المستقبلية التي يمكن تحقيقها بموجب عملية تبادل حقيقية لتحديد القيمة القابلة للاسترداد؛
- ضرورة مراعاة الاتساق والثبات في تحديد وحدات توليد النقد من فترة لأخرى إلا إذا كان لدى المؤسسة مبررات كافية لتغيير كيفية تحديدها، وعند ذلك فيتطلب الإفصاح عن معلومات تتعلق بهذه المبررات والفروقات التي تترتب على هذا التغيير؛
- يتم مقارنة القيمة القابلة للاسترداد في نهاية السنة المالية مع القيمة الدفترية للوحدة، ويتم الاعتراف بخسائر الانخفاض في حالة زيادة القيمة الدفترية عن القيمة القابلة للاسترداد؛
- لا يجوز أن يتضمن إعادة تقدير القيمة القابلة للاسترداد أي التزامات متعلقة بالوحدة إلا إذا استحال تقديرها إلا بتقدير هذه الالتزامات.

[1] أ. دوكاس، وآخرون، مرجع سابق، ص 139

[2] خالد جمال جعارات، مرجع سابق، ص 441

المطلب الثالث: استرداد خسارة الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة المعترف بها سابقا

يتم استرداد خسارة انخفاض القيمة للأصول الثابتة عند[1]:

- وجود مؤشرات أو دلائل تدل على أن خسارة الانخفاض التي تم الاعتراف بها سابقا لم تعد توجد فعندها يجب على إدارة المؤسسة العمل على إعادة تقييم القيمة العادلة للأصل منذ آخر تاريخ لعملية الاعتراف بالخسائر، والعمل على زيادة المبلغ المرحل للأصل أو مجموعة الأصول المنخفضة القيمة حتى تساوي القيمة الاستردادية لها.
- ويتم استرداد خسارة انخفاض الأصل أو مجموعة الأصول التي تم إعادة تقييمها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم وبعد الاعتراف باسترداد خسارة الانخفاض يجب تعديل تكلفة استهلاك (الإطفاء) للأصل أو مجموعة الأصول في الفترة المستقبلية لتخصيص القيمة المرحلة والمعدلة لأصل أو مجموعة الأصول مخصوصا منها قيمتها المتبقية إن وجدت على أساس منتظم على مدى الحياة النافعة والمتبقية.

أما استرجاع خسارة الانخفاض في حالة الوحدة المولدة للنقد فيتم بتطبيق المتطلبات التالية[2]:

1. تقدر المؤسسة المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد في تاريخ إعداد التقارير الحالي؛
2. إذا تجاوز المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد مبلغها المسجل، تعتبر تلك الزيادة عكسا لانخفاض القيمة، وتقوم المؤسسة بتخصيص مبلغ ذلك العكس لأصولها باستثناء الشهرة، تناسبيا مع المبالغ المسجلة لتلك الأصول، وتتم معاملة تلك الزيادات في المبالغ المسجلة باعتبارها عمليات عكس لخسائر انخفاض القيمة للأصول الفردية والاعتراف بها مباشرة في الربح أو الخسارة؛
3. عند تخصيص عكس خسارة انخفاض قيمة لوحدة توليد النقد، لن يزيد العكس المبلغ المسجل لأي أصل فوق الحد الأدنى:

أ. لمبلغه القابل للاسترداد؛

ب. للمبلغ المسجل الذي سيكون قد تم تحديده (صافي الإطفاء أو الاستهلاك) بأنه لم يتم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة لأصله في فترات سابقة.

---

[1] محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية**، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006)، ص 20

[2] ملحق منشورات مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: دورة تدريبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الوحدة 27- انخفاض قيمة الأصول، 2009، ص 42

4. يتم تخصيص أي مبلغ عكس زائد لخسارة انخفاض القيمة لا يمكن تخصيصه لأصل بسبب التحديد في أعلاه تناسبيا للأصول الأخرى لوحدة توليد النقد باستثناء الشهرة؛
5. بعد الاعتراف بعكس خسارة انخفاض القيمة إن وجدت، تقوم المؤسسة بتعديل قيد الاهتلاك لكل أصل في وحدة توليد النقد في الفترات المستقبلية.

خلاصة الفصل

تتميز التثبيتات بأنها توفر منافع اقتصادية تتوقع المؤسسة الحصول عليها في المستقبل، كما تستخدم لفترة تتجاوز السنة المالية لغرض الانتفاع بها وليس لهدف الاتجار، وقد تحصل عليها من عدة مصادر كالإنتاج الذاتي، إصدار أسهم، ...الخ، ويتم قياسها مبدئيا بالتكلفة التاريخية، كما وضع النظام المحاسبي المالي طرق لقياسها عند إقفال السنة المالية كالقيمة الحالية، القيمة الجارية، ... الخ، كما أن التثبيتات تتعرض لما يسمى بالاهتلاك الذي يتم حسابه انطلاقا من أحد الطرق التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، كطريقة الاهتلاك الثابت، الاهتلاك المتناقص، ...الخ، وقد تتعرض لانخفاض في قيمتها نتيجة عوامل مختلفة كالتطور التكنولوجي، انخفاض في مستوى الأداء الفعلي للتثبيتات، ...الخ، كما أن الاعتراف بهذا الانخفاض يتطلب وجود مؤشرات أهمها انخفاض معتبر في القيمة القابلة للانخفاض، وأيضا يتم اللجوء إلى وحدة توليد النقد في حالة عدم إمكانية تقدير هذه الأخيرة للأصل المنفرد، كما أنه يتم استرداد خسارة القيمة في ظل تغير الظروف الاقتصادية التي تم فيها الاعتراف.

الفصل الثاني

تمهيد

تتطلب المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة جملة من المتطلبات التي تساعد على تقييد هذا الانخفاض، حيث تتمثل هذه المتطلبات في: توفير منهجية تصف المراحل الأساسية لهذا الأخير ، وتحديد مؤشرات عند توفرها يمكن القول بأن هذه التثبيتات انخفضت قيمتها، وتوفير مقاييس تساعد المؤسسة في تحديد الطريقة التي يجب من خلالها الاعتراف بهذا الانخفاض، كما يجب وصف الحالات والظروف الاقتصادية التي يجب في ظلها يتم الاعتراف بخسارة القيمة، ولتوفير ذلك قام مجلس معايير المحاسبية الدولية بإصدار معيار يضمن كل ذلك ويتمثل هذا الأخير في المعيار المحاسبي الدولي IAS 36، في المقابل سعى النظام المحاسبي المالي (SCF) إلى ذلك باعتباره مناسب لمواكبة المحاسبة العالمية وذلك للتغيرات المحاسبية الجذرية التي استمدها من المعايير المحاسبية الدولية، فقد وفر جملة من القواعد والمبادئ وأرقام حسابات تعمل على تسهيل عملية المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة.

المبحث الأول: المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة وفقا للمعيار IAS36

يعتبر المعيار الدولي IAS 36 (انخفاض القيمة في الأصول طويلة الأجل) من أهم المعايير المتخصصة، حيث يختص في تحديد الأصول الثابتة المعرضة إلى انخفاض القيمة من خلال المقارنة بين القيمة الدفترية لذات الأصول مع قيمتها القابلة للاسترداد، حيث لا تتم هذه المقارنة إلا في حالة وجود مؤشر يلزم المؤسسة على القيام باختبار انخفاض القيمة.

المطلب الأول: ماهية المعيار المحاسبيIAS36

1.1 تحديد مشكل المعيار المحاسبي IAS36

اعتمد مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي هذا في نيسان (أبريل)، ويصبح هذا المعيار نافذ المفعول للقوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 1 جويلية 1999، أو بعد هذا التاريخ، ويصف هذا المعيار ما يلي[1]:

- الظروف التي ينبغي على المؤسسة حساب القيمة القابلة للتحقق من أصولها ويتضمن ذلك المؤشرات الداخلية والخارجية أو الانخفاض؛
- قياس القيم القابلة للتحقق للأصول الفردية أو وحدات توليد النقدية؛
- الاعتراف والإثبات لخسائر انخفاض القيمة والحالات التي يحدث فيها استعادة القيمة.

ويجدر الإشارة إلى أن هذا المعيار صدر لأول مرة في سنة 1998، وعدل مؤخرا في سنة 2008، حيث أن مجال هذا المعيار هو أنه يضمن للأصول أن لا تحمل أكثر من مبلغها القابل للاسترداد كما يحدد كيفية حساب هذا الأخير، ويشمل هذا المعيار كل الأصول ماعدا[2]:

- المخزونات؛
- الأصول المتأتية من عقود الإنشاء؛
- الضرائب المؤجلة الأصلية؛
- الأصول المتأتية من توظيف الأموال؛
- الأصول المالية؛
- الأملاك الاستثمارية المرحلة بالقيمة العادلة؛

[1] هيني فان جريوننج، **معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق** ، ترجمة: طارق عبد العال حماد، (مصر، دار الدولية للاستثمارات الثقافية ش.م.م، 2006)، ص 293

[2] Frank Bollman , Andreas Joest , **Impairment Testing . In :** James P. CATTY (Ed) , **Guide to Fair Value under IFRS** , (Canada, John Wiley& Sons, 2009), p p 201- 202

- الأصول البيولوجية المرحلة بالقيمة العادلة؛
- الأصول الناشئة من العقود التامين؛
- الأصول المحتفظ بها للبيع.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 (انخفاض القيمة في الأصول) يغطي كافة الأصول الثابتة باستثناء الأصول المالية، الأصول غير المتداولة الموجهة للبيع.

2.1 الهدف من المعيار المحاسبي IAS36

- يهدف هذا المعيار إلى بيان الإجراءات التي تطبقها المؤسسة لضمان تسجيل موجوداتها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد؛
- تحديد الحالات التي تفرض على المؤسسة الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة أو استرجاعها، وأيضا تحديد المؤشرات التي تدل على احتمال وجودها[1]؛
- كما يحدد كذلك إفصاحات معينة للموجودات التي انخفضت قيمتها[2]؛
- يطبق هذا المعيار في ظل نموذج القيمة العادلة يماثل سياسة الحيطة والحذر التي تطبق في ظل نظام التكاليف التاريخية[3].
- ينطبق هذا المعيار على الموجودات المسجلة بمقدار مبلغ أعيد تقييمه (القيمة العادلة) [4] بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى مثل المعاملة المحاسبية البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الممتلكات والإنشاءات والمعدات، على أن تحديد ما إذا كان من الممكن انخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه يعتمد على الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة.
- إذا كانت القيمة العادلة لأصل هي قيمته السوقية فإن الفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل وصافي سعر البيع له هي التكاليف المباشرة الإضافية للتخلص من الأصل؛
- إذا كانت تكاليف التخلص ضئيلة فإن المبلغ القابل للاسترداد للأصل المعاد تقييمه يكون بالضرورة قريبا من أو أعلى من مبلغه الذي أعيد تقييمه (القيمة العادلة)، وفي هذه الحالة فإنه بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم من غير المحتمل أن تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه ولا توجد حاجة لتقدير المبلغ القابل للاسترداد؛

---

[1] كيموش بلال، مرجع سابق، 122

[2] غانم شطاط، مرجع سابق، ص 271

[3] هيني فان جريوننج، مرجع سابق، ص 293

[4] القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت. (صيام وليد زكريا، **أثر القيمة العادلة على ملائمة المعلومة المحاسبية "دراسة ميدانية على البنوك التجارية الأردنية** ، (مداخلة ضمن أعمال المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع (القيمة العادلة والإبلاغ المالي) الذي تعقده جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالتعاون مع الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، المنعقد خلال الفترة 13-14 سبتمبر 2006، عمان: الأردن)، ص 3

- إذا لم تكن تكاليف التخلص ضئيلة يكون صافي سعر بيع الأصل المعاد تقييمه بالضرورة أقل من قيمته العادلة، وعلى ذلك تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه إذا كانت قيمته المستعملة أقل من مبلغه المعاد تقييمه (القيمة العادلة)، وفي هذه الحالة فإنه بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم تطبق المؤسسة هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن أن خفض قيمة الأصل؛
- إذا تم تحديد القيمة العادلة لأصل على أساس آخر غير قيمته السوقية فقد يكون مبلغه المعاد تقييمه (القيمة العادلة) أكبر من أقل من مبلغه القابل للاسترداد، وعلى ذلك بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم تطبق المؤسسة هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن خفض قيمة الأصل.

3.1 تحديد المفاهيم الأساسية

يمكن تلخيص المفاهيم الأساسية التي جاء المعيار المحاسبي IAS36 كما يلي[1]:

- **خسارة انخفاض القيمة:** هي مقدار الزيادة في القيمة الدفترية المسجلة لأصل ما أو وحدة توليد النقد عن القيمة القابلة للتحقق سواء من بيع الأصل أو استخدامه أيهما أكبر؛
- **القيمة القابلة للتحقق:** هي القيمة الأكبر نتيجة المقارنة بين القيمة المستمدة من استخدام الأصل أو صافي قيمته العادلة ناقص تكاليف البيع، وفي الحالات التي يكون فيها صافي سعر بيع الأصل أو قيمته الاستعمالية أكبر من القيمة الدفترية المرحلة فإنه لا توجد خسارة انخفاض، ويرجع ذلك إلى أن القيمة القابلة للاسترداد أكبر من قيمته الدفترية المسجلة؛
- **القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع:** هي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو وحدة مولدة للنقدية في صفقة مباشرة تتم وفقا لآليات السوق وبين طرفين على بينة بالحقائق المرتبطة بالصفقة وراغبين في عقدها وذلك بعد خصم تكاليف البيع؛
- **القيمة الاستعمالية:** هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والمتوقع أن تنتج من الاستخدام المستمر لأصل أو وحدة توليد نقدية بالإضافة إلى القيمة الحالية للتصرف فيه في نهاية العمر الإنتاجي؛
- **سعر الخصم قبل الضريبة:** هو سعر الخصم الذي يعكس تقديرات السوق الحالية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المرتبطة بصفة خاصة بنوعية الأصل أو وحدة توليد النقدية، ويجب أن لا يعكس هذا السعر المخاطر التي تمت بها تسويات التدفقات النقدية المستقبلية.

4.1 تحديد القيم المتعلقة بالانخفاض

1.4.1 تحديد القيمة القابلة للاسترداد

[1] هيني فان جريوننج، مرجع سابق، ص ص 293- 294

يمكن تحديد القابلة للاسترداد[1]:

- تتحدد القيمة للاسترداد بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع أو القيمة في الاستخدام أيهما أعلى؛
- يطلق على مدخل استخدام القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع مدخل السوق أو رسملة العوائد، أما مدخل القيمة في الاستخدام فيطلق عليه مدخل الدخل أو التدفقات النقدية المخصومة؛
- إذا كانت القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع أو القيمة في الاستخدام أعلى من القيمة الدفترية، فإنه لا يوجد حاجة إلى احتساب القيمة القابلة للاسترداد حيث أن الأصل لم تنخفض قيمته، إلا إذا تم الاعتراف مسبقا بخسارة انخفاض للأصل ذي العلاقة من أجل عكسها؛
- عند عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع فإن القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة في الاستخدام؛
- أما الأصول التي يتم التخلص منها فإن القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع؛
- قد يكون من الصعوبة بمكان في بعض الأحيان تحديد القيمة العادلة أو القيمة في الاستخدام عندما لا يقوم البائع والمشتري بتحديد القيمة التي يمكن أن تتم بها الصفقة بموجب عملية تبادل حقيقية؛
- قد يتم استخدام الاحتساب التفصيلي في الفترات السابقة للقيمة القابلة للاسترداد لوحدة توليد النقد من أجل فحص الانخفاض في قيمة الوحدة في الفترة الحالية، ويجب توفر الشروط الإلزامية التالية لذلك وهي:
- أن لا تتغير قيمة الأصول والالتزامات إلى حد كبير وهام منذ الاحتساب الذي تم للوحدة؛
- أن القيمة القابلة للاسترداد التي تم احتسابها للوحدة تزيد عن قيمتها الدفترية بقدر كبير؛
- لم تظهر أحداث أو ظروف يعتقد معها وجوب الاعتراف بخسائر الانخفاض في وحدة توليد النقد.

2.4.1 تقدير القيمة في الاستعمال وتقدير سعر الخصم

لتقدير القيمة في الاستعمال وسعر الخصم يجب إتباع الخطوات التالية[2]:

- تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة المتوقعة من الاستعمال المستمر للأصل، ومن الاستبعاد النهائي له؛
- تطبيق سعر الخصم المناسب على هذه التدفقات.

كما تقدر التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة التي تتولد بها ويتم خصمها بسعر مناسب ومن ثم التحول القيمة الحالية باستخدام سعر الصرف الفوري في تاريخ الميزانية.

3.4.1 أساس تقدير التدفقات النقدية المستقبلية

[1] خالد جمال جعارات، مرجع سابق، ص ص 435-436

[2] محمد خالد المهايني، **معيار المحاسبة الدولي رقم "36" انخفاض قيمة الأصول**، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أعدت ضمن دورة تكوينية لهيئة الأوراق والأسواق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين 2009، ص 5

- يجب أن تكون التوقعات بناء على أحدث الميزانيات التقديرية التي اعتمدتها الإدارة، وأن تغطي هذه التوقعات فترة أقصاها خمس السنوات، وفي حال أرادت المؤسسة تقدير تدفقاتها النقدية لفترة تزيد عن 5 سنوات فعليها استخدام معدل نمو متناقص أو ثابت للسنوات اللاحقة إلا إذا تمكنت من تبرير المعدل المتزايد؛
- يجب أن تعكس هذه التوقعات أفضل تقدير للمؤسسة ضمن مجموعة الظروف الاقتصادية التي تسود عملها خلال فترة العمر النافع المتبقي للأصل؛
- يجب أن تشمل التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:
  - توقعات التدفقات النقدية الداخلة من الاستعمال المستمر للأصل؛
  - توقعات التدفقات النقدية الخارجة التي يتوقع تحملها من أجل الاستمرار في توليد التدفقات الداخلة، ويمكن تخصيصها بشكل معقول على الأصل؛
  - صافي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المتوقعة من استبعاد الأصل في نهاية عمره النافع.

4.4.1 تقدير سعر الخصم

هو سعر يعكس التقييمات السوقية:

- للقيمة الزمنية للنقود؛
- المخاطر المتعلقة بالأصول التي تم تعديل التدفقات النقدية المستقبلية لها.

