



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في ميدان :

علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية

التخصص: محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالبة: بسمة سويقات

بعنوان:

إشكالية الإعراف والقياس المحاسبي لإنخفاض قيمة الأصول  
في البيئة المحاسبية الجزائرية  
دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر بولاية ورقلة خلال الفترة  
مارس – أبريل 2018

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور / عبد القادر دشاش ( الدرجة العلمية جامعة قاصدي مرباح ورقلة )رئيسا-

الدكتور / أمال مهاوة ( الدرجة العلمية جامعة قاصدي مرباح ورقلة )مشرفا-

الدكتور/ مسعود كسكس ( الدرجة العلمية جامعة قاصدي مرباح ورقلة )مناقشا-

السنة الجامعية 2017/2018



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في ميدان :

علوم اقتصادية وعلوم التسيير وعلوم تجارية

التخصص: محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالبة: بسمة سويقات

بـعـنـوان:

إشكالية الإعراف والقياس المحاسبي لإنخفاض قيمة الأصول  
في البيئة المحاسبية الجزائرية

دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر بولاية ورقلة خلال الفترة

مارس – ماي 2018

الجزائرية

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/ عبد القادر دشاش (الدرجة العلمية جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.

الدكتور / أمال مهاوة (الدرجة العلمية جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا.

الدكتور/ مسعود كسكس (الدرجة العلمية جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا.

السنة الجامعية 2018/2017

# الإهداء

الحمد لله على جزيل عطائه والشكر له على عظيم نعمه والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى قرّة العين وعلى اله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين أصدق وأسمى العبارات وأطيب الإهداء إلى من أوصاني بهما ربي برا وإحسانا إلى أعز ما أملك في الوجود إلى رمز الحنان و العطاء إلى الشمعة التي احترقت لتتير دربي : أمي العزيزة أطال الله عمرها

إلى من كلله الله للهبّة والوقار إلى من أحمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله أن يسكنه فسيح جناته وستبقى كلماته نجوما اهتدي بها اليوم وغدا وإلى الأبد أبي العزيز رحمة الله عليه. إلى من قاسموني لقمة العيش ودفء البيت وكانوا مصدر ثقة وتشجيع : إخوتي لزهر سليمان مصطفى إلى أحسن أخوات في العالم لويزة زهية أسيا أمال جميلة وردة حفظكم الله وأتم جمعنا في الجنان إلى زوجة أخي زهية

إلى النجوم التي أضاءت سماءنا : عاصم م ياسين بلال راند حسام بهاء سهيل يعقوب هارون عبد الحق محمد الصادق مورسي عز الدين القسام

خولة ابتهاج غفران مرام رحاب ايمان رنيم نهال جوري رحيل إلى من شاركني في هذه المغامرة صديقاتي جهاد فردوس ايمان

إلى شريك حياتي ياسين إلى رفيقات الدرب سهيلة أسماء كوثر راضية

إلى كل من حفظه قلبي ونسيه قلبي سهوا

أهديكم أيها الأحبة ثمرة جهدي

بسمة سويقات

# الشكر

قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: " من صنع إليكم معروفا فجرّاه فإن عجزتم عن مجازاته

فادعوا له حتى تعلموا أنكم قد شكرتم فإن الله يحب الشاكرين " ليسعني إلا أن أقدم بواسع

الشكر والتقدير إلى من لم تبخل علي بنصائحها وإرشاداتها لإكمال هذا البحث كما أشكر لها

طول صبرها في القراءة وتصحيح فصوله إلى الأستاذة "مهاوة أمال "

إلى الأستاذ الفاضل الذي ساعدني بنصائحه " بوبكر قواميد "

إلى زميل الدراسة الذي لم يبخل بتزويدي بمعلومات الدراسة الميدانية " عبد الغاني بن عمارة

"

و إلى جمع أساتذة الكلية

## قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان	الرقم
I	الإهداء	01
II	الشكر	02
IV	قائمة المحتويات	03
V	قائمة الجداول	04
V	قائمة الأشكال البيانية	05
V	قائمة الملاحق	06
IV	الملخص	07
أ-ب	المقدمة	08
	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية	09
12	تمهيد	10
13	المبحث الأول : الأدبيات النظرية	11
22	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية	12
	الفصل الثاني: واقع الاعتراف والقياس المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول في البيئة المحاسبية الجزائرية	13
30	المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة التطبيقية	14
33	المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة	15
41	الخاتمة	16
44	قائمة المراجع	17
47	الملاحق	18

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
27	المقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية	(01)

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
31	التقسيم الهيكلي لمؤسسة اتصالات الجزائر	(01)
32	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	(02)

## قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
48	أهم المواد القانونية للمعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة	الملحق (1)
49	طريقة التسيير داخل مؤسسة إتصالات الجزائر	الملحق (2)
50	تكملة طريقة التسيير داخل المؤسسة	الملحق (3)

## الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة إشكالية الاعتراف و القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في البيئة الجزائرية ، إذ قمنا بإتباع المنهج الوصفي من خلال عرض مفاهيم حول انخفاض القيمة والاعتراف والقياس المحاسبي في الجزء النظري ، تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة في الجزء التطبيقي ، أما فيما يخص الأدوات المستخدمة فقد استعنت بالمقابلة كأداة عملية من أجل جمع المعلومات و كذا الإطلاع المباشر على وثائق سير العمل داخل مؤسسة اتصالات الجزائر . وقد تم التوصل إلى عدت نتائج أهمها :

- أن المؤسسة الجزائرية تطبق بما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF في معالجة انخفاض القيمة وهو مطابق نوعا ما لما جاء في المعيار الدولي 36 .
- لا تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على متطلبات القيمة العادلة مما أدى إلى الإعتدال على التكلفة التاريخية . ذلك لعدم وجود سوق نشط .

**الكلمات المفتاحية :** انخفاض القيمة ، المعايير المحاسبية الدولية ، القيمة الإستردادية ، الأصول ، الإعتدال المحاسبي ، القياس المحاسبي .

### ABSTRACT

The objective of this study is to investigate the problem of accounting recognition and accounting measurement for the impairment of assets in the Algerian environment. We have followed the descriptive approach by presenting concepts of impairment, recognition and accounting measurement in the theoretical part. The tools used have been used as a practical tool for collecting information and direct access to the workflow documents within the Algerian Telecom Corporation. The results have been reached, the most important of which are:

-The Algerian institution is applied in accordance with the financial accounting system SCF in the treatment of impairment and is somewhat similar to what is stated in International Standard 36.

-The Algerian accounting environment does not have fair value requirements, which has led to reliance on historical cost. That is because there is no active market.

**key words :** low value , international Accounting Standards , Recoverble value , Assets , Accounting recognition , Accounting measurement .





