جامعة قاصدي مرباح، ورقلة–الجزائر–

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية علوم التسيير

قسم علوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي علوم تجارية

تخصص:دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :

إشكالية القياس المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية

دراسة ميدانية لمجموعة من المهنيين ومسيري شركات بورقلة خلال الفترة (مارس – ماي 2017)

إعداد الطالبة : كريبع سعاد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:2017/05/15

أمام لجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ عبد الله مايو (أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الأستاذ/ أحمد بضياف (أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

الأستاذ/ خالد لمقدم (أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الموسم الجامعي: 2017/2016

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية علوم التسيير

قسم علوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي علوم تجارية

تخصص:دراسات محاسبية وجبائية معمقة

بعنوان :

إشكالية القياس المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية

دراسة ميدانية لمجموعة من المحاسبين المهنيين ومسيري شركات بورقلة خلال الفترة

من إعداد الطالبة:كريبع سعاد

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام لجنة المكونة من السادة:

الأستاذ/ عبد الله مايو (أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الأستاذ/ أحمد بضياف (أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

الأستاذ/ خالد لمقدم (أستاذ بجامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

الموسم الجامعي: 2017/2016

الإهداء

الحمد لله الدي خول لنا ولولاه ما كنا بالغيه

إلى من تعجز الكلمات أن توفي في حقهم إل الينبوع الذي لايمل من العطاء ،إلى

من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة بقلبها إلى من عبدت لي طريق النجاح

بدعواتها.....أمي العزيزة

إلى من علمني أ، أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر ،وجعل مشواري العلمي ممكنا

إلى من شقي وسعى من أجل أ، أنعم بالراحة .....أبي العزيز

إلى من أزرني ودفعني لإتمام مشواري الدراسي.....عائلتي

إلى أصدقائي وزملائي .....إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

أهدي هدا العمل المتواضع

كريبع سعاد

الشكر

الحمد لله والثناء والشكر لله العلي القدير على نعمه الظاهرة والباطنة وتوفيقي لإنجاز هذا العمل،اعترافا بالفضل والتقدير الجميل ،إذ لايسعني إلا أن أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ بضياف أحمد لقبول الإشراف عن هذا العمل وحسن توجيهه لي والأستاذ السعيد هتهات الذي ساعدني في هدا العمل المتواضع

كما أتقدم بكل الاحترام والتقدير إلى أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة قاصدي مرباح ورقلة

وإلى كل من لم يبخل بمد يد العون لإتمام هذا العمل من قريب أبو بعيد

ملخص :

يعالج موضوع المذكرة مدى التزام المؤسسات الاقتصادية بما جاء به النظام المحاسبي المالي في قياس ومعالجة انخفاض قيمة التثبيتات، حيث جاءت الدراسة الميدانية من خلال توزيع الاستبيان على عينة من المهنيين لمعرفة مدى التزامهم بتطبيق قواعد قياس انخفاض قيمة التثبيتات، وكذا المشاكل التي تعترضها وتقف عائق أمام التطبيق السليم لها،حيث استخدمت الباحثة البرنامج الإحصائي SPSS في تحليل بيانات الاستبيان واختبار الفرضيات، حيث بينت نتائج الدراسة بأن المؤسسات الاقتصادية أن المؤسساسات لاتلتزم بتطبيق قواعد النظام المحاسبي وفي قياس ومعالجة الانخفاض في قيمة التثبيتات، وهذا راجع إلى مجموعة من الصعوبات التي تحول دون الالتزام بتطبيق قواعد النظام المحاسبي في معالجة التثبيتات أهمها صعوبة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وعدم تماشي القوانين الضريبية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي،وغياب مكاتب متخصصة في تقييم التثبيتات.

الكلمات المفتاحية: قيمة الإستردادية، انخفاض القيمة، نظام المحاسبي المالي، تثبيتات، وحدة توليد النقد.

Abstract :

The subject of the memorandum deals with the extent to which the Financial institutions comply with the financial accounting system in the measurement and treatment of the depreciation of the fixations. The field study was carried out by distributing the questionnaire to a sample of accountants to determine their commitment to applying the rules for measuring the depreciation of fixations, The researcher used the statistical program SPSS in analyzing the questionnaire data and testing the hypotheses. The results of the study showed that the economic institutions are not committed to applying the rules of the accounting system in the measurement and treatment of the decline in the value of the fixations, that was because of a number of difficulties in applying the rules of the accounting system in dealing with fixations, the most important ones are : the difficulty of estimating the future cash flows, the failure of the tax laws to comply with the requirements of the accounting system, and the absence of specialized offices in the evaluation of the fixations.

قائمة المحتويات

	الصفحة
الإهداء	**I**
الشكر	**II**
الملخص	**III**
قائمة المحتويات	**V**
قائمة الجداول	**VI**
قائمة الأشكال البيانية	**VII**
قائمة الملاحق	**VII**
المقدمة	أ
الفصل الأول:الأدبيات النظرية والتطبيقية	
تمهيد	**2**
المبحث الأول: قياس انخفاض قيمة التثبيتات	**3**
المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية	**18**
الفصل الثاني : الدراسة الميدانية	
المبحث الأول: أدوات الدراسة	**28**
المبحث الثاني:	**31**
الخاتمة	**46**
قائمة المراجع	**49**
الملاحق	**52**

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجداول	الصفحة
(1.2)	عينة الدراسة	28
(2.2)	مجال المتوسط الحسابي المرجح لكل مستوى (مقياس ليكارت)	30
(3.2)	معاملات الثبات لعينة من المهنيين باستخدام طريقة آلفا كرونباخ	30
(4.2)	توزيع أفراد العينة حسب المستوى	31
(5.2)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	32
(6.2)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة	32
(7.2)	توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	33
(8.2)	اختبار تحليل التباين لمتغير المستوى التعليمي لدراسة فروق متوسطات نظرة المهنيين لمحاور الدراسة	34
(9.2)	اختبار تحليل التباين لمتغير الخبرة لدراسة فروق متوسطات نظرة المهنيين لمحاور الدراسة	35
(10.2)	اختبار فرق المتوسطين Ttestلمتغير القطاع	36
(11.2)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المهنيين في مجال المحاسبة حول طرق قياس الأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية	37
(12.2)	نتائج محور مؤشرات إثبات انخفاض قيمة التثبيتات	38
(13.2)	نتائج محور التقييد المحاسبي لانخفاض قيمة التثبيتات	39
(14 .2)	تحليل نتائج التحديات التي تواجه تطبيق إختبار إنخفاض القيمة	39

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1.1)	منهجية اختبار انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي(IAS36)	10
(1.2)	توزيع أفراد العينة حسب المستوى	31
(2.2)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة	32
(3.2)	توزيع أفراد العينة حسب القطاع	32
(4.2)	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	33

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق(1)	استمارة استبيان باللغة العربية	53
الملحق(2)	مخرجات المعالجة الإحصائية spss	56
الملحق(3)	قائمة الأساتذة المحكمين	60

المقدمة

توطئة:

لقد اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بكل ما تعلق بتنظيم وتحسين مهنة المحاسبة ،فهي ركزت على العمليات المحاسبية سواءا منها الدولية أو حتى على مستوى المؤسسة ،ومن خلال إصدار معايير متنوعة ومختلفة باختلاف هذه المعاملات فمنها ما يتعلق بالتقييم وأخرى تتعلق بالإفصاح ،ومنها المتخصصة مثل المعيار المحاسبي الدولي IAS36"المتعلق بانخفاض 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 حال لو قررت المؤسسة التنازل عنها –كما تتعرض التثبيتات أيضا إلى ما يسمى بالإهتلاك حيث تفقد قيمتها شيئا فشيئا مع مرور الزمن نتيجة لاستخدامها أو نتيجة لعوامل أخرى ولذالك تسعى المؤسسة إلى تحديدها، حيث تتحدد هده الأخيرة بشكل شخصي وانطلاقا من تقديرات ومعلومات خاصة المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة .

ومن أجل مواكبة الجزائر للاقتصاد العالمي وانفتاحها على العولمة وتعزيز إنظمامها للمنظمة التجارية العالمية قامت بتبني مشروع النظام المحاسبي المالي المستمد فلسفته من معايير المحاسبة الدولية حيث ظهر هدا الأخير بعد الانتقادات التي وجهت للمخطط الوطني المحاسبي PCN،الذي أصبح غير قادر على مواكبة التحولات التي تعرفها البلاد في عدة مجالات وتقديم المعلومات المالية الشفافة وإعطاء صورة صادقة للمعلومة المالية للمؤسسات ، حيث أحدث تغيرات هامة في قواعد وطرق التقييم التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية.

كما جاءت هذه الطرق لمساعدة المؤسسات الجزائرية وتمكينها من التقييم الجيد لأصولها ، والذي من خلاله يمكن الكشف عن مايعرف بانخفاض القيمة في الأصول الثابتة وذالك بعد تقييمها في نهاية الدورة المالية ،وقد حدد النظام المحاسبي في مواده طرق التعامل معها خاصة من ناحية الاعتراف ، التقييد وحتى حالات الاسترداد مما سهل على المحاسب القيام بعملية المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة ،ولكن يبقى يحول دون تطبيقها مجموعة من المشاكل وعليه نسعى في هده الدراسة نتطرق لاختبار مدى تطبيق اختبار انخفاض القيمة للأصول طويلة الأجل ،ودراسة أهم المشكل المتعلقة بها في البيئة المحاسبية الجزائرية وذالك من خلال طرح الإشكالية التالية :

الإشكالية الرئيسية :

ما هو واقع القياس المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي ؟

الإشكاليات الفرعية :

- ✓ هل طرق القياس المطبقة في البيئة الجزائرية تتيح للمؤسسات تطبيق اختبار انخفاض القيمة ؟
- ✓ هل يتم الاعتماد على مؤشرات لإثبات انخفاض قيمة التثبيتات ؟
- ✓ هل يتم تطبيق إجراءات وقواعد المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة ؟
- ✓ هل تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على مقومات تؤهلها لتطبيق اختبار انخفاض القيمة ؟

فرضيات الدراسة :

- ✓ طرق القياس المطبقة في البيئة الجزائرية تتيح للمؤسسات تطبيق اختبار انخفاض القيمة؛
- ✓ يتم الاعتماد على مؤشرات لإثبات انخفاض القيمة للتثبيتات؛

- ✓ يتم تطبيق إجراءات وقواعد المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة؛
- ✓ يواجه تطبيق اختبار انخفاض القيمة العديد من التحديات في ظل البيئة الجزائرية.

مبررات اختيار الموضوع :

- ✓ رغبة الطالبة في تسليط الضوء على مدى تطبيق القواعد والمبادئ الخاصة بالقياس المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات؛
- ✓ جعل هذه الدراسة مرجع يستفيد منه الطلبة والمهتمين في المجال عموما.

أهداف الدراسة :

- ❖ إبراز أهم المشاكل التي تحول دون تطبيق اختبار انخفاض القيمة للتثبيتات؛
- ❖ معرفة مدى التزام المؤسسات بتطبيق قواعد والطرق التي جاء بها النظام المحاسبي الخاصة بانخفاض قيمة التثبيتات.

حدود الدراسة :

1. **الحدود المكانية** : : تحاول هذه الدراسة استقصاء أراء المهنيين ومسيري حيث تتمثل الحدود المكانية في الدولة الجزائرية وبالتحديد ولاية ورقلة.
2. **الحدود الزمانية** : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية من تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام أخر استمارة(من شهر مارس إلى شهر أفريل2017).

منهج البحث والأدوات المستخدمة :

بغية الوصول إلى أهداف البحث المرجوة وللإجابة عن الإشكالية المطروحة سنعتمد على المنهج التجريبي (منهج دراسة الحالة) المناسب لذالك ،حيث قمنا بتوضيح مختلف المفاهيم الأساسية المرتبطة بإشكالية القياس المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات،تم الاعتماد على أداة الاستبيان الموجه للمحاسبين المهنيين ومسيري الشركات لمعرفة أرائهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة وتم اختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية**spss**.

صعوبات البحث :

- ✓ الموقف السلبي الذي واجهناه من طرف بعض المحاسبين وعدم اكتراثهم بأهمية الموضوع؛
- ✓ تزامن فترة الدراسة مع تاريخ إعداد الميزانيات من طرف المحاسبين مما أدى إلى إعتدار بعض المحاسبين عن الإجابة والبعض الأخر استغرق وقت أطول.

هيكل البحث :

قصد الإلمام بدراسة الموضوع وتحليل إشكالية البحث المطروحة والإجابة عن التساؤلات التي تضمنتها وأخذ الفرضيات بعين الاعتبار،ارتأينا إلى تقسم وهيكلة البحث إلى فصلين الأول خاص بالإطار النظري للدراسة والثاني الخاص بالجانب التطبيقي بالإضافة إلى الخاتمة وتناولت استنتاجات وتوصيات الدراسة ،وذالك حسب مايلي:

الفصل الأول : تناول هذا الفصل الدراسة النظرية والتطبيقية ففي الدراسة النظرية تم سرد المفاهيم الأساسية الخاصة للقياس المحاسبي وتقييم انخفاض قيمة التثبيتات،أما الدراسة التطبيقية فجاءت من خلال عرض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع في محاولة تحليلها ومقارنتها بالدراسة الحالية.

الفصل الثاني : تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية الموجهة لفائدة المهنيين، ثم تحليل نتائج الاستبيان وتحليل أرائهم ومدى إلمامهم بالتطورات المحاسبية خاصة في قياس انخفاض قيمة التثبيتات،وكذا متطلبات تطبيق اختبار انخفاض قيمة التثبيتات في البيئة الجزائرية.

الفصل الأول:انخفاض القيمة في الأصول الثابتة والدراسات السابقة

تمهيد:

ظاهرة انخفاض القيمة تعتبر 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 ، وتوفير طرق ووسائل لتقدير المبلغ القابل للاسترداد .

كما أن هذا الانخفاض يحدث عادة بصورة مفاجئة لذا يعتبر هذا الانخفاض الحاد تحديا كبيرا لكل من المحاسبين والمراجعين والباحثين في مجال الفكر المحاسبي وكذالك المستثمرين بما يفرض ضرورة التعامل مع هذا الانخفاض ومعالجته معالجة موضوعية وموثوق بها.

المبحث الأول : قياس انخفاض قيمة التثبيتات

عند نهاية السنة المالية تقوم المؤسسة بتقييم تثبيتاتها وباختبار انخفاض القيمة في أصولها الثابتة للتأكد من مدى مطابقة القيمة الدفترية مع القيمة القابلة للاسترداد ،وذالك بعد تحديد المؤشرات التي تثبت وجود انخفاض القيمة للقيام بإجراء محاسبي يتمثل في إثبات هدا الانخفاض.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التثبيتات

يطلق مصطلح التثبيتات على تلك الأصول المادية يتم اقتنائها من قبل المؤسسات الاقتصادية للمساعدة في العملية الإنتاجية لعدد من الفترات المحاسبية ومن العناصر الشائعة لهذه الأصول، الأراضي المباني، الآلات، المعدات، التركيبات، الأثاث، السيارات.[1]

الفرع الأول : مفهوم التثبيتات وخصائصها وأنواعها

أولا : تعريف التثبيتات :

تمثل التثبيتات كما يوحي اسمها بداهة تلك الأصول الملموسة غير المتداولة المشتراة أو المصنعة أو المنشأة أو المستأجرة التي من المفترض نظريا على الأقل ثباتها كأصل، وليس ثبات قيمتها خلال مراحل إكمال نموذج الأعمال لكونها تمثل أحد عوامل إتمامه.[2]

هي عبارة عن أصول ملموسة تستخدم في عمليات المؤسسة التشغيلية ولها عمر إنتاجي مفيد يمتد لأكثر من فترة محاسبية وتسمى أيضا بالتثبيتات ويطلق هذا المسمى أيضا على الآلات والمعدات.[3]

هي الأصول التي تحصل عليها المؤسسة بقصد الاحتفاظ بها لاستخدامها طول فترة وجودها في العمل و الإنتاج وهي ليس بقصد بيعها[4]

نستنتج أن التثبيتات هي أصول لها عمر إنتاجي أكثر من سنة وتحقق إيراد للمؤسسة طول فترة وجودها في المؤسسة أي تم حيازتها بغرض الانتفاع بها وليس لهدف المتاجرة بها.