5.4.1 التدفقات النقدية المستقبلية ونسبة التحيين

يمكن تحديد التدفقات النقدية ونسبة التحيين وفقا للمعيار IAS 36 [1]:

- **التدفقات النقدية المستقبلية:** اعتمد عليها المعيار الدولي IAS 36 في تحديده لقيمة المنفعة إذ تمثل تدفقات أموال الخزينة المتوقع الحصول عليها من استغلال الأصل مع عدم الأخذ بعين الاعتبار نفقات التحسينات المحتملة والتي يمكن أن ترفع من أداء الأصل وكذا أي عملية إعادة تشكيل متوقعة لم تشرع المؤسسة في تنفيذها بعد، تتمثل التدفقات الواجب تحيينها في التدفقات النقدية قبل الضريبة باستثناء منافع الاقتراضات؛
- **نسبة التحيين:** اعتمد عليها ذات المعيار في تحديده لقيمة المنفعة، يجب أن تعكس هذه النسبة تكلفة المال والخطر المتعلق بالأصل في آن واحد وتمثل الأجر الذي يطالب في إطار توظيف يقدم نفس سجل استحقاق التدفقات ونفس مستوى خطر الأصل المعني، لا يمكن غالبا تقدير هذه النسبة في السوق وبالتالي يجب أن تقدر مثلا بإضافة علاوة مخاطر تعكس الارتياب في التقديرات إلى النسبة الخالية بالمخاطر.

6.4.1 الشهرة وموجودات المؤسسة

[1] أ. دوكاس، وآخرون، مرجع سابق، ص 138

إن كلا الشهرة وموجودات المؤسسة لا يولد تدفقات نقدية بشكل مستقل عن الموجودات الأخرى لذا لا يمكن تحديد المبلغ القابل للاسترداد للشهرة أو الموجودات كأصل مفرد، لأجل ذلك يتم فحص وحدة توليد النقد التي تتضمن كل منهما ويقارن مبلغها المرحل مع القابل للاسترداد، عند فحص الوحدة من أجل اختبار انخفاض قيمتها، حيث أن الشهرة المعترف بها في البيانات المالية تطبق المؤسسة عليها اختبار أسفل لأعلى والذي يعني[1]:

- تحديد المبلغ المرحل للشهرة الذي يخص الوحدة المدروسة؛
- مقارنة المبلغ القابل للاسترداد للوحدة مع مبلغها المرحل الذي يتضمن المبلغ المرحل للشهرة، ويتم الاعتراف بالخسائر.

5.1 الإفصاحات: إذا تم الاعتراف بخسارة في انخفاض قيمة أصل مفرد أو وحدة توليد نقد أو عكست خلال الفترة وكانت مادية بالنسبة للقوائم المالية للمؤسسة يجب على هذه الأخيرة الإفصاح عن[2]:

- الأحداث والظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسائر الانخفاض أو عكسها؛
- مبلغ خسارة الانخفاض المعترف بها أو التي عكست؛
- بالنسبة للأصل المفرد:
- طبيعة الأصل؛
- القطاع الذي تصدر عنه التقارير التي ينتمي إليها الأصل.
- بالنسبة لوحدة توليد النقد:
- وصف لوحدة توليد النقد (مثل: خط إنتاج أو مصنع، أو عملية تجارية، منطقة جغرافية، ... الخ)؛
- مبلغ خسارة انخفاض المعترف بها أو التي عكست؛
- وصف طريقة تجميع الموجودات وأسباب تغيير طريقة تحديد وحدة توليد النقد؛
- ما إذا كان المبلغ القابل للاسترداد للأصل منفرد أو وحدة توليد النقد هو صافي سعر بيعه أو قيمته المستعملة؛
- إذا كان المبلغ القابل للاسترداد هو صافي سعر البيع فإنه يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد صافي سعر البيع؛
- إذا كان المبلغ المسجل هو القيمة المستعملة فإنه يجب الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في التقدير الحالي والتقدير السابق إن وجد (إن وجد) للقيمة المستعملة.

[1] محمد خالد المهايني، مرجع سابق، ص 7

[2] غانم شطاط، مرجع سابق، ص ص 295-296

المطلب الثاني: مقاييس الاعتراف بخسائر الانخفاض حسب IAS 36

يتطلب معيار المحاسبة الدولي IAS 36 وجوب الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة عندما يكون المبلغ القابل لاسترداد الأصل أقل من القيمة المسجلة لقيمة الأصل في الدفاتر، وقد أخذ المجلس في الاعتبار ثلاثة مقاييس للاعتراف بهذا الانخفاض في البيانات المالية[1].

1.2 الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة على أساس المقياس الدائم

يعتمد هذا المقياس على مخالفة مبدأ التكلفة التاريخية لمحاسبة الأحداث المستقبلية والاعتماد على القيمة العادلة للاعتراف بقيمة الانخفاض، كما يشترط هذا المقياس أن يحدث هذا الانخفاض بشكل دائم وليس بشكل مؤقت ورغم ذلك فقد رفض مجلس معايير المحاسبة الدولية هذا المقياس بشكل مطلق معللين رفضهم بالأسباب التالية:

- صعوبة تحديد ما إذا كانت خسارة الانخفاض دائمة، وهناك مخاطر مرتبطة بهذا المقياس مثل تأخير الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة؛
- هذا المقياس لا يتفق مع المفهوم الأساسي للأصل هو مورد يولد منافع اقتصادية مستقبلية، ولا يمكن لمحاسبة الاستحقاق على أساس التكلفة أن تعكس الأحداث التي أدت إلى انخفاض قيمة المبلغ القابل للاسترداد بالفعل فعندها يجب تخفيض المبلغ المسجل تبعا لذلك.

2.2 الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة بناء على المقياس الاحتمالي

تقوم فكرة هذا المقياس على احتمال أن القيمة المسجل بها الأصل لا يمكن استردادها بالكامل، وينقسم مؤيدي هذا المقياس إلى قسمين:

القسم الأول: أولئك الذين يؤيدون استخدام حافز الاعتراف بخسارة الانخفاض بناء على قيمة التدفقات النقدية المستقبلية (غير المخصومة وبدون تخصيص لتكاليف الفائدة) كأسلوب علمي لتنفيذ المقياس الاحتمالي.

وبني هذا الرأي على أساس:

- أن استخدام حافز للاعتراف بخسارة الانخفاض بناء على المبالغ غير المخصومة تتفق مع إطار التكلفة التاريخية؛
- تجنب الاعتراف بأي خسائر انخفاض مؤقتة لأنه من المحتمل أن تكون هذه الخسائر متقلبة وقد تضلل مستخدمي القوائم المالية؛
- صعوبة إثبات صحة صافي سعر البيع والقيمة المستعملة وصعوبة تقدير سعر التصرف في الأصل أو تحديد سعر خصم مناسب.

ورغم كل التبريرات السابقة إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية رفض هذا المقياس للأسباب التالية:

[1] محمد نواف حمدان عابد، مرجع سابق، ص ص (16-19)

- عندما تحدد المؤسسة أن أصلا قد تنخفض قيمته فإنها تتخذ قرارا بالاستغناء، وعلى ذلك فمن المناسب أخذ القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل في الاعتبار عند تحديد ما إذا كان الأصل قد انخفضت قيمته من عدمه،
- أن المعيار الدولي IAS 36 لا يطلب من المؤسسة إعادة تقييم أصولها كل سنة، ويطلب ذلك فقط إذا كانت هناك دلالة على أن الأصل قد تنخفض قيمته ماديا؛
- قد تم إدخال عوامل الاحتمال في تحديد القيمة المستعملة وتوزيع التدفقات النقدية المستقبلية وطلب وجوب أن يكون المبلغ القابل للاسترداد مساوي لصافي سعر البيع أو القيمة المستعملة أيهما أعلى.
- حدوث تغيرات سلبية في الطرق المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للاسترداد فإنه سيكون من الأفضل للمستخدمين إعلامهم بهذا التغيير في الوقت المناسب.

القسم الثاني: أولئك الذين يؤيدون إظهار المتطلبات كما جاء في المعيار (IAS 10)[1] إذ يتطلب هذا الأخير وجوب الاعتراف بمبالغ خسارة الانخفاض على أنها مصروف كما في الحالات التالية:

- إذا كان من المحتمل أن الأحداث المستقبلية ستؤكد أنه بعد الأخذ في الاعتبار أي استرداد محتمل من انخفاض قيمة الأصل أو تحميل مطلوب في تاريخ الميزانية؛
- وإذا أمكن إجراء تقدير معقول لمبلغ الخسارة الناتجة.

ورغم ذلك رفض المجلس هذا الرأي معللا هذا الرفض بأن هذا المعيار لم يفصل المتطلبات بشكل واضح وكاف في تطبيق مقياس الاحتمال.

3.2 الاعتراف بخسارة القيمة بناء على المقياس الاقتصادي

يعتمد المعيار الدولي IAS 36 على المقياس الاقتصادي للاعتراف بخسارة الانخفاض في أي وقت يكون فيه المبلغ القابل لاسترداد الأصل أقل من قيمته المسجلة، وقد استخدم هذا المقياس في العديد من معايير المحاسبة الدولية قبل معيار المحاسبة الدولي IAS 36 مثل المعيار IAS 9 تكاليف البحث والتطوير، ومعيار المحاسبة الدولي IAS 22 اندماج الأعمال، ومعيار المحاسبة الدولي IAS 16 الممتلكات والمنشآت والمعدات.

واعتبر المجلس أن المقياس الاقتصادي هو أفضل مقياس لإعطاء معلومات مفيدة للمستخدمين في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية التي تولدها المؤسسة ككل وعند تقدير القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل في تحديد ما إذا كان الأصل قد انخفضت قيمته فإن العوامل مثل احتمالية أو دوام خسارة الانخفاض يتم تصنيفها في القياس.

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 10 الذي جاء تحت عنوان : الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية، تم اعتماده من قبل المجلس في مارس 1999، وأصبح المعيار المعدل نافذ المفعول على البيانات المالية في جانفي 2000 أو بعد ذلك التاريخ.

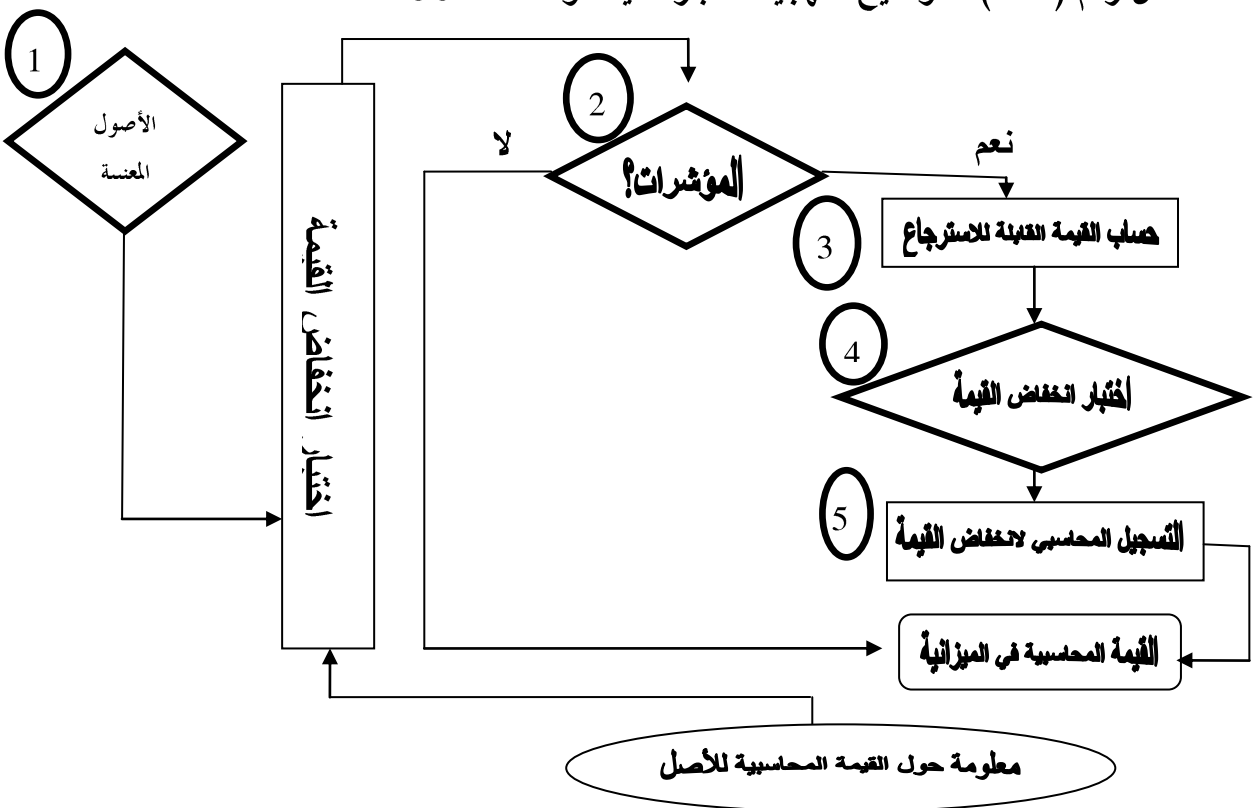
المطلب الثالث: منهجية اختبار انخفاض القيمة ومعالجتها محاسبيا وتقييمها وفقا لـــIAS36

1.3 منهجية اختبار انخفاض القيمة وفقا لـــ IAS 36

يتم اختبار خسارة القيمة أو اختبار تدني القيمة كما يطلق عليه المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 بحساب قيمة الأصل القابلة للاسترجاع بغية مقارنتها مع قيمته المحاسبية ولا يتم هذا إجراءه إلا في حالة وجود مؤشر تدني القيمة سواء أكان داخليا أو خارجيا، تخضع الأصول المعنوية التي لها مدة استخدام غير محددة لاسيما شهرة المحل أو تلك غير الجاهزة للاستخدام (أصول في مرحلة التطوير) إلى قواعد أكثر صرامة حيث يجب أن يطبق عليها الاختبار خلال كل سنة سواء في وجود أو غياب مؤشرات خسارة قيمة متوقعة، ويمكن تلخيص الإجراءات التي يجب أن تطبقها المؤسسة للتأكد من أنه قد تم تسجيل الأصول بقيمة لا تتجاوز قيمتها القابلة الاسترجاع في ما يلي[1]:

- تحديد الأصول أو مجموعات الأصول "المشتبه بها"؛
- قياس القيمة القابلة للاسترجاع (القيمة العادلة منقوصا منها مصاريف البيع أو قيمة المنفعة)؛
- تسجيل القيمة الجديدة للأصل بعد تعديل نتيجة السنة المالية.

الشكل رقم (2-1): توضيح منهجية اختبار القيمة وفقا لـــ IAS 36



المصدر: أ. دوكاس، وآخرون، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، ترجمة: حسنة بحار، (الجزائر، دار الأوراق الزرقاء العالمية للطباعة والنشر، 2009)، ص 140

[1] أ. دوكاس، وآخرون، مرجع سابق، ص 140

من خلال الشكل السابق يتضح بأن منهجية اختبار انخفاض القيمة وفقا للمعيار IAS 36 تتم انطلاقا من تحديد الأصول المعنية بهذا الاختبار، ولا يتم هذا الأخير إلا إذا توفر مؤشر يثبته وفي هذه الحالة وجب حساب القيمة القابلة للاسترجاع ومقارنتها مع القيمة الدفترية لذات الأصول، حيث أن هذا الفرق يتم تسجيله محاسبيا كعبء في جدول حساب النتائج ويتم تعديل مبالغ الأصول المعنية في الميزانية، أما إذا لم يتوفر هذا المؤشر فيتم الاحتفاظ بنفس القيمة المسجلة في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة.

2.3 المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة وفقا لـــ IAS 36

تتم المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة وفقا لـــ IAS 36 كالتالي[1]:

1. يوجد انخفاض في قيمة الأصول الثابتة إذا كانت القيمة الدفترية للأصل تتجاوز الأكبر من: إما القيمة الاستعمالية للأصل (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من تشغيل الأصل) أو سعر البيع الصافي، ويجب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة كمصروف في جدول حساب النتائج فورا عندما تتجاوز القيمة الدفترية للأصل المبلغ القابل للاسترداد، وبعد الاعتراف بهذه الخسارة يجب تعديل مبلغ استهلاك الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المرحل المعدل للأصل ناقصا قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي؛
2. إذا كانت هناك أية دلالة على أن قيم الأصل قد تنخفض فإنه يجب تقييم المبلغ القابل للاسترداد للأصل منفرد، وإذا لم يكن من الممكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد للأصل المنفرد فإنه يجب على المؤسسة تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل (وحدة توليد النقد للأصل)، حيث لا يمكن تحديد المبلغ القابل للاسترداد لأصل منفرد في الحالات الآتية:

- عدم إمكانية تقدير قيمة الأصل المستعملة (التدفقات النقدية المستقبلية من الاستعمال المستمر)؛
- عدم إمكانية فصل التدفقات النقدية الداخلة للأصل عن أصول أخرى (وحدة توليد النقد للأصل)، وهذه الحالة شبيهة بحالة السكة الحديدية في شركة التعدين التي ترتبط تدفقاتها النقدية الداخلة من الاستعمال المستمر مع الموجودات الأخرى للمنجم، ولذلك تقدر المؤسسة القيمة القابلة للاسترداد لوحدة توليد النقد التي تنتمي إليها سكة الحديد الخاصة، أي المنجم ككل؛

3. يتم قياس خسارة انخفاض القيمة وفقا للمعيار IAS 36 على أساس المبلغ القابل للاسترداد أي الفرق بين القيمة الدفترية للأصل (الأصل المنفرد أو وحدة توليد النقد) والمبلغ القابل للاسترداد، ويمثل هذا الأخير أعلى قيمة بين سعر البيع الصافي للأصل والقيمة الاستعمالية حيث تمثل هذه الأخيرة التدفقات النقدية المستقبلية التي سيتم الحصول عليها من الأصل والمخصومة إلى القيمة

[1] سمير الريشاني، **انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية** ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23، العدد الثاني، 2007، ص ص 172-173

الحالية باستخدام المعدل المحدد في السوق وذلك قبل الضريبة، والتي تعكس التقييم الجاري للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالأصل، وأما إذا زاد أيّ من صافي سعر بيع الأصل أو قيمته الاستعمالية على المبلغ المرحل للأصل فإن الأصل لا تنخفض قيمته، وإذا لم تتوافر سوق نشطة للأصل فإن مبلغ الأصل القابل للاسترداد هو قيمته الاستعمالية ذاتها، وإذا كان الأصل محتفظا به لاستبعاده، فإن مبلغ الأصل القابل للاسترداد هو صافي سعر بيع الأصل لأن قيمته الاستعمالية ستتكون بشكل رئيسي من صافي عائدات البيع إذ من المحتمل أن تكون التدفقات النقدية المستقبلية من الاستعمال المستمر للأصل إلى غاية وقت استبعاده ضئيلة.