## أ-توطئة:

لقد اهتمت المعايير المحاسبية الدولية بكل ما يتعلق بتحسين مهنة المحاسبة من خلال إصدار مجموعة من المعايير المختلفة حسب اختلاف المعاملات، منها ما يتعلق بالقياس وأخرى بالاعتراف والإفصاح، ومنها المتخصصة مثل المعيار المحاسبي الدولي Ias 36 المتعلق بانخفاض القيمة، الذي يعتبر ظاهرة تتعرض لها الأصول لدى المؤسسة لأسباب مختلفة، ويجب على المؤسسة الاعتراف بها عند توفر مؤشرات تثبت احتمال انخفاض قيمتها، ونتيجة لاستخدامها ومع مرور الزمن قد تفقد قيمتها وهذا ما يسمى بالإهتلاك، هنا المؤسسة تحتاج لتجديدها، أو التنازل عنها في حالة وجود البديل بسبب العوامل الاقتصادية وتكنولوجيا، حيث تحدد بشكل شخصي انطلاقاً من التقديرات الخاصة بالمؤسسة.

كما جاءت هذه الطرق لمساعدة المؤسسات الجزائرية وتمكينها من التقييم الجيد لأصولها، الذي من خلاله يمكن الكشف عن ما يعرف بانخفاض القيمة في الأصول وذلك بعد تقييمها في نهاية الدورة المالية، وقد حدد النظام المحاسبي في مواده طرق التعامل معها، مما سهل على المحاسب القيام بالمعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة ولكن تبقى مجموعة من الإشكاليات التي نسعى في هذه الدراسة إلى التطرق لأهم المشاكل المتعلقة بها في البيئة الجزائرية . وذلك من خلال طرح الإشكالية التالية:

## ب- الإشكالية الرئيسية :

الى أي مدى يتم تطبيق متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء المعيار الدولي 36 ؟

يتفرع عن السؤال الرئيسي أسئلة فرعية وهي كالتالي:

- 1/ هل متطلبات الاعتراف والقياس متاحة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟
- 2/ هل يتم الاعتماد على مؤشرات لإثبات انخفاض قيمة التثبيات ؟
- 3/ هل يتم تطبيق إجراءات وقواعد المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة ؟
- 4/ هل تواجه المؤسسة الجزائرية إشكالية أثناء عملية إعادة التقييم ؟

## ج- فرضيات الدراسة: استناداً إلى أسئلة البحث يمكن صياغة الفرضيات الموالية:

- متطلبات الاعتراف والقياس متاحة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- يتم الاعتماد على مؤشرات لإثبات انخفاض قيمة التثبيات؛
- يتم تطبيق إجراءات وقواعد المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة؛
- تواجه المؤسسة الجزائرية إشكالية أثناء عملية إعادة التقييم.

## د- مبررات اختيار الموضوع: هناك جملة من الأسباب كانت دافعاً إلى اختيار هذا الموضوع تتمثل في:

- رغبة الطالبة في تسليط الضوء على واقع إشكالية تطبيق قواعد الاعتراف والقياس المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول؛
- إرتباط الموضوع بتخصص الطالبة؛
- جعل هذه الدراسة مرجع يستفيد منها الطلبة والمهتمين في هذا المجال.

## هـ- أهداف الدراسة: إجمالاً تهدف الدراسة بالتحديد إلى مايلي:

- معرفة مدى التزام المؤسسة الجزائرية بالقواعد والطرق التي جاء به المعيار المحاسبي الدولي 36 المؤسسة محل الدراسة؛
- معرفة مدى تطبيق القواعد المحاسبية لانخفاض القيمة في المؤسسة محل الدراسة؛
- إبراز أهم المشاكل التي تواجهها المؤسسة الجزائرية في إعادة تقييم ممتلكاتها.

و- **حدود الدراسة:** بهدف التحكم في الموضوع ومعالجة الإشكالية محل الدراسة تمّ وضع الحدود الموائية

**الحدود الموضوعية:** التطرق بعض المفاهيم والاتجاهات الحديثة للمعيار المحاسبي الدولي 36 نظريا؛

**الحدود المكانية:** تتمثل في شكل دراسة حالة على مؤسسة اتصالات الجزائر بولاية ورقلة؛  
**الحدود الزمنية:** فكانت الدراسة من شهر مارس إلى شهر أفريل سنة 2018.

ز- **منهج الدراسة:** بغية الوصول إلى أهداف البحث المرجوة وللإجابة على الإشكالية المطروحة سنعتمد على المنهج إستقرائي ( دراسة حالة )، حيث قمنا بتوضيح مختلف المفاهيم الأساسية المرتبطة بإشكالية الاعتراف والقياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول، أما فيما يخص الأدوات المستخدمة فقد استعنت بالمقابلة كأداة عملية من أجل جمع المعلومات وكذلك الإطلاع على الوثائق وسير العمل داخل مؤسسة اتصالات الجزائر .

**صعوبات الدراسة:**

أهم ما واجه الطالبة في هذا البحث هو صعوبة جمع المعلومات من المديرية محل الدراسة؛

**هيكل الدراسة :**

يتمثل هيكل الدراسة الذي تمّ اعتماده في فصلين:

يتناول الفصل الأول الجانب النظري ، حيث تطرقنا في الفصل الأول إلى مبحثين الأول يتعلق بالأدبيات النظرية والذي تم تقسيمه إلى مطلبين الأول يتعلق بماهية انخفاض قيمة الأصول وطرق قياسه، والثاني الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول وأدوات معالجته محاسبيا ،أما المبحث الثاني فتناولنا فيه مختلف الدراسات السابقة التي تناولت نفس موضوع دراستنا الحالية أو جزء منه،

أما الفصل الثاني تناول تطبيقي كما شمل هذا الفصل هو الأخر مبحثين الأول تناولنا فيه الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة وكذلك التعريف بمؤسسة اتصالات الجزائر لولاية ورقلة، أما المبحث الثاني فيضم عرض نتائج الدراسة المتحصل عليها ومناقشتها.

## الفصل الأول :

الأدبيات النظرية والتطبيقية  
للدراسة

**تمهيد:**

يشغل موضوع الانخفاض فكر كثير من الهيئات المهتمة بالمعايير المحاسبية المحلية والدولية ،لأن هذا الانخفاض الغير متوقع في القيمة غالبا ما يكون سببه عدة عوامل منها الإبداع التقني والتكنولوجي ودخول منافسين جدد في السوق.  
كما أن هذا الانخفاض يحدث عادة بصورة مفاجئة لذا يعتبر تحديا لكل المحاسبين والمراجعين والباحثين في مجال الفكر المحاسبي وكذلك رجال الأعمال بما يفرض ضرورة دراسة كيفية التعامل مع هذا الانخفاض ومعالجته معالجة موضوعية وموثوق بها

**المبحث الأول: الأدبيات النظرية لإنخفاض قيمة الأصول**

عند نهاية كل سنة مالية تقوم المؤسسة بتقييم أصولها وباختبار انخفاض قيمتها للتأكد من مدى مطابقة القيمة الدفترية مع القيمة القابلة للاسترداد، وذلك بعد تحديد المؤشرات التي تثبت وجود انخفاض القيمة للقيام بإجراء محاسبي يتمثل في إثبات هذا الانخفاض<sup>1</sup>.