---

[1] محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن إنخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء معايير المحاسبة الدولية** ،مذكرة ماجيستير ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة2006،ص03.

[2] عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد،**نظرية المحاسبة** ،الطبعة الأولى،الرياض،2009 ،مكتبة الملك فهد الوطنية ،ص433.

[3] وئام حمداوي ،**المعالجة المحاسبية لإنخفاض القيمة للأصول الثابتة بين SCFوالمعيار IAS 36**، مذكرة ماجيستير ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،2014،2015..

[4] خيرت ضيف،**في أصول المحاسبة** ،دار النهضة العربية ،بيروت 1981،ص117.

ثانيا:خصائص التثبيتات :

تتلخص خصائص الأصول الثابتة في الأتي

- ✓ أنها عادة تستخدم لمدة طويلة في عمليات المشروع ؛
- ✓ لا يحصل عليها المشروع لأغراض المتاجرة فيها أو استثمارها في غير أهدافه الأساسية و إنما استخدامها في عملياته المؤدية إلى تحقيق إيراداته الرئيسية؛[1]
- ✓ توزع تكلفتها بما يسمى إهتلاك الأصول الثابتة لمقابلة الإيرادات بالمصروفات لنفس الفترة وذالك بتحديد مايخص كل فترة من تكلفة الأصول الثابتة .

ثالثا:شروط الاعتراف بالتثبيتات:

يتم الاعتراف بالأصول في الميزانية عندما:

- ✓ مراقبة المؤسسة لهذا الأصل؛
- ✓ أن يزيد عمرها الاقتصادي عن سنة؛
- ✓ أن يكون الغرض من اقتنائها هو التشغيل وليس إعادة البيع؛
- ✓ يكون من المحتمل أن تعود منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالمؤسسة؛
- ✓ يمكن تقييم هذا الأصل بطريقة موثوق بها .[2]

الفرع الثاني:أنواع التثبيتات:

تندرج التثبيتات ضمن ثلاث حسابات رئيسية :أصول ثابت عينية أصول ثابتة معنوية والتثبيتات مالية:

أولا: التثبيتات العينية :

تعريف التثبيتات العينية:

التثبيت العيني أو كما يسمى التثبيت المادي يعتبر أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج ،تقديم الخدمات ،الإيجار ،والاستعمال لأغراض إدارية ،والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية.[3]

[1] وئام حمداوي،نفس المرجع الساق،ص 3.

[2] داشير مليكة،**التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات**؛مذكرة ماجيستير،جامعة البليدة2،2016/2015،ص 99.

[3] صالحي محمد شرف الدين،**إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة بإستخدام مدخل التكلفة التاريخية** ،مذكرة ماستر،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2013،ص7.

ثانيا:التثبيتات المعنوية

- **تعريف التثبيتات المعنوية :**

التثبيت المعنوي هو عبارة عن أصل قابل للتحديد، غير نقدي وغير مادي، مراقب ومستخدم من قبل المؤسسة في إطار الأنشطة العادية، مثل العلامات التجارية ،برنامج الإعلام الآلي،أو شهادات أخرى للاستغلال، الامتيازات، مصاريف تطوير....الخ.[1]

ثالثا:التثبيتات المالية

- **تعريف التثبيتات المالية :**

هناك عدة أسباب تؤدي بالمؤسسات إلى اقتناء سندات الملكية أو الدين التي يتم إصدارها من قبل مؤسسات أخرى، قد تكون مالية محضة والهدف منها هو توظيف الأموال المتاحة وتحصيل الفوائد من ورائها أو تحقيق فوائض قيم، وقد تكون إستراتيجية وذالك لمراقبة مؤسسات أخرى، كما قد تكون نظامية، وهذا احتراما للالتزامات التعاقدية كالاكتتاب في الحصص الاجتماعية عند الحصول على القرض. [2]

الفرع الثاني : تقييم الاصول الثابتة وبدائل قياسها :

أولا:تقييم التثبيتات :

تقيم الأصول الثابتة كقاعدة عامة على أساس التكلفة التاريخية كما يمكن مراجعة على تلك القيم بالاستناد على:

القيمة العادلة؛

قيمة الإنجاز؛

القيمة الحالية (قيمة المنفعة).

- **تقييم التثبيتات العينية والمعنوية :**

وتدرج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة،وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها، والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الأخرى ، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف الانطلاق في النشاط.

[1] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS**،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010،ص67.

[2] داشير مليكة، نفس المرجع السابق، ص100.

- **تقييم الأصول التثبيتات المالية :**

تقيم التثبيتات المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها والتي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذالك جميع المصاريف المتعلقة بالعملية عدا الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الإكتساب.[1]

ثانيا: بدائل القياس

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.[2]

❖ **التكلفة التاريخية:**

تمثل النموذج التقليدي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على أساس إثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات بالتكلفة المحدد لحظة وقوع الواقعة .[3]

❖ **القيمة العادلة:**

مبلغ الالتزام أو القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها والتي تنشأ بين أطراف راغبة ودوي معرفة في عملية تجارية بحتة[4].

❖ **القيمة الحالية:**

تقوم هده الطريقة على حساب القيمة الاقتصادية للأصل،وذالك بخصم التدفقات النقدية المتوقع أن يحققها الأصل خلال عمره الإنتاجي باستخدام معدل خصم ملائم.[5]

❖ **القيمة القابلة للتحقق:**

هي المقابل النقدي للتخلص من الأصل وعادة ما تعتمد هذه القيمة في حالة نهاية العمر الإنتاجي للأصل؛[6]

الفرع الثالث : مفهوم وأسباب وطرق إهتلاك الأصول الثابتة

أولا:مفهوم إهتلاك الأصول الثابتة

تتعرض الأصول الثابتة إلى نوعين من الانخفاض وهما الإهلاك والانخفاض الحاد(التدهور).

الإهتلاك:

---

[1] خالد الجعارات ،محمود الطبري،**مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية** ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد الرابع والثلاثون ، **2013**

[2] سفيان زرقون،نفس المرجع السابق،ص11.

[3] زهير خضر ياسين ، **القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة**،مجلة المنصور،عدد14،خاص،الكلية التقنية الإدارية بغداد،2010،ص154,

[4] Staff of the canadian Accounting Standards Board,Measurement Bases for Financial Accounting,2005,P29 .

[5] كاهية،**أثر تعدد بدائل القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المالية(دراسة لعينة من المحاسبين بولاية ورقلة)**،مذكرة ماستر،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2015،ص8.

[6] وئام حمداوي ،**المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة للأصول الثابتة بين SCF والمعيار IAS 36**، مشروع مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر ،بسكرة ، 2015،2014، ص7.

وصفت لجنة الإجراءات التابعة لمجمع المحاسبين القانونين الأمريكيين الإهتلاك بأنه توزيع لتكلفة الأصل الثابت على حياته الإنتاجية على أساس أن تكلفة أي أصل تتمثل في حجم تكاليف الخدمات التي يؤديها هذا الأصل خلال حياته الإنتاجية من الناحية الاقتصادية، ومن المبادئ المحاسبية المقبولة توزيع تلك التكلفة على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل على أن يتصف هذا التوزيع بالعدالة.[1]

كما يهدف الإهتلاك إلى قياس قيمة الأصل الثابت في أي مرحلة من مراحل حياته وذالك من أجل:

- قياس الربح الذي نتج عنه استخدام الأصل خلال فترة معينة، وأن هذا الربح يقيم كجزء من تكلفة ذالك الأصل.
- الإهتلاك في حد ذاته لا يوفر أموال لتعويض الأصل الثابت المهتلك وإنما هو ضمان لصيانة رأس المال.[2]

ثانيا:طرق إهتلاك الأصول الثابتة

تتنوع الطرق التي تتبع في تحديد قسط الإهتلاك خلال السنوات المالية المتتابعة التي تقدر الحياة الإنتاجية للأصل وأهم هذه الطرق شيوعا هي الطرق الآتية :الإهتلاك الخطي، الطريقة التناقصية وحدات الإنتاج وتكون طريقة الإهتلاك الخطي هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة :

- ✓ تعتبر الأراضي والمباني أصول متمايزة وتعالج كلا على حدى في المحاسبة حتى وإن تم اقتناؤها معا فالمباني هي أصول قابلة للإهتلاك ،أما الأراضي فتعتبر أصول غير قابلة للإهتلاك؛
- ✓ طريقة وحدات إنتاج يترتب عليها عبئ يتركز على استعمال المقرر للأصل أو إنتاجه؛
- ✓ الطريقة التناقصية تؤدي إلى عبئ متناقص على مدة الأصل النفعية ؛
- ✓ الإهلاك الخطي يقود إلى عبئ ثابت مدة الأصل المتبقية؛
- ✓ الطريقة التدريجية تؤدي إلى عبئ يتنامى عل مدة الأصل النفعية؛

يفترض أن لا يتجاوز مدة انتفاع الأصول الثابتة(عشرون)سنة،وفي حالة حصول إهتلاك على مدة أطول أو عدم حصوله أصلا،يجب تقديم معلومات خاصة في الملحق الخاص بالكشوفات المالية.[3]

المطلب الثاني:انخفاض قيمة التثبيتات

تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة مالية باختبار القيمة في أصولها الثابتة وذالك للتأكد من مدى مطابقة القيمة الدفترية مع القيمة القابلة للاسترداد للأصل، وذالك بوجود دلالة على وجود انخفاض القيمة للقيام بإجراء محاسبي يتمثل في إثبات هذا الانخفاض.

[1] محمد نواف حمدان عابد،نفس المرجع السابق،ص7.

[2] عاشوركتوش،**المحاسبة المعمقة وفقا للمخطط المحاسبي الوطني،ديوان المطبوعات الجامعية** ،الجزائر،2002،ص54.

[3] سفيان زرقون،إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي (scf) دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة،مذكرة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2015ص 14.

الفرع الأول: مفهوم ومؤشرات الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة

أولا: مفهوم الانخفاض في قيمة التثبيتات:

يعرف انخفاض القيمة بأنه اختبار عملي لقيم جميع الأصول ماعدا:

- ✓ الأصول الزراعية المقيمة بالقيمة العادلة ؛
- ✓ الأصول المنشأة من عقود البناء ؛
- ✓ الأصول المنشأة من الفوائد الموظفة ؛
- ✓ التكاليف المؤجلة لعقود التأمين؛
- ✓ الضرائب المؤجلة الأصلية؛
- ✓ الصكوك المالية ؛
- ✓ الصكوك المحتجزة للبيع.[1]

كما يعرف انخفاض القيمة هو فارق الزيادة من المبلغ المسجل للأصل ومبلغه القابل للاسترداد.[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن انخفاض القيمة في الأصول الثابتة هو الفرق عند مقارنة المبلغ المسجل في الدفاتر والمبلغ القابل للاسترداد ويكون في حالة زيادة القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ القابل للاسترداد.

ثانيا : مؤشرات انخفاض القيمة في الأصول الثابتة

يمكن أن تكون الدلائل والمصادر التي تشير إلى احتمال حدوث خسارة انخفاض القيمة في الأصول الثابتة إما داخلية أو خارجية.

1) المصادر الخارجية للمعلومة وتشمل :

- خلال الفترة انخفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان يتوقع نتيجة لمرور الوقت أو الاستعمال العادي؛
- حدثت تغيرات هامة ذات أثر عكسي على المشروع خلال الفترة، أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي يعمل فيها المشروع أو في السوق الذي ينتمي إليه الأصل.
- زادت أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الاستثمارات خلال الفترة ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستخدم في حساب سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة وتخفيض مبلغ الأصل القابل للاسترداد بشكل مادي؛
- المبلغ المرحل لصافي أصول المشرع المقدم للتقارير أعلى من السوقية لتكوينه الرأسمالي.[3]

2) المصادر الداخلية للمعلومة وتشمل :

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل ؛

[2] وئام حمداي،ص16.

[3] أحمد حلمي جمعة، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية،دار الصفاء للنشر والتوزيع،عمان ،2009 ،ص242.

- تغيير نمط استعمال الأصل مما يؤثر عليه سلبا (تحديد مدة منفعة الأصل بعد أن كانت غير محدد،ترك بعض النشاطات المتعلقة بالأصل)؛
- تغيير الأداء الاقتصادي للأصل (انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة، تغيير تقدير النتائج المرتبطة بالأصل).[1]

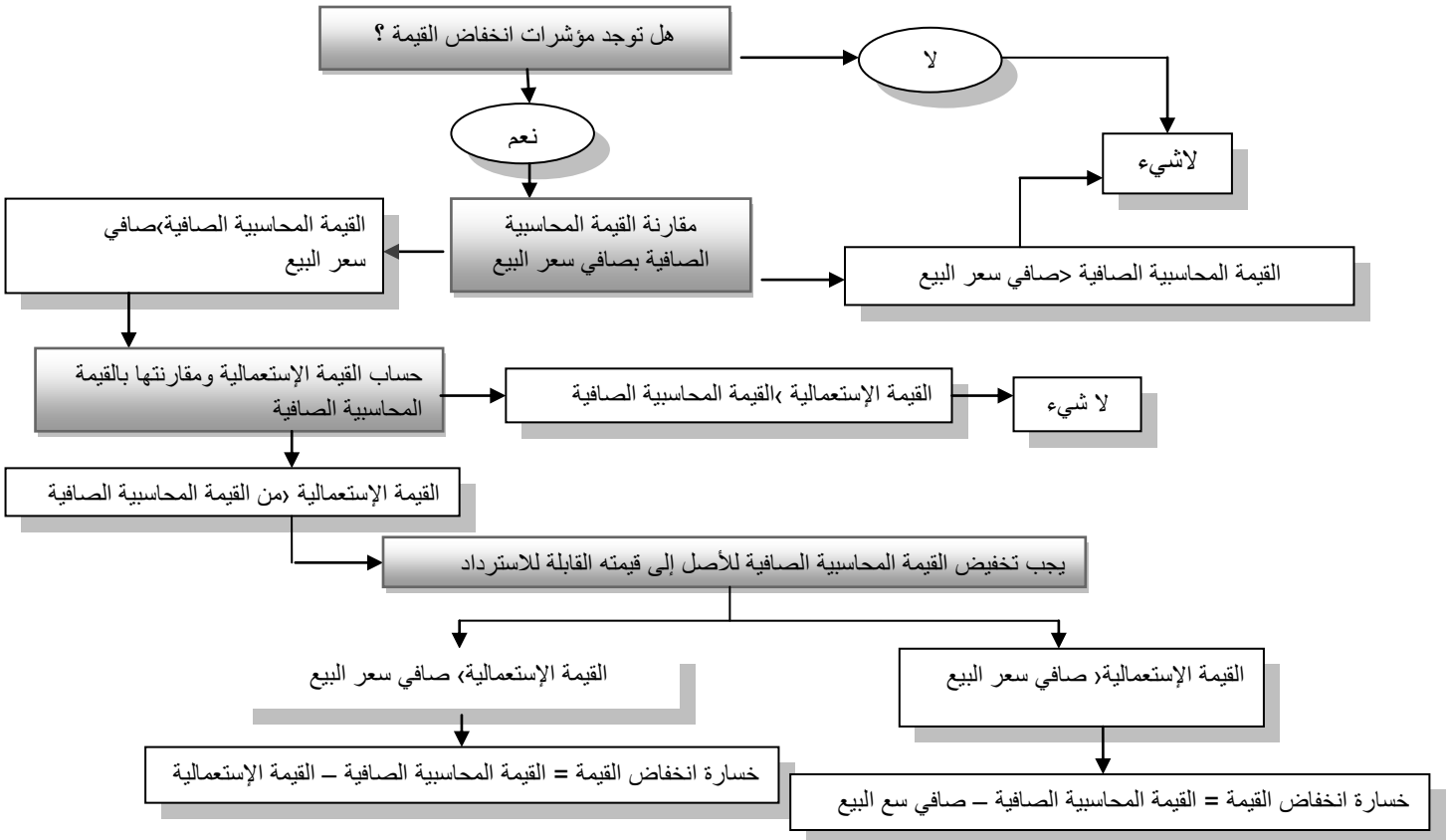
وقد نص المعيار AIS 36 أن هذه ليست الوحيدة التي تشير إلى انخفاض قيمة الأصول حيث يمكن للمنشأة تحديد دلائل أخرى على إمكانية انخفاض قيمة الأصل، وفي جميع الأحوال يجب تحديد مبلغ الأصل القابل للاسترداد.[2]