- إذا تبين أن خسارة القيمة المعترف بها في السنوات غير مبررة تدرج في جدول حساب النتائج كنواتج، إلا إذا تعلقت بأصل مسجل بمبلغ معاد تقييمه بموجب معيار محاسبي آخر فتعتبر ارتفاع إعادة تقييم وتعالج وفق ذلك المعيار[1].

3.3 تقييم انخفاض القيمة وفقا لـــ IAS 36

يمكن حصر إيجابيات وسلبيات انخفاض القيمة في ما يلي[2]:

أ. إيجابيات انخفاض القيمة في الأصول الثابتة

- تتيح طريقة انخفاض القيمة الاحتفاظ بالتكلفة التاريخية كأساس للتقييم المحاسبي كما تسمح بمراعاة التكلفة الاستبدالية للأصل؛
- تسمح بإبراز العديد من الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة وينتج عنها انخفاض قيمة أصولها؛
- تتيح هذه الطريقة مراعاة الأحداث الاقتصادية الناتجة عن التضخم، من خلال أخذ معدل التضخم في الاعتبار عند تقدير التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل وعند تحديد معدل الخصم؛
- تعتمد على الفصل بين التغير في الأسعار العامة (التضخم) والتغير في الأسعار الخاصة، فرغم أن الاقتصاد يشهد حالات تضخم تختلف من بلد للآخر، كما أن وجود حالات تضخمية لا يعني أن هناك ارتفاع في قيم جميع الأصول، فهناك بعض الأصول التي تشهد انخفاضا في قيمها رغم وجود حالة تضخم، وذلك راجع لتأثير العوامل الأخرى وخاصة الجانب التكنولوجي إذا كان الأمر يتعلق بالآلات، لذا يجب التمييز بين التغير العامة والتغير في الأسعار الخاصة؛

[1] يوسفي رفيق، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، (رسالة ماجستير غير منشورة، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة تبسة، 2011)، ص138

[2] بلال كيموش، مرجع سابق، ص ص 136- 138

- إبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة من خلال الاعتراف بخسارة الانخفاض وإدراجها كمصروف، والقيام باسترجاع الخسارة في حالة ارتفاع القيمة السوقية للأصل وإدراجها كإيراد ضمن حساب النتيجة؛
- عرض الأصل بقيمته الحقيقية في الميزانية؛
- الاعتماد على القيمة الاستعمالية التي تعكس التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل وهو ما يتلاءم مع مفهوم الأصل ومبدأ استمرارية النشاط؛
- تسمح بالقيام بعملية التقييم الشامل لأصول المؤسسة من خلال استخدام الوحدات المولدة للنقدية، فقيمة المؤسسة لا تتحدد بقيم أصولها منفصلة، وإنما تتحدد من خلال التفاعل الذي يحصل بين هذه الأصول وأثر التكاليف المنتظر الناتج عن ذلك التفاعل.

ب. سلبيات انخفاض القيمة في الأصول الثابتة

- الاعتراف بالانخفاض دون الارتفاع في القيمة، مما يجعل هذه الطريقة لا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق في حالة الارتفاع في القيمة، وبالتالي فهي لا تعكس جميع الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة؛
- تعتمد طريقة الانخفاض في القيمة على التقدير بشكل كبير من أجل تحديد القيمة الاستعمالية (التنبؤ بالتدفقات النقدية واختيار معدل الخصم المناسب)؛
- نادرا ما يوجد سوق نشط للأصل المعني باختبار الانخفاض في القيمة، يجعل هذه العملية مصدرا للتحيز والأحكام الشخصية وبالتالي بعدها عن الموضوعية؛
- كما ينتج عن الاعتماد على التقدير اختلاف النتائج بين المحاسبين وبالتالي عدم قابليتها للتحقق؛
- هناك العديد من الأصول لا يمكن تحديد قيمتها القابلة للاسترداد لأنه لا يمكن تحديد صافي سعر بيعها (صافي سعر بيعها معدوم) وليس لها تدفقات نقدية يمكن تحديدها بشكل منفصل عن باقي الأصول؛
- عند اللجوء إلى الوحدات المولدة للنقد لمعالجة المشكل السابق، تظهر مشكلة توزيع الأصول بين مختلف الوحدات بالاعتماد على قاعدة مقبولة وثابتة من دورة لأخرى، وبشكل يسمح بفصل التدفقات النقدية بين مختلف الوحدات، إضافة إلى مشكل تخصيص شهرة محل وأصول الدعم بين مختلف الوحدات؛

– تتطلب طريقة انخفاض القيمة العديد من المعلومات حول المحيط الخارجي للمؤسسة وهيكلها التنظيمي وبياناتها المحاسبية، كما تتطلب الجهد والوقت والتكلفة لمعالجة هذه المعلومات، وبالتالي يجب مراعاة خاصية التوقيت الملائم للمعلومات المحاسبية عند استخدام هذه الطريقة.

المبحث الثاني: المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة وفقا للـSCF

جاء النظام المحاسبي المالي لمواكبة المحاسبة العالمية من خلال استمداده من المعايير المحاسبية الدولية، حيث التزم بما جاءت به هذه الأخيرة، خاصة في مجال التقييم، العرض والإفصاح، ...الخ، كما أنه خصص مجالا خاصا بالاعتراف وقياس خسائر القيمة في الأصول الثابتة وكيفية معالجتها محاسبيا عن طريق توفير مدونة حسابات تتضمن أرقام حسابات خاصة بها.

المطلب الأول: عرض لعناصر النظام المحاسبي المالي المتضمنة خسارة القيمة

1. يمكن تقديم انخفاض القيمة حسب النظام المحاسبي المالي من خلال عرض العناصر التالية[1]:

– نصت المادة 5.112 من الـــ SCF "تقدر المؤسسة عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته، وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإنها تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل"، وهذا بالاتفاق مع الـــ IAS 36؛

– كما نصت المادة 6.112 من الـــSCF "تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية"، وهذا ما جاء به المعيار الدولي IAS 36؛

– وأيضا نصت المادة 7.112 من الـــ SCF "عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للاهتلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل، خسارة في القيمة"، وهذا ما نص عليه المعيار الدولي IAS 36؛

– بالإضافة إلى المادة 8.112 من الـــ SCF التي نصت على أن "تثبت خسارة قيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور وبإدراج عبء في الحسابات"، وهذا ما جاء به المعيار الدولي IAS 36؛

– أيضا نصت المادة 9.112 من النظام المحاسبي المالي "تقدر المؤسسة عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى خلال السنوات

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19 الصادر في 2009/03/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص ص (7-8)

المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت، وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فإنها تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل"، وهذا ما جاء به المعيار الدولي IAS 36؛

- كما نصت المادة 10.121 من النظام المحاسبي المالي "إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة"، وهذا ما نص عليه المعيار الدولي IAS 36.

- من خلال ما سبق يمكن تلخيص ما جاء في المواد السابقة الذكر في النقاط التالية:

- عند إقفال كل سنة المالية تعمل المؤسسة على كشف ما إذا كان هناك مؤشر لحدوث خسارة القيمة، وعند توفر هذا المؤشر تعمل على تقدير قيمة الأصل القابلة للتحصيل، حيث تقيم هذه الأخيرة بأعلى قيمة بين سعر البيع الصافي والقيمة النفعية؛
- وتحدث خسارة القيمة في حالة ما إذا كانت القيمة الدفترية لأصل معين تفوق قيمته القابلة للتحصيل؛
- وتثبت هذه الخسارة بإدراجها كعبء في الحسابات في جدول حسابات النتائج.

2. كما يمكن القول أن المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة وفق النظام المحاسبي المالي تستجيب لمبادئ محاسبية أهمها: مبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة في المستقبل التي من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات المؤسسة أو نتائجها، كما ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتوجات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، وبالتالي إدراجها في حالة وجود مؤشر يثبت ذلك، وأيضا مبدأ الاستمرارية الذي يقتضي أن تعد الكشوف المالية على أساسه، بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في مستقبل متوقع، وبالتالي لا يمكن القيام باختبار انخفاض القيمة لأصولها في حالة التوقع في المستقبل القريب توقفها عن النشاط لأحد الأسباب حيث تكون هذه الشكوك مبنية ومبررة ومحددة على أساس مستند عليه في ضبطها في ملحق، كما أن مبدأ الثبات والإفصاح يقتضيان على ثبات الطرق المحاسبية والتي من بينها التقييم وذلك لتسهيل المقارنة من سنة إلى أخرى، وأيضا ضرورة الاعتراف بخسائر القيمة في كل الأصول الثابتة بما فيها التي تم الحصول عليها من جهات أخرى مثل عقود الإيجار التمويلي وذلك تطبيقا لمبدأ تغليب الجانب الاقتصادي على الشكل القانوني[1].

المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة للأصول الثابتة المادية، المعنوية، والمالية

[1] مرسوم تنفيذي رقم 08- 156، العدد رقم 27 الصادر في 2008/05/28 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07- 11 المؤرخ في 11/25/ 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، ص 12

عند ثبوت خسارة في القيمة يتم اعتماد الحساب 29 في الجانب المدين واستعمال الحساب 68 في الجانب الدائن[1].

1.2 المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة للأصول الثابتة المادية

في نهاية السنة المالية وعند توفر مؤشر على وجود خسارة في قيمة الأصول الثابتة المادية، تتم المعالجة المحاسبية لهذه الخسارة عن طريق جعل الحساب 681 (مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية) دائنا والحساب 291 (خسائر القيمة عن التثبيتات العينية) أو أحد فروعه أو الحساب 293 (خسائر القيمة عن التثبيتات قيد الإنجاز) دائنا، حيث تشمل فروع الحساب 291 في ما يلي:

- حـــ/ 2912 خسائر القيمة عن أعمال ترتيب وتهيئة الأراضي؛
- حـــ/ 2913 خسائر القيمة عن المباني؛
- حـــ/ 2915 خسائر القيمة عن المنشآت التقنية

ويكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

مدين	دائن	N /12 /31	مدين	دائن
681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	×××	
	291×	خسائر القيمة عن التثبيتات العينية		
		إثبات خسارة القيمة في التثبيتات العينية		×××

أما في ما يخص الحساب 292 (خسائر القيمة عن تثبيتات الامتياز) فيسجل دائنا في المقابل يسجل الحساب 682 (مخصصات

الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للسلع موضع الامتياز) مدينا، وعليه يكون التسجيل المحاسبي كالتالي:

مدين	دائن	N /12 /31	مدين	دائن
682		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للسلع موضع الامتياز	×××	
	292	خسائر القيمة عن تثبيتات الامتياز		
		إثبات خسارة القيمة في تثبيتات الامتياز		×××

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19 الصادر في 2009/03/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، مرجع سابق، ص 61

2.2 المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة المعنوية

تتم المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة المعنوية وفقا للنظام المحاسبي المالي بإظهار الحساب 681 (مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية) مدينا، والحساب 290 (خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية) أو أحد فروعه دائنا، حيث تشمل هذه الأخيرة في الحسابات التالية:

- حـــ/ 2903 خسائر القيمة عن مصاريف البحث والتنمية القابلة للتثبيت؛
- حـــ/ 2904 خسائر القيمة عن برمجيات الإعلام الآلي وما شابهها؛
- حـــ/ 2905 خسائر القيمة عن الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات؛
- حـــــ/ 2907 خسائر القيمة عن فارق الاقتناء؛
- حـــ/ 2908 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية الأخرى.

ملاحظة: لم يفصل النظام المحاسبي المالي بين فارق الاقتناء وشهرة المحل وخصص له حـــــــ/ 207.

ويكون القيد المحاسبي كالتالي:

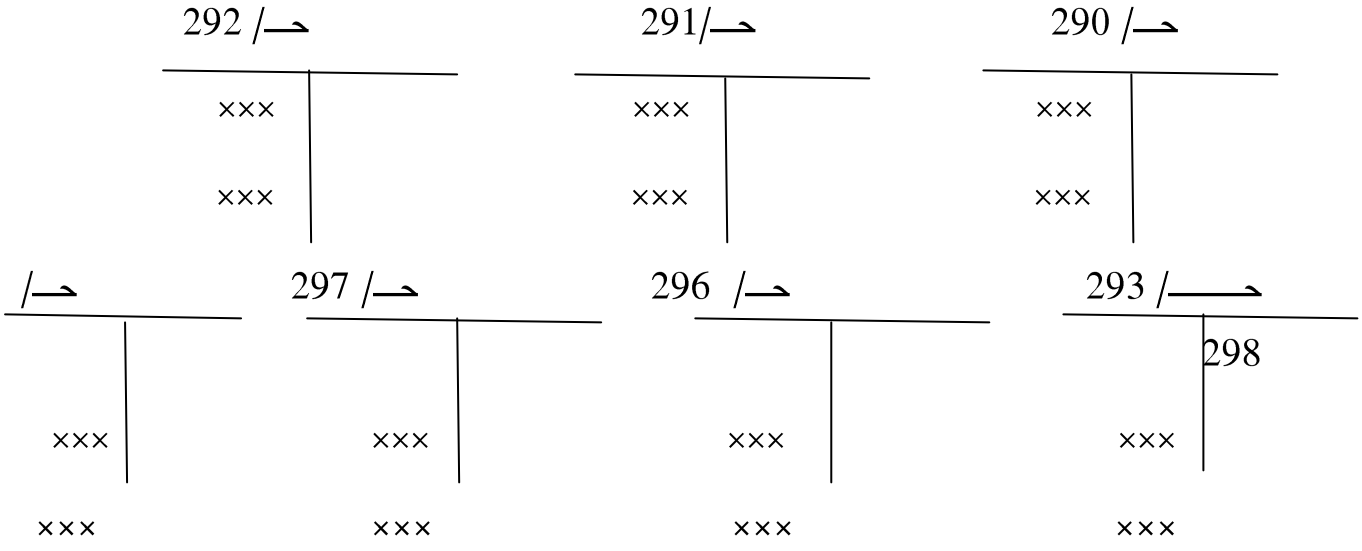
مدين	دائن	N /12 /31	مدين	دائن
681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	×××	
	290×	خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		
		إثبات خسارة القيمة في التثبيتات المعنوية		×××

3.2 المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة المالية

قد تتعرض الأصول الثابتة المالية إلى انخفاض في قيمتها نتيجة أسباب سبق ذكرها، وفي هذه الحالة وجب الاعتراف بها من خلال المعالجة المحاسبية وتتم هذه الأخيرة بجعل الحساب 681 (مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية) دائنا، وجعل أحد الحسابات التالية مدينا: حـــــــ/ 296 (خسائر القيمة عن المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة بالمساهمات)، حـــــــ/ 297 (خسائر القيمة عن السندات المثبتة الأخرى)، حـــــــ/ 298 (خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة)، ويكون التقييد المحاسبي كالتالي:

مدين	دائن	N /12 /31	مدين	دائن
681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	×××	
		وخسائر القيمة للأصول غير الجارية		
	298	خسائر القيمة عن التثبيتات المالية		×××
		إثبات خسارة القيمة في التثبيتات المالية		

– بعد عملية التقييد ترحل الحسابات إلى دفتر الأستاذ أين تدمج الحسابات الفرعية إلى الحسابات الرئيسية التي تنتمي إليها وذلك بالرجوع إلى دفتر اليومية، ويتم ترجمة هذا الترحيل محاسبيا كالتالي:



يرصد حـــــــ/ 29 (خسائر القيمة عن التثبيتات) في حالتين هما: الحالة الأولى هي عندما تتغير الظروف الاقتصادية التي تم خلالها الاعتراف بخسائر القيمة مما يتطلب إلغاء أو استرجاع هذه الخسارة ويكون التقييد المحاسبي كالتالي:

مدين	دائن	خلال السنة	مدين	دائن
29×		خسائر القيمة عن التثبيتات المالية	×××	
	781	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		
		والمؤونات الأصول غير الجارية		×××
		استرجاع خسارة القيمة في التثبيتات		

أما الحالة الثانية فهي تكون عندما تقرر المؤسسة التنازل عن التثبيت الذي تم الاعتراف بخسارة في قيمته ويكون التقييد المحاسبي كالتالي:

مدين	دائن	خلال السنة	مدين	دائن
28×			×××	
29×		خسائر القيمة عن التثبيتات المالية	×××	
53		الصندوق	×××	
67×		عناصر غير عادية –أعباء–	×××	
	781	استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة		×××
		والمؤونات الأصول غير الجارية		×××
	775	إيرادات التنازل		×××
	2×	العنصر المثبت المعني		×××
		التنازل عن التثبيتات استرجاع خسارة القيمة		

المطلب الثالث: تأثير انخفاض القيمة في الأصول الثابتة على القوائم المالية

ينتج عن الاعتراف بخسارة الانخفاض عدة تأثيرات على القوائم المالية تتمثل في[1]:

1.3 التأثير على حساب النتيجة

- إن الاعتراف بخسارة الانخفاض وإدراجها ليس له تأثير على نقدية المؤسسة؛
- لا تنتج عنه أي مدفوعات أو مقبوضات نقدية، إلا أن إدراج خسارة الانخفاض ينتج عنه زيادة مصاريف الاستغلال في الدورة التي حدثت فيها الخسارة، وبالتالي انخفاض نتيجة الدورة؛
- إن إدراج استرجاع خسارة الانخفاض ينتج عنه ارتفاع إيرادات الاستغلال في الدورة التي حدث فيها الاسترجاع وبالتالي ارتفاع نتيجة الدورة؛
- إن إدراج خسارة الانخفاض في القيمة أو استرجاعها سوف يكون له تأثير على الأداء المالي للمؤسسة، حيث يسمح بإبراز الأداء الحقيقي في حالة وجود خسارة انخفاض في قيمة الأصل غير الجاري.