**المطلب الأول: ماهية انخفاض الأصول وطرق قياسه**

<sup>1</sup> كريبع سعاد، إشكالية القياس المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017، ص 3 .

يطلق مصطلح الأصول على التثبيتات التي تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها في إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية, ومن المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة

### الفرع الأول : مفاهيم الأصول و خصائصها

" التثبيتات هي تلك الأصول التي يتم اقتناءها من قبل المؤسسات الاقتصادية للمساعدة في العملية الإنتاجية لعدد من الفترات المحاسبية ومن العناصر الشائعة لهذه الأصول الأراضي المباني الآلات المعدات التركيبات الأثاث السيارات " <sup>1</sup>

" يمكن إن تعتبر المؤسسة الممتلكات التجهيزات والمعدات أصولا في الحالات التالية :

- احتمال تدفق منافع اقتصادية متعلقة بالأصل
- إمكانية قياس تكلفة الأصل بشكل موثوق <sup>2</sup>

" الأصل الثابت هو عبارة عن عنصر له قيمة اقتصادية لأي مؤسسة بحيث ينتظر من هذه القيمة تحقيق منافع مستقبلية وقد عرف النظام المحاسبي المالي الأصول الثابتة على أنها تلك الأصول التي تقتنيها المؤسسة أو التي تقع تحت حيازتها بهدف استخدامها في العمليات الإنتاجية وتستخدم لأكثر من سنة مالية أو عدة فترات محاسبية " كما يتم الاعتراف بالأصول حسب المعيار 16 إلا إذا تحقق الشرطان التاليين :

- احتمال الحصول على أية منفعة اقتصادية مستقبلية
  - إذا كانت تكلفة الأصل يمكن قياسها بقدر من الموثوقية <sup>3</sup>
- كما عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية « الأصل أنه مورد يخضع لسيطرة المنشأة نتيجة لأحداث سابقة وتوقع المنشأة أن تحصل منه على منافع اقتصادية مستقبلية " ويتضح من خلال عرض التعاريف السابقة أن هناك خصائص لا بد من توافرها في الأصل الثابت وهي :
- أ- الكيان المادي الملموس وغير الملموس مثل الشهرة

ب- الاقتناء بهدف الحصول على خدمات مستقبلية من استخدام الأصل لأكثر من فترة محاسبية

ج- أن يتم توزيع تكلفة الأصل الثابت على الفترات الزمنية بنسبة استفادة كل فترة من خدمات هذا الأصل الثابت على فترات الزمنية بنسبة استفادة كل فترة من خدمات هذا الأصل الثابت وهو ما يطلق عليه الهلاك وبناء على ذلك فإن الأصول التي تقتنى لغرض الاستخدام لفترة قصيرة أو خلال فترة محاسبية واحدة لا ينطبق عليها وصف الأصل الثابت وتعالج هذه الحالة باعتبارها مصروفا دوريا. <sup>4</sup>

### الفرع الثاني : مفهوم انخفاض قيمة الأصول والعوامل المؤثرة فيها

<sup>1</sup> محمد نواف حمدان عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006، ص3 .

<sup>2</sup> لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية، maison d'édition pour l'enseignement et la formation الجزائر، 2012، ص 93 .

<sup>3</sup> محمد عبد القادر بورزيق، أثر تطبيق القيمة العادلة على قياس عناصر التثبيتات، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2017، ص 4

<sup>4</sup> حسين قاضي - مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص

## أولاً : مفهوم انخفاض قيمة الأصول

### أ- مفهوم انخفاض قيمة الأصول

يعرف انخفاض القيمة بأنه اختبار عملي لقيم جميع الأصول ماعدا :

- الأصول الزراعية المقيمة بالقيمة العادلة

- الأصول المنشأة من الفوائد الموظفة

- الأصول المنشأة من عقود البناء

- التكاليف المؤجلة لعقود التأمين

- الضرائب المؤجلة الأصلية

- الصكوك المالية

- الصكوك المحتجزة للبيع<sup>1</sup>

كما يعرف انخفاض القيمة وفق المعيار الدولي 36 " بأنه الزيادة في القيمة الدفترية المرحلة عن المبلغ القابل

للإسترجاع " <sup>2</sup>

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول بأن انخفاض القيمة في الأصول هو الفرق عند مقارنة المبلغ المسجل في

الدفاتر و المبلغ القابل للاسترداد ويكون في حالة زيادة القيمة الدفترية للأصل عن المبلغ القابل للاسترداد

### ب- مؤشرات انخفاض قيمة الأصول :

يجب على المنشأة أن تقوم في كل ميزانية عمومية بتقييم ما إذا كان هناك أية دلالة على انخفاض قيمة الأصل،

وإذا وجدت هذه الدلالة يجب على المنشأة تقييم مبلغ الأصل القابل للاسترداد

وقد نص المعيار 36 على أنه من أجل تقييم ما إذا كانت هناك دلائل على انخفاض قيمة الأصول يجب عرض

مصادر خارجية ومصادر داخلية للمعلومات التي تشير إلى انخفاض القيمة

\* **المصادر الخارجية للمعلومات:** ويقصد بها :

- انخفاض القيمة السوقية للأصل بشكل كبير خلال فترة استخدامه ؛

- حدوث تغيرات تقنية أو اقتصادية أو قانونية أو تتعلق بالسوق الذي تعمل فيه المنشأة ويؤثر عليها بشكل

عكسي أو أنها ستحدث في المستقبل القريب ؛

- زيادة أسعار الفائدة أو معدلات العائد في السوق مما يؤثر على سعر الخصم المستخدم لاحتساب قيمة

الأصل مما يؤدي إلى تخفيض المبلغ القابل للاسترداد من الأصل ؛

\* **المصادر الداخلية للمعلومات:** فيصنفها المعيار على أنها:

- توفر أدلة على بطلان استعمال الأصل أو حدوث تلف فيه ؛

- وجود خطط لدى المنشأة لإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل؛

- التصرف في الأصل قبل التاريخ المقدر ؛

- توفر الأدلة على انخفاض الأداء الاقتصادي أو توقع انخفاضه ؛

1 - كريبيع سعاد، مرجع سابق، ص 8 .

2 طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 284 .

\* وقد نص المعيار على أن هذه الدلائل ليست الوحيدة التي تشير إلى انخفاض قيمة الأصول حيث يمكن للمنشأة تحديد دلائل أخرى على إمكانية انخفاض قيمة الأصل وفي جميع الأحوال يجب على المنشأة تحديد مبلغ الأصل القابل للاسترداد<sup>1</sup>.