وفيما يتعلق بمؤشرات الانخفاض السابقة مؤشرات شاملة نظرا للتغير السريع الذي يميز محيط المؤسسة بكل مستوياته، وقد تم ذكرها في المعيار المحاسبي (IAS36)على سبيل المثال لا على سبيل الحصر،كما أن المؤشر الذي يدل على انخفاض في قيمة الأصل يدل أيضا على أن العمر الإنتاجي للأصل أو أسلوب الإهتلاك أو القيمة المتبقية قد تكون أيضا بحاجة إلى المراجعة أو التعديل.

والشكل الموالي يوضح مراحل اختبار انخفاض قيمة الأصل يدل أيضا على أن العمر الإنتاجي للأصل أو أسلوب الإهتلاك أو القيمة المتبقية قد تكون أيضا بحاجة إلى المراجعة أو التعديل.[3]

والشكل الموالي يوضح مراحل اختبار انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي(IAS36):

الشكل(1, 1) منهجية اختبار انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي(IAS36):



المصدر :بلال كيموش، نفس المرجع السابق ،ص124.

[1] سعيدي عبد الحليم،محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي،مذكرة دكتوراه ،جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014،ص142.

[2] حسين القاضي،مأمون حمدان،المحاسبة الدولية ومعاييرها،الطبعة الأولى،دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن ،2008 ،ص 161.

[3] بلال كيموش،نفس المرجع السابق،ص 124.

الفرع الثالث : قياس المبلغ القابل للاسترداد وخسارة انخفاض القيمة

أولا :تعريف بالمصطلحات الخاصة بالقيمة :

ينبع المتطلب بأن يكون المبلغ القابل للاسترداد عبارة عن الحد الأعلى للقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع والقيمة المستخدمة من القرار بأن قياس المبلغ القابل للاسترداد لأصل يعكس السلوك المحتمل للإدارة الرشيدة ولقياس القيمة الإستردادية يجب تحديد القيم التالية:

❖ **القيمة البيعة الصافية :**

يمثل سعر البيع المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في معاملة تتم في ظل شروط المنافسة العادية بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل.

وفي حالة وجود سوق نشط للأصل المعني ،فإن صافي سعر البيع يتمثل في القيمة السوقية بعد طرح المصاريف الضرورية لإتمام عملية البيع ، وفي حالة عدم وجود سوق نشط للأصل أو اتفاقية بيع ملزمة، فإنه يتم تحديد صافي سعر البيع بناءا على المعلومات عن الأصول المماثلة في تاريخ الإقفال.[1]

❖ **المبلغ القابل للاسترداد :**

وهو عبارة عن الحد الأعلى لقيمته العادلة ناقص تكاليف البيع وقيمته المستخدمة، وإذا كان من غير الممكن تقدير المبلغ القابل للاسترداد لأصل معين

❖ **وحدة توليد النقد:**

هي أصغر مجموعة أصول قابلة للتحديد والتي يولد الاستخدام الدائم لعناصرها مداخيل مستقلة تماما عن تلك المتولدة عن أصول أو مجموعات أصول أخرى وتساوي قيمتها المحاسبية مجموع القيم المحاسبية للأصول المكونة لها،وعند تحديد وحدات توليد النقد يراعى ما يلي:

يجب على المؤسسة أخذ التدفقات 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.[2]

لا يجوز أن يتضمن إعادة تقدير القيمة القابلة للاسترداد أي التزام متعلق بالوحدة إلا إذا استحال تقديرها إلا بتقدير هذه الالتزامات.[3]

[1] بلال كيموش ،نفس المرجع السابق،ص125.

[2] محمد نواف عابد حمدان، نفس المرجع السابق،ص 42.

[3] خالد جمال جعارات،**معايير التقارير المالية الدولية AIS/IFRS**،دار إثراء للنشر1،عمان،الأردن ،2008، ص441.

❖ **القيمة الإستعمالية للأصل الثابت:**

القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستعمال المستمر ومن التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي،وعلى أن يتم تقدير التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من خلال استخدام الأصل .

يجب أن تشمل التقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية مايلي:

- ✓ توقعات التدفقات النقدية الداخلة في الاستعمال المستمر للأصل؛
- ✓ توقعات التدفقات النقدية الخارجة التي يتم تحملها بالضرورة لتوليد التدفقات النقدية الخارجة لإعداد الأصل للاستخدام؛
- ✓ صافي التدفقات النقدية التي سيتم استلامها أو دفعها للتصرف في الأصل في نهاية عمره الإنتاجي.[1]

ولحساب قيمة التدفقات النقدية المستقبلية نحتاج إلى حساب سعر الخصم المناسب.

❖ **تقديرا سعر الخصم**[2]

هو سعر يعكس التقييمات السوقية:

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

❖ **صافي سعر بيع الأصل الثابت:**

هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصول أثناء معاملة تجري ضمن شروط المنافسة العادية، بين أطراف يكونون على دراية بالموضوع وموافقين، مع طرح تكاليف الخروج.[3]

ثانيا:مقاييس الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة :

يتطلب معيار المحاسبة الدولي (36) وجوب الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد الأصل أقل من القيمة المسجلة لقيمة الأصل في الدفاتر وقد أخذ المجلس في الاعتبار ثلاث مقاييس للاعتراف بخسارة الانخفاض

أ- 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 بشكل دائم وليس بشكل مؤقت ورغم ذالك رفض مجلس معايير المحاسبة الدولية هذا المقياس بشكل مطلق، معللين رفضهم للأسباب التالية

- صعوبة تحديد ما إذا كانت خسارة الانخفاض دائمة، وهناك مخاطر مرتبطة بهذا المقياس مثل تأخير الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة.

[1] حسين القاضي،مأمون حمدان،نفس المرجع السابق،ص 159.

[2] محمد خالد المهايني،**معيار المحاسبي الدولي رقم معيار المحاسبي الدولي رقم "36"انخفاض قيمة الأصول**،دورة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أعدت ضمن الفعاليات العلمية لهيئة الأوراق والأسواق المالية بالتعاون مع جمعية المحاسبين القانونيين السورين لعام2009،ص 5.

[3] داشير مليكة،نفس المرجع السابق،ص 161.

- هذا المقياس لا يتفق مع المفهوم الأساسي للأصل لأن الأصل 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 المسجل تبعا لذالك.[1]

يتطلب معيار المحاسبةIAS 36وجوب 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.[2]

ب – الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة بناءا على المقياس الاحتمالي:

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

القسم الأول:

أولئك الذين يؤيدون استخدام حافز الاعتراف بخسارة الانخفاض بناءا على قيمة التدفقات النقدية المستقبلية (غير المخصومة وبدون تخصيص لتكاليف الفائدة) كأسلوب عملي لتنفيذ المقياس الاحتمالي .

وبني هذا الرأي على أساس :

- ✓ أن استخدام حافز للاعتراف بخسارة الانخفاض بناءا 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:
- ✓ عندما تحدد المؤسسة أن أصلا قد تنخفض فإنها تتخذ قرارا بالاستغناء،وعلى ذالك 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 IAS36 لايطلب من المؤسسة إعادة تقييم أصولها كل سنة ويطلب ذالك فقط إذا كان 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.[3]

[1] محمد نواف حمدان عابد،نفس المرجع السابق،ص16.
[2] وئام حمداوي،نفس المرجع السابق،ص30.
[3] وئام حمداوي،نفس المرجع السابق،ص31.

القسم الثاني:

أولئك الذين يؤيدون إظهار المتطلبات كما جاء في المعيارIAS10)إذ يتطلب ذالك هذا الأخير وجوب الاعتراف بمبلغ 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؛[1]

ج- الاعتراف بخسارة الانخفاض بناءا على المقياس الاقتصادي:

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

وأعتبر المجلس أن المقياس الاقتصادي هو أفضل مقياس لإعطاء معلومات مفيدة للمستخدمين في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية التي تولدها الحدة الاقتصادية 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.[2]

ثالثا:استرداد خسارة الانخفاض:

وفي حالة وجود مؤشرات أو معلومة تدل على ارتفاع القيمة القابلة للاسترداد التي تم الاعتراف بها،يجب تخفيض أو إلغاء خسارة الانخفاض،أي رفع القيمة المحاسبية الصافية للأصل إلى قيمته القابلة للاسترداد الجديدة بشرط أن لا تزيد عن القيمة المحاسبية الصافية للأصل قبل حساب خسارة الانخفاض.

- **استرداد خسارة الانخفاض في حالة أصل مفرد:**

يتم إدراج استرجاع خسارة الانخفاض لأصل مفرد كإيراد ضمن حساب النتائج ،وفي حالة أصل أعيد تقييمه يتم استرجاع خسارة الانخفاض في القيمة كفارق إعادة تقييم موجب ضمن الأموال الخاصة ،وبعد إدراج استرجاع خسارة الانخفاض في القيمة يجب تعديل أقساط الإهلاك للسنوات المستقبلية على أساس القيم المحاسبية الصافية الجديدة .[3]

- **استرداد خسارة الانخفاض في حالة وحدة توليد النقد:**

يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة لوحدة توليد النقد إذا وفقط إذا كان المبلغ القابل للاسترداد للوحدة أقل من المبلغ المسجل للوحدة، يتم تخصيص خسارة انخفاض القيمة لتخفيض المبلغ بالترتيب التالي :

تخفيض المبلغ المسجل لأي شهرة مخصصة لوحدة للأصول الأخرى للوحدة تناسبيا على أساس المبلغ المسجل لكل أصل في وحدة توليد النقد.[4]

---

[1] محمد نواف حمدان عابد،نفس المرجع السابق،ص 18.

[2] محمد نواف حمدان عابد،نفس المرجع السابق ،ص19.

[3] بلال كيموش،**التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي**،مذكرة ماجيستير،جامعة فرحات عباس – سطيف،ص 131.

[4] مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،**انخفاض قيمة الأصول** ،من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ،9يوليو2009،ص26.

الفرع الرابع :المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة التثبيتات

أولا:المعالجة لمحاسبية لانخفاض قيمة التثبيتات حسب المعيار IAS36

تتم المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول الثابتة وفقا لIAS36 كالتالي:

- إذا كانت قيمة الأصل القابلة للاسترداد أقل من قيمته المحاسبية الصافية يجب تخفيض هذه الأخيرة إلى القيمة القابلة للاسترداد ،هذا التخفيض يمثل خسارة في القيمة ، يتم إدراجها في دفاتر المؤسسة كمصروف ضمن حسابات النتيجة في الدورة التي حدثت فيها، هذا في الحالة العادية غير أنه يمكن أن نميز الحالتين الآتيتين:
- خسارة القيمة إذا كانت تخص أصلا أعيد تقييمه فإنها تدرج أولا كتخفيض لفارق إعادة التقييم والضرائب المؤجلة المرتبطين بهذا الأصل ،وهدا في حالة التثبيتات المادية المقيمة وفقا للمعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي(IAS36) ،وإذا تجاوز مبلغ الخسارة فارق إعادة التقييم الموجب فإن الفرق بينهما يتم إدراجه كمصروف في قائمة الدخل؛
- إذا كان مبلغ الخسارة يفوق القيمة المحاسبية الصافية للأصل فإنه يجب إدراج خصم إذا وفقط إذا كان ذالك المبلغ مفروضا بموجب معيار أو قاعدة محاسبية أخرى.

بعد إدراج خسارة الانخفاض يجب تعديل أقساط إهلاك الأصل الخاصة بالسنوات المتبقية، وذالك بقسمة القيمة المحاسبية الصافية الجديدة على ما تبقى من مدته النفعية (بعد طرح القيمة المتبقية إن وجدت)،وذالك سواء كان أصلا أعيد تقييمه أو لا.

كما يتم توزيع خسارة القيمة للوحدة المولدة للنقد على الأصول المكونة لها كالأتي:

يتم تخصيص خسارة الانخفاض لفارق الاقتناء أولا ؛

توزيع المبلغ المتبقي من خسارة الانخفاض على الأصول المتبقية على أساس القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل بشرط أن لا تصبح القيمة المحاسبية الصافية الجديدة لأي أصل أقل من قيمته القابلة للاسترداد؛

مبلغ خسارة الانخفاض الذي يمكن تخصيصه لأصل ما، لأنه يجعل قيمته المحاسبية الصافية أقل من قيمته القابلة للاسترداد، يجب توزيعه على باقي الأصول على أساس القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل. [1]

ثانيا: المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي:

يمكن صياغة انخفاض القيم حسب النظام المحاسبي المالي من خلال العناصر التالية:

- نصت المادة 5.112من 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 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؛

[1] بلال كيموش ،نفس المرجع السابق،ص127، 131.

- كما نصت المادة 6.112 من scf"تقيم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية"؛
- وأيضا نصت المادة 7.112 من scf عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهتلاك ،فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى القيمة القابلة للتحصيل،خسارة في القيمة"؛
- ونصت المادة 8.112 من scf على أن تثبت خسارة قيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور وبإدراج عبء في الحسابات "؛
- أيضا نصت المادة 9.112من النظام المحاسبي المالي "تقدر المؤسسة عند كل إقفال للحسابات إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة الانخفاض خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت ،وإذاكان مثل هذا المؤشر موجودا فإنها تقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل"؛
- ونصت المادة 10.121من النظام المحاسبي المالي "إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الإهتلاك، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة".[1]

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

- عند إقفال كل سنة مالية تعمل المؤسسة على الكشف على ما إذا كان هناك مؤشر لحدوث خسارة القيمة ،وعند توفر هذا المؤشر تعمل على تقدير قيمة الأصل القابل للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة ، وعند توفر هذا المؤشر تعمل على تقدير قيمة الأصل القابلة للتحصيل ،حيث تقيم هذه الأخيرة بأعلى قيمة بين سعر البيع الصافي والقيمة النفعية؛
- تحدث خسارة القيمة في حالة ما كانت القيمة الدفترية للأصل معين تفوق قيمته القابلة للتحصيل؛
- تحدث خسارة القيمة بإدراجها كعبء في الحسابات في جدول حسابات النتائج.