[1] بلال كيموش، مرجع سابق، ص ص 132–133

2.3 التأثير على الميزانية

- يتطلب الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة تعديل القيمة المحاسبية الصافية للأصل المعني، حيث يتم تخفيضها إلى القيمة القابلة للاسترداد؛
- أما مبلغ الخسارة فيتم إدراجه ضمن مجمع الاهتلاكات وخسائر القيمة، وبالتالي تصبح القيمة المحاسبية الصافية للأصل هي تكلفته التاريخية أو قيمته بعد إعادة تقييمه مطروحا منها الاهتلاك المجمع وخسارة القيمة؛
- وبهذا فإن تأثير انخفاض قيمة الأصول على الميزانية يمكن حصره في المبلغ الذي سوف يظهر به الأصل المعني في الميزانية.

3.3 التأثير على مخطط الاهتلاك

- إن التأثير الرئيسي للانخفاض في قيمة الأصول يتمثل في ضرورة تعديل مخطط الاهتلاك بالاعتماد على القيمة المحاسبية الصافية الجديدة الناتجة عن الاعتراف بخسارة الانخفاض؛
- يتم حساب أقساط الاهتلاك للدورات المتبقية من المدة النفعية للأصل على أساس القيمة المحاسبية الصافية الجديدة، وهذه الحالة يمكن أن ينتج عنها أقساط اهتلاك أقل من قسط الاهتلاك الأدنى المسموح به جبائيا؛
- يجب تعديل مخطط الاهتلاك عند استرجاع خسارة الانخفاض أو جزء منها، وبالتالي فإن المؤسسة ملزمة عند تبني نظام المعلومات المحاسبي أن تأخذ بعين الاعتبار تحديد خسارة الانخفاض من جهة، ومتابعة مخطط الاهتلاك الجديد بالموازاة مع مخطط الاهتلاك القديم من جهة أخرى، من أجل تجنب إدراج الأصل بقيمة محاسبية صافية أعلى من قيمته الأصلية؛
- إن إدراج خسارة الانخفاض يفرض على المؤسسة إجراء مراجعة دورية لمخطط الاهتلاك فيما يخص المدة النفعية والقيمة المتبقية وأسلوب الاهتلاك.

المبحث الثالث: المقارنة بين الـــSCF والمعيار IAS36

بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي يستمد فلسفته من معايير المحاسبة الدولية والتي من بينها معيار المحاسبة الدولي IAS 36 إلا أنه هناك أوجه تشابه وأوجه اختلاف بينهما، وذلك راجع إلى أن المعايير تتصف بالمرونة وإدخال تغييرات كلما اقتضت الضرورة، في المقابل لم يواكب النظام المحاسبي المالي هذه التطورات والتغيرات لأنه لا يتصف بالمرونة.

المطلب الأول: عناصر الاتفاق بين الـــSCF والمعيار IAS36

تتمثل عناصر الاتفاق بين الـــSCF والمعيار IAS36 في ما يلي:

- إن المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي IAS36 في ما يخص انخفاض القيمة في الأصول الثابتة تشير إلى اتفاقهما على ضرورة الاعتراف بها وذلك متى وُجد مؤشر يثبت وجودها؛

- عرف المعيار IAS 36 انخفاض القيمة على أنها مقدار زيادة المبلغ المسجل لأصل عن مبلغه القابل للاسترداد وهو نفس التعريف الذي قدمه الـــــSCF؛

- اتفاقهما على تقديم نفس التعاريف للمصطلحات المتعلقة بانخفاض القيمة مثل: المبلغ القابل للاسترداد، القيمة المستعملة، صافي سعر البيع، ...الخ؛

- اتفقا على ضرورة الاستعانة بوحدة توليد النقد في حالة عدم القدرة على إيجاد المبلغ القابل للاسترداد للأصل في شكل منفرد، وأيضا اتفقا على ضرورة الإفصاح وحددا نفس المعلومات الواجب الإفصاح عنها؛

- حسب المعيار IAS 36 يتم قياس انخفاض القيمة على أساس المبلغ القابل للاسترداد أي الفرق بينه وبين القيمة الدفترية للأصل (الأصل المفرد أو وحدة توليد النقد) حيث أن المبلغ القابل للاسترداد هو سعر البيع الصافي للأصل أو التدفقات النقدية المستقبلية التي سيتم الحصول عليها من الأصل والمخصومة إلى القيمة الحالية باستخدام المعدل المحدد في السوق وقبل الضريبة [1]، وهذا ما نص عليه النظام المحاسبي المالي؛

- وفق النظام المحاسبي المالي يتم الاعتراف بانخفاض القيمة في الأصول الثابتة إذا كانت القيمة الدفترية للأصل تتجاوز المبلغ القابل للاسترداد، ويتم إدراجها كعبء في جدول حساب النتيجة (قائمة الدخل حسب المعيار IAS 36)، مع ضرورة توفر مؤشر يثبت وجود انخفاض القيمة في الأصول الثابتة، وهذا بالاتفاق مع المعيار IAS 36؛

- اتفق النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي IAS 36 على مراجعة مخطط الاهتلاك عند إقفال كل سنة مالية من طرف المؤسسة – عند الاعتراف بانخفاض القيمة– من خلال مراجعة المبلغ القابل للاهتلاك، قسط الاهتلاك، المدة النفعية المتبقية وأيضا أسلوب الاهتلاك، كما يجب تعديل المبالغ الخاصة بالأصول الثابتة التي تعرضت لانخفاض القيمة والمدرجة في الميزانية، كما أنهما اتفقا على ضرورة عكس خسائر انخفاض القيمة عندما تتغير الشروط والظروف الاقتصادية في فترات استخدام الأصل اللاحقة.

[1] سمير الريشاني، مرجع سابق، ص 173

المطلب الثاني: عناصر الاختلاف الـــSCF والمعيار IAS36

تتمثل عناصر الاختلاف الـــSCF والمعيار IAS36 في ما يلي:

- ذكر المعيار الدولي IAS 36المؤشرات الداخلية والخارجية التي تثبت وجود انخفاض القيمة في الأصول الثابتة، بينما لم يحدد النظام المحاسبي المالي هذه المؤشرات بل اكتفى بمقارنة القيمة الدفترية للتثبيت المعني بالانخفاض مع مبلغه القابل للاسترداد، كما أنه لم يحدد كيفية تحديد بعض القيم كقيمة المنفعة، التدفقات النقدية المستقبلية، ...الخ؛
- فصلت المعايير المحاسبية الدولية بين شهرة محل وفارق الاقتناء حيث لا يتعرض هذا الأخير إلى انخفاض القيمة وفي حالة إذا كان سالبا لا يتم الاعتراف به حيث أنه لا يصنف ضمن الأصول المعنوية أما شهرة محل المتعلقة بالأصول تتعرض لاختبار انخفاض قيمة ويتم الاعتراف بهذه الأخيرة في حالة وجودها وذلك بعد إجراء اختبار أسفل لأعلى وذلك بفحص وحدة توليد النقد لأنه يصعب تحديد مبلغها القابل للاسترداد بشكل منفرد، ولا تتعرض للاهتلاك لعدم إمكانية تحديد مدة نفعيتها، ولا يتم استردادها، بينما أدرج النظام المحاسبي المالي فارق الاقتناء في قائمة الحسابات ضمن التثبيتات المعنوية (حـــــ/ 207) وأيضا لم يفصل بينه وبين شهرة محل واعتبرهما نفس الشيء وبالتالي الاعتراف بخسائر القيمة الخاصة بها؛
- لا تعترف المعايير المحاسبية الدولية بالتثبيتات قيد الإنجاز لأنها لا تستوفي الشروط (الحصول على منافع اقتصادية)، وبالتالي لا تهتلك ولا تخضع لاختبار انخفاض القيمة، إلا أن النظام المحاسبي المالي يعترف بها ويصنفها ضمن الأصول الثابتة في حساب خاص "التثبيتات قيد الإنجاز"، وبالتالي تهتلك وتخضع لاختبار انخفاض القيمة؛
- إن الـــ SCF يصنف عقارات التوظيف ضمن الأصول الثابتة العينية، بينما يختلف هذا التصنيف حسب معايير المحاسبة الدولية التي تعتبر أنه تثبيت مالي وهذا راجع إلى الهدف من استخدامها وهو ومالي، وأيضا لم يعالج الـــ SCF إلا بصفة ملخصة المجال المتعلق بالأدوات المالية، إلا أن معايير المحاسبة الدولية عالجت الأصول المالية بشكل واسع جدا أكثر من ثلاث معايير دولية.

الجدول رقم (2-1): المقارنة بين متطلبات انخفاض القيمة في الـــSCF والـــIAS 36

أوجه المقارنة	SCF	IAS 36
من حيث المشكل	مبلغ الفرق بين القيمة الدفترية للأصل وقيمته القابلة للاسترداد.	مقدار زيادة المبلغ المسجل لأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.
النطاق	– الأصول الثابتة العينية بما فيها قيد الإنجاز؛ – الأصول الثابتة المعنوية؛ – الأصول الثابتة المالية.	كل الأصول الثابتة ماعدا: – الأصول الثابتة قيد الإنجاز؛ – الأصول الثابتة المالية؛ – وقعود الإنشاء، ...الخ
القياس	يكون القياس على أساس المبلغ القابل للاسترداد بالمقارنة بينه وبين القيمة الدفترية للأصل.	يكون القياس أيضا على أساس المبلغ القابل للاسترداد.
الاعتراف	يتطلب الاعتراف بانخفاض القيمة توفر مؤشر يثبت وجودها هذا الأخير لم يتم تحديده من طرف الـــ SCF.	الاعتراف بانخفاض القيمة يشترط وجود مؤشرات تم تحديدها من طرف الـــ IAS 36 وهي: مؤشرات داخلية وخارجية.
المعالجة المحاسبية	إدراج قيمة الخسارة في جدول حساب النتيجة باستعمال حـــــ/ × 68 و حـــــ/ ×29	إدراج قيمة الخسارة في جدول حساب النتيجة
عكس خسارة الانخفاض	يتم عكس خسارة الانخفاض لكل التثبيتات عند تغير الظروف الاقتصادية التي تم خلالها الاعتراف بهذا الانخفاض.	يتم عكس أو استرداد خسارة الانخفاض وفي ظل نفس الشروط التي جاء بها الـــSCF ماعدا شهرة محل.

المصدر: من إعداد الطالبة انطلاقا مما سبق.

من خلال الجدول أعلاه يتضح بعد المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي IAS 36 أن نقاط الاتفاق بينهما أكثر من نقاط الاختلاف وذلك حسب أوجه المقارنة المدروسة والمتمثلة أساسا في:

المشكلة، النطاق، القياس، الاعتراف، المعالجة المحاسبية، وعكس الخسارة، مما يؤكد استمداد الـــ SCF فلسفته من المعايير المحاسبية الدولية.

خلاصة الفصل

إن موضوع اختبار القيمة في الأصول الثابتة نال أهمية كبيرة واهتمام أكبر على المستوى الوطني من خلال النظام المحاسبي المالي والعالمي من خلال المعيار المحاسبي IAS 36 وارتباط معايير أخرى بهذا الأخير مثل المعيار الدولي IAS 16، ولقد أثبت الفصل أنه يوجد عدة فروقات لكن كانت نقاط الاتفاق بينهما غالبة على نقاط الاختلاف في ظل أوجه المقارنة (المفهوم، المجال، القياس، ...الخ).

تتم المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة انطلاقا من تحديد التثبيتات المعنية بهذا الانخفاض في ظل توفر مؤشرات تدل على احتمال وقوع هذا الانخفاض، ثم إجراء مقارنة بين القيمة القابلة للاسترداد والقيمة الدفترية ليتم تسجيل هذا الفارق في الدفاتر المحاسبية باستعمال حـــــ/ 681 (مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية)، و حـــــ/ 29 (خسائر القيمة عن الأصول الثابتة) أو أحد فروعه، كما أن هذه المعالجة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لا تختلف كثيرا مع المتطلبات التي جاء بها المعيار المحاسبي الدولي IAS 36،كما أن هذه المعالجة لها اثر على القوائم المالية مثل: جدول حساب النتيجة، الميزانية، ومخطط الاهتلاك.

الفصل الثالث

تمهيد

تعتبر مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل – بسكرة – من بين المؤسسات الجزائرية المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث أنها من بين أهم المؤسسات الصناعية ذات الطابع الاستراتيجي على المستوى الوطني والإفريقي، وهذا نظرا لقدرتها التنافسية في مجال صناعة الكوابل وقدرتها على تعويض المنتجات الأجنبية في السوق الوطنية، وكذا قدرتها على التحكم في تقنيات الإنتاج المتطورة الأمر الذي أدى إلى حصول المؤسسة على شهادة ISO 9001 لتقديمها منتجات عالية الجودة.

إن هدف دراسة حالة هو توضيح كيفية المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في التثبيتات وفقا لما يتطلبه النظام المحاسبي المالي SCF في الواقع المحاسبي الجزائري، مما يتطلب اختيار مؤسسة توفر نسبة كبيرة من التثبيتات للقيام باختبار انخفاض القيمة في تثبيتاتها وهذا ما توفره مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل – بسكرة – .

المبحث الأول: تقديم مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل – بسكرة –

سيتم البدء في دراسة حالة بتقديم مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل – بسكرة – وذلك بالتطرق لنشأتها، تعريفها، اختصاصها وأهم المتعاملين معها، وكذا هيكلها التنظيمي، أهميتها وأهدافها.

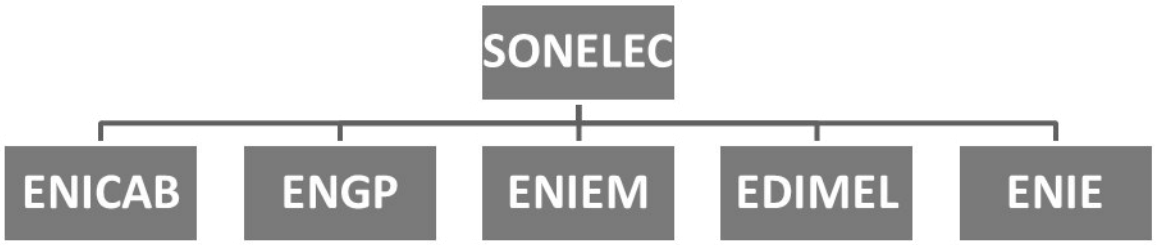
المطلب الأول: لمحة عامة عن المؤسسة

1.1 نشأة المؤسسة

انطلقت الأشغال لإنجاز مشروع وحدة صناعة الكوابل الكهربائية في فيفري 1980 و هذا تطبيقا للمخطط الرباعي 1984/80 و شاركت في هذه الأشغال عدة مؤسسات وطنية و دولية، أما ظهورها فقد كان نتيجة لإعادة هيكلة الشركة الوطنية لصناعات الإلكترونية SONELEC بموجب مرسوم 83/20 الصادر في 1983/01/01 و الذي تفرعت بموجبه إلى المؤسسات التالية: ENIE–EDIMEL–EWBB–ENICAB، وبذلك أصبحت المؤسسة الوطنية للصناعات الكوابل مؤسسة ذات صبغة شرعية و قانونية مقرها الرئيسي الجزائر العاصمة، و هي بدورها إلى 3 وحدات: وحدة القبة، وحدة الحراش، وحدة بسكرة.

أنشئت عدة مؤسسات موضحة في المخطط التالي:

شكل رقم(3–1): توضيح المؤسسات التي نشأت عن مؤسسة SONELEC.



المصدر: مصلحة المستخدمين.

- **ENIE:** المؤسسة الوطنية لصناعة الأجهزة الإلكترونية، بموجب المرسوم 320/83 بتاريخ 1983/10/23 و مقرها بسيدي بلعباس.
- **EDIMEL:** المؤسسة الوطنية لصناعة العتاد الكهربائي، بموجب المرسوم 21/83 بتاريخ 1983/01/01 و مقرها العاصمة.
- **ENGB:** المؤسسة الوطنية لصناعة البطاريات، بموجب المرسوم 22/83 بتاريخ 1983/01/01 ومقرها بسطيف.
- **ENIEM:** المؤسسة الوطنية للصناعة الكهرومنزلية، بموجب المرسوم 19/83 بتاريخ 1983/01/01 و مقرها بتيزي وزو.
- **ENICAB:** المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل التي تشمل على ثلاث وحدات و هي:
  - وحدة وادي سمار؛

- وحدة جسر قسنطينة؛
- وحدة بسكرة.

2.1 التعريف بالمؤسسة

ظلت مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة وحدة تابعة لوحدة الأم كغيرها من الوحدات إلى غاية صدور قرار إعادة هيكلتها بتاريخ 04 نوفمبر 1997 حيث انعقدت الجمعية العامة الاستثنائية للمؤسسة الوطنية الاقتصادية **ENICAB** و ألحقت بالشركة القابضة العمومية HELEET الشركة القابضة للكهرباء والإلكترونية والإعلام الآلي، و قد أصدرت قرارات هي :

- قررت الجمعية تغطية الخسائر المتراكمة عن الاستغلال من خلال فرق إعادة التقييم للميزانية.
- قررت تقسيم المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل إلى ثلاث مؤسسات قانونية على شكل شركات بأسهم تابعة للشركة القابضة العمومية و هم:
- مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB شركة أسهم رأس مالها320.000.000 دج مقرها بسكرة؛
- مؤسسة الكوابل الكهربائية CABEL شركة أسهم رأس مالها 70.000.000 دج مقرها القبة؛
- مؤسسة الكوابل الهاتفية CATEL شركة رأس مالها 50.000.000 دج بواد السمار؛
- تشكيل لجنة تتكفل بتنفيذ التقسيم بكل إجراءاته؛
- حددت الجمعية تاريخ 01 أكتوبر 1998 كتاريخ بداية النشاط و عمليات المؤسسات الثلاث الجديدة وأصبحت تحت إشراف الشركة القابضة العموميةHELEET .

ENICAB مؤسسة ذات أسهم برأس مال إجتماعي يقدر بـــــ 801.000.000 دج، تقع في المنطقة الصناعية غرب مدينة بسكرة على جانب الطريق الوطني رقم 48 تبعد حوالي 450 كم عن الجزائر العاصمة و 360 كم وعن حاسي مسعود، و تعد هذه المؤسسة من أكبر المصانع في إفريقيا و تقدر مساحتها 42 هكتار منها 12 هكتار مغطاة و 30 هكتار غير مغطاة، الطاقة الإنتاجية هي 28000 طن و تم رفعها لأسباب تكنولوجية و اقتصادية، يبلغ عدد عمال المؤسسة إلى غاية 2011/01/20 بـــــ 1017 عامل، حوالي 77% منهم يشتغلون بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الإنتاج و هم يقسمون بدورهم إلى:

- إطارات:86؛
- أعوان تحكم: 228؛
- أعوان تنفيذ: 703.