### ثانياً: العوامل التي تؤدي لانخفاض قيمة الأصول :

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بوضع عدة اعتبارات لا بد من أخذها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية محاولة منها التغلب على بعض مشاكل الانخفاض الحاد التي تتعرض لها قيمة الأصل وهذه الاعتبارات هي :

- 1- الانخفاضات الجوهرية في القيمة السوقية للأصل؛
- 2- التغيرات السلبية في كل من بيئة العمل والعوامل القانونية المؤثرة على قيمة الأصل؛
- 3- التغيرات في طريقة أداء الأصل؛
- 4- الزيادة الجوهرية في تكلفة الأصل الأولية؛

التنبؤ بظهور خسائر مستمرة للأصل وخسائر في التدفقات النقدية المستقبلية .<sup>2</sup>

### الفرع الثالث : طرق قياس الأصول وانخفاض قيمتها

أولاً: مفهوم القياس المحاسبي: من بين المفاهيم للقياس المحاسبي نذكر ما يلي

" عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها عنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي بعنصر آخر محدد هو حقيقي في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد وبموجب قواعد اقتران معينة قواعد الاحتساب"<sup>3</sup>

- كما عرف مجمع المحاسبين الأمريكيين القياس بأنه " عملية تحديد أرقام للظواهر الاقتصادية المتعلقة بالماضي أو الحاضر أو المستقبل لوحدة تنظيمية معينة "<sup>4</sup> وهناك أيضاً تعريف آخر " يقصد بعملية القياس تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل ويشمل ذلك اختيار أساس معين للقياس"<sup>5</sup>

### ثانياً: القياس المحاسبي للأصول

عرفت لجنة المعايير المحاسبية الدولية القياس بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية، ويمكن عرضها كما يلي:

أ- **التكلفة التاريخية :** وهي المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل أو ما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه، وتعد التكلفة التاريخية الأساس الأكثر استخداماً لدى المنشآت عند إعداد قوائمها المالية .

ب- **التكلفة الجارية :** وهي المبلغ النقدي الواجب دفعه للحصول على الأصل أو ما يعادل ذلك في الوقت الحاضر

<sup>1</sup> حسين قاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 158- 159 .

<sup>2</sup> محمد نواف حمدان عابد، مرجع سابق، ص 14 .

<sup>3</sup> وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنيمارك، 2007، ص 100 .

<sup>4</sup> أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة العربية الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 125 .

<sup>5</sup> محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، حقوق الطبع والنشر محفوظة لجامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2013، ص 68 .



- ج- القيمة القابلة للتحقق: وهي المبلغ النقدي أو ما يعادله الذي يمكن الحصول عليه إذا تم بيع الأصل
- د- القيمة الحالية: القيمة الحالية (المخصومة بسعر فائدة معين) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل.

تتجه الممارسة العملية إلى التركيز على مدخل التكلفة التاريخية التي يؤيدها الكثير من المحاسبين في العالم نظرا لمزايا هذا المدخل من حيث الموضوعية المتمثلة في وجود مستند مكتوب يؤيد العملية مثل فاتورة شراء بضاعة أو آلة<sup>1</sup>.

### ثالثا: قياس القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع:

يتم التعرف إلى القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع من خلال:

1. السعر المتفق عليه في اتفاقية بيع ملزمة في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة (أفضل الطرق)
  2. إذا لم تتوفر اتفاقية بيع ولكن تمت المتاجرة بالأصل في سوق نشط فنعتمد سعر السوق ناقصا تكاليف البيع، والمقصود به سعر العرض الحالي أو سعر آخر عملية بشرط تشابه الظروف بين التاريخين
  3. في حال غياب ما سبق فنعتمد على أفضل المعلومات المتوفرة لإظهار المبلغ الذي يمكن الحصول عليه لو استبعد الأصل في تاريخ الميزانية العمومية بعد خصم تكاليف التصرف.
- يبقى الإشارة إلى أن هناك بعض الملاحظات يجب مراعاتها في الحالات التالية :
- ✓ عند تحديد القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع يتم خصم تكاليف الاستبعاد عدا التكاليف التي تم الاعتراف بها كالتزامات، فمثلاً: ضريبة الدخل عندما يشكل لها مخصص فلا تخصم لأنه تم الاعتراف بها كمطلوب، كما لا يدخل ضمن تكاليف الاستبعاد تكاليف تخفيض أو إعادة هيكلة أعمال بعد التصرف بالأصل.
  - ✓ في بعض الأحيان يتطلب الاستبعاد أن يلتزم المشتري بالتزام معين فعندها يجب أخذ هذا الالتزام بعين الاعتبار وتطرح تكاليف ضمن تكاليف الاستبعاد، وعند المقارنة يخصم الالتزام من مبلغ القيمة المستعملة والأصل المرحل<sup>2</sup>.

### رابعا: إثبات ومعالجة تدني القيمة :

كما ذكرنا سابقا، تقوم المؤسسة وبتاريخ إعداد قوائمها المالية بمتابعة ودراسة مؤشرات تدني قيمة أصولها، فإن ثبت وجود هذه المؤشرات تقوم المؤسسة بتقييم القيمة القابلة للتحصيل من أصولها حيث يطلق على هذه العملية مصطلح اختبار القيمة

تحدد القيمة القابلة للتحصيل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي للأصل وقيمه النفعية حيث تتمثل مراحل اختبار تدني القيمة في تحديد

<sup>1</sup> حسين قاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 142 .

<sup>2</sup> مأمون حمدان، جمعية المحاسبين القانونيين، IAS 36 ، سورية، ص 4- 5 .

ثمن البيع = القيمة العادلة للأصل - مصاريف البيع ( تكاليف الخروج )  
 القيمة النفعية = القيمة المحينة للتدفقات النقدية الداخلة للأصل - التدفقات النقدية الخارجة (+القيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية استعماله )  
 ومنه إذا صارت القيمة القابلة للتحويل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية بعد الإهلاك فإن هذه القيمة الأخيرة يتم تخفيضها إلى القيمة القابلة للتحويل عن طريق إثبات الفرق كتندي في القيمة.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: الإعراف بانخفاض قيمة الأصول وأدوات معالجته محاسبيا

يجب الاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصل في الميزانية عند وجود أحداث أو ظروف تشير إلى أن القيمة المرحلة للأصول المستخدمة قد لا تكون قابلة للاسترداد ، فعندها يجب على الإدارة القيام بإجراء اختبار الاسترداد وتقدير قيمة السيولة النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل حتى الوصول الى مرحلة الاستغناء النهائي.<sup>2</sup>

### الفرع الأول : أساسيات حول الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول

يجب على المنشأة تطبيق مبادئ الاعتراف والقياس الواردة في معايير المحاسبة الدولية لأغراض تقرير توقيت وكيفية الاعتراف والقياس المحاسبي .<sup>3</sup>