[1] مرسوم تنفيذي رقم 8-156،العدد رقم 27الصادر في2008/05/28والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11-2007والمتضمن النظام المحاسبي المالي ص12.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى الأبحاث ذات الصلة لموضوع الدراسة، حيث يتم تقسيم الدراسات المتوصل لها إلى : المطلب الأول للدراسات العربية والدراسات الأجنبية والمطلب الثاني تم معالجة محل الدراسة من الدراسات السابقة.

المطلب الأول:الدراسات السابقة

الفرع الأول : دراسات بالعربية

1– دراسة محمد نواف حمدان عابد(2006)،دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية ،الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية كلية العلوم المالية والمصرفية،رسالة لاستكمال لمتطلبات الحصول على شهادة ماجستير العلوم في تخصص المحاسبة .

وتم الاعتماد في هده الدراسة على المنهج الإسقرائي حيث اعتمد على الدراسة الميدانية في الدراسة .

إشكالية الدراسة :مدى الحاجة إلى ضرورة تناول أسس الإفصاح والتقرير للحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل في ضوء المعايير الدولية .

هدف الدراسة:

- قياس القيمة العادلة للأصول الثابتة المنخفضة القيمة والأسباب التي تؤدي إلى انخفاض هذه الأصول والمعالجة المحاسبية لها؛
- الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول الثابتة المنخفضة القيمة في ضوء المعايير الدولية.

أهم النتائج المتوصل إليها:

- ✓ الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصل الثابت والشهرة المرتبطة بالأصل يتم قياسها على أساس معقول وثابت؛
- ✓ عند ثبوت حدوث انخفاض حاد في قيمة الأصل الثابت يتم إجراء اختبارات الإستردادية للأصل؛
- ✓ يتم تحديد القيمة العادلة للأصل في حالة السوق النشط بناءا على سعر العرض الحالي الموجود في السوق الغير نشط فيتم الاستعانة بأسعار أصل أخر مماثل للأصل المنخفض قيمته أو العمل على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل مخصومة بمعدل خصم مناسب يتلاءم مع حجم المخاطر المرتبطة بالأصل.

2– دراسة خالد الجعارات ،محمود الطبري (2013)،مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد الرابع والثلاثون.

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج التحليلي النوعي الذي يرتكز على قياس بنود القوائم المالية كما تتضمنها الأعراف المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية.

إشكالية الدراسة:هل يمكن للقياس المحاسبي مخاطر انعكست في القوائم المالية عند إعدادها إبان الأزمة المالية العالمية؟

أهداف الدراسة :

- ✓ التعرف على مفهوم القياس المحاسبي وأسسه وبدائله؛
- ✓ التعرف على مخاطر القياس المحاسبي ودورها في الأزمة المالية العالمية ؛
- ✓ معرفة إمكانية تبني القيمة العادلة كمخرج لأزمة كمخرج لأزمة القياس المحاسبي؛
- ✓ وضع أسس وقواعد تضبط عملية القياس في المحاسبة.

أهم نتائج الدراسة :

توصل الباحثان إلى مجموعة من النتائج تركزت على أن القيمة العادلة هي نتاج جهد إنساني سواء كان ذالك عند تأطير المفهوم (الجهد النظري) أو عند تطبيقه(الجهد العملي)،وبذالك فإن الركيزة الأساسية في عملية القياس بالقيمة العادلة هو الإنسان ؛حيث أن القصور في الممارسات الإنسانية المتعلقة بقياس القيمة، تعكس نفسها مباشرة في القيمة التي يتم قياسها،وأن العدالة ليست صفة للقيمة إلا من خلال العدالة التي يمكن أن يتمتع بها الإنسان الذي يقيس القيمة، لذالك فإن عملية إعادة القياس بالتكلفة بدلا من القيمة العادلة التي حدثت إبان الأزمة المالية جاءت نتيجة مباشرة للإصرار لإعادة تصنيف للأصول والالتزامات المالية من فئة أخرى.

3- دراسة سعيدي سياف حنان (2014_2013)، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها في المؤسسات الصناعية ،مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة قسنطينة 2.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ، وفي الجانب التطبيقي اعتمد فيه على منهج دراسة حالة.

إشكالية الدراسة:ما مدى التزام المؤسسات الصناعية بقياس تأثيراتها البيئية والإفصاح عنها محاسبيا؟

أهداف الدراسة:

- ✓ مراجعة بعض أهم الدراسات السابقة التي تمكننا من رصدها والتي تعرضت لدوافع ومعوقات الإفصاح والقياس البيئي ؛
- ✓ توضيح طبيعة التكاليف البيئية وطرق قياسها ومتطلبات الإفصاح عنها ؛
- ✓ تحديد أسباب محدودية القياس المحاسبي لأداء المحاسبي لأداء المؤسسات الصناعية البيئية والإفصاح عنه وأهم المعوقات التي تقف دون القيام بذالك؛
- ✓ وقوف المنافع النظرية والتطبيقية للتقرير المحاسبي عن التأثيرات البيئية.

أهم النتائج:

- ➢ التلوث البيئي من أهم التأثيرات البيئية،وأن إيلاء هذا الأثر البيئي الأهمية الكافية من الدراسة والبحث يؤدي بالنتيجة إلى احتواء تأثيرات الجوانب الأخرى؛
- ➢ المعلومة المتعلقة بالأداء البيئي للمؤسسات الصناعية هي ذات طبيعة كمية ومالية ،مما يجعلها تؤثر تأثيرا مباشرا في المركز المالي للمؤسسة وفي نتيجة نشاطها؛
- ➢ المؤسسة محل الدراسة لا تلتزم بالقياس المحاسبي لتأثيراتها البيئية والإفصاح عنها في قوائمها المالية ،وذالك راجع لعدة معوقات تحد من قيامها بذالك،والتي تتوزع بين معوقات تنظيمية وتشريعية، معوقات علمية ومهنية، وأخرى ذات الصلة بالجانب الإداري والمالي.

4- دراسة زين عبد المالك(201-2012)،القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة ،مذكرة ماجستير في شعبة علوم التسيير تخصص محاسبة،جامعة ,محمد بوقرة-بومرداس.

إشكالية الدراسة:هل يمكن القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي من إعطاء قوائم مالية ذات مصداقية وأكثر شفافية.

أهداف الدراسة:

- تحديد الآثار والصعوبات التي تواجهها البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي؛
- إبراز دور القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي وما هي بدائل القياس الذي جاء بها هذا النظام؛
- إبراز أهمية الإفصاح في المؤسسة والمعلومات التي يوفرها؛
- مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لمتطلبات القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

أهم نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بالقياس والإفصاح ،ومن بينها أن النظام المحاسبي المالي جاء بعدة بدائل لقياس عناصر القوائم المالية وبمتطلبات للإفصاح والتي من شأنها إعطاء معلومات مالية ذات مصداقية،ولكن من خلال واقع الممارسة المحاسبة لاحظ الباحث عدم وجود بيئة اقتصادية لتطبيق كل هذه البدائل والمتطلبات .

5- دراسة مهاوات لعبيدي(2015-2014) ،القياس المحاسبي للتكاليف البيئية والإفصاح عنها في القوائم المالية لتحسين الأداء البيئي ،أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير،جامعة محمد خيضر بسكرة .

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وعلى منهج دراسة الحالة .

إشكالية الدراسة:مامدى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في القوائم المالية في تحسين الأداء البيئي؟

أهداف الدراسة:

- ✓ تشخيص نظام المحاسبة البيئية والمفاهيم المتعلقة بها؛
- ✓ التعرف على التكاليف البيئية وعلى أنواعها؛
- ✓ التعرف على طرق وبدائل القياس المحاسبي للتكاليف البيئية، وكيفية الإفصاح عنها في التقارير المالية، المعوقات التي تعترض تطبيقهما في المؤسسة الصناعية؛
- ✓ التعرف على طرق وأساليب ومؤشرات تقييم وتحسين الأداء البيئي.

أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- وجود علاقة ارتباط بين أهمية الوعي لدى المسئولين بضرورة القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية؛
- وجود علاقة ارتباط بين المخاوف والمعوقات التي تحد من تبني تطبيق عملية القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات؛
- وجود علاقة ارتباط بين وجود قصور في النظام المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية بهدف القياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية وتحسين الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية؛
- وجود أثر للقياس والإفصاح المحاسبي عن التكاليف البيئية في تحسين وتطوير الأداء البيئي للمؤسسات الصناعية.

6- الريشاني سمير ،انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية ،مقال من مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،المجلد 23- العدد2، 2007.

واعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي، كما اعتمد على المنهج الاستقرائي في إجراء استبيان عن قضايا انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل.

إشكالية الدراسة: مامدى تطبيق انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في القطاعين العام والخاص في سورية، وكيف تتم المعالجة المحاسبية لها في حالة تطبيقها أو مبررات عدم تطبيقها؟

فرضيات الدراسة:

- ✓ إن اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل غير مطبق في سورية إلى الآن؛
- ✓ إن ضعف الوعي المهني وغياب السوق المالي في سوريا من أهم أسباب عدم تطبيق انخفاض قيمة الأصول في سورية؛
- ✓ إن النظام المحاسبي الموحد يعيق التفكير بتطبيق انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات القطاع العام الاقتصادي ومؤسساته.

أهم نتائج الدراسة

القطاعين العام والخاص في سورية لايطبقان اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل؛

- ✓ لا يعطي هدا الموضوع الأهمية اللازمة من قبل ممارسي مهنة المحاسبة في سورية، وذالك راجع إلى غياب السوق المالي وضعف الوعي المهني؛
- ✓ إن التزام مؤسسات وشركات القطاع العام بالنظام المحاسبي الموحد يعيق التفكير بتطبيق الانخفاض.

الفرع الثاني:دراسات باللغة الأجنبية

1-Christensen ,hans B .and Nikolaeav,valeri,Does fair value Accounting for nonfinancial assts pass the markts ,the université of chicagobooth scool of Business,2012.

تهدف هده الدراسة إلى توضيح ظروف تطبيق القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية ،بحيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها:أن تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية تكون أقل كفاءة لمتخذي القرارات إذا ماقورنت بالتكلفة التاريخية كما ركزت هده الدراسة على دراسة الإضافات التي جاءت بها القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية ،من استقصاء أراء عينة من المختصين الأمريكيين ،وتوصلت الدراسة أن تطبيق القيمة العادلة في تقييم الأصول المالية أكثر كفاءة من تطبيقها على الأصول الغير مالية.

2- Rezaee ,z,smith A , and Lindbek S ,An Examination of long lived Asset impairments Under SSAS No .121 ,International Advances in Economic Research ,february ,1996.

وتهدف الدراسة إلى تحديد الآثار المالية للانخفاض في قيمة الأصول واختبار العوامل المهيمنة على قرارات الوحدات الاقتصادية بالنسبة لقضايا الاعتراف والقياس المرتبطة بالانخفاض في قيمة الأصول كما توصلت الدراسة أن الانخفاض المستمر في

الأصول طويلة الأجل على الممارسات المحاسبية المهيمنة،كما توصلت الدراسة أن تبويب الصناعة التي ينتمي إليها الشركة يؤثر تأثيرا جوهريا على المتغيرات التابعة المستخدمة في التعبير عن الآثار المالية لانخفاض قيمة الأصل، من خلال فحص التقارير المالية أن التأثير المالي للانخفاض في قيمة الأصول كان جوهريا ويعتمد الانخفاض المستمر في الأصول طويلة الأجل على الممارسات المحاسبية المهيمنة يؤثر تأثيرا جوهريا ،كما أظهرت نتائج الدراسة أن تبويب الصناعة التي تنتمي إليها الشركة يؤثر تأثير جوهري على الأصول طويلة الأجل وانخفاض قيمتها ،كما أن الدراسة ركزت على توضيح العلاقة بين الاعتراف والقياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول والأداء الاقتصادي للوحدات الاقتصادية التي تعمل في القطاع الصناعي .

3- Elliott, J. and Hanna, J.Repeated Accounting Write-offs and the Information Content of Earnings, Journal of Accounting Research.

وهي دراسة متعلقة بانخفاض قيمة الأصول، فالدراسة قامت بالدراسة على شركات قامت بإجراء تخفض لقيم الأصول، وتركز هذه الدراسة على أثر تخفض قيمة الأصول على الأرباح، وردة فعل السوق تجاه ذلك التخفيض، وقد أكد الباحثان أنهما لاحظا أثناء فترة الدراسة ازدياد حالات خفض قيم الأصول بشكل مطرد ، وقد خلصت الدراسة إلى أن الشركة التي تطبق تخفضاً لقيم الأصول عدة مرات ستعاني من عدم ثقة المستثمر بها وتدهور الظروف الاقتصادية الخاصة بها.

4- Narumiya Tetsuya :" The relation between Impairment Loss and Corporation Tax Law "Reports of School Humanity-Oriented Science and Engineering Journal, (2005) .

تناولت الدراسة الآثار الضريبية لانخفاض قيمة الأصول وكيفية الاعتراف بها وعرضها للبيانات المالية وأشارت إلى أنه من الضروري الاعتراف بخسائر الانخفاض في الأصول وعرضها مباشرة بقائمة الدخل لتخفيض الأرباح المحاسبية ا، إلا أنه للأغراض الضريبية قد لا يعترف بها عند الإفصاح عن الربح الضريبي على اعتبار أنها خسائر ناتجة عن إعادة التقدير للأصل أي إنها ليست فعلية والضريبة على الدخل ضريبة على الربح الحقيقي ويختلف الأمر من دولة إلى دولة وفق نظامها الضريبي فضريبة الدخل على الشركات في اليابان لا تعترف بانخفاض قيمة الأصول عند إعداد الإقرار الضريبي وهذا منصوص عليه في القانون الضريبي باليابان .

5- Rong-Ruey Duh, Wen-Chih Lee, and Ching-Chieh Lin: "Reversing an impairment loss and earnings management: The role of corporate governance", The International Journal of Accounting (2009).

تختبر الدراسة مدى تأثير مجموعة من العوامل على قياس انخفاض قيمة الأصل ، كما تعرض الفرص البديلة للانخفاض من اجل عدم التأثير على توزيعات الأرباح بالشكل الذي يؤدى إلى عرض الأصول في قائمة المركز المالي وفق قيمتها العادلة، كما تعرض الدراسة مدى تأثير حوكمة الشركات على المحافظة على أصول المشروع وعدم تعرضها للانخفاض من خلال ترشيد القرارات الإدارية وخاصة قرارات الاستثمار طويلة الأجل، و بيان التأثير الواضح لانخفاض القيمة على توزيعات الأرباح وأخذت الدراسة عينة من الشركات الصناعية وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن خسائر انخفاض القيمة غير الواقعية تعد تهرباً واضحاً من توزيعات الأرباح وأنه من الأسباب الرئيسة لانخفاض القيمة، عدم التقدير الدقيق للقيمة الاستخدامية، وأوصت الدراسة بضرورة تقدير القيمة الإستخدامية بكل دقة لتقليل اثر الانخفاض على توزيعات الأرباح.