3.1 اختصاص المؤسسة و أهم المتعاملين معها

أولا: اختصاص مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل – ببسكرة –

تعمل المؤسسة على إنتاج عدة أصناف من الكوابل الكهربائية و هذا بفضل إدخالها لتكنولوجيا حديثة و متطورة في هذا المجال إذ تمكنت المؤسسة من التخصص في أنتاج أكثر من 400 نوع من الكوابل جمعت في خمس مجموعات هي :

1. **الكوابل المنزلية:** بحيث تنتج المؤسسة منها حوالي 209 نوع، و تستخدم في المباني و يتراوح ضغطها بين 250–1500 فولط تصنع بمادة النحاس و تعزل بـــــ**PVC**؛
2. **الكوابل الصناعية:** و يصل عددها إلى 70 نوع و تصنع هذه الكوابل من مادة النحاس، الألمنيوم وتعزل بمادةPVC أوPRC حسب المطلوب، أما التغليف فيكون بمادة PVC يتراوح ضغطها من 600–1000فولط.
3. **الكوابل ذات الضغط المتوسط و المرتفع:** تستخدم الكوابل ذات الضغط المنخفض في نقل الكهرباء ما بين1000 و3000فولط أما كوابل الضغط المرتفع تفوق شدة نقل الكهرباء 30000 فولط، ويبلغ عدد الكوابل ذات الضغط المتوسط حوالي 70صنف، حيث تصنع هذه الأخيرة بمادتي النحاس والألمنيوم و تعزل بمادتي **PRC و تغلفPVC**؛
4. **الكوابل غير معزولة:** يبلغ عدد أنواعها 10 و تستعمل خاصة في نقل الكهرباء من المحولات إلى مناطق توزيع معينة و تتحمل تيار شدته حوالي 22000 فولط؛
5. **كوابل الشبكات أو التوزيع:** تستخدم هذه الكوابل في توزيع الكهرباء، و تصنع من الألمنيوم و خليط ما يسمى AGS يتكون من المغنيزيوم والألمنيوم والسليسيوم و تتكون هذه المجموعة من حوالي 70 نوع و تنقل تيار شدته حوالي 1000فولط.

ومنذ استقلت **ENICAB** عن المؤسسة الأم بعد إعادة الهيكلة استطاعت إنتاج أنواع جديدة من الكوابل سنة 1989–1999 ALMEC–ALU /ACIER حيث يتمتع بالخفة و النوعية الجيدة.

كما تقوم المؤسسة بإنتاج البكرات الخشبية التي تلف عليها الكوابل و تستعمل الخشب و المسامير وغير ذلك من الموارد المساعدة في إنتاجها.

وفي السنوات الأخيرة أصبحت المؤسسة تنتج حبيبات **PVC** كما تقوم بتسويقها للمؤسسات ذات الصناعة البلاستيكية هذا بالإضافة إلى استعمالها في صناعة الكوابل الكهربائية، و لكي تقوم المؤسسة بهذا الإنتاج تحتاج إلى مواد أولية.

ثانيا: المتعاملون مع مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة

إن الحركة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة من عليات شراء المواد الأولية و بيع المنتوجات كونت لها عدة متعاملين منهم أجانب و منهم محليين:

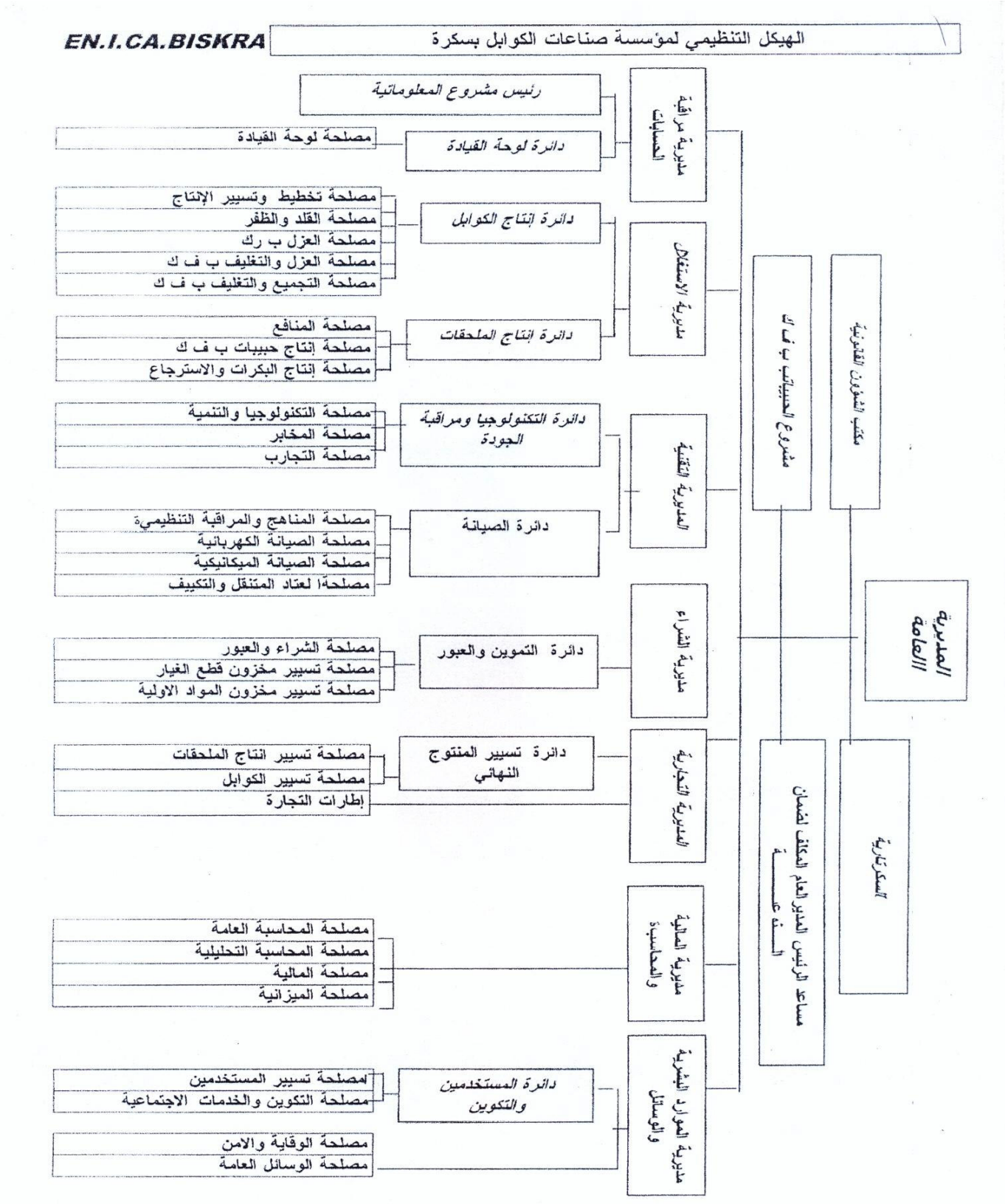
1. **الموردين:** و تتعامل المؤسسة مع عدة موردين نذكر منهم:

- **SARCUYSAN** و هي شركة تركية يستورد منها النحاس؛
- **MIDALCABL** و هي شركة بحرينية يستورد منها الألمنيوم؛
- **TEKFEN** و هي شركة تركية تستورد منها مادة **PVC**؛
- **تستورد مادة PRC** من شركة **BOREALIS** البلجيكية و شركة **PLASCOM** السعودية و شركة **ASPELI**الفرنسية؛
- تتحصل على مادة **PVC** و الخشب من شركة **ENAB** بسكيكدة، و كذلك تزودها مؤسسة **ENAG** بالخروب بمادة **PVC** و بمادة النحاس.

2. **الزبائن:** و من أهم زبائن المؤسسة نجد:

- المؤسسة الوطنية للكهرباء و الغاز **SONALGAZ** و هي الزبون الرئيسي بنسبة 47% من رقم أعمالها لسنة2001؛
- المؤسسة الوطنية للخدماتKAHRIF و تتعامل معها بنسبة 21% من رقم أعمالها لنفس السنة؛
- و كذلك مجموعة من المؤسسات الخاصة و العمومية التي تستهلك الكوابل و تعيد تسويقها.

الشكل رقم(3-2): هيكل تنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ENICAB



المصدر: مصلحة المحاسبة و المالية

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الهيكل التنظيمي هو عبارة عن بناء أو تشكيل يبين مختلف المستويات الإدارية و الوحدات التنظيمية الرئيسية و الفرعية و مختلف الوظائف، و يبين أنواع الاتصالات و العلاقات القائمة داخل المؤسسة.

لقد عرف الهيكل التنظيمي لمؤسسة **ENICAB** تغيرين منذ نشأتها منذ سنة 1986 بغية تحديد جيد للوظائف و كذا الاعتبارات المادية و البشرية و التنظيمية، و كاستجابة للتغيرات الاقتصادية وضعت المؤسسة هيكل تنظيمي يسمح لها بإعادة توزيع السلطات و تحديد المسؤوليات و تقسيم العمل بما يتلاءم مع متغيرات المحيط الذي تنشا فيه. وتم تقسيم المؤسسة إلى خمسة مديريات وعدة دوائر تتمثل في:

1. **المديرية العامة:** تشرف هذه المديرية على مراقبة و متابعة سير المديريات إذ تتكون من الأمانة العامة و مجموعة مساعدين مكلفين بعدة مهام منها:

أ –مساعد رئيس المدير العام المكلف بالإعلام و الاتصال : و يتمثل دوره في استخدام الطرق و الوسائل الاتصالية و الإعلامية التي تساعد على تسهيل عمل كل من الموظفين و العمال؛

ب مساعد المدير العام المكلف بالتدقيق الداخلي: الذي يتجلى دوره في عدة مهام منها: التدقيق المالي، التدقيق العملي، التدقيق الداخلي؛

ج مساعد الرئيس العام المسؤول عن النوعية و الجودة : يقوم مسؤول الجودة و النوعية على السهر على متابعة المعايير الدولية لجودة المنتوج طبقا لمعايير الجودة ISO9001 حيث يقوم بتقديم تقارير كل سنة للمدير العام لاتخاذ القرارات المستقبلية؛

د –مكتب الشؤون القانونية: يتبع مكتب الشؤون القانونية مباشرة السيد الرئيس المدير العام باعتباره الرئيس الإداري الأعلى، له سلطات مخولة قانونا في حدود اختصاصه، يضم ثلاثة عمال حاملين لاختصاصات العلوم القانون و الإدارية ،مكلفون بالقيام بالمهام الموكلة إليهم في تمثيل المؤسسة أمام الجهات القضائية و الأمنية طبقا لما ينص عليه القانون و النظر في المنازعات(قضايا المؤسسة) بشتى أنواعها أمام الهيئات القضائية، و التكلف الكلي بكافة إجراءات القيد في السجل التجاري أو تعديله في الحالات التي تطرأ عليه لدى المركز الوطني للسجل التجاري.

2. **المديرية التقنية:** تعتبر من اكبر المديريات في المؤسسة مهمتها الرئيسية تسيير عمليات الإنتاج و تتضمن أربعة دوائر:

أ –**دائرة إنتاج الكوابل:** وتعتبر من أكبر الدوائر على مستوى المؤسسة تشرف على تخطيط وتسيير العملية الإنتاجية بمختلف مراحلها من دخول المواد الأولية إلى أخر مرحلة، وهي تعبئة الكوابل في البكرات الخشبية و تضم ثلاثة مصالح كل مصلحة تهتم بمرحلة معينة من صنع الكوابل:

– مصلحة تخطيط الإنتاج؛

– مصلحة الغزلPRC؛

- مصلحة القلد و الظفر.

ب **دائرة الصيانة:** تشمل الأعمال المتعلقة بحماية و صيانة وسائل الإنتاج و الآلات الميكانيكية و وسائل النقل، و وسائل التكييف و تأمين الطاقة الكهربائية و تشرف على أربعة مصالح:

- مصلحة الصيانة الميكانيكية؛
- مصلحة الصيانة الكهربائية؛
- مصلحة صيانة عتاد النقل و التهوية؛
- مصلحة المناهج و المراقبة التنظيمية.

ج **دائرة إنتاج الملحقات:** تقوم بتصنيع المنتوجات حسب برامج موضوع من طرف مصلحة تخطيط الإنتاج أي الإشراف على تنظيم و تسيير الإنتاج عبر مختلف المراحل و كذلك تهتم بتموين المؤسسة بالطاقة الكهربائية فتزودها بالخشب لإنتاج البكرات و تظم ثلاث مصالح:

- مصلحة إنتاج حبيباتPVC؛
- مصلحة إنتاج البكرات و الاسترجاع؛
- مصلحة المنافع.

د -**دائرة التكنولوجيا وضمان الترقية:** تقوم بمراقبة المنتوج تام الصنع و مدى مطابقته للمواصفات و المقاييس المعمول بها و مراقب الجودة، و أيضا مراقبة المواد المشتريات من الداخل و الخارج، وفقا للمعايير التي تستدعيها مواصفات الشراء من أجل التأكد من أنها صالحة للاستعمال وهذا عن طريق مصالحها الثلاث:

- مصلحة التكنولوجيا؛
- مصلحة المخابر؛
- مصلحة التجارب.

3. مديرية المحاسبة والمالية: مهمتها تسجيل العمليات المالية و المحاسبية لإعطاء صورة واضحة عن الوضع المحاسبي و المالي للمؤسسة و تشمل دائرتين:

أ –دائرة المالية و الميزانية: تهتم بتخطيط الميزانية المالية للمؤسسة و التسيير المالي للمدخلات والمخرجات و تضم مصلحتين:

- مصلحة المالية؛
- مصلحة الميزانية.

ب دائرة المحاسبية العامة: تهتم بمتابعة المصاريف والمدخلات والمخرجات تضم:

- مصلحة المحاسبة العامة؛
- مصلحة المحاسبة التحليلية.

4. المديرية التقنية التجارية: تقوم بدراسة المحيط الخارجي للمؤسسة بما فيه من متغيرات السوق والزبائن و تضم الدوائر التالية:

أ –دائرة تسيير المنتوج النهائي: و تضم:

- مصلحة تسيير الكوابل؛
- مصلحة تسيير إنتاج الملحقات.

ب دائرة التسويق: تقوم بتوزيع الإنتاج النهائي لضمان التموين الكافي وفي حدود الآجال والتكاليف المناسبة لكل مشروع و تضم:

- مصلحة البيع: تقوم بدراسة السوق و متغيراته كالأسعار مثلا؛
- مصلحة التسويق: و تهتم بالعلاقة مع الزبائن و تسويق المنتج.

5. مديرية الشراء: تقوم بتنسيق و مراقبة المشتريات، و نشير إلى أن هذه المديرية كانت سابقا مدمجة مع المديرية التجارية، و تشمل دائرة الشراء:

- مصلحة التموين و العبور؛
- مصلحة تسيير مخزون قطع الغيار؛
- مصلحة تسيير مخزون المواد الأولية.

6. مديرية المواد البشرية و الوسائل: مهمتها تنظيم عمل الدوائر و المصالح و التأكد من صلاحيتها و تأهيل العاملين و تأمين ظروف العمل و وسائل النقل و التجهيزات، و توفير الشروط الحسنة للعامل(الترقية، الانتفاع، التكوين...)، و كذا تأمين محيط العمل من المخاطر، و التي تتكون من:

أ –دائرة المستخدمين و التكوين: و تهتم بكل الشؤون الاجتماعية والعملية للعامل وكل ما يتعلق بظروف العمل و يتكون من مصلحتين:

- مصلحة تسيير الأفراد؛
- مصلحة التكوين و الخدمات الاجتماعية.

ب دائرة الوسائل: و يضم:

- مصلحة الأمن و النظافة: وضع كل ما من شأنه وقاية العمال من الأخطار و أيضا السهر على الحفاظ على أمن المؤسسة؛
- مصلحة الوسائل العامة: تسهر على توفير نقل العمال، صيانة المباني، النظافة، تسيير والأثاث والسكنات الوظيفية.

المطلب الثالث: أهمية و أهداف المؤسسة

1.1 أهمية المؤسسة

إن إنجاز مؤسسة ضخمة مثل مؤسسة صناعة الكوابل – فرع جنرال كابل بسكرة– يعتبر إنجاز جد مهم، و هذا بالنظر إلى الغلاف المالي الذي تتطلبه، فالأهمية المميزة لهذه المؤسسة داخل الاقتصاد الوطني نابعة من نشاطها الإنتاجي و قدرتها على تعويض المؤسسات الأجنبية في مجال إنتاجها، و كذلك قدرتها على إنتاج منتجات ذات مستوى عالي من الجودة، فهي تنتج أي نوع من الكوابل حسب المواصفات التي يحددها الزبون، و كل ذلك بنوعية ترقى إلى المستوى العالمي، و هذا نتيجة تحكمها في تقنيات الإنتاج المتطورة، و هذا الذي مكنها من الحصول على شهادة الجودة العالمية (ISO9002) في جوان 2001 من طرف المنظمة الدولية للمعايير، و هذا أعطى إمكانية الدخول إلى السوق الخارجية، حيث ساهمت وبصور كبيرة في القضاء على التبعية في هذا المجال الاقتصادية.

2.1 أهداف المؤسسة

1. إدخال التكنولوجيا الحديثة و المتطورة في صناعة الكوابل بكل أنواعها.
2. تخفيض نسبة استيراد الكوابل و تلبية حاجيات السوق؛
3. تزويد الدول الإفريقية بأنواع الكوابل المنتجة بنوعية رفيعة؛
4. القضاء على التبعية الاقتصادية؛
5. إدخال العملة الصعبة للوطن عن طريق التصدير.