أولاً: الاعتراف المحاسبي: يقصد بالاعتراف المحاسبي لأصول الشروط اللازمة من أجل دمج عنصر ما في احد الأجزاء المكونة للأصول في الميزانية، وعليه نجد أربعة خصائص جوهرية يجب أن تتوفر في الأصل حتى يمكن دمجها ضمن عناصر الأصول للميزانية .<sup>4</sup>

- الاعتراف بالأصل: يجب الاعتراف ببند الممتلكات والمباني والمعدات كأصل عندما يكون من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالأصل إلى المنشأة ويمكن قياس تكلفة الأصل بموثوقية .<sup>5</sup>  
 ثانياً: شروط الاعتراف بالأصول: يتم الاعتراف بأي بند للأصول كأصل فقط عندما:

- 1- يكون من المحتمل أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية.
- 2- يمكن قياس تكلفة البند بشكل يعتمد عليه
- 3- أي نفقة يتم تكبدها وتلبي معايير الاعتراف يجب المحاسبة عنها كأصل ، ويشير المعيار إلى بنود ملحوظة بشكل فردي يمكن تجميعها، ومع هذا فالأغلب أن تتخذ المنشآت سياسة محاسبية لجعل البنود التي تكون تحت مستوى حد أدنى محدد مسبقاً كمصروف وذلك لتجنب تحمل تكاليف كبيرة غير مبررة في الاحتفاظ بسجلات محاسبية لإثباتها .

<sup>1</sup> لخطر علاوي، مرجع سابق، ص 149 .

<sup>2</sup> محمد نواف حمدان عابد، مرجع سابق، ص 15 .

<sup>3</sup> طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 537 .

<sup>4</sup> رواس صالح، الإعراف والقياس للأصول غير جارية وفق النظام المحاسبي المالي، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2014، ص 2 .

<sup>5</sup> IFRS ' foundation' IAS 16' London ، 2003' P4 .

4- ينطبق المعيار ias 16 على معياري الاعتراف، فإذا استوفت المعياران الأساسيان حينئذ فإن التكلفة يجب الاعتراف بها كأصل، فإذا كانت تكلفة الأصل المستبدل غير محددة بشكل منفصل فإنه يمكن استخدام تكلفة الأصل المستبدل، وهو ما يجب استبعاده من سجلات الأصول<sup>1</sup>.

### ثالثاً: الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة وقياسها :

يتطلب معيار المحاسبة الدولي 36 وجوب الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد أقل من القيمة المسجلة لقيمة الأصل في الدفاتر.

#### أ- الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة :

نص المعيار المحاسبة الدولي رقم 36 على أنه يجب على الإدارة أن تقيم في تاريخ كل ميزانية عمومية هل كان هناك أي دليل على أن أصلاً من الممكن أن يكون قد انخفضت قيمته، وحسب معيار المحاسبة الدولي رقم 36، يجب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في قائمة الدخل عندما يتجاوز المبلغ المحمل للأصل المبلغ القابل للاسترداد.

- ويعرف معيار المحاسبة الدولي 36 المبلغ المحمل للأصل بأنه المبلغ الذي يعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي استهلاك متراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

- أما وحدة توليد النقد فهي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلية من الاستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن تدفقات النقدية الداخلة الناجمة عن الموجودات.

- ويعرف المبلغ القابل للاسترداد بأنه صافي سعر البيع للأصل أو قيمته الإستعمالية أيهما أعلى فالقيمة

الإستعمالية هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستعمال المستمر لأصل ومن الاستبعاد في نهاية عمره النافع.

- أما صافي سعر البيع فهو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من استبعاد أصل في عملية تجارية بحتة بين

أطراف مطلعة وراغبة ناقصا تكاليف التصرف التكاليف الإضافية التي تعزى بشكل مباشر للتصرف في أصل، بإستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل<sup>2</sup>.

- إذا كان المبلغ القابل للاسترداد أقل من قيمته الدفترية فيجب تخفيض القيمة الدفترية بمقدار

الفرق، ويعتبر ذلك خسارة في انخفاض القيمة تعالج كمصروف في قائمة الدخل.

- بعد الاعتراف بالخسائر يجب تعديل مبلغ الاستهلاك في الفترات المستقبلية حيث ستستهلك

القيمة الدفترية المعدلة للأصل ناقصاً القيمة المتبقية على العمر الإنتاجي المتبقي<sup>3</sup>

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 268-269.

<sup>2</sup> سمير الريشاني، انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل و أهمية تطبيقها، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سورية، 2007، ص 172.

<sup>3</sup> حسين القاضي - مأمون حمدان، مرجع سابق، ص 158.

### ب- قياس خسارة انخفاض القيمة :

وفق لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36 تقاس خسارة انخفاض القيمة على أساس المبلغ القابل للاسترداد أي الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والمبلغ القابل للإسترداد ويمثل المبلغ القابل للاسترداد سعر البيع الصافي للأصل أو القيمة الإستعمالية أيهما أعلى وتمثل القيمة الاستعمالية التدفقات النقدية المستقبلية التي سيتم الحصول عليها من الأصل والمخصومة إلى القيمة الحالية باستخدام المعدل المحدد في السوق وذلك قبل الضريبة والتي تعكس التقييم الجاري للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالأصل.<sup>1</sup>  
أما إذا زاد أي من صافي سعر بيع الأصل أو قيمته الاستعمالية على المبلغ المرحل للأصل فإن الأصل لا تنخفض قيمته<sup>1</sup>.

### ج- عكس خسارة انخفاض القيمة :

وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36 فقد طلب عكس خسائر انخفاض القيمة عندما تتغير الشروط والظروف الاقتصادية في فترات استخدام الأصل اللاحقة فعند وجود أية أدلة على أنه لم تعد توجد خسارة انخفاض قيمة أصل تم الاعتراف بها في السنوات السابقة من خلال مصادر المعلومات الخارجية كزيادة القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير خلال الفترة.  
حدوث تغيرات مهمة حالية أو متوقعة في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي يعمل بها المشروع أو في السوق الذي ينتمي له الأصل.  
انخفاض أسعار الفائدة في السوق أو أسعار العوائد الأخرى في السوق خلال الفترة  
ويجب عكس خسارة الانخفاض المعترف بها لأصل في السنوات السابقة فقط إذا كان هناك تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد مبلغ الأصل القابل للاسترداد منذ الاعتراف بأخر خسارة في انخفاض القيمة وإذا كانت الحالة كذلك تجب زيادة المبلغ المرحل للأصل إلى مبلغه القابل للاسترداد وهذه الزيادة هي عكس لخسارة الانخفاض<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني : إعادة تقييم الأصول وفق المعيار 36

يقصد بإعادة تقييم الأصل تعديل قيمته الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه.  
تناولت الفقرات 31-35 من المعيار الدولي 36 اعتبارات إعادة التقييم، وتتمثل القيمة العادلة للأصول عادة بقيمتها السوقية وفقا لاستخداماتها الحالية والقائمة على افتراض نسبق بان استخداماتها الحالية والقائمة على افتراض مسبق بان استخدامها سيستمر في نفس الوحدة الاقتصادية أو في وحدة اقتصادية أخرى مماثلة في النشاط وعادة ما يتم تحديد هذه القيمة من قبل خبراء تقييم مؤهلين، وعندما لا تتوفر قيمة سوقية للأصل الثابت فيتم تقييمها بقيمتها الاستبدالية بعد الاهلاك، كما يتوقع تكرار عملية إعادة التقييم كلما دعت الحاجة إلى ذلك ولكن لالتزم إعادة التقييم سنويا و إنما يكفي إعادة التقييم مرة كل ثلاث أو خمس سنوات<sup>3</sup>.