المطلب الثاني : محل الدراسة من الدراسات السابقة

موضوع القياس المحاسبي يعد من المواضيع المهمة التي اهتمت بها المنظمات المهنية والجهات الأكاديمية في الدول العربية،كون أن موضوع القياس المحاسبي هو مشكل تسبب في تدهور النظرية المحاسبية منذ القرن العشرين وإلى يومنا هذا ففي الدراسات السابقة التي تم التعرض لها ،نجد أنها في الغالب ركزت على مجالين وهما :

الجانب الأول : النظري والمتمثل في القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول الثابتة

الجانب الثاني :ركزت الدراسات السابقة على القياس المحاسبي للأصول الثابتة وفقا المعايير محاسبية الدولية ،وتمت الدراسة التطبيقية عن رصد أراء المهنيين و الأكاديميين,إلى أن أهم مايميزها عن الدراسات السابقة ،هو أنها سلطت الضوء على مجموعة من المحاسبين المهنيين و مسيري الشركات بالإضافة إلى أن هده الدراسة تناولت موضوع قياس وبصفة خاصة إنخفاض قيمة التثبيتات في البيئة الجزائرية وحسب النظام المحاسبي المالي.

خلاصة:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية والتطبيقية الخاصة بدراسة إشكالية القياس المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة ،واستنتجنا أن الأصول الثابتة تعاني من نوعين من الانخفاض أحدهما الإهتلاك ويقصد به توزيع لتكلفة الأصل على حياته الإنتاجية ناقصا قيمة الخردة ،أما الثاني فهو الانخفاض الحاد (التدهور) ويقصد به زيادة القيمة الدفترية عن القيمة القابلة للاسترداد من استعمال الأصل الثابت ومن العوامل الأساسية التي تؤدي إلى حدوث الانخفاض عوامل ترجع إلى طبيعة الأصل وعوامل ترجع إلى تبني المفهوم التقليدي للاستهلاك، عوامل ترجع إلى تطورات تكنولوجية ومتغيرات اقتصادية ولايتم الاعتراف بهدا الانخفاض في الميزانية إلا عند حدوث مؤشرات أو ظروف تشير إلى أن القيمة المرحلة للأصول المستخدمة لا تكون قابلة للاسترداد، ومن أهم ماجاء به النظام المحاسبي المالي وهو قواعد القياس الجديدة في الأصول الثابتة وذالك نظرا لأهميتها البالغة بالنسبة للمؤسسة ؛فاستخدامها بشكل منتظم وجيد يسهل عليها إتمام عملياتها الإنتاجية التي يمكنها من الاستمرار والتطور في النشاط ،لكن تواجه المؤسسة مشاكل في التقييم وبهدا يجب عليها مراعاة طرق التقييم المناسبة.

الفصل الثاني : واقع القياس المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات وفق النظام المحاسبي

تمهيد

قامت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق النظام المحاسبي وتم وضع الإجراءات والمنهجية المناسبة للتطبيق وسعيا لمعرفة مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ولمعرفة أهم الصعوبات والمشاكل التي تقف عائقا أمام التطبيق السليم للنظام المحاسبي عامة وتطبيق القياس المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات، قمنا بإعداد الاستبيان شمل عينة من المهنيين ومسيري الشركات في مجال المحاسبة ،وهذا بغية تأكيد أو رفض فرضيات الدراسة المتمثل في مدى التزام المهنيين ومسيري الشركات بتطبيق إجراءات وقواعد اختبار انخفاض القيمة والصعوبات والتحديات التي تواجه المحاسب ومدى تأثير طرق القياس المطبقة في البيئة المحاسبية الجزائرية على تطبيق اختبار انخفاض القيمة وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية للتثبيتات.

المبحث الاول: أدوات الدراسة

يتناول هذا المبحث العينة محل الدراسة، واهم الأدوات والطرق المستخدمة في الدراسة التي تم الاعتماد عليها في تنفيذ الدراسة الميدانية وتشمل (مجتمع وعينة الدراسة، أدوات المستخدمة في جمع البيانات، صدق وثبات).

المطلب الاول: طرق و أدوات الدراسة

الفرع الاول: طرق الدراسة

أولا:عينة الدراسة

يتحدد مجتمع الدراسة الميدانية في مستخدمي المعلومات المالية المقدمة من النظام المحاسبي المالي في الجزائر ويمكن تصنيف هدا المجتمع إلى الفئات التالية:

- ✓ **فئة المسيرين**:وتشمل على عينة من الإداريين القائمين على تسيير الشركات؛
- ✓ **فئة المهنيين**:وتشمل عينة من المحاسبين.

إذ قمنا بتوزيع 75 استمارة، شملت الفئات المعنية

الجدول رقم (1,2)يبين عينة الدراسة.

البيان	التكرار	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	75	%100
عدد الاستمارات المفقودة	4	%5,33
عدد الاستمارات الملغاة	11	%14,66
عدد الاستمارات المقبولة للدراسة	60	%80

المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على فرز استمارات الاستبيان

ثانيا: حدود الدراسة :

تقع حدود هده الدراسة الميدانية فيما يلي :

الحدود المكانية : تحاول هذه الدراسة استقصاء أراء المهنيين وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في الدولة الجزائرية وبالتحديد ولاية ورقلة.

الحدود الزمانية : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية من تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام أخر استمارة(من شهر مارس إلى شهر أفريل 2017).

الفرع الثاني : أدوات الدراسة

اولا : الأدوات الإحصائية المستخدمة

من أجل تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال قوائم الاستبيان، تمت عملية تفريغ البيانات والاستعانة ببرنامج SPSS ، حيث تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية وذلك على النحو التالي :

- استخدام التكرارات والنسب المئوية لوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة؛
- استخدام المتوسطات الحسابية؛
- استخدام الانحرافات المعيارية؛
- معامل الثبات معيار كرونباخ آلفا؛
- اختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA).

ثانيا : الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

في موضوع بحثنا هذا سيتم الاعتماد على الاستبيان بشكل كبير كوسيلة لجمع البيانات الخاصة بالدارسة.

- **الاستبيان**

حيث خصص الاستبيان لمعرفة إشكالية القياس عن انخفاض قيمة التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية بالنسبة للمحاسبين في الشركات والمهنيين.

الجزء الأول : ويتعلق بالمعلومات الشخصية لعينة المهنيين ومسيري الشركات في مجال المحاسبة بورقلة مثل :(المستوى التعليمي، الخبرة ، الوظيفية).

الجزء الثاني : يتكون من أربعة محاور

وللإجابة على العبارات الخاصة بالمحاور الأربعة في الاستبيان تم الاعتماد على مقياس "ليكارت" ذي 3درجات، ونظرا لاستخدامه في الكثير من الدراسات السابقة في هذا المجال يطلب من المهنيين إعطاء درجة موافقاتهم على كل عبارة من العبارات الواردة على مقياس "ليكارت الثلاثي "كما يلي :

- موافق تعطى لها ثلاث درجات؛
- محايد تعطى لها درجتان؛
- غير موافق تعطى لها درجة واحدة.

وحسب الدراسات السابقة يقسم مقياس "ليكارت الثلاثي" كما هو موضح كما يلي:

جدول رقم (2,2): يوضح مجال المتوسط الحسابي المرجح لكل مستوى (مقياس ليكارت)

مجال المتوسط الحسابي المرجح	المستوى الموافق له
من**1** الى **1.66**	غير موافق
من**1.67** الى **2.34**	محايد
من**2.35** الى **3**	موافق

ثالثا : صدق وثبات الاستبيان

لقد تمت إجراء عدد من الاختبارات على الاستبيان للتأكد من صحته وثباته مستخدما في ذلك تحكيم الاستبيان من خلال محكمين متخصصين في هذا الموضوع، بالإضافة للاختبارات اللازمة للتحقق من الصدق والثبات.

- ✓ **صدق المحكمين :**

ولغرض معرفة مدى وضوح أسئلة الاستبيان فقد تم عرضها على الأستاذ المشرف للتعرف على توجيهاته وكذلك أساتذة متخصصين في هذا المجال، وبعد ذلك تم صياغة العبارات بشكل ملائم وأكثر وضوحا وبساطة لتظهر في شكلها النهائي.

- ✓ **ثبات الاستبيان :**

لقد تم فحص عبارات الاستبيان من خلال مقياس آلفا كرونباخ، الموضح في الجدول الذي في الأسفل لحساب ثبات المقياس فلوحظ ان معامل الثبات نسبتها جد مقبولة، وتعد هذه النسبة ذات دلالة إحصائية عالية وتفي بأغراض الدراسة. بحيث يجب ان لا تقل قيمة المعامل عن 60% لكي نعتمد النتائج المتوصل إليها في البحث.

جدول رقم (2,3) :معاملات الثبات لعينة من المهنيين باستخدام طريقة آلفا كرونباخ

عينة الدراسة	مهنيين في مجال المحاسبة
معامل آلفا كرونباخ	**0,714**

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على معطيات **spss**

من الجدول نلاحظ أن معامل ألفا يصل إلى 71,4% ،حيث تعتبر ذو مستوى جيد من الثقة والثبات.

المبحث الثاني :عرض ومناقشة نتائج الاستبيان

يقدم هذا المبحث عرض لمختلف نتائج الدراسة الميدانية التي تم التوصل إليها من خلال جمع البيانات وتحليلها ومناقشتها وللوصول إلى نفي أو إثبات الفرضية من خلال استنتاجات الدراسة .

المطلب الأول:عرض نتائج الاستبيان

الفرع الأول: عرض نتائج الاستبيان

أولا:عرض جزء المتغيرات الديمغرافية

1/ توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى:

جدول رقم(4,2) يوضح توزيع أفراد العينة حسب المستوى

المستوى	التكرار	النسبة
دكتورا	0	%0
ماجيستير	6	%10
ماستر	12	%20
ليسانس	40	%66,6
شهادات أخرى	2	%3,33

المصدر: من اعداد الطالبة

2/ توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة:

جدول رقم (5,2) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة

المدة	التكرار	النسبة
أقل من سنة	2	%3 .33
من سنة إلى 5سنوات	23	%38,33
من 5 إلى 10سنة	22	%36,66
أكثر من10 سنوات	13	%21,66
المجموع	60	%100

المصدر:من إعداد الطالبة

3/توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع

الجدول رقم (6,2) يوضح توزيع عينة الدراسة حسب القطاع

القطاع	التكرار	النسبة
العام	27	%45
الخاص	33	%55
المجموع	52	%100

المصدر:من إعداد الطالبة

4/توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة:

الجدول رقم(7,2) توزيع العينة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
مسير شركة	13	%21,7
محاسب	38	%63,3
محافظ حسابات	9	%15
المجموع	60	%100

المصدر: من إعداد الطالبة

ثانيا: اختبار تحليل التباين للمتغيرات الديمغرافية

1-متغير المستوى التعليمي:

جدول رقم (8,2) يوضح اختبار تحليل التباين لمتغير المستوى التعليمي لدراسة فروق متوسطات نظرة المهنيين لمحاور الدراسة :

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carr	ddl	Moyenne des carr	F	Signification
T1	Inter-groupes	4,569	3	1,523	5,218	,003
	Intra-groupes	16,344	56	,292		
	Total	20,913	59			
T2	Inter-groupes	3,335	3	1,112	2,314	,086
	Intra-groupes	26,910	56	,481		
	Total	30,246	59			
T3	Inter-groupes	1,917	3	,639	1,360	,265
	Intra-groupes	26,317	56	,470		
	Total	28,233	59			
T4	Inter-groupes	,381	3	,127	,507	,679
	Intra-groupes	14,031	56	,251		
	Total	14,413	59			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

2- متغير الخبرة

جدول رقم (9,2) يوضح اختبار تحليل التباين لمتغير الخبرة لدراسة فروق متوسطات نظرة المهنيين لمحاو الدراسة :

		Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
T1	Inter-groupes	,968	3	,323	,906	,444
	Intra-groupes	19,945	56	,356		
	Total	20,913	59			
T2	Inter-groupes	3,895	3	1,298	2,759	,051
	Intra-groupes	26,351	56	,471		
	Total	30,246	59			
T3	Inter-groupes	1,747	3	,582	1,231	,307
	Intra-groupes	26,486	56	,473		
	Total	28,233	59			
T4	Inter-groupes	1,050	3	,350	1,466	,234
	Intra-groupes	13,363	56	,239		
	Total	14,413	59			

المصدر : من إعداد الطالبة بناءا على نتائج التحليل

3/ متغير القطاع

باستخدام test (T):

نتائج اختبار الفرضية الأولى:

عندما نجد **Sig 0.05** نقبل الفرضية **H0**

عندما نجد **Sig0.05** نقبل الفرضية **H1**

H0:لاتوجد فروقات معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهتي نظر حسب القطاع

H1:توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين وجهتي النظر حسب القطاع

الشكل رقم(10,2) يوضح اختبار فرق المتوسطين Ttestلمتغير القطاع

المحور	المتوسط			مستوى الدلالة
	عام	خاص	ثبات التباين	Sig
طرق قياس التثبيتات عند إقفال السنة المالية	1,9074	2,2121	0.625	0.048
مؤشرات إثبات انخفاض قيمة الأصول الثابتة	1,9815	1,7273	0.121	0.173
التقييد المحاسبي لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة	1,7963	1,7424	0.339	0.767
التحديات التي تواجه تطبيق اختبار انخفاض القيمة في البيئة المحاسبية الجزائرية	2,7222	2,6364	0.1	0.508

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

ثالثا:تحليل ومناقشة محاور الدراسة من وجهة نظر أفراد العينة

1- تحليل إجابات العينة حول طرق قياس التثبيتات عند إقفال السنة المالية:

جدول رقم (2-11): يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المهنيين في مجال المحاسبة حول طرق قياس الأصول الثابتة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	لانحراف المعياري	الاتجاه
1	تعتمد المؤسسة على القيمة الحالية كبديل للقياس؛	60%	11.7%	23.3%	1.5833	0.849	محايد
2	تعتمد المؤسسة على القيمة العادلة كبديل للقياس؛	55%	28.3%	16.7%	1.6167	0.761	محايد
3	تعتمد المؤسسة على مبدأ التكلفة التاريخية؛	28.3%	3.3%	68.3%	2.4	0.905	محايد
4	عند إقفال السنة المالية تقوم المؤسسة بالمقارنة بين القيمة الصافية المحاسبية بعد الإهتلاك والقيمة السوقية؛	35%	33.3%	31.7%	1.4	0.822	محايد
5	تعتمد المؤسسة على طريقة الإهتلاك المتناقص؛	58.3%	25%	16.7%	1.5833	0.765	محايد
6	تعتمد المؤسسة على طريقة الإهتلاك المتزايد؛	70%	20%	10%	1.40	0.668	محايد
7	تعتمد المؤسسة على طريقة الإهتلاك الثابت؛	18.3%	6.7%	75%	2.5667	0.789	محايد
	المتوسط العام		--	--	0.595	2.0750	محايد