المبحث الثاني: تحليل استمارة مقابلة

بهدف جمع المعلومات حول المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في التثبيتات بين الـــ SCF والمعيار IAS36 ميدانيا، تم إعداد استمارة مقابلة للشخص المسؤول عن المعالجة المحاسبية في مؤسسة صناعة الكوابل فرع جنرال كابل – بسكرة –، حيث كانت الأسئلة عبارة عن محاور وتباينت الأسئلة بين المفتوحة والمغلقة، وتم تحليل هذه المحاور انطلاقا من أجوبة المعني.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية والوظيفية للمسؤول المباشر على عملية المعالجة

إن المسؤول المباشر على عملية المعالجة المحاسبية هو السيد: محمد هشام جودي، الذي يبلغ من العمر 37 سنة وذو مؤهل علمي ليسانس، كما أنه متخصص في المحاسبة والمالية وبالضبط محافظ حسابات ، كما أنه يشتغل وظيفة رئيس دائرة المحاسبة والمالية داخل المؤسسة، ولديه خبرة تتجاوز 15 سنة، بالإضافة لذلك قام بأكثر من دورتين تكوينيتين في النظام المحاسبي المالي الـــ SCF والمعايير المحاسبية الدولية.

مما سبق يمكن القول بأن هذا المسؤول لديه خبرة كبيرة في مجال المحاسبة أكثر من 15 سنة، كما أنه لديه إطلاع واسع على النظام المحاسبي المالي وعلى المعايير المحاسبية الدولية من خلال تخصصه

والوظيفة التي يشغلها، وأيضا من خلال عدد الدورات التكوينية التي قام بها في الـــ SCF والمعايير المحاسبية الدولية،بالإضافة إلى ذلك لديه مستوى جامعي من خلال شهادة ليسانس في المحاسبة والمالية، كل هذه المميزات تسمح للإجابات أن تكون دقيقة وذات مصداقية كبيرة، وهذا ما يزيد من أهمية الدراسة والنتائج المتوصل إليها.

المطلب الثاني: تحليل الأسئلة والأجوبة على محاور الاستمارة

1.2 تحليل أسئلة محاور الاستمارة

1.1.2 لقد تطرق المحور الأول من الاستمارة إلى طرق قياس التثبيتات وتقييمها عند إقفال السنة المالية، حيث تناول السؤال الأول مدى اعتماد المؤسسة على التكلفة التاريخية باعتبار أن هذه الأخيرة الأكثر انتشارا بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك راجع إلى سهولة إيجادها في ظل عدم وجود سوق مالي نشط، كما تناول السؤال الثاني مدى اعتماد المؤسسة على بدائل القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مثل: القيمة الجارية، القيمة الحالية، ...الخ، حيث وضع هذا السؤال نتيجة لطبيعة نشاطها حيث تمثل هذا الأخير النشاط الصناعي وبالتالي تعتمد بشكل كبير على آلات ومعدات وأدوات ذات تطور تكنولوجي، حيث يعتبر هذا الأخير ديناميكي وبالتالي التأثير على قيمة هذا النوع من التثبيتات، ولقد تطرق السؤال الثالث إلى طريقة الاهتلاك المعتمدة، ووضع هذا السؤال باعتبار أن الاهتلاك تكلفة مبررة جبائيا حيث تطرح هذه الأخيرة من تكلفة الحيازة لإيجاد القيمة الدفترية والتي بدورها يتم مقارنتها مع القيمة القابلة للاسترداد لإيجاد مبلغ الانخفاض، ولقد وضع السؤال الرابع والمتمثل في مدى اعتماد المؤسسة على التقارب بالمكونات باعتبار هذا الأخير جزء من موضوع الاهتلاك في ظل اعتمادها على آلات كبيرة الحجم مما يتطلب تفكيكها إلى قيم ذات معنى، كما وضع السؤال الخامس والمتمثل في ما إذا كانت المؤسسة تقوم بمقارنة بين القيمة الدفترية لتثبيتاتها وقيمتها السوقية، لأنه يدخل ضمن جزء من موضوع المحور والمتعلق بالتقييم نهاية السنة المالية؛

2.1.2 لقد تطرق المحور الثاني إلى التقييد المحاسبي لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة، حيث تمثل السؤال الأول في ما إذا كان مبلغ الانخفاض يتم الحصول عليه بالمقارنة بين القيمة الدفترية للأصل وقيمته القابلة للاسترداد، حيث وضع هذا السؤال لاختبار الفرضية الأولى والتي تمت صياغتها في المقدمة، كما أنه يعتبر وسيلة لاكتشاف الانخفاض، وتناول السؤال الثاني كيفية تحديد المبلغ القابل للاسترداد انطلاقا من أعلى قيمة بين صافي سعر البيع و قيمة الاستعمال، ووضع هذا السؤال لتحديد الطريقة المعتمدة داخل المؤسسة، ووضع السؤال الثالث لمعرفة ما إذا كانت المؤسسة تعمل على قياس الانخفاض بشكل معقول وثابت وإذا كانت هذه الأخيرة تظهر في أي وقت يتم فيه اكتشاف هذا الانخفاض، كما أن هذا المقياس باعتباره المقياس الوحيد المعترف به من طرف مجلس معايير المحاسبية الدولية؛

3.1.2 لقد تطرق المحور الثالث إلى المراحل التي تمر بها عملية انخفاض القيمة، حيث وضع السؤال الأول لمعرفة ما إذا كانت المؤسسة تقوم بعملية تحديد تثبيتاتها المعرضة لهذا الانخفاض كمرحلة أولى من مراحل عملية اختبار الانخفاض، كما وضع السؤال الثاني لمعرفة ما إذا كانت المؤسسة تعتمد على عوامل لإثبات هذا الانخفاض كمرحلة ثانية، كما وضع السؤال الثالث تكملة للسؤال السابق وذلك لتحديد العامل المعتمد والذي إذا توفر تتم المعالجة المحاسبية، وأيضا وضع السؤال الرابع لمعرفة ما إذا كانت المؤسسة تقوم بهذه الأخيرة أو تتجاهلها في حالة توفر هذا العامل، كما وضع السؤال الخامس لمعرفة ما إذا كانت المؤسسة تلجأ إلى الوحدة المولدة للنقد في حالة عدم إمكانية قياس القيمة القابلة للاسترداد بالطرق المشار إليها سابقا لأن هذه الأخيرة قد يصعب استعمالها في الكثير من الأحيان، وجاء السؤال السادس تكملة للسؤال السابق لمعرفة طريقة توزيع مبلغ الانخفاض على التثبيتات المنتمية لنفس الوحدة.

4.1.2 لقد تناول المحور الرابع أهمية انخفاض القيمة داخل المؤسسة، حيث وضع السؤال الأول لمعرفة ما إذا كان الاهتمام بموضوع الانخفاض يساهم في المحافظة على رأس مال المؤسسة حيث وضع لإثبات أن اهتمامها بهذا الموضوع يسمح لها باكتشافه مبكرا وبالتالي التجديد في أصولها وبالتالي تفادي تعطيل الإنتاج والعمل، ووضع السؤال الثاني لإثبات أن التطور التكنولوجي أحد عوامل الانخفاض وبالتالي مساعدة المؤسسة على مواكبة هذه التطورات، كما وضع السؤال الثالث لمعرفة ما إذا كان الاهتمام سيساعدها على عدم الاستخفاف بالانخفاض في القيمة وبالتالي حماية تثبيتاتها من هذا الأخير؛

5.1.2 لقد تطرق المحور الخامس إلى متطلبات المعيار IAS 36، حيث وضع السؤال الأول لمعرفة مدى اطلاع المسؤول المباشر على المعالجة المحاسبية للانخفاض على المعيار IAS 36 بهدف معرفة مدى إدراكه لهذه المتطلبات، ووضع السؤال الثاني لتحديد العوامل الخارجية المعتمدة داخل المؤسسة لقياس القيمة القابلة للاسترداد، كما وضع السؤال الثالث لتحديد مدى اعتمادها على الموازنات التقديرية لقياس الأداء الفعلي للتثبيتات لأن هذا الأخير يسهل إيجاد المبلغ القابل للاسترداد بمقارنته مع ما هو مخطط، كما وضع السؤال الرابع لمعرفة مدى اعتمادها على سعر خصم افتراضي لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية، كما وضع السؤال الخامس لمعرفة ما إذا يتم الأخذ بعين الاعتبار الديون الحقوق لوحدة توليد النقد عند تحديد المبلغ القابل للاسترداد، حيث أن الحقوق تضاف لهذا الأخير بينما الديون تطرح منه، كما وضع السؤال السادس لمعرفة ما إذا يتم الاعتراف بالشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد باعتبار أن المؤسسة تم بيع نسبة من أسهمها بمبلغ أكبر من القيمة الاسمية وبالتالي ظهور شهرة المحل، ولقد جاء السؤال السابع تكملة للسؤال السابق لمعرفة ما إذا يتم اختبار أسفل لأعلى لتحديد المبلغ القابل للاسترداد الخاص بها.

2.2 تحليل أجوبة محاور الاستمارة

1.2.2 طرق قياس التثبيتات للمؤسسة وتقييمها عند إقفال السنة المالية

تعتمد المؤسسة على مبدأ التكلفة التاريخية، ولا يتم الاعتماد على بدائل القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كالقيمة الجارية، القيمة الحالية، ...الخ وذلك لصعوبة تحديد هذه القيم في ظل عدم وجود سوق مالي (بورصة) مخصص لذلك، كما أنها تعتمد على طريقة الاهتلاك الثابت عند إعداد جداول الاهتلاك الخاصة بتثبيتاتها، وفي ذات الموضوع (الاهتلاك) لا يتم الاعتماد على التقارب بالمكونات لأنه يتم شراء التثبيت بفاتورة واحدة بدون فصل بين مكوناته من طرف البائع وأيضا صعوبة تطبيق هذا الفصل من طرف المؤسسة، كما أنها لا تقوم بالمقارنة بين القيمة الدفترية للتثبيت وقيمته السوقية عند إقفال السنة المالية لذات الأسباب.

1.2.3 التقييد المحاسبي لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة

لا يتم قياس انخفاض القيمة بالمقارنة بين القيمة الدفترية للتثبيت وقيمته القابلة للاسترداد، ولا يتم تحديد هذه الأخيرة انطلاقا من صافي سعر البيع وقيمة الاستعمال أيهما أعلى لصعوبة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وتبرير ، كما أنه لا يتم قياس انخفاض القيمة على أساس المقياس الاقتصادي لأن المؤسسة لا تهتم بموضوع انخفاض القيمة في التثبيتات وذلك لصعوبة تبريرها لمصلحة الضرائب وبالتالي الرقابة الجبائية إلا في حالات استثنائية كنشوب حريق في ورشات الإنتاج أدى ذلك إلى حرق الآلات أو اهتلكت كلها مثلا، وبالتالي لا تتم معالجتها محاسبيا في الدفاتر المحاسبية للمؤسسة.

3.2.2 المراحل التي تمر بها عملية انخفاض القيمة

بما أن المؤسسة لا تهتم بموضوع انخفاض القيمة فإنه لا يتم تحديد التثبيتات المعنية بهذا الانخفاض، حيث لا تعتمد على عوامل لإثباته وحتى إن وجد هذا العامل يتم تجاهل الموضوع، وبالتالي لا يلجؤون إلى الوحدة المولدة للنقد في حالة عدم إمكانية قياس القيمة القابلة للاسترداد بالطرق المعروفة، وبالتالي لا يتم توزيع مبلغ الانخفاض على التثبيتات المنتمية لنفس الوحدة لا وفقا للطريقة التي تقوم الإدارة من خلالها بإدارة نشاطات المؤسسة ولا وفقا للطريقة التي تقوم الإدارة من خلالها باتخاذ القرارات، بل على أساس الجرد السنوي لانخفاض التثبيت بعينه.

4.2.2 أهمية انخفاض القيمة داخل المؤسسة

يساهم الاهتمام بموضوع انخفاض القيمة في المحافظة على رأس المال حيث تسمح لها بالوصول إلى قيمتها من خلال التقييم الشامل لأصولها، كما تعكس التدهور في قيمة هذه الأخيرة انطلاقا من عوامل لم يأخذها الاهتلاك بعين الاعتبار، وأيضا إثبات قيمته الأصلية مطروحا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة في الميزانية، كما أنه يساعدها على عدم الاستخفاف بالنقص في قيمة تثبيتاتها، لكن لا يساعدها على مواكبة التطورات التكنولوجية.

5.2.2 متطلبات المعيار IAS 36 (انخفاض القيمة عن التثبيتات)

إن المسؤول عن المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في التثبيتات لديه إطلاع على المعيار IAS 36 لأنه قام بأكثر من دورتين تكوينيتين في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، ويعتبر أن أهم عامل من العوامل الخارجية لقياس القيمة القابلة للاسترداد هو انخفاض معتبر في القيمة السوقية، وأيضا يتم الإعتماد على الموازنات التقديرية لقياس الأداء الفعلي للتثبيتات، ولا يتم الاعتماد على خصم افتراضي لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية، ويتم الأخذ بعين الاعتبار الديون والحقوق لوحدة توليد النقد عند تحديد المبلغ القابل للاسترداد، كل هذه المتطلبات تتوافق فقط مع المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 ولكن لا تتوافق مع واقع المؤسسة التي لا تهتم بموضوع انخفاض القيمة، أما في ما يخص الشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد فلا يتم الاعتراف بها في المحاسبة الجزائرية بل في المحاسبة الأمريكية (US GAAP)، وبالتالي يتم إجراء اختبار أعلى لأسفل عند تحديد المبلغ القابل للاسترداد الخاص بها أيضا في المحاسبة الأمريكية.

المبحث الثالث: التقييد المحاسبي لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة

بهدف تطبيق طريقة انخفاض القيمة على القوائم المالية لمؤسسة صناعة الكوابل، يجب تحديد أصولها التي تدخل ضمن مجال تطبيق هذه الطريقة، وذلك من خلال الفروقات في القيم الموجودة في الميزانية بين السنتين المتتاليتين 2010 م و2011 م، خاصة وأن المؤسسة قامت بإعادة تقييم نهاية السنة 2010 م.

المطلب الأول: تحديد الأصول الثابتة المعنية بالانخفاض

لتحديد العناصر المعنية باختبار انخفاض القيمة لابد من عرض القوائم المالية للمؤسسة عام 2011 م وفقا للنظام المحاسبي المالي، حيث تشمل القيم الاقتصادية لمختلف البنود لسنتي 2010 م و 2011 م، وذلك بغرض توفير خاصية قابلية القوائم المالية للمقارنة واستخراج الفروقات.

الجدول رقم (3-1): ميزانية السنة المالية المقفلة في 31/ 12/ 2011 (أصول)

الأصول	ملاحظات	2011			2010
		المبلغ الإجمالي	الاهتلاكات والمؤونات والخسائر	المبلغ الصافي	مبلغ صافي
الأصول غير الجارية					
فارق الاقتناء		–	–	–	–
التثبيتات المعنوية		33271808	33271808	0	0
التثبيتات المادية		5 746 947 423	3 791 430 037	1 955 517 386	2 098 338 799
أراضي		37 098 639	0	37 098 639	37 098 639
مباني		2 134 914 137	1 244 284 98	890 629 638	917 575 719
منشآت تقنية، معدات وأدوات		2 893 576 343	2 369 803 519	523 772 824	569 441 698
تثبيتات مادية أخرى		220 702 047	177 342 019	43 360 028	45 588 482
تثبيتات في شكل امتياز		0	0	0	0
تثبيتات جاري انجازها		460 565 257	0	460 565 257	528 634 261
التثبيتات المالية		**265 880 629**	**4 500 000**	**261 380 629**	**206 127 629**
سندات موضوعة وضع معادلة		0	0	0	0
مساهمات وحسابات دائنة مرتبطة		0	0	0	0
سندات أخرى مثبتة		0	0	0	0
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية		14 791 980	4 500 000	10 291 980	10 871 980
ضرائب مؤجلة على الأصل		251 088 649		251 088 649	195 255 649
مجموع التثبيتات		**6 046 099 859**	**3 829 201 844**	**2 216 898 015**	**2 304 466 428**
الأصول الجارية		0	0	0	0
مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ		5 132 680 681	150 273 951	4 982 406 730	3 130 647 694
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن		2 115 645 925	292 519 561	1 823 126 364	1 574 577 043
مدينون آخرون		1 777 985 131	273 367 800	1 504 617 331	1 159 828 531
ضرائب وما شابهها		43 218 115	19 151 761	24 066 354	34 526 951
حسابات أخرى وما شابهها		294 442 679	0	294 442 679	380 221 561
موجودات وما شابهها		0	0	0	0
أموال موظفة وأصول مالية جارية		308 437 537	0	308 437 537	794 249 095
أخرى		0	0	0	25 868 425
الخزينة			0	308 437 537	768 380 670
مجموع الأصول الجارية		**7 113 970 631**	**442 793 512**	**7 113 970 631**	**5 499 473 832**
مجموع الأصول		**13 602 864 002**	**4 271 995 357**	**9 330 868 646**	**7 803 940 260**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المحاسبية للمؤسسة – أصول، الموضحة في الملحق رقم(02).

الجدول رقم (3-1): ميزانية السنة المالية المقفلة في 31/ 12/ 2011 (خصوم)

االخصوم	ملاحظة	2011	2010
رؤوس اللأموال			
رأس مال تم إصداره		1 010 000 000	1 010 000 000
رأس مال غير مستعان به		0	0
علاوات واحتياطات		4 224 728 430	4 222 845 049
فارق إعادة تقييم		0	0
نتيجة صافية		-528 714 922	1 883 381
رؤوس أموال خاصة أخرى		0	0
ترحيل من جديد		-6 460 389	-6 460 389
المجموع		**4 699 553 120**	**5 228 268 042**
الخصوم غير الجارية			
القروض والديون المماثلة		824 753 020	1 151 353 020
ديون مالية مرتبطة بالمساهمات			
ضرائب مؤجلة على الخصوم		23 994 000	
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا		787 349 998	590 908 368
مجموع الخصوم غير الجارية		**5 499 473 832**	**1 742 261 388**
خصوم جارية			
موردون وحسابات ملحقة		1 590 610 858	472 504 511
ضرائب		57 333 693	153 118 037
ديون أخرى		175 369 770	127 362 321
خزينة سلبية		1 171 904 186	80 425 961
مجموع الخصوم الجارية		**2 995 218 508**	**833 410 831**
مجموع الخصوم		**9 330 868 646**	**7 803 940 260**

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الميزانية المحاسبية للمؤسسة (خصوم)، الموضحة في الملحق رقم(03).