### الفرع الثالث : معالجة انخفاض قيمة الأصول محاسبيا حسب المعيار المحاسبي الدولي 36

<sup>1</sup> سمير الريشاني، مرجع سابق، ص 173 .

<sup>2</sup> سمير الريشاني، مرجع سابق، ص 174 .

<sup>3</sup> جبر إبراهيم الداعور – محمد نواف عابد، إعادة تقييم الأصول الثابتة، مجلة جامعة الأزهر، العدد A-1 ، فلسطين، 2008، ص

- تتم المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول وفعال المعيار 36 كالتالي :
- إذا كانت قيمة الأصل القابلة للإسترداد أقل من قيمته المحاسبية الصافية يجب تخفيض هذه الأخيرة إلى القيمة القابلة للإسترداد ،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 أصلاً أعيد تقييمه فإنها تدرج أولاً كتخفيض لفارق إعادة التقييم والضرائب المؤجلة المرتبطتين بهذا الأصل ،وهذا في حالة الأصول المادية المقيمة وفقاً للمعالجة البديلة المسموح بها المعيار المحاسبي الدولي 36 ،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 كان ذلك المبلغ مفروضاً بموجب معيار أو قاعدة محاسبية أخرى.
- بعد إدراج خسارة الانخفاض يجب تعديل أقساط إهلاك الأصل الخاصة بالسنوات المتبقية ،وذلك بقسمة القيمة المحاسبية الصافية الجديدة على ما تبقى من مدته النفعية (بعد طرح القيمة المتبقية إن وجدت ) ،وذلك سواء كان أصلاً أعيد تقييمه أو لا كما يتم توزيع خسارة القيمة للوحدة المولدة للنقد على الأصول المكونة لها كالتالي :
- يتم تخصيص خسارة الانخفاض لفارق الاقتناء أولاً.
- توزيع النبلغ 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 للإسترداد.
- مبلغ خسارة الانخفاض الذي يمكن تخصيصه لأصل ما ،لأنه يجعل قيمته المحاسبية الصافية أقل من قيمته القابلة للإسترداد ،يجب توزيعه على باقي الأصول على أساس القيمة المحاسبية الصافية لكل أصل<sup>1</sup>.

### المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية

من خلال هذا المبحث سيتم التطرق إلى الأبحاث والدراسات العلمية السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة .

#### المطلب الأول: الدراسات السابقة

##### الفرع الأول: دراسات بالعربية

1-دراسة محمد نواف حمدان عابد (2006) دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن إنخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية ،الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية كلية العلوم المالية والمصرفية القاهرة ،رسالة استكمال لمتطلبات الحصول على شهادة ماجستير العلوم في تخصص المحاسبة. تم الإعتماد في هذه الدراسة على منهج الاستقرائي حيث اعتمد على الدراسة الميدانية في الدراسة .

<sup>1</sup> كريبع سعاد، مرجع سلبق، ص 14 .

اشكالية الدراسة: مدى الحاجة إلى ضرورة تناول أسس الإفصاح والتقارير للمحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل في ضوء المعايير الدولية.  
هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

1- قياس القيمة العادلة للأصول الثابتة المنخفضة القيمة و الأسباب التي تؤدي إلى انخفاض هذه الأصول والمعالجة المحاسبية لها.

2- الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول الثابتة المنخفضة القيمة في ضوء المعايير الدولية.

أهم النتائج المتوصل إليها:

1- الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصل الثابت والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت يتم قياسها ومعالجتها على أساس معقول وثابت.

2- يطبق هذا المعيار في حالة انخفاض القيمة الاستردادية للأصل الثابت عن قيمته المرحلة (الدفترية) ،ولا يطبق في حالة ارتفاع القيمة الاستردادية عن القيمة المرحلة (الدفترية).

3- يتم إعادة تقييم الأصل أو مجموعة الأصول الثابتة المنخفضة القيمة بناء على قيمتها السوقية العادلة.

2- دراسة سمير الريشاني (2007) ،انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية العدد الثاني.

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الاستنباطي الذي يعتمد على دراسة ماكتب في الأدبيات المحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية والأمريكية .

إشكالية الدراسة: مدى تطبيق اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في القطاعين العام والخاص في سورية ؟

أهداف الدراسة: يهدف البحث إلى دراسة المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية وعن مجلس معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بمسألة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل ومقارنتها.  
أهم النتائج المتوصل إليها:

- إن القطاعين العام والخاص في سورية لا يطبقان اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل ،ولا يعطي هذا الموضوع الأهمية اللازمة من قبل ممارسي مهنة المحاسبة في سورية .

- إن غياب السوق المالي وضعف الوعي المهني في سورية من أهم أسباب عدم تطبيق اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في سورية.

- إن التزام مؤسسات وشركات القطاع العام بانتظام المحاسبي الموحد يعيق التفكير بتطبيق انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل.

3- دراسة جبر إبراهيم الداغور، محمد نواف عابد (2007)، إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين، مجلة جامعة الأزهر، العدد A-1

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج الاستقرائي حيث اعتمد على الدراسة الميدانية.

إشكالية الدراسة: أهم الدوافع لدى مؤيدي ومعارضى عملية إعادة التقييم وعن دور المحاسبين . والمراجعين في عملية إعادة التقييم ؟

أهداف الدراسة :

-دراسة مشكلة إعادة التقييم الأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية.

أهم النتائج المتوصل إليها:

عدم وجود إختلاف بين آراء المشاركين حول أهم الدوافع وراء الموافقة على عملية إعادة التقييم والمتمثلة في إظهار القوائم المالية.

التعرف على القيمة الجارية للأصول في ضوء قسمتها العادلة ثم اعتبار إعادة التقييم وسيلة لدراسة الفرصة البديلة وإعداد الخطط و الإستراتيجيات وإعادة الهيكلة .