المصدر:من إعداد الطالبة بناءا على نتائج التحليل الإحصائي

2– ا:تحليل إجابات العينة حول مؤشرات إثبات انخفاض قيمة الأصول الثابتة

جدول لرقم(12,2) يوضح نتائج محور مؤشرات إثبات انخفاض قيمة التثبيتات

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
1	تعتمد المؤسسة على مؤشرات داخلية لإثبات انخفاض القيمة ؛	41.7%	8.3%	50%	0,9618	2,0833	محايد
2	تعتمد المؤسسة على مؤشرات خارجية لإثبات انخفاض القيمة؛	567%	15%	28.3%	0,8847	1,7167	محايد
3	عند توفر أحد المؤشرات يتم التقييد مباشرة؛	51.7%	23.3%	25%	0,8474	1,7167	محايد
4	عند توفر أحد المؤشرات يتم تجاهل الانخفاض؛	58.3%	23.3%	18.3%	0,7854	1,6000	موافق
	المتوسط العام	-	---	---	0,7159	1,8417	موافق

المصدر :من إعداد الطالبة

3– :تحليل إجابات العينة الخاصة بالتقييد المحاسبي لانخفاض القيمة

جدول رقم (13,2) يوضح نتائج محور التقييد المحاسبي لإنخفاض قيمة التثبيتات:

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق	الإنحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
1	مبلغ الانخفاض يتم الحصول عليه بالمقارنة بين القيمة الدفترية للأصل وقيمته القابلة للاسترداد (التحصيل)؛	53.3%	8.3%	38.3%	1.850	0.953	محايد
2	تقيم قيمة الأصل القابلة للاسترداد (التحصيل) بأعلى قيمة بين سعر البيع الصافي والقيمة النفعية؛	41.7%	13.3%	45%	0.953	2.0333	محايد
3	يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس يتمتع بالثقة والموضوعية ؛	60%	15%	25%	1.7333	0.9181	محايد
4	يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض في أي وقت يكون فيه المبلغ القابل للاسترداد للأصل أقل من قيمته المسجلة	58.3%	10%	31.7%	1.7333	0.9181	محايد
5	تلجأ المؤسسة إلى الوحدة المولدة للنقد في حالة عدم إمكانية قياس المبلغ القابل للاسترداد للأصل المفرد؛	55%	15%	30%	1.750	0.8949	محايد
6	في حالة ارتفاع القيمة القابلة للاسترداد (التحصيل) يجب تخفيض أو إلغاء خسارة الانخفاض؛	51.7%	6.7%	41.7%	1.900	0.9690	محايد
7	يتم الاعتماد على الموازنات التقديرية لقياس الأداء الفعلي للتثبيتات؛	63.3%	0%	36.7%	0.97192	1.7333	محايد
8	يتم الأخذ بعين الاعتبار الديون والحقوق لوحدة توليد النقد عند تحديد المبلغ القابل للاسترداد؛	60%	6.7%	33.3%	0.93640	1.7333	محايد

9	يتم الاعتماد على سعر خصم افتراضي لتقدير التدفقات النقدية؛	55%	3.3%	41.7%	0.98233	1.8667	محايد
10	يتم مراجعة خسارة قيمة الأصل وتقدير القيمة لقابلة للتحصيل عند كل إقفال لحساباتها؛	36.7%	3 .3%	60%	0 .96316	2.2333	محايد
11	يتم الاعتراف بالشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد؛	56.7%	18.3%	25%	0.876	1.6833	محايد
	المتوسط العام		---	----	1.766	0.6917	محايد

المصدر :من إعداد الطالب

4- تحليل أراء أفراد العينة حول التحديات التي تواجه تطبيق اختبار انخفاض القيمة في البيئة المحاسبية الجزائرية

جدول رقم (14,2) يوضح تحليل نتائج التحديات التي تواجه تطبيق اختبار انخفاض القيمة

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
1	صعوبة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية	13.3%	1.7%	85%	0,69115	2,7167	موافق
2	صعوبة تبرير انخفاض القيمة لمصلحة الضرائب	41.7%	10%	48.3%	0,95432	2,0667	محايد
3	لا يلقى انخفاض قيمة الاصول اهتمام المحاسبين	46.7%	18.3%	35%	0,90370	1,8833	محايد
4	لايتمتع المهتمين بالمحاسبة بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم مصطلح القيمة العادلة	15%	13.3%	71.7%	0,74485	2,5667	موافق
5	هناك رفض من طرف الممارسين القياس بواسطة القيمة العادلة	18.3%	36.7%	43.3%	0,75643	2,2542	محايد
6	صعوبة الوصول إلى القيمة العادلة للأصول الثابتة بشكل موضوعي	10%	16.7%	73.3%	0,66298	2,6333	موافق
	المتوسط العام				0,49425	2,6750	موافق

المصدر :من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

الفرع الأول :تحليل اجوبة الاستبيان

أولا:تحليل المتغيرات الديمغرافية

1- بيانات المستوى التعليمي:

من خلال الجدول(2, 4)والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب مستوى المؤهل العلمي نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم40 فرد بنسبة مئوية 66,66%،وهي نسبة مرتفعة ويرجع ذالك إلى أن أفراد العينة مهنيين ومسيري شركات،في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماستر8 أفرد بنسبة مئوية15,4 %ونسبة حاملي شهادة الماجيستير6 بنسبة مئوية 10%وعدد حاملي وشهادات أخرى 2بنسبة 3,33%.

وهذا مايفسر أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ليسانس،وذالك أن أغلبية محاسبي المؤسسات لا يشترط فيهم أن يكون لديهم شهادات جامعية عليا .

2- بيانات الخبرة

مثل الجدول(5,2) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة حيث نجد أن نسبة أفراد العينة الدين لديهم خبرة في العمل أقل من سنة بلغت 3,33%وهي منخفضة تليها نسبة الأفراد التي تتراوح خبراتهم بين سنة و05سنوات بلغت38,33% و هي أكبر نسبة ،وفي حين بلغت نسبة الأفراد الذين تتراوح خبرتهم بين 5 و10 سنوات قدرت نسبتهم ب ,36%،والدين تزيد خبرتهم عن 10 سنوات 21,66% ،وعليه يمكن القول أن هذه النسب تعزز من قدرة أفراد العينة على التعامل مع الإستبيان بشكل موضوعي،حيث أنهم يتمتعون بخبرة عالية في مجال عملهم الحالي بالمقارنة مع تاريخ صدور النظام المحاسبي المالي،وأن نسبة كبيرة من أفراد العينة قد عملت بالمخطط المحاسب القديم،وهذا بغية تشخيص كل الصعوبات التي تعيق التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي.

3- بيانات المستوى الوظيفي

من خلال الجدول رقم(6,2) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة يتضح لنا أن أغلبية أفراد العينة يعملون كمحاسبين في مؤسسات بينما الآخرون توزع بين مهنة المسيرين ومحافظي حسابات حيث بلغت النسبة المئوية للمحاسبين 63,3%في حين كانت لمحافظي حسابات 15% أما نسبة المسيرين فبلغت 13%،أي تم التركيز في هذه الدراسة على محاسبي المؤسسات بحيث يمكننا من معرفة مدى تعرضهم للمشاكل المحاسبية بسبب الممارسة المحاسبية المستندة للنظام المحاسبي المالي باعتبارهم هم المسئولون عن عمليات التقدير الشخصي.

4- بيانات القطاع

نلاحظ من خلال الجدول (7,2) توزيع أفراد العينة حسب متغير القطاع ،حيث نجد أن نسبة أفراد العينة الدين ينتمون للقطاع العام 45% وهي نسبة أقل من نسبة أفراد العينة الدين ينتمون للقطاع الخاص والذين بلغت نسبتهم55 %.

ثانيا :تحليل إجابات العينة حول محاور الاستبيان

1. متغير المستوى التعليمي:

❖ **بالنسبة لمحور الأول طرق قياس التثبيتات عند إقفال السنة المالية:**

يظهر من خلال الجدول(8,2) السابق لتحليل التباين الأحادي إن القيمة الإحصائية لمتغير المستوى التعليميSig= 0.003 كانت اقل من مستوى المعنوية 0.05%وبالتالي لايوجد تجانس في إجابات العينة بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي وبالتالي أن المستوى التعليمي يؤثر على إجابات حول طرق قياس التثبيتات عند إقفال السنة المالية بسب المستوى التعليمي للمحاسبين.

❖ **بالنسبة لمحور مؤشرات إثبات انخفاض قيمة الأصول الثابتة:**

حيث نلاحظ أن القيمة الإحصائية لمتغير المستوى التعليميSig=0.086 كانت اكبر من مستوى المعنوية 0.05%وبالتالي يوجد تجانس في إجابات العينة بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي،أي أن المستوى التعليمي لا يؤثر عن إجابات العينة حول مؤشرات إثبات انخفاض قيمة التثبيتات بسبب المستوى التعليمي.

❖ **بالنسبة لمحور التقييد المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات:**

نلاحظ من خلال الجدول أن القيمة الإحصائية لمتغير المستوى التعليميSig=0.265 وهي أكبر من مستوى المعنوية وبالتالي يوجد تجانس في إجابات العينة بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي،أي أن المستوى التعليمي لا يؤثر عن إجابات العينة حول طرق التقييد المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات بسبب المستوى التعليمي .

❖ **التحديات التي تواجه تطبيق اختبار انخفاض القيمة في البيئة المحاسبية الجزائرية:**

نلاحظ من خلال الجدول إن القيمة الإحصائية لمتغير المستوى التعليميSig=0.679 وهي أكبر من مستوى المعنوية وبالتالي يوجد تجانس في إجابات العينة بالنسبة لمتغير المستوى التعليمي،أي أن المستوى التعليمي لا يؤثر عن إجابات العينة حول التحديات التي تواجه تطبيق اختبار انخفاض القيمة في البيئة المحاسبية الجزائرية بسبب المستوى التعليمي.

2. مستوى الخبرة:

❖ **بالنسبة للمحور الأول طرق قياس التثبيتات عند إقفال السنة المالية:**

يظهر من خلال الجدول (9,2) أن القيمة الإحصائية لمتغير الخبرة Sig= 0.444 كانت اكبر من مستوى المعنوية 0.05% وبالتالي يوجد تجانس في إجابات العينة بالنسبة لمتغير الخبرة،أي أن الخبرة لا تؤثر عن إجابات العينة حول طرق القياس عن انخفاض قيمة التثبيتات ، ومنه لا تتغير إجابات المستجوبين حول طرق قياس التثبيتات عند إقفال السنة المالية بسب الخبرة.

❖ **بالنسبة لمحور مؤشرات إثبات انخفاض قيمة الأصول الثابتة :**

حيث نلاحظ من خلال الجدول(10،2) أن القيمة الإحصائية لمتغير الخبرة Sig=0.051 كانت اكبر من مستوى المعنوية 0.05% وبالتالي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لمتغير الخبرة على الإجابات حول مؤشرات إثبات انخفاض قيمة الأصول الثابتة ، ومنه لا تتغير إجابات المستجوبين حول طرق قياس التثبيتات عند إقفال السنة المالية بسب مغير الخبرة .

❖ **بالنسبة لمحور التقييد المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات :**

نلاحظ من خلال الجدول (11،2)أن القيمة الإحصائية لمتغير الخبرة Sig=0.307وهي أكبر من مستوى المعنوية وبالتالي يوجد تجانس في إجابات العينة بالنسبة لمتغير الخبرة،أي أن الخبرة لا تؤثر عن إجابات العينة حول طرق التقييد المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات بسبب الخبرة .

❖ **بالنسبة لمحور التقييد المحاسبي لانخفاض القيمة في الأصول الثابتة:**

نلاحظ من خلال الجدول (12،2)أن القيمة الإحصائية لمتغير الخبرة Sig=0.234 وهي أكبر من مستوى المعنوية وبالتالي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لمتغير الخبرة على الإجابات ،ومنه لا تتغير إجابات المستجوبين حول التحديات التي تواجه تطبيق اختبار انخفاض القيمة في البيئة المحاسبية الجزائرية بسبب متغير خبرة.

3. مستوى القطاع:

من خلال الجدول الذي يوضح اختبار المتوسطين Ttest

نلاحظ من خلال الجدول (10,2) إن القيمة الإحصائية لمتغير القطاع Sig=0.048 وهي أقل من مستوى المعنوية وبالتالي لايوجد تجانس في إجابات العينة بالنسبة لمتغير القطاع،أي أن القطاع يؤثر عن إجابات العينة حول طرق التقييد المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات بسبب القطاع.

أما بالنسبة لبقية المحاور نلاحظ أن مستوى الدلالة Sig أكبر من 0.05وبالتالي عدم وجود دلالة إحصاية لمتغير القطاع على الإجابات على بقية المحاور،ومنه لا تتغير إجابات المستجوبين حول مؤشرات إثبات انخفاض القيمة والتقييد المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات بسبب متغير القطاع.

ثالثا :تحليل الإجابات حول محاور الاستبيان

1- مناقشة وتحليل نتائج المحور الخاص طرق قياس التثبيتات عند إقفال السنة المالية:

نلاحظ من خلال الجدول(11.2) أن أغلب المؤسسات تعتمد على تكلفة الإهتلاك الثابت وهذا مايظهر في المتوسط الحسابي (2,5667) بنسب موافقة لغت 75%و انحراف معياري(0,78546) ، كما نلاحظ أن نسبة كبيرة أعربت عن عدم موافقتها عن تطبيق بدائل القياس في البيئة المحاسبية الجزائرية وذالك من خلال العبارة (1) و في حين أن العبارة (2) . وكانت نسبة عدم الموافقة 65%و55% أتت بانحراف معياري 0.849 و0.761 على التوالي، وهذا ما يبين أن وجهة نظر المؤسسات بحيث تفضل الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية،ولا يتم الاعتماد على بدائل القياس التي جاء بها النظام المحاسبي كالقيمة الجارية ،.... وذالك لصعوبة تحديد هده القيم في ظل عدم وجود سوق مالي مخصص لذالك ، كما أنها تعتمد على طريقة الإهتلاك الثابت عند إعداد جداول الإهتلاك الخاصة بتثبيتاتها ، كما أنه حسب رأيهم أن المؤسسة لا تقوم بالمقارنة بين القيمة الدفترية للتثبيت وقيمته السوقية عند إقفال السنة المالية وهدا مايدل على تركيز الإجابات غير موافق بمعدل متوسط 1.400 وهدا يرجع لصعوبة تقدير القيمة السوقية .

ما نلاحظه في أغلب المؤسسات أنها تعتمد بشكل كبير على البديل المتعارف عليه وهو التكلفة التاريخية والذي يعتبر البديل الأمثل في القياس لقدرته على تمثيل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل وهي موضع ثقة وعليه فإن الاعتماد على القيمة

السوقية (القيمة العادلة) والقيمة الحالية لعدم وجود سوق مالي (بورصة) مخصص لذالك فإن هدا لايؤهل المؤسسات لتطبيق اختبار انخفاض القيمة لصعوبة تقديرها للتدفقات النقدية المستقبلية و قياسها للقيمة القابلة للاسترداد.

2- مناقشة وتحليل نتائج المحور الخاص بمؤشرات إثبات انخفاض القيمة:

مما سبق في الجدول رقم(12,2) نلاحظ أن أغلب إجابات العينة كانت حيادية حيث أنها لم تبدي رأيها حول مؤشرات إثبات انخفاض قيمة التثبيتات وهدا يعني أن المستجوبون لايدركون إن كانت المؤسسات الاقتصادية مهيأ لفهم مؤشرات انخفاض القيمة ومنه فإن المؤسسة لا تعتمد على عوامل لإثبات وحتى إن وجد هذا العامل يتم تجاهل الموضوع بل تعتمد على أساس الجرد السنوي.