يمكن تحديد أصول المؤسسة موضع الدراسة التي تدخل ضمن مجال تطبيق اختبار انخفاض القيمة التثبيتات المادية، المعنوية والمالية، والمتمثلة أساسا في:

- الأراضي، التثبيتات المعنوية؛
- مباني، منشآت تقنية، معدات وأدوات؛
- تثبيتات مادية أخرى، تثبيتات في شكل امتياز؛
- تثبيتات جاري انجازها، قروض وأصول مالية أخرى غير جارية.

المطلب الثاني: حساب الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة ومعالجتها محاسبيا

1.2 حساب الانخفاض في قيمة التثبيتات

يتم حساب مبلغ الانخفاض في التثبيتات بالمقارنة بين القيمة الدفترية للأصل ومبلغه القابل للاسترداد، حيث يتم الحصول على هذا الأخير باختيار أعلى قيمة بين قيمتين هما: صافي سعر البيع وقيمة الاستعمال، وبما أن المؤسسة محل الدراسة لا تستطيع استعمال هذه الأخيرة لصعوبة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل، سيتم المقارنة بين القيمتين الدفتريتين للسنتين المتتاليتين 2010 م و2011 م، كالتالي:

جدول رقم(3-3): حساب الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة

الأصول الثابتة	القيمة الدفترية 2010	القيمة الدفترية 2011	مبلغ الانخفاض	ملاحظة
فارق الاقتناء	0	0	0	لا يتم الاعتراف بها في المحاسبة الجزائرية
تثبيتات معنوية	0	0	0	تم اهتلاكها
أراضي	37 098 639	37 098 639	0	لا توجد خسارة قيمة
مباني	917 575 719	890 629 638	(26 946 036)	توجد خسارة قيمة
منشآت تقنية ومعدات وأدوات صناعية	569 441 698	523 772 824	(45 668 874)	توجد خسارة قيمة
تثبيتات مادية أخرى	45 588 482	43 360 028	(2 228 454)	توجد خسارة قيمة
تثبيتات جاري انجازها	528 634 261	460 565 257	(68 069 004)	توجد خسارة قيمة
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية	10 871 980	10 291 980	(580 000)	توجد خسارة قيمة
المجموع			(89 600 269)	

المصدر: من إعداد الطالبة انطلاقا مما سبق

2.2 المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في التثبيتات

من خلال ما سبق يمكن إنشاء القيد المحاسبي التالي:

مدين	دائن	2011 /12 /31	مدين	دائن
681		مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	89 600 269	
	2913	خسائر القيمة عن المباني		26 946 0364
	2915	خسائر القيمة عن المنشآت التقنية		45 668 874
	2918	خسائر القيمة عن تثبيتات أخرى		2 228 454
	292	خسائر القيمة عن التثبيتات قيد الإنجاز		68 069 004
	298	خسائر القيمة عن الأصول المالية الأخرى المثبتة		580 000
		إثبات خسارة القيمة في التثبيتات العينية		

خلاصة الفصل

من خلال تحليل استمارة المقابلة تبين أن مؤسسة صناعة الكوابل لا تهتم بموضوع انخفاض القيمة في الأصول الثابتة، وبالتالي لا تقوم بمعالجتها محاسبيا، بينما أُثبت العكس من خلال المقارنة بين الميزانيتين للسنتين المتتاليتين 2010 م و 2011 م لأن المؤسسة في هذه الفترة قامت بإعادة تقييم لأصولها وهذا السبب الوحيد لوجود الفروقات المتحصل عليها، حيث أثبتت هذه الأخيرة وجود تدهور في قيمة بعض التثبيتات والمتمثلة أساسا في: المباني، المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية، تثبيتات مادية أخرى، تثبيتات قيد الإنجاز، وكذا القروض والأصول المالية الأخرى غير الجارية.

رغم أن عملية اختبار انخفاض القيمة في الأصول الثابتة تتطلب الجهد والوقت خاصة في بيئة محاسبية لا توفر متطلبات النظام المحاسبي المالي، وقانون الضرائب الذي لا يعترف بخسارة القيمة في التثبيتات كأعباء مبررة والصعوبة التي تواجهها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لتبريرها اتجاه مصالح الضرائب الأمر الذي قد يؤدي إلى تسليط رقابة جبائية عليها، وأيضا صعوبة تحديد القيمة العادلة في ظل غياب سوق مالي، وفي ظل وجود هذه المشاكل وغيرها أدى ذلك إلى تعقيد هذه العملية، لكن تبقى هذه الأخيرة مهمة باعتبار أنها تأخذ بعين الاعتبار العوامل التي لا يأخذها الاهتلاك، كما أنها تحافظ على رأس مال المؤسسة، وتحفيزها على مواكبة التطور التكنولوجي والتجديد من تثبيتاتها وحمايتها من الانخفاض.

الخاتمة

خاتمة

من خلال التطرق إلى موضوع المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة بين الـــ SCF والمعيار IAS 36، ومعالجة إشكالية المذكرة والتي تدور حول كيفية المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة بين الـــ SCF والمعيار IAS 36، باستخدام المنهج والأدوات المشار إليها في المقدمة انطلاقا من الفرضيات المعتمدة، توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن عملية المعالجة في النظام المحاسبي المالي لا تختلف كثيرا عن المعيار المحاسبي IAS 36، حيث يعتبر هذا الأخير مكملا للـــ SCF، وهذا الأخير يوفر معلومات خاصة بالمعالجة أهمها مدونة الحسابات لم يتطرق إليها ذات المعيار.

إن الانخفاض يمس التثبيتات فقط دون غيرها من الأصول، حيث يحدث هذا الأخير نتيجة وجود مؤشرات سواء داخلية متعلقة بالأصل في حد ذاته مثل: تطورات تكنولوجية وفنية في طبيعته أو خارجية مثل تغيرات في البيئة القانونية أو في البيئة الاقتصادية أو السوقية المحيطة به، وعند توفر هذه الأخيرة فقط يتم القيام باختبار مفاده المقارنة بين القيمة الدفترية للتثبيت وقيمته القابلة للاسترداد، أي لا يتم هذا الاختبار بصورة دورية، وذلك اعتمادا على القيمة العادلة لتحديد هذه الأخيرة وذلك عند توفر سوق مالي نشط، وعند عدم توفر هذا الأخير يتم الاستعانة بالتدفقات النقدية المستقبلية المخصومة بمعدل خصم مناسب مع المخاطر المرتبطة بالأصل، كما يجب اللجوء إلى الوحدة المولدة للنقد في حالة عدم إمكانية الحصول على المبلغ القابل للاسترداد للأصل بشكل منفرد، وبالتالي الإفصاح عن الشهرة المتعلقة بها والقيام باختبار أعلى لأسفل لإيجاد المبلغ القابل للاسترداد الخاص بها.

كما توصلت الدراسة إلى نتائج يمكن عرضها في النقاط التالية:

- اختبار الفرضيات؛
- عرض نتائج نظرية وأخرى تطبيقية؛
- توصيات الدراسة؛
- آفاق الدراسة.

أولا: اختبار الفرضيات

بعد دراسة الموضوع من الجانبين النظري والتطبيقي، تم اختبار مدى صدق الفرضيات التي تم وضعها في المقدمة، وكانت النتائج كالتالي:

- **الفرضية الأولى**

تم التأكد من صدق الفرية الأولى، أي أن أهم مؤشر لانخفاض القيمة هو الانخفاض الحاد في السوقية للتثبيت، وذلك بمقارنة القيمة الدفترية لهذا الأخير مع قيمته القابلة للاسترداد؛

- **الفرضية الثانية**

تم إثبات صدق الفرضية الثانية، أي يتم الاستعانة بوحدة توليد النقد عندما يصعب تقدير القيمة القابلة للاسترداد للأصل منفردا، خاصة في ما يخص الآلات الكبيرة الحجم التي تتطلب تفكيك مكوناتها إلى قيم ذات معنى.

- **الفرضية الثالثة**

تم التأكد من صدق الفرضية الثالثة، أي من الضروري الاعتراف بانخفاض القيمة في التثبيتات في ظل الأهمية التي يقدمها للمؤسسة خاصة في مجال حماية الأصول والمحافظة على رأس مالها من خلال تجديدها لتثبيتاتها.

- **الفرضية الرابعة**

تم إثبات عدم صدق الفرضية الرابعة، أي هناك فرق بين النظام المحاسبي المالي والمعيار IAS36 في ما يخص انخفاض القيمة في التثبيتات وذلك راجع إلى المرونة التي تتصف بها المعايير ولا يتصف بها الـــ SCF.

- **الفرضية الخامسة**

تم التأكد من صدق الفرضية الخامسة، أي أن مؤسسة صناعة الكوابل – فرع جنرال كابل- لا تطبق إجراءات وقواعد المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في التثبيتات لصعوبة تبرير ذلك لمصلحة الضرائب.

ثانيا: عرض نتائج نظرية وأخرى تطبيقية

تتمثل النتائج النظرية في النقاط التالية:

- تتحصل المؤسسة الاقتصادية على تثبيتاتها من عدة مصادر أهمها: الإنتاج الذاتي، إصدار أسهم، أو في شكل هبات، ...الخ؛
- يتم الاستعانة بالتقارب بالمكونات في حالة ما إذا كان بالإمكان فك التثبيت إلى مكونات خاصة ذات قيم ذات معنى في ظل اختلاف العمر الإنتاجي فيما بينها؛
- تعبر خسارة القيمة عن القيام باختبار عملي لقيم جميع التثبيتات بالمقارنة بين القيمة الدفترية لهذه الأخيرة وقيمتها القابلة للاسترداد؛
- اهتمت معايير المحاسبة الدولية بموضوع انخفاض القيمة بتوفيرها المعيار المحاسبي IAS 36، ونفس الشيء بالنسبة للنظام المحاسبي المالي، حيث لا توجد فروقات كثيرة بينهما، حيث أن نقاط الاتفاق بينهما تطغى على نقاط الاختلاف؛
- يتم الاعتراف بخسارة القيمة كمصروف في حساب النتيجة في الدورة نفسها التي وقع فيها الانخفاض وليس توزيعه على عدة سنوات وهذا الفرق بين الاهتلاك والانخفاض؛

- بالرغم من وجود سلبيات في هذه الطريقة كـــأنها تراعي أصولا دون غيرها إلا أنها مهمة من ناحية المحافظة على رأس مال المؤسسة من خلال تجديد أصولها المنخفضة؛
- ينتج عن الاعتراف بخسائر القيمة تأثيرات على القوائم المالية كالميزانية، جدول حسابات النتائج، وجدول الاهتلاك.

وتتمثل النتائج التطبيقية في النقاط التالية:

- إن مؤسسة صناعة الكوابل – فرع جنرال كابل – تعتمد على التكلفة التاريخية، حيث لا يتم الاعتماد على طرق القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي لصعوبة تقديرها؛
- تعتمد المؤسسة على طريقة الاهتلاك الثابت، ورغم أنها تعتمد على آلات كبيرة الحجم ومكوناتها متفاوتة في العمر الإنتاجي إلا أنها لا تعتمد على التقارب بالمكونات لصعوبة تطبيق ذلك؛
- وضع المعيار IAS 36 عدة طرق لقياس المبلغ القابل للاسترداد كالاعتماد على الموازنات التقديرية، والأخذ بعين الاعتبار الديون والحقوق المتعلقة بوحدة توليد النقد عند تحديد هذه المبلغ؛
- ضرورة الاعتراف بالشهرة المتعلقة بالوحدة والقيام باختبار أعلى لأسفل عند تحديد المبلغ القابل للاسترداد الخاص بها؛
- عند القيام بالفروقات بين القيم الدفترية للتثبيتات والمتعلقة بالميزانيتين 2010 م و 2011 م، تبين وجود انخفاض في القيمة الأمر الذي يعكس تدهورا في المنافع الاقتصادية للمؤسسة.

ثالثا: توصيات

تتمثل أهم التوصيات المتعلقة بالدراسة في النقاط التالية:

- توفير سبل وطرق لتسهيل عملية التقييم في ظل عدم وجود سوق مالي نشط وكذا توفير خبراء كفء للقيام بهذه العملية؛
- تقليص الفجوة بين الـــ SCF وقانون الضرائب؛
- تقديم تحفيزات جبائية للمؤسسات التي تقوم بالاعتراف بخسائر القيمة كأن لا يتم وضع رقابة جبائية عليها؛
- تشجيع الاجتهاد والابتكار خاصة في مجال تطوير البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- الإفصاح عن الانخفاض في القيمة في الأصول الثابتة في القوائم المالية لمساعدة مستخدميها على اتخاذ مختلف القرارات في ظل توفير الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة؛
- توفير الدولة لجداول توضع فيها تقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية وتعميم هذه الجداول ليتم استعمالها من طرف المحاسبين مما يسهل من عملهم المتعلق بتقييم التثبيتات المنخفضة وهذا ما يساعد أيضا على الحد بدرجة كبيرة من التلاعب والغش المقصود؛

- توفير جهات مختصة في الدولة تعمل على تحديد طرق تحديد الانخفاض وأسس معالجته محاسبيا لتفادي إتاحة فرصة التلاعب في الحسابات.

رابعا: آفاق الدراسة

يبقى موضوع انخفاض القيمة موضوعا مهما وذلك لارتباطه بموضوع التقييم، حيث أن هذا الأخير يعمل على إظهار القوائم المالية بصورة تمتاز بالمصداقية والشفافية مما يسمح بعرض صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة، ومن هذا المنطلق يمكن طرح المشاكل التالية:

- دور انخفاض القيمة على المحافظة على رأس مال المؤسسة؛
- أثر التقييم المحاسبي على إضفاء المصداقية على القوائم المالية؛
- أثر القيمة العادلة على قائمة المركز المالي.

المراجع

أولا: الكتب بالعربية

1. بوتين محمد، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، (الجزائر، متيجة للطباعة، 2010)

2. جريوننج هيني فان، **معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق** ، ترجمة: طارق عبد العال حماد، (مصر، دار الدولية للاستثمارات الثقافية ش.م.م، 2006)

3. جعارات خالد جمال، **معايير التقارير المالية الدولية IFRSs&IASs 2007**،(عمان: الأردن، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، 2008)

4. حواس صلاح، **المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي- SCF- (IAS/IAFS)**، (الجزائر، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع)

5. دوكاس أ.، وآخرون، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، ترجمة: حسنة بحار، (الجزائر، دار الأوراق الزرقاء العالمية للطباعة والنشر، 2009)

6. شطاط غانم، **المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، (قسنطينة: الجزائر، نوميديا للطباعة والنشر والتوزيع، بدون طبعة، 2009)

7. ضيف خيرت، أحمد رجب عبد العال، محمد شوقي، **المحاسبة المالية** ، (بيروت: لبنان، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بدون طبعة، 1981)

8. عطية عبد الرحمان، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي** ، (برج بوعريريج: الجزائر، ط2، 2014)

9. علاوي لخضر، **نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقها**، (البويرة: الجزائر، دار الطباعة للنشر والتوزيع الأوراق الزرقاء العالمية، 2014)

10. كتوش عاشور، **المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي** ، (الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2003)

11. مرعي عطية عبد الحي، **أساسيات المحاسبة المالية من منظور المعايير الدولية** ، (الإسكندرية: مصر، المكتب الجامعي، الحديث، ج1، ط1، 2009)

ثانيا: الكتب بالأجنبية

12. Bragg Steven M, **The Vest Pocket Guide To IFRS**, (Canada, John Wiley& Sons, 2010)

13. Cerbah Hamid, **Gestion Comptable par l'Application**, (Bouira: Algérie, Maison d'édition pour l'enseignement et la formation: Pages Bleues Internationales, 2012)

14. Channouf Chouaib Channouf, **Le Système Comptable Financier des Entreprises SCF en rapport avec les Normes IAS/IFRS & PCG**, (Alger, Librairie Société Algérienne Boudaoud, 2010)

15. Frank Bollman , Andreas Joest , **Impairment Testing . In :** James P. CATTY (Ed) , **Guide to Fair Value under IFRS** , (Canada, John Wiley& Sons), 2009

16. Mirza Abbas Ali, Magnus Orrell, Graham J. Holt, **IFRS PracticalImplementation Guide and Workbook**, (Canada, John Wiley& Sons, Ed2, 2008)

17. Richard Jacques, Christine Collette, **Comptabilité Générale, Système Français Et Norme IFRS**,(Paris : France, Dunod, Ed8, 2008)

18. Touil Mustafa, **Nouveau Système De La Comptabilité Financière En Algérie**, (Alger: Algérie, Dar- Hadith Lil Kitab, 2010)

ثالثا: المذكرات

19. بلجبلية سمية، **أثر التضخم على عوائد الأسهم دراسة تطبيقية لأسهم مجموعة من الشركات المسعرة في بورصة عمان للفترة 1996-2006**، ((رسالة ماجستير منشورة، تخصص تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2010).

20. بوضياف عبير، **سوق الأوراق المالية في الجزائر** ، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2007)

21. صالحي بوعلام، **أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني وتطبيق النظام المحاسبي المالي** ، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2010)

22. كيموش بلال، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي-دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياسوالمراقبة AMC (العلمة)** ، (رسالة ماجستير غير منشورة، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف،2010).

23. محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية** ، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006)

24. يوسفي رفيق، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق** ، (رسالة ماجستير غير منشورة، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة تبسة، 2011)

25. غياضة سائد نبيل سليم، **مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العاملة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات، (دراسة تحليلية)** ، (رسالة ماجستير منشورة، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة- فلسطين، 2008)

رابعا: الملتقيات

26. بوعتروس عبد الحق، سحنون عقبة، **محاسبة الأصول وفق معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات تطبيقها في الجزائر** ، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول "معايير المحاسبة الدولية والمؤسسة الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق" المنعقد في الفترة 25-26 ماي 2010 بالمركز الجامعي سوق أهراس)

27. حجاج زينب، تواتي مريم، **أثر التوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول " للنظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبية (IAS IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي "، في الفترة 13-14ديسمبر 2011، بجامعة البليدة)

28. عمورة جمال، **الاهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)**، (مداخلة ضمن أعمال الملتقى الدولي حول "الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية"، في الفترة 13-15 أكتوبر 2009، بجامعة البليدة)

29. صيام وليد زكريا، **أثر القيمة العادلة على ملائمة المعلومة المحاسبية "دراسة ميدانية على البنوك التجارية الأردنية** ، (مداخلة ضمن أعمال المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع (القيمة العادلة والإبلاغ المالي) الذي تعقده جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالتعاون مع الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، المنعقد خلال الفترة 13-14 سبتمبر ذ2006، عمان: الأردن)

دوريات

30. محمد خالد المهايني، **معيار المحاسبة الدولي رقم " 36" انخفاض قيمة الأصول** ، دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أعدت ضمن دورة تكوينية لهيئة الأوراق والأسواق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين 2009، ص 5

31. ملحق منشورات مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: دورة تدريبية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، الوحدة 27- انخفاض قيمة الأصول، 2009

خامسا: المواقع الالكترونية

32. http://www.ifrs.org/use+around+the+world/Education.htm

33. http://www.onefd.edu.dz/.../2As-Gest-Compt3-Lo3

سادسا: الجرائد الرسمية

34. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد رقم 19 الصادر في 2009/03/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي

35. مرسوم تنفيذي رقم 08- 156، العدد رقم 27 الصادر في 2008/05/28 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07- 11 المؤرخ في 11/25/ 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي

ثامنا: مقالات

36. سمير الريشاني، **انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية** ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 23، العدد الثاني، 2007

الملاحق

الملحق رقم: 01

جامعة محمد خيضر _ بسكرة _ **قسم علوم التسيير**

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية **السنة الثانية ماستر فحص محاسبي**

و علوم التسيير

استمارة مقابلة

أخي الفاضل.....، السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،،

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستمارة التي صممت لجميع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالا للحصول على شهادة ماستر في علوم التسيير "تخصص فحص محاسبي"، بعنوان: "**المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة بين الـــنظام المحاسبي المالي SCF والمعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 36 – دراسة حالة– مجمع عموري– بسكرة**".

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على كيفية المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة في التثبيتات بين الـــ SCF والمعيار المحاسبي الدولي IAS 36، ونظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال، وتخصصكم فيه، نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، حيث أن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، لذلك نهيب بكم أن تولوا هذه الاستمارة اهتمامكم، فمشاركتكم ضرورية ورأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها.

ونحيطكم علما أن جميع إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا فائق التقدير والاحترام

مصطلحات الدراسة:

تقارب المكونات (L'approche par composant): فك الأصل إلى مكونات ذات قيم ذات معنى، فيقيم ويسجل كل مكون كأصل ويصان أو يهتلك كأصل مستقل بذاته

قيمة الاستعمال: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والمتوقع أن تنتج من الاستخدام المستمر للأصل بالإضافة إلى القيمة الحالية للتصرف فيه في النهاية

سعر الخصم: هو سعر يعكس التقييمات السوقية:للقيمة الزمنية للنقود، والمخاطر المتعلقة بالأصول التي تم تعديل التدفقات النقدية المستقبلية لها.

المقياس الاقتصادي: ويقصد به القياس المعقول والثابت وفي أي وقت يثبت هذا الانخفاض في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية التي تولدها المؤسسة ككل وتقدير القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل في تحديد ما إذا كان هذا الأخير قد انخفضت قيمته.

الوحدة المولدة للنقد (UGT): وهي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد والتي يولّد الاستخدام الدائم لعناصرها مداخيل نقدية مستقلة تماما عن تلك المتولدة عن أصول أو مجموعات أصول أخرى وتساوي قيمتها المحاسبية مجموع القيم المحاسبية للأصول المكونة لها.

اختبار أسفل لأعلى: والذي يعني: تحديد المبلغ المرحل للشهرة الذي يخص الوحدة المدروسة؛ ومقارنته مع المبلغ القابل للاسترداد للوحدة.

الطالبة:

وئام حمداوي

السنة الجامعية: 2014 / 2015

الملحق رقم: 01

القسم الأول :البيانات الشخصية والوظيفية للمسؤول المباشر على عملية المعالجة

ضع علامة (X) أمام الخيار المناسب:

الاسم: .....

اللقب: .....

1 – العمر: .....

2 – المؤهل العلمي:

☐ شهادة الكفاءة المهنية ☐ ليسانس

☐ ماستر ☐ ماجستير

3 – التّخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ مالية

☐ أخرى يرجى تحديدها .....

4 – الوظيفة: .....

5 – سنوات الخبرة:

– أقل من 5 سنوات ☐ – من 5 إلى 15 سنة ☐

– أكثر من 15 سنة ☐

6 – عدد الدورات التكوينية في النظام المالي المحاسبي SCF

☐ ولا دورة ☐ أقل من دورتين ☐ دورتين فأكثر

القسم الثاني: محاور الاستمارة

الملحق رقم: 01

المحور الأول: طرق قياس التثبيتات للمؤسسة، وتقييمها عند إقفال السنة المالية

1 – هل تعتمد المؤسسة على مبدأ التكلفة التاريخية؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

2 – هل يتم الاعتماد على بدائل القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مثل: القيمة الجارية، القيمة الحالية،... الخ؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

3 – أي طريقة اهتلاك التثبيتات تتبعون في مؤسستكم:

- الاهتلاك الثابت ☐
- الاهتلاك المتناقص ☐
- الاهتلاك المتزايد ☐
- اهتلاك على أساس وحدات الإنتاج ☐
- أخرى يرجى تحديدها: .....

.....

4 – هل يتم الاعتماد على تقارب المكونات (L'approche par composant)؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

5 – عند إقفال السنة المالية، هل يتم مقارنة القيمة الدفترية للتثبيت وقيمته السوقية؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدرى ☐

المحور الثاني: التقييد المحاسبي لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة

1 – هل يتم قياس انخفاض القيمة بالمقارنة بين القيمة الدفترية للأصل وقيمته القابلة للاسترداد؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

2– هل يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد انطلاقا من صافي سعر البيع وقيمة الاستعمال أيهما أعلى؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

3 – هل يتم قياس انخفاض القيمة على أساس المقياس الاقتصادي (القياس المعقول والثابت وفي أي وقت يثبت هذا الانخفاض)؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

المحور الثالث: المراحل التي تمر بها عملية انخفاض القيمة

1– هل يتم تحديد التبيتات المعنية بانخفاض القيمة داخل مؤسستكم؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

2- هل تعتمد مؤسستكم على عوامل لإثبات انخفاض القيمة؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

3- إذا كان الجواب نعم، أي هذه العوامل التي تدفع إلى إثبات انخفاض القيمة؟

- التقدم التكنولوجي ☐
- **ارتفاع معدل الفائدة على الاستثمارات** ☐
- انخفاض الأداء الفعلي للاستثمارات ☐

☐ أخرى يرجى تحديدها: .....

.....

4- عند توفر أحد العوامل السابقة الذكر هل يتم التقييد مباشرة أو يتم تجاهل الانخفاض؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

5 – هل تلجؤون إلى الوحدة المولدة للنقد في حالة عدم إمكانية قياس القيمة القابلة للاسترداد بالطرق المشار في السؤال الثاني في البعد الثاني؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

6 – هل يتم توزيع مبلغ الانخفاض على التثبيتات المنتمية لنفس الوحدة وفقا لـــــ:

- الطريقة التي تقوم الإدارة من خلالها بإدارة نشاطات المؤسسة ☐
- الطريقة التي تقوم الإدارة من خلالها باتخاذ القرارات ☐

المحور الرابع: أهمية انخفاض القيمة داخل المؤسسة

1- هل يساهم الاهتمام بموضوع انخفاض القيمة في المحافظة على رأس مال المؤسسة؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

2- هل تساعد المؤسسة على مواكبة التطورات التكنولوجية خاصة في مجال الإنتاج؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

4- هل يساعد المؤسسة الاهتمام بموضوع انخفاض القيمة على عدم الاستخفاف بالنقص في قيمة تثبيتاتها؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

المحور الخامس: متطلبات المعيار IAS 36 (انخفاض القيمة عن التثبيتات)

1- هل لديكم اطلاع على المعيار المحاسبي IAS 36؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

2 – أي العوامل الخارجية المعتمدة داخل مؤسستكم لقياس القيمة القابلة للاسترداد؟

☐

- انخفاض معتبر في القيمة السوقية للأصل
- تغييرات هامة في محيط المؤسسة (التكنولوجي، أو الاقتصادي، أو القانوني، ...) ☐
- انخفاض الرسملة البورصية للمؤسسة ☐

☐ أخرى يرجى التحديد: .....

.....

3 – هل يتم الاعتماد على الموازنات التقديرية لقياس الأداء الفعلي للتثبيتات ؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

4 – هل يتم الاعتماد على سعر خصم افتراضي لتقدير التدفقات النقدية؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

5 – هل يتم الأخذ بعين الاعتبار الديون والحقوق لوحدة توليد النقد عند تحديد المبلغ القابل للاسترداد؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

6 – هل يتم الاعتراف بالشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

7 – إذا كان نعم، هل يتم إجراء اختبار أسفل لأعلى لتحديد المبلغ القابل للاسترداد الخاص بها؟

نعم ☐ لا ☐ لا أدري ☐

Entreprise des industries de cable de biskra - ENICAB spa
BP 131 RP - Zone industrielle de Biskra

BILAN (ACTIF)
Exercice clos le: 31/12/2011

Libellé	2011			2010
	Brut	Amort/Prov	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif	0	0	0	0
Immobilisations incorporelles	33 271 808	33 271 808	0	0
Immobilisations corporelles	5 746 947 423	3 791 430 037	1 955 517 386	2 098 338 799
Terrains	37 098 639	0	37 098 639	37 098 639
Bâtiments	2 134 914 137	1 244 284 498	890 629 638	917 575 719
Installation techniques, Matériel & outillage	2 893 576 343	2 369 803 519	523 772 824	569 441 698
Autres immobilisations corporelles	220 702 047	177 342 019	43 360 028	45 588 482
Immobilisations en concession	0	0	0	0
Immobilisations encours	460 656 257	0	460 656 257	528 634 261
Immobilisations financières	265 880 629	4 500 000	261 380 629	206 127 629
Titres mis en équivalence	0	0	0	0
Autres participations et créances rattachées	0	0	0	0
Autres titres immobilisés	0	0	0	0
Prêts et autres actifs financiers non courants	14 791 980	4 500 000	10 291 980	10 871 980
Impôts différés actif	251 088 649		251 088 649	195 255 649
TOTAL ACTIF NON COURANT	6 046 099 859	3 829 201 844	2 216 898 015	2 304 466 428
ACTIF COURANT	0	0	0	0
Stocks et encours	5 132 680 681	150 273 951	4 982 406 730	3 130 647 694
Créances et emplois assimilés	2 115 645 925	292 519 561	1 823 126 364	1 574 577 043
Clients	1 777 985 131	273 367 800	1 504 617 331	1 159 828 531
Autres débiteurs	43 218 115	19 151 761	24 066 354	34 526 951
Impôts et assimilés	294 442 679	0	294 442 679	380 221 561
Autres créances et emplois assimilés	0	0	0	0
Disponibilités et assimilés	308 437 537	0	308 437 537	794 249 095
Placements et autres actifs financiers courants	0	0	0	25 868 425
Trésorerie	308 437 537	0	308 437 537	768 380 670
TOTAL ACTIF COURANT	7 556 764 143	442 793 512	7 113 970 631	5 499 473 832
TOTAL GENERAL ACTIF	13 602 864 002	4 271 995 357	9 330 868 646	7 803 940 260

الملحق 02

لجنة تحكيم استمارة المقابلة

-أ. بن عيشي عمار.....جامعة محمد خيضر

-أ. قريشي محمد.....جامعة محمد خيضر

-أ.الحاج عامر.....جامعة محمد خيضر

-أ.شناي عبد الكريم.....جامعة محمد خيضر

-أ.عباسي صابر.....جامعة محمد خيضر

-أ.كحول صورية.....جامعة محمد خيضر

Division des sciences du commerce
2éme année Master Examen
Comptable

Université. M. Kheidher
Département des sciences
économiques et commerciale
Et science de la gestion

Formulaire d'interiew

Mon bon frère…….

Nous avons le plaisir de mettre à votre disposition ce formulaire qui a été conçu pour toutes les informations nécessaires à l'étude que nous entreprenons à préparer en vu de l'obtention du brevet du Master en sciences de la commerce, spécialité : Examen de la Comptabilité intitulé ainsi : Traitement comptable de la dépréciation des actifs fixes dans le système comptable SCF ainsi que la norme internationale IAS 36. Etude du cas de l'établissement de fabrication des cables – Direction Générale Cable – Biskra.

Cette étude vise à reconnaitre l'étendue de la mise en œuvre du système comptable dans votre établissement notamment dans le domaine le traitement comptable de dépréciation d'actifs fixes, vu l'importance majeure de votre point de vue dans ce domaine, nous espérons de veuillir à répondre précisément au présent questionnaire du formulaire car l'exactitude des résultats dépend fortement sur vos repenses . C'est pourquoi, nous insitens à vous intéresser à ce formulaire . En effet, votre participation ainsi que votre opinion sont un facteur fondamentale de sa réussite.

Veuillez agréer les expressions des sentiments du respect.

Terminologie de l'étude :

- L'approche par composent : Déconstruire l'actif en composants à valeurs ayant un sens.
- Valeur de l'usage : C'est la valeur actuelle des débits monétaires futures et prévue à être produite de l'usage permanent de l'actif.
- Le prix du retenu : C'est un prix qui reflète les estimations du marché sur la valeur temporelle des montants et les risques relatifs aux actifs dont les débits monétaires ayant subi une modification.
- La norme économique : La mesure raisonnable et constant dans l'évaluation des débits monétaires futures .
- L'unité génératrice (V. G.T) :C'est le plus petit ensemble des actifs déterminables et dont l'usage permanent des éléments génère des revenus monétaires indépendants de celui génère des actifs ou des ensembles des actifs

Teste bas en haut : Signifie la détermination du montant transféré au réclame concernant l'unité étudiée en le comparant avec le montant remboursable de l'unité.

Par :

Wiem hamdaoui

Année Universitaire : 2014-2015

1ere partie : **Renseignement personnels et fonctionnels du responsable direct sur l'opération du traitement**.

Mettez le signe (X) devant le bon choix :

Prénom :……

Nom :……

1- L'âge :……..

2- Qualifications scientifiques :

☐ Licence ☐ Brevet de compétence professionnelle

☐ Majester ☐ Master

3- Spécialité scientifique :

☐ Finances ☐ Comptabilité

☐ Autres à préciser……

4- La fonction :……..

5- Années d'expériences :

☐ Moins de 5 ans ☐ De 5 à 15 ans

☐ Plus de 15 ans

6- Nombre de cycles formatifs dans le système comptable financier SCF :

☐ Aucun cycle ☐ Moins de 2 cycles

☐ Plus de 2 cycles

2éme partie : **Axes du questionnaire** :

1ére dimension :**Méthodes de mesure des installations de l'établissement et son évaluation à la clôture de l'année financière**.

1- L'établissement se base-t-il sur le principe du cout historique ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

2- Peut-on baser sur les alternatives de mesure dictées par le SCF à savoir : La valeur courante, la valeur actuelle…. ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

3-Quelle méthode d'amortissement des installations adoptée dans votre entreprise ?

☐ L'amortissement constant

☐ L'amortissement décroissant

☐ L'amortissement croissant

☐ Amortissement sur la base des unités de production

☐ Autres à signaler……..…

……

4- A-t-on basé sur l'approche par composant ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

5-En exercice clos, est-ce qu'on comparer entre la VNC d'actif fixe et sa valeur du marché ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

2éme dimension : **Restriction comptabilisation de la dépréciation des actifs fixes**.

1- Peut-on mesurer la dépréciation par la comparaison entre la valeur du livre de l'actif et sa valeur remboursable ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

2-Peut-on déterminer la valeur remboursable à partir du prix de vente nette et la valeur d'usage ? Laquelle la plus haute ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

3-Peut-on mesurer la dépréciation sur la base des critères économiques (la mesure raisonnable et constante et dans quel temps se fixe cette dépréciation) ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

3éme dimension : Les étapes de la dépréciation

1- A-ton on déterminer les installations concernées de la dépréciation dans votre établissement ?

Oui ☐ Non ☐ J'ignore

☐ Votre établissement se base t-il sur des facteurs pour confirmer la dépréciation ?

Oui Non J'ignore

☐ Si oui quel est parmi ces facteurs ☐ pousse à confirme la dépréciati ☐

Le progrès technologique ☐

L'accroissement de la moyenne des intérêts sur les investissements ?

La chute du travail effectif des investissements ☐

☐ Autres à préciser ..... ☐ .....

.....

4- En présence des facteurs précédents ,la restriction se fait directement ou dépasse la dépréciation ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

5-Estceque, vous procédez à l'unité génératrice (UGT) dans le cas où vous ne pourriez pas mesurer la valeur remboursable par les méthode signalée dans la 2éme question dans la 2éme dimension ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

6-La répartition du montant de l'abaissement sur les installations appartenant à la même unité se fait-elle selon :

☐ La méthode entreprise par l'administration pour gérer les activités de l'établissement ?

☐ La méthode entreprise pour prendre des décision ?

4éme dimension : L'importance de la dépréciation dans l'établissement.

1-S'intéresser au thème de la dépréciation, contribue-t-il à préserver le capitale de l'établissement ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

2-Est-ce que vous aidez l'établissement à suivre les évolutions technologiques, notamment dans le domaine de la production ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

3-La dépréciation aide-t-elle l'établissement à ne pas négliger la réduction dans la valeur de son Immobilisation ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

5éme dimension : Exigence de la norme IAS 36 (la dépréciation sur les immobilisations)

1-Est-ce que vous avez une idée sur la norme IAS 36 ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

2-Quels facteurs extérieurs adoptés à l'intérieur de votre établissement pour mesurer la valeur Remboursable ?

☐ Réduction considérable dans la valeur du marché de l'actif.

☐ Changements importants dans l'environnement de l'établissement (technologique, économique ou législative.

☐ Réduction du capitale de la bourse de l'établissement.

☐ Autre à préciser……

……..

3-Est-ce qu'on base sur les équilibres estimatifs pour mesurer le rendement effectif des actifs fixes ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

4-Peut-on baser sur prix de retenu éventrée pour estimer les débits monétaires ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

5-Est-ce qu'on prend en considération des dettes et les droits de UGT lors de détermination du Montant remboursable ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

6-Peut-on reconnaitre le réclame concernant l'unité génératrice UGT ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore

7-Si oui, peut-on faire un teste du bas en haut pour déterminer le montant remboursable ?

☐ Oui ☐ Non ☐ J'ignore