- 4- دراسة نايلي يوسف ( 2013-2014 ) معالجة الانخفاض في قيم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي ومطابقتها مع معيار المحاسبة الدولي رقم (36) بالنسبة للتثبيات العينية والمعنوية مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي علوم تجارية تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة.
- تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الموضوع والمنهج الاستقرائي لدراسة جزء من مجتمع.
- اشكالية الدراسة: كيف تتم معالجة الانخفاض في قيمة الأصول حسب النظام المحاسبي المالي ،وما مدى مطابقتها للمعيار الدولي رقم (36) فيما يخص التثبيات المادية والمعنوية؟
- هدف الدراسة :

تهدف الدراسة إلى وصف الإجراءات التي ينبغي أن تطبقها المؤسسة لضمان أن القيم الدفترية المرحلة لأصولها لا تزيد عن القيمة التي يمكن تحقيقها ،والمعيار الدولي رقم "36" الذي يطبق في ظل نموذج القيمة العادلة يماثل مبدأ الحيطة والحذر الذي يطبق في ظل نظام التكاليف التاريخية.

-مدى التقارب أو الاختلاف بين المعايير الدولية للمحاسبة وما يقابلها من معالجات في النظام المحاسبي المالي الجزائري.

- أهم النتائج المتوصل إليها:

\* عملية إعادة تقييم الأصول ضرورية داخل المؤسسة لما لها من مزايا في إظهار القيمة الحقيقية التي يجب أن يظهر بها الأصل في نهاية السنة المالية.

\* طريقة معالجة انخفاض قيمة الأصول حسب النظام المحاسبي المالي مطابقة نوعا ما لمعالجة هذا الانخفاض وفق معايير المحاسبة الدولية، وخاصة فيما يتعلق بانخفاض الأصول المادية والمعنوية ومعيار المحاسبة الدولية رقم "36" وهو ما يؤكد النتائج المتوصل إليها في بحوث سابقة والتي ترمي إلى أن مشروع النظام المحاسبي المالي مستلهم من معايير المحاسبة الدولية بالرغم من وجود اختلافات قليلة .

5- قادري عبد القادر (2016) ،قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ،دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، مجلة دفاتر بواكس ،العدد 6  
اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج التقارب .

إشكالية الدراسة: ماهي درجة تقارب متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي مع متطلبات القياس وفقا لمعايير المحاسبة الدولية ؟  
أهداف الدراسة:

-عرض متطلبات القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36.  
- تحديد الفروقات بين المعيار 36 والنظام المحاسبي المالي فيما يخص متطلبات قياس انخفاض الأصول.  
أهم النتائج المتوصل إليها:

- يعتبر عدم تطابق متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 مع متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي.
- إن متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا للنظام المحاسبي المالي يعكس سعي الجزائر للتقارب مع معايير المحاسبة الدولية.
- تعتبر متطلبات قياس انخفاض قيمة الأصول المتاحة وفقا للنظام المحاسبي غير كافية لمعرفة ما إذا كان أصل ما قد انخفضت قيمته أم لا .

6-دراسة سعاد كريب (2016 – 2017 ) إشكالية القياس المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي علوم تجارية تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة.

- تم الاعتماد على المنهج التجريبي (منهج دراسة الحالة )، تم الاعتماد على أداة الاستبيان.

- اشكالية الدراسة: ماهو واقع القياس المحاسبي عن انخفاض قيمة التثبيات وفق النظام المحاسبي المالي ؟ هدف الدراسة:

- إبراز أهم المشاكل التي تحول دون تطبيق اختبار انخفاض القيمة للتثبيات.

- معرفة مدى التزام المؤسسات بتطبيق قواعد والطرق التي جاء بها النظام المحاسبي الخاصة بانخفاض قيمة التثبيات.

- أهم النتائج المتوصل إليها:

\* هناك إجماع من طرف أفراد المجتمع المحاسبي على أن قياس انخفاض قيمة التثبيات يلقي صعوبة في تطبيقه لاعتماد المؤسسات على التكلفة التاريخية باعتبارها أكثر موثوقية .

\* صعوبة الوصول إلى القيمة العادلة للتثبيات بشكل موضوعي.

\* ضعف التأطير والتكوين في مجال قياس انخفاض القيمة.

## الفرع الثاني: دراسات باللغة الأجنبية

### 1-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 تخفيض لقيم الأصول، وتركز هذه الدراسة على أثر تخفيض 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 تخفضا لقيم الأصول عدة مرات ستعاني من عدم ثقة المستثمر بها وتدهور الظروف الاقتصادية الخاصة بها .

### 2-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، إلا أنه للأغراض الضريبية قد لا يعترف بها عند الإفصاح عن الربح الضريبي على اعتبار أنها خسائر ناتجة عن إعادة التقدير للأصل أي أنها ليست فعلية والضريبة على الربح الحقيقي ويختلف الأمر من دولة إلى دولة وفق نظامها الضريبي فضرريبة الدخل على الشركات في اليابان لا تعترف بانخفاض قيمة الأصول عند إعداد الإقرار الضريبي وهذا منصوص عليه في القانون الضريبي باليابان .

### 3-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 لانخفاض من اجل عدم التأثير على توزيعات الأرباح بالشكل الذي يؤدي إلى عرض الأصول في قائمة المركز المالي وفق قيمتها العادلة، كما تعرض الدراسة مدى تأثير حوكمة الشركات على المحافظة على أصول المشروع وعدم تعرضها لانخفاض من خلال ترشيد القرارات والإدارية وخاصة قرارات الاستثمار طويلة الأجل، وبيان 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 تهربا واضحا من توزيعات الأرباح وأنه من الأسباب الرئيسة لانخفاض القيمة، غير الواقعية تعد تهربا واضحا من توزيعات الأرباح وأنه من الأسباب الرئيسة لانخفاض القيمة، عدم التقدير الدقيق للقيمة الاستخدامية، وأوصت الدراسة بضرورة تقدير القيمة الاستخدامية بكل دقة لتقليل اثر الانخفاض على توزيعات الأرباح.

### المطلب الثاني : محل الدراسة من الدراسات السابقة

سيتم تحديد موقع الدراسة الحالية من خلال عرض أوجه التشابه و أوجه الاختلاف بينها و بين الدراسات السابقة المحلية و الاجنبية .

تتشابه هذه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في تركيزها على انخفاض قيمة الأصول ، كما هدفت إلى دراسة القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول .

اختلفت هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في تسليط الضوء على الاعتراف المحاسبي لانخفاض القيمة ، في حين معظم الدراسات السابقة تطرقت إلى دراسة الإفصاح المحاسبي مثل دراسة ( محمد نواف حمدان عابد 2006 ) ، و كذلك إلي دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي مثل دراسة (قادري عبد القادر 2016 ) و دراسة (دراسة نايلي يوسف ( 2013 – 2014 )

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في تركيزها علي عدة نواحي من حيث أدوات الدراسة التطبيقية التي اعتمدت المقابلة الشخصية مع المهنيين وطرح مجموعة من الأسئلة من أجل الوصول إلى أهداف الدراسة و هذا لا نجده في الدراسات السابقة و إن كان فقد أشار إليها بشكل جزئي .

استفاد الطالبة من هذه الدراسات السابقة من عدة نواحي منها :

- تحديد مباحث الدراسة الحالية و وضع الخطة البحث إسنادا عليها؛
- استفادة مطلقة من المعلومات المتضمنة في الدراسات السابقة في تشخيص إشكالية الاعتراف والقياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول ؛

- توجهت إلى الكثير من المراجع المتعلقة بالموضوع مباشرة إلى جانب ذلك ساعدت في تحديد محاور الدراسة التطبيقية؛  
و يمكن تلخيص ذلك في الجدول الموالي :

الجدول 1 يوضح المقارنة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

المجال	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
بيئة الدراسة (مكان الدراسة)	تمت الدراسات في مناطق مختلفة، القاهرة ، سورية ، فلسطين .	تمت الدراسات الحالية بمدينة ورقلة بمؤسسة اتصالات الجزائر .
الموضوعات	تناولت الدراسات السابقة موضوع من نواحي متعددة منها: - اشكالية القياس و الافصاح المحاسبي - معالجة انخفاض قيمة الاصول - تقييم الاصول	ركزة هذه الدراسة على الاعتراف والقياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول .
الأدوات المستعملة	- أغلب الدراسات اعتمدت على الاستبيان	- أعتمد في هذه الدراسة على المقابلة .

المصدر ( من إعداد الطالبة )

### خلاصة الفصل :

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الدراسة النظرية و التطبيقية الخاصة بدراسة إشكالية الاعتراف والقياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول ، واستنتجنا أن انخفاض قيمة الأصول يقصد به زيادة القيمة الدفترية عن القيمة القابلة للاسترداد من استعمال الأصل ، ومن العوامل الأساسية التي تؤدي إلى حدوث الانخفاض عوامل ترجع إلى الأصل ، وعوامل أخرى ترجع إلى تطورات التكنولوجيا والمتغيرات الاقتصادية ، ولا يتم الاعتراف بهذا الانخفاض في الميزانية إلا عند حدوث مؤشرات

## الفصل الثاني

واقع الإعتراف والقياس المحاسبي

لإنخفاض قيمة الأصول

**تمهيد:**

بعد تطرقنا في الفصل السابق إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض في قيمة الأصول سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مؤسسة إتصالات الجزائر ، محاولة منا دراسة إشكالية الاعتراف والقياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول ، وذلك بتوضيح نوع الطبيعة التي ستجرى فيها الدراسة حيث سنتعرض في هذا الفصل إلى مايلي:

**المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة التطبيقية****المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها.****المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة التطبيقية**

سنتناول في هذا المبحث التعريف بالمؤسسة وكل الطرق والأساليب التي من خلالها نستطيع الأجابة على التساؤلات والوصول إلى الأهداف المسطرة للعينه محل الدراسة

**المطلب الأول: ماهية مؤسسة إتصالات الجزائر****1-معلومات عن المؤسسة**

**تعريف المؤسسة:** شركة اتصالات الجزائر هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات طابع تجاري حديثة النشأة، تأسست بموجب قانون 03/2000 المؤرخ في 05 أوت و تعتبر شركة ذات أسهم برأس مال قدره خمسون ألف دينار جزائري بدأت نشاطها رسميا في 01 جانفي 2003 لها مواقع متعددة و مديريات عملاتية منها مديرية ورقلة تتوجد بوسط المدينة حي رواج عبد الرحمان ذات موقع استراتيجي يتمثل نشاطها في الهاتف الثابت السلكي و اللاسلكي و تقديم خدمة الانترنت تسعى الدولة إلى توزيع وزيادة مهامها وسلطتها لتتمكن من تسيير أنشطتها بنفسها دون العودة إلى المديرية الإقليمية ما يؤدي الزيادة الإنتاجية وتحسين الأداء الكلي للمؤسسة وهي تقوم بتسيير أربع وكالات تجارية وهي ورقلة، حاسي مسعود، تقرت، تماسين.

اتصالات الجزائر شركة نشأة بعد إعادة هيكلة قطاع البريد والمواصلات، وهي شركة عمومية ذات أسهم برأسمال افتتاحي قدره 100 مليون دينار جزائري بعدد أسهم بلغ 20.000 سهم، ثم رفع رأسمالها فيما بعد سنة 2005 إلى 50 مليار دينار جزائري بعدد أسهم بلغ 10.000.000 سهم، تعمل في قطاع الاتصالات السلكية واللاسلكية، تغطي كل التراب الوطني ومقرها الاجتماعي بالجزائر العاصمة بالطريق الوطني رقم 05 الديار الخمس، المحمدية 16211 وعمر المؤسسة قانونا محدد بتسع وتسعين سنة وفق هذا المرسوم الذي حدد نظام المؤسسة على أنه مؤسسة عمومية اقتصادية تحت صيغة قانونية لمؤسسة ذات أسهم برأسمال اجتماعي والمسجلة في المركز السجل التجاري يوم 11 ماي 2002 تحت رقم 02B00108083.

حيث موقع المؤسسة الالكتروني يكون كالتالي: [www.algeriatelecom.dz](http://www.algeriatelecom.dz)

### مجمع اتصالات الجزائر:

يعبر مجمع اتصالات الجزائر عن مجموعة من الشركات وهي:

اتصالات الجزائر "موبيليس": مختصة في الهاتف الخليوي، حيث تعتبر موبيليس أهم متعاملي

النقال في الجزائر من خلال تغطيتها 98% وكذا عدد الزبائن الذي تعدى 10 ملايين مشترك.

اتصالات الجزائر لانترنت "جواب": المختصة في تكنولوجيات الانترنت، حيث أوكلت له مهمة تطوير وتوفير الانترنت ذو السرعة الفائقة، وللإشارة فكل قطاعات النشاط الكبرى في البلاد (التعليم العالي، البحث، التربية الوطنية، التكوين المهني، الصحة، الإدارة المحروقات، المالية، ...) مربوطة بشبكات الانترنت Intranet بمقرات الربط بالانترنت عن طريق شبكة "جواب".

اتصالات الجزائر الفضائية: المختصة في تكنولوجيات الساتل والأقمار الصناعية.

أهداف مؤسسة اتصالات الجزائر:

تطوير الشبكة الوطنية للاتصالات السلكية واللاسلكية وضمان توصيل هذه الخدمات بالجودة و السرعة الفائقة؛

✓ إنشاء وتشغيل قاعدة الاتصالات وإدارة جميع أوجه الترابط الشبكي بين البنوك والمؤسسات المالية

والإدارية عبر الوطن؛

✓ رفع نوعية ونطاق الخدمات المقدمة للوصول لثقة العميل وخدمته بشكل متميز بما يسمح للمؤسسة من

من رفع قدرتها ومكانتها التنافسية.

1- التقسيم الهيكلي لمؤسسة اتصالات الجزائر:

ينبثق عن المؤسسة لاتصالات الجزائر الأم مجموعة من المديريات الجهوية والتي بدورها تراقب عمل المديرية العملية، وعددها ثلاثة