3- مناقشة وتحليل نتائج المحور الخاص بالتقييد المحاسبي عن انخفاض القيمة المحاسبية :

يتضح من خلال الجدول (13,02) نلاحظ أن أغلب إجابات العينة كانت حيادية حيث أنها لم تبدي رأيها حول التقييد المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات وهدا يعني أن المستجوبين لايدركون إن كانت المؤسسات الاقتصادية مهيأ لفهم وتطبيق التقييد المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات أم لا ، حيث نلتمس أن المحاسبين المهنيين ومسيري الشركات كان موقفهم حول العبارات محايد كما أنه تمت موافقتهم حول أنه يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس يتمتع بالثقة والموضوعية وهدا ما نلاحظه في العبارة(3) بالمتوسط الحسابي 1.6500 ،و أن المؤسسات لاتهتم بموضوع انخفاض القيمة و لايتم قياس انخفاض القيمة بالمقارنة بين القيمة الدفترية وقيمته القابلة للاسترداد وهذا ما لمسناه في العبارة(8) حيث أن نسبة عدم الموافقة53,3% بمتوسط حسابي 1.850 ، و لايتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد من صافي سعر البيع وقيمة الاستعمال أيهما أعلى لصعوبة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وذالك بحيث بلغت نسبة الموافقة 45% ولا يتم قياس انخفاض القيمة على أساس المقياس الاقتصادي وهدا ما نلاحظه من خلال اتجاه رأي المستجوبين لعدم الموافقة بنسبة 58.3% بمتوسط حسابي 0.91812، لأن المؤسسة لا تهتم بموضوع انخفاض التثبيتات وذالك لصعوبة تبريرها لمصلحة الضرائب إلا في حالات استثنائية كنشوب حريق أدى ذالك إلى حرق الأصل أو إهتلكت كلها مثلا .

4- تحليل ومناقشة المحور الخاص التحديات التي تواجه تطبيق اختبار انخفاض القيمة في البيئة المحاسبية الجزائرية

من خلال الجدول(14,2) نلاحظ أن أفراد العينة أعربوا على موافقتهم حول وجود تحديات تواجه تطبيق اختبار انخفاض القيمة والتي تمثلت في صعوبة الوصول إلى القيمة العادلة للأصول بشكل موضوعي بمتوسط حسابي 2,6333 لايتمتع المستجوبين بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم مصطلح القيمة العادلة بانحراف معياري 2,5667 ،كما أعربوا عن موافقتهم أن هناك صعوبة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بانحراف معياري 2,7167، ويعود السبب في ذالك بدرجة أولى إلى الظروف الاقتصادية غير المناسبة والملائمة لتطبيق بدائل القياس المحاسبي.

ومنه نستنتج أنه من أجل تقييد انخفاض قيمة التثبيتات يجب توفر جملة من المتطلبات حيث تتمثل هده المتطلبات في تحديد مؤشرات عند توفرها يمكن القول بأن هدا التثبيت انخفضت قيمته وتوفير مقاييس تساعد المؤسسة من خلالها الاعتراف بهذا الانخفاض ، كما يجب خلق بيئة اقتصادية وتسهيلات جبائية تمكن المؤسسات من استخدام بدائل القياس والتي تساعد المؤسسات على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية وتسهل عمل المؤسسات في قياس انخفاض قيمة التثبيتات.

ثالثا : اختبار الفرضيات

1. طرق القياس المطبقة في البيئة الجزائرية تتيح قياس القيمة الإستردادية :

من خلال تحليل نتيجة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لهذه الفرضية والموضحة في الجدول رقم(9,2) نلاحظ أن الانحراف المعياري لهذه الفرضية بلغ (0.595) بمتوسط حسابي (2.07500) وبالتالي رفض الفرضية.

2. يتم الاعتماد على مؤشرات لإثبات انخفاض القيمة للأصل الثابت:

من خلال تحليل نتيجة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لهذه الفرضية والموضحة في الجدول رقم(10,2) نلاحظ أن الانحراف المعياري لهذه الفرضية بلغ (**0,7159**)بمتوسط حسابي (**1,8417**) وبالتالي رفض الفرضية.

3. يتم تطبيق إجراءات وقواعد المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة

من خلال تحليل نتيجة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لهذه الفرضية والموضحة في الجدول رقم(11,2) نلاحظ أن الانحراف المعياري لهذه الفرضية بلغ (**0.69176**) بمتوسط حسابي (**1,7667**) وبالتالي رفض الفرضية.

4. يواجه تطبيق اختبار انخفاض القيمة العديد من التحديات في ظل البيئة الجزائرية؛

من خلال تحليل نتيجة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لهذه الفرضية والموضحة في الجدول رقم(12,2) نلاحظ أن الانحراف المعياري لهذه الفرضية بلغ (**0.4942**) بمتوسط حسابي (**2.6750**) وبالتالي قبول الفرضية.

خلاصة الفصل:

تم في هد الفصل ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريت على مجموعة من المحاسبين المهنيين و مسيري الشركات اختبار فرضية أن البيئة المحاسبية الجزائرية تعتمد على بدائل القياس التي تمكن من تطبيق اختبار انخفاض القيمة للتثبيتات ،مدى اعتماد المؤسسات على مؤشرات لإثبات انخفاض القيمة ،مدى تطبيق المؤسسات لإجراءات وقواعد انخفاض قيمة التثبيتات وأنه توجد صعوبات تحد من تطبيق اختبار انخفاض القيمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وما يمكن استخلاصه من هده الدراسة الميدانية أنه لا يتم تطبيق بدائل القياس التي جاء بها النظام المحاسبي المالي في البيئة المحاسبية الجزائرية ، وهدا مايطرح أمامها مشكلة عند قياسها للقيمة الإستردادية للتثبيتات وبتالي عدم تطبيق المؤسسات لاختبار انخفاض القيمة كما أن المؤسسات لا تعتمد على مؤشرات لإثبات انخفاض القيمة وهدا راجع لصعوبة تبريرها لمصلحة الضرائب كما أعرب غالبية عينة الدراسة على أنه توجد صعوبات تحد من تطبيق اختبار انخفاض القيمة وكانت أهمها صعوبة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

الخاتمة

خاتمة

وفي الأخير نجد اختبار انخفاض القيمة لا تلتزم المؤسسات في البيئة المحاسبية الجزائرية بتطبيقه ،ودالك من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية وأيضا بالنسبة للدراسة الميدانية وقمنا بدراسة "إشكالية القياس عن انخفاض قيمة التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية "حيث توصلت الدراسة أن الانخفاض يمس التثبيتات فقط دون غيرها من الأصول حيث يحدث الانخفاض 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 هده المؤشرات يتم القيام باختبار مفاده المقارنة بين القيمة الدفترية للتثبيت وقيمته القابلة للاسترداد ،أي لايتم هدا الاختبار بصورة دورية ،وذالك اعتمادا على القيمة العادلة لتحديد الانخفاض 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 مفرد وبالتالي الشهرة المرتبطة بها.

كما توصلت الدراسة إلى نتائج يمكن عرضها في النقاط التالية:

1- اختبار الفرضيات

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

- **الفرضية الأولى**

تم نفي الفرضية الأولى،أي أن طرق القياس المطبقة في البيئة المحاسبية الجزائرية لا يمكن من خلالها قياس القيمة الإستردادية لصعوبة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية؛

- **الفرضية الثانية**

تم نفي الفرضية الثانية أي أن المؤسسات لا تعتمد على مؤشرات لإثبات انخفاض قيمة التثبيتات وذالك لصعوبة تبريرها لمصلحة الضرائب وأن المؤسسات تعتمد على الوثائق لإثبات انخفاض قيمة التثبيتات

- **الفرضية الثالثة**

تم نفي الفرضية الثالثة أي أن المؤسسات لا تلتزم بتطبيق إجراءات وقاعد معالجة انخفاض القيمة، ذالك لعدم توفر بيئة اقتصادية وجبائية تسمح بتطبيقها.

- **الفرضية الرابعة**

تم التأكد من صدق الفرضية الرابعة أي أنه هناك تحديات ومعوقات تواجه المحاسب في تطبيق اختبار انخفاض القيمة للتثبيتات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية .

2- النتائج:

- هناك إجماع من طرف أفراد المجتمع المحاسبي على أن قياس انخفاض قيمة التثبيتات يلقى صعوبة في تطبيقه لاعتماد المؤسسات على التكلفة التاريخية باعتبارها أكثر موثوقية؛
- صعوبة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للتثبيتات لعدم إستعماها بدائل القياس التي جاء بها النظام المحاسبي لعدم وجود سوق نشطة وانفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية الأمر الذي يسهل تطبيقها؛
- ضعف التأطير والتكوين في مجال قياس انخفاض القيمة؛
- صعوبة الوصول إلى القيمة العادلة للتثبيتات بشكل موضوعي.

3- توصيات:

تتمثل أهم التوصيات المتعلقة بالدراسة في النقاط التالية:

- ✓ توسيع دائرة التكوين لتشمل كافة المعنيين بتطبيق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية خاصة المكونين المسيرين للمؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ التوافق بين النظام الضريبي ومتطلبات النظام المحاسبي المالي؛
- ✓ تقديم تحفيزات جبائية للمؤسسات التي تقوم بالاعتراف بخسائر القيمة ؛
- ✓ 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 وهدا يساعد ايضا على الحد بدرجة كبيرة من التلاعب والغش المقصود؛
- ✓ العمل على تفعيل السوق المالي في الجزائر؛
- ✓ إصدار مذكرات دورية يمكن الرجوع إليها كمرجع عند الحاجة.

4- أفاق الدراسة

- دور انخفاض القيمة على المحافظة على رأس مال المؤسسة؛
- المحاسبة في الجزائر بين مستجدات النظام المحاسبي المالي والمتطلبات الجبائية؛
- أثر القيمة العادلة على إضفاء المصداقية على القوائم المالية.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

مراجع باللغة العربية:

أ) الكتب:

1. أحمد حلمي جمعة، **المدخل السلوكي في المحاسبة المالية**،دار الصفاء للنشر والتوزيع،عمان ،2009.
2. خالد الجعارات ،محمود الطبري،**مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية إبان الأزمة المالية العالمية** ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد الرابع والثلاثون ، **2013** .
3. خالد جمال جعارات،**معايير التقارير المالية الدولية AIS/IFRS**،دارإثراء للنشرط2008،1.
4. خيرت ضيف،**في أصول المحاسبة** ،دار النهضة العربية ،بيروت 1981.
5. عبد الرحمان بن إبراهيم الحميد،**نظرية المحاسبة** ،الطبعة الأولى2009الرياض ،مكتبة الملك فهد الوطنية أثناء النشر.
6. عبد الناصر إبراهيم نور ،**إيهاب نظمي إبراهيم** ،المحاسبة المتوسطة ،الطبعة الأولى2011،دار المسيرة للنشر والتوزيع.
7. علي عبد الله شاهين،**النظرية المحاسبية**،مكتبة الافاق للنشر،الطبعة الأولى،2011.
8. هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS**،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2010.

ب) الأطروحات

1. أسماء هيمة ،**إعادة تقييم التثبيتات وخسائر القيم وفق النظام المحاسبي المالي**،مذكرة ماستر ، جامعة الشهيد حمه لخضر ،جامعة الوادي،2014/2015.
2. داشير مليكة،**التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة التثبيتات**،مذكرة ماجيستير لنيل درجة الماجيستير،جامعة البليدة-2- ،2015/2016.
3. رواص صالح،**الإعتراف والقياس للأصول غير الجارية وفق النظام المحاسبي المالي** ،مذكرة ماستر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2013/2014.
4. سعدي خديجة،**دورة أعمال نهاية الدورة للتثبيتات العينية في الإفصاح المحاسبي**،مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية ،جامعة محمد خيضر –بسكرة- ، 2014/2015.
5. سفيان زرقون،**إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة في ظل النظام المحاسبي المالي (scf)** ،مذكرة ماستر ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.
6. عريف نورة،**إشكالية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية بإستخدام مدخل التكلفة التاريخية**،مذكرة ماستر،جامعة قاصدي مرباح ورقلة,2010/2011.
7. محمد نواف حمدان عابد ،**دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن إنخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء معايير المحاسبة الدولية** ،مذكرة ماجيستير، القاهرة2006.
8. وئام حمداوي ،**المعالجة المحاسبية لإنخفاض القيمة للأصول الثابتة بين SCFوالمعيار IAS 36**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة ،2014،2015.

ج) الجرائد والمجلات:

1. سمير الريشاني،**إنخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية**،مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية-المجلد23- العدد الثاني- 2007
2. محمد نواف عابد ،جبر إبراهيم الداعور،**إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين**،مجلة جامعة الأزهر –غزة،سلسلة العلوم الإنسانية 2008،المجلد10،العدد1-
3. مرسوم تنفيدي رقم 8-156،العدد رقم 27الصادر في2008/05/28والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11-2007والمتضمن النظام المحاسبي المالي.

المراجع باللغة الاجنبية

1. Christensen ,hans B .and Nikolaeav,valeri,**Does fair value accounting for non-financial assts pass the markts** ,the univzrsity of chicagobooth scool of Business,2012.
2. Elliott, J. and Hanna, J, **Repeated Accounting Write-offs and the Information Content of Earnings**, Journal of Accounting Research, 34,1996 .
3. Narumiya Tetsuya :"**The relation between Impairment Loss and Corporation Tax Law** "Reports of School Humanity-Oriented Science and Engineering Journal, VOL,NO.3, (2005) .
4. Projet de system comptable financiére، ministères de finance ,document de travail,juillet2006.
5. Rezaee ,z,smith A , and Lindbek S ,**An Examination of long lived Asset impairments under** SSAS No .121 ,International Advances in Economic Research ,february ,1996.
6. Staff of the canadian Accounting Standards Board,Measurement Bases for Financial Accounting,2005.
7. Tadiat Ali ,**Maitrrise du systéme comtable financier** ,edition ACG ,Algerie ,2009 .

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01:

إستمارة الإستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح –ورقلة– الجزائر

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

كلمة الإستبيان

في إطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر،تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة قسم LMDبكلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ،ومن خلال دراسة الموضوع المعنون ب"**إشكالية القياس المحاسبي عن إنخفاض قيمة التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية** "وتهدف هده الدراسة لمعرفة ارائكم انتم المهنيين في مجال المحاسبةحول إشكالية القياس المحاسبي عن إنخفاض قيمة التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية.

فإننا نأمل التكرم بالإجابة على أسئلة الإستبيان بدقة ،حيث أن صحة نتائج الإستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة ودقة إجابتكم ،مع العلم بأن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط

شاكرين لكم حسن تعاونكم تقبلوا فائق التقدير والإحترام الطالبة : كريبع سعاد

مصطلحات الدراسة:

القيمة الإستعمالية: هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من إستعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به.

سعر الخصم :هو سعر يعكس التقييمات السوقية للقيمة الزمنية للنقود ؛والمخاطر المتعلقة بالأصول التي يتم تعديل التفقات النقدية المستقبلية لها؛

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

خسارة إنخفاض القيمة: مبلغ فائض القيمة المحاسبية للأصول عن قيمتها الواجبة التحصيل؛

أولا:البيانات الشخصية:يرجى وضع علامة(X) أمام الإجابة المناسبة:

1. **المستوى التعليمي** دكتوراه ☐ ماجيستير ☐ ماستر ☐

ليسانس ☐ شهادات اخرى ☐

2. **الخبرة** أقل من سنة ☐ 1إلى5سنوات ☐

من 5إلى 10سنوات ☐ أكثر من 10سنوات ☐

3. **القطاع الذي تنتمي إليه** قطاع عام ☐ قطاع خاص ☐

4. **الوضيفة** مسير شركة ☐ محاسب ☐

☐

محافظ حسابات

الجزء الثاني :فقرات الإستبيان

أرجو أن تبين وجهة نظرك في كل العبارات التالية:

المحور الأولطرق قياس التثبيتات عند إقفال السنة المالية

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
1	تعتمد المؤسسة على القيمة الحالية كبديل للقياس؛			
2	تعتمد المؤسسة على القيمة العادلة كبديل للقياس؛			
3	تعتمد المؤسسة على مبدء التكلفة التاريخية؛			
4	عند إقفال السنة المالية تقوم المؤسسة بالمقارنة بين القيمة االصافية			
5	المحاسبية بعد الإهتلاك والقيمة السوقية؛			
6	تعتمد المؤسسة على طريقة الإهتلاك المتناقص؛ تعتمد المؤسسة على طريقة الإهتلاك المتزايد؛			
7	تعتمد المؤسسة على طريقة الإهتلاك الثابت؛			

لمحور الثاني : مؤشرات إثبات إنخفاض قيمة الأصول الثابتة

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
8	تعتمد المؤسسة على مؤشرات داخلية لإثبات إنخفاض القيمة ؛			
9	تعتمد المؤسسة على مؤشرات خارجية لإثبات إنخفاض القيمة؛			
10	عند توفر أحد المؤشرات يتم التقييد مباشرة؛			
11	عند توفر أحد المؤشرات يتم تجاهل الإنخفاض؛			

المحور الثالث: التقييد المحاسبي لإنخفاض القيمة في الأصول الثابتة

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
12	مبلغ الإنخفاض يتم الحصول عليه بالمقارنة بين القيمة الدفترية للأصل وقيمته القابلة للإسترداد (التحصيل)؛			
13	تقيم قيمة الأصل القابلة للإسترداد(التحصيل) بأعلى قيمة بين سعر البيع الصافي والقيمة النفعية؛			
14	يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس يتمتع بالثقة والموضوعية ؛			
15	يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض في أي وقت يكون فيه المبلغ القابل للإسترداد للأصل أقل من قيمته المسجلة			
16	تلجأ المؤسسة إلى الوحدة المولدة للنقد في حالة عدم إمكانية قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد؛			
17	في حالة إرتفاع القيمة القابلة للإسترداد (التحصيل) يجب تخفيض أو إلغاء خسارة الإنخفاض؛			
18	يتم الإعتماد على الموازنات التقديرية لقياس الأداء الفعلي للتثبيتات؛			
19	يتم الأخذ بعين الإعتبار الديون والحقوق لوحدة توليد النقد عند تحديد المبلغ القابل للإسترداد؛			
20	يتم الإعتماد على سعرخصم إفتراضي لتقدير التدفقات النقدية؛			
21	يتم مراجعة خسارة قيمة الأصل وتقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال لحساباتها			
22	يتم الإعتراف بالشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد؛			

المحور الرابع :التحديات التي تواجه تطبيق إختبار إنخفاض القيمة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	الفقرة	غير موافق	محايد	موافق
23	صعوبة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية؛			
24	صعوبة تبرير إنخفاض القيمة لمصلحة الضرائب ؛			
25	لا يلقى إنخفاض قيمة الاصول إهتمام المحاسبين؛			
26	لايتمتع المهتمين بالمحاسبة بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم مصطلح القيمة العادلة؛			
27	هناك رفض من طرف الممارسين القياس بواسطة القيمة العادلة ؛			
28	صعوبة الوصول إلى القيمة العادلة للأصول الثابتة بشكل موضوعي؛			

الملحق رقم 02:مخرجات spss

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,714	28

المستوى

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ماجستير	6	10,0	10,0	10,0
	ماستر	12	20,0	20,0	30,0
	ليسانس	40	66,7	66,7	96,7
	شهادات أخرى	2	3,3	3,3	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

الخبرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من سنة	2	3,3	3,3	3,3
	من1 إلى5 سنوات	23	38,3	38,3	41,7
	من5 إلى10سنوات	22	36,7	36,7	78,3
	أكثر من 10 سنوات	13	21,7	21,7	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

القطاع

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	قطاع عام	27	45,0	45,0	45,0
	قطاع خاص	33	55,0	55,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

الوضيفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مسير شركة	13	21,7	21,7	21,7
	محاسب	38	63,3	63,3	85,0
	محافظ حسابات	9	15,0	15,0	100,0
	Total	60	100,0	100,0	

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تعتمد المؤسسة على القيمة الحالية كبديل للقياس؛	60	1,00	3,00	1,5833	,84956
تعتمد المؤسسة على القيمة العادلة كبديل للقياس؛	60	1,00	3,00	1,6167	,76117
تعتمد المؤسسة على مبدء التكلفة التاريخية؛	60	1,00	3,00	2,4000	,90573
عند إقفال السنة المالية تقوم المؤسسة بالمقارنة بين القيمة االصافية	60	1,00	3,00	1,9667	,82270
تعتمد المؤسسة على طريقة الإهتلاك المتناقص؛	60	1,00	3,00	1,5833	,76561
تعتمد المؤسسة على طريقة الإهتلاك المتزايد؛	60	1,00	3,00	1,4000	,66892
تعتمد المؤسسة على طريقة الإهتلاك الثابت؛	60	1,00	3,00	2,5667	,78905
تعتمد المؤسسة على مؤشرات داخلية لإثبات إنخفاض القيمة	60	1,00	3,00	2,0833	,96184
تعتمد المؤسسة على مؤشرات خارجية لإثبات إنخفاض القيمة؛	60	1,00	3,00	1,7167	,88474
عند توفر أحد المؤشرات يتم التقييد مباشرة؛	60	1,00	3,00	1,7333	,84104
عند توفر أحد المؤشرات يتم تجاهل الإنخفاض؛	60	1,00	3,00	1,6000	,78546
مبلغ الإنخفاض يتم الحصول عليه بالمقارنة بين القيمة الدفترية للأصل وقيمته القابلة للإسترداد) التحصيل(؛	60	1,00	3,00	1,8500	,95358
تقيم قيمة الأصل القابلة للإسترداد)التحصيل (بأعلى قيمة بين سعر البيع الصافي والقيمة النفعية	60	1,00	3,00	2,0333	,93820
يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس يتمتع بالثقة والموضوعية	60	1,00	3,00	1,6500	,86013
يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض في أي وقت يكون فيه المبلغ القابل للإسترداد للأصل أقل من قيمته المسجلة	60	1,00	3,00	1,7333	,91812
تلجأ المؤسسة إلى الوحدة المولدة للنقد في حالة عدم إمكانية قياس المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد	60	1,00	3,00	1,7500	,89490
في حالة إرتفاع القيمة القابلة للإسترداد) التحصيل (يجب تخفيض أو إلغاء خسارة الإنخفاض؛	60	1,00	3,00	1,9000	,96901
يتم الإعتماد على الموازنات التقديرية لقياس الأداء الفعلي للتثبيتات؛	60	1,00	3,00	1,7333	,97192
يتم الأخذ بعين الإعتبار الديون والحقوق لوحدة توليد النقد عند تحديد المبلغ القابل للإسترداد	60	1,00	3,00	1,7333	,93640
يتم الإعتماد على سعرخصم إفتراضي لتقدير التدفقات النقدية	60	1,00	3,00	1,8667	,98233
يتم مراجعة خسارة قيمة الأصل وتقدير القيمة القابلة للتحصيل عند كل إقفال لحساباتها؛	60	1,00	3,00	2,2333	,96316
يتم الإعتراف بالشهرة المتعلقة بوحدة توليد النقد	60	1,00	3,00	1,6833	,85354
صعوبة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية	60	1,00	3,00	2,7167	,69115
صعوبة تبرير إنخفاض القيمة لمصلحة الضرائب ؛	60	1,00	3,00	2,0667	,95432
لا يلقى إنخفاض قيمة الاصول إهتمام المحاسبين؛	60	1,00	3,00	1,8833	,90370
لايتمتع المهتمين بالمحاسبة بدرجة متقاربة من الوعي لمفهوم مصطلح القيمة العادلة؛	60	1,00	3,00	2,5667	,74485
هناك رفض من طرف الممارسين القياس بواسطة القيمة العادلة	59	1,00	3,00	2,2542	,75643
صعوبة الوصول إلى القيمة العادلة للأصول الثابتة بشكل موضوعي؛	60	1,00	3,00	2,6333	,66298
T1	60	1,00	3,00	2,0750	,59536
T2	60	1,00	3,00	1,8417	,71599
T3	60	1,00	3,00	1,7667	,69176
T4	60	1,00	3,00	2,6750	,49425
N valide (listwise)	59				

Statistiques de groupe

	القطاع	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
T1	قطاع عام	27	1,9074	,58895	,11334
	قطاع خاص	33	2,2121	,57324	,09979
T2	قطاع عام	27	1,9815	,65752	,12654
	قطاع خاص	33	1,7273	,75095	,13072
T3	قطاع عام	27	1,7963	,75012	,14436
	قطاع خاص	33	1,7424	,65098	,11332
T4	قطاع عام	27	2,7222	,42366	,08153
	قطاع خاص	33	2,6364	,54876	,09553

Test d'échantillons indépendants

		Test de Levene sur l'égalité des variances		Test-t pour égalité des moyennes						
		F	Sig.	t	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
T1	Hypothèse de variances égales	,241	,625	-2,023	58	,048	-,30471	,15060	-,60617	-,00326
	Hypothèse de variances inégales			-2,018	55,052	,048	-,30471	,15101	-,60734	-,00209
T2	Hypothèse de variances égales	2,475	,121	1,379	58	,173	,25421	,18440	-,11490	,62332
	Hypothèse de variances inégales			1,397	57,706	,168	,25421	,18194	-,11002	,61843
T3	Hypothèse de variances égales	,930	,339	,298	58	,767	,05387	,18091	-,30827	,41601
	Hypothèse de variances inégales			,294	51,902	,770	,05387	,18352	-,31441	,42216
T4	Hypothèse de variances égales	2,798	,100	,666	58	,508	,08586	,12887	-,17209	,34381
	Hypothèse de variances inégales			,684	57,832	,497	,08586	,12559	-,16555	,33727

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
T1	Inter-groupes	,968	3	,323	,906	,444
	Intra-groupes	19,945	56	,356		
	Total	20,913	59			
T2	Inter-groupes	3,895	3	1,298	2,759	,051
	Intra-groupes	26,351	56	,471		
	Total	30,246	59			
T3	Inter-groupes	1,747	3	,582	1,231	,307
	Intra-groupes	26,486	56	,473		
	Total	28,233	59			
T4	Inter-groupes	1,050	3	,350	1,466	,234
	Intra-groupes	13,363	56	,239		
	Total	14,413	59			

الملحق(03)قائمة الأساتذة المحكمين

- صديقي فؤاد
- لمقدم خالد
- السعيد هتهات

الفهرس

المحتويات	الصفحة
الإهداء.....	I
الشكر.....	II
ملخص.....	III
قائمة المحتويات.....	IV
قائمة الجداول.....	V
قائمة الأشكال البيانية.....	VI
قائمة الملاحق.....	VI
المقدمة.....	أ
الفصل الأول الأدبيات النظرية و التطبيقية	
تمهيد.....	2
المبحث الأول:قياس إنخفاض قيمة التثبيتات.....	3
المطلب الأول:تقديم التثبيتات,.....	3
الفرع الأول:مفهوم التثبيتات وخصائصها وأنواعها.....	3
أولا:تعريف التثبيتات.....	3
ثانيا:خصائص التثبيتات.....	4
ثالثا :شروط الإعتراف بالتثبيتات.....	4
الفرع الثاني :أنواع الأصول الثابتة.....	4
أولا:التثبيتات العينية.....	4
ثانيا:التثبيتات المعنوية.....	5
ثالثا :التثبيتات المالية.....	5
الفرع الثاني:تقييم الأصول الثابتة وبدائل قياسها.....	5
أولا:تقييم التثبيتات.....	5
ثانيا بدائل القياس.....	6
الفرع الثالث:مفهوم وأسباب وطرق إهتلاك التثبيتات.....	6
أولا:مفهوم إهتلاك التثبيتات.....	6
ثانيا :طرق إهتلاك التثبيتات.....	7

المطلب الثاني:إنخفاض القيمة في التثبيتات.....	7
الفرع الأول:مفهوم ومؤشرات الإنخفاض في قيمة الأصول الثابتة.....	7
أولا:مفهوم الإنخفاض في التثبيتات.....	7
ثانيا:مؤشرات إنخفاض التثبيتات.....	8
الفرع الثالث :قياس المبلغ القابل للإسترداد وخسارة إنخفاض القيمة.....	10
أولا: **تعريف بالمصطلحات الخاصة بالقيمة**.....	10
ثانيا : مقاييس الإعتراف بخسائر إنخفاض القيمة.....	11
ثالثا:إسترداد خسارة الإنخفاض.....	13
الفرع الرابع:المعالجة المحاسبية لإنخفاض قيمة التثبيتات.....	14
أولا:المعالجة المحاسبية لإنخفاض قيمة التثبيتات حسب المعيارAIS36.....	14
ثانيا:المعالج المحاسبية لإنخفاض قيمة التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي.....	14
المبحث الثاني:الأدبيات التطبيقية.....	16
المطلب الأول:الدراسات السابقة.....	16
الفرع الأول :دراسات باللغة العربية.....	16
الفرع الثاني:دراسات باللغة الأجنبية.....	19
المطلب الثاني :محل الدراسة من الدراسات السابقة.....	21
خلاصة الفصل.....	22
الفصل الثاني:الدراسة الميدانية	
تمهيد.....	24
المبحث الأول:أداة الدراسة.....	25
المطلب الأول:مراحل إعداد الإستبيان.....	25
الفرع الأول:طرق الدراسة.....	25
أولا :عينة الدراسة.....	25
ثانيا: حدود الدراسة.....	25
الفرع الثاني : أدوات الدراسة.....	26
اولا : الأدوات الإحصائية المستخدمة	26
ثانيا : الأدوات المستخدمة في جمع البيانات.....	26

ثالثا : صدق وثبات الاستبيان	27
المبحث الثاني :عرض نتائج الإستبيان	28
المطلب الأول: عرض نتائج الإستبيان.....	28
الفرع الأول : عرض نتائج الإستبيان.....	28
أولا:عرض جزء المتغيرات الديمغرافية.....	28
ثانيا:إختبار تحليل التباين للمتغيرات الديمغرافية.....	29
ثالثا :تحليل ومناقشة المحاور من وجهة نظر أفرادالعينة.....	31
المطلب الثاني: مناقشة النتائج.....	35
الفرع الأول :تحليل اجوبة الإستبيان.....	35
أولا:تحليل المتغيرات الديمغرافية.....	35
ثانيا :تحليل الإجابات حول محاور الإستبيان.....	37
ثالثا : إختبار الفرضيات.....	39
خلاصة الفصل.....	40
الخاتمة.....	42
المراجع	46
الملاحق.....	50
الفهرس.....	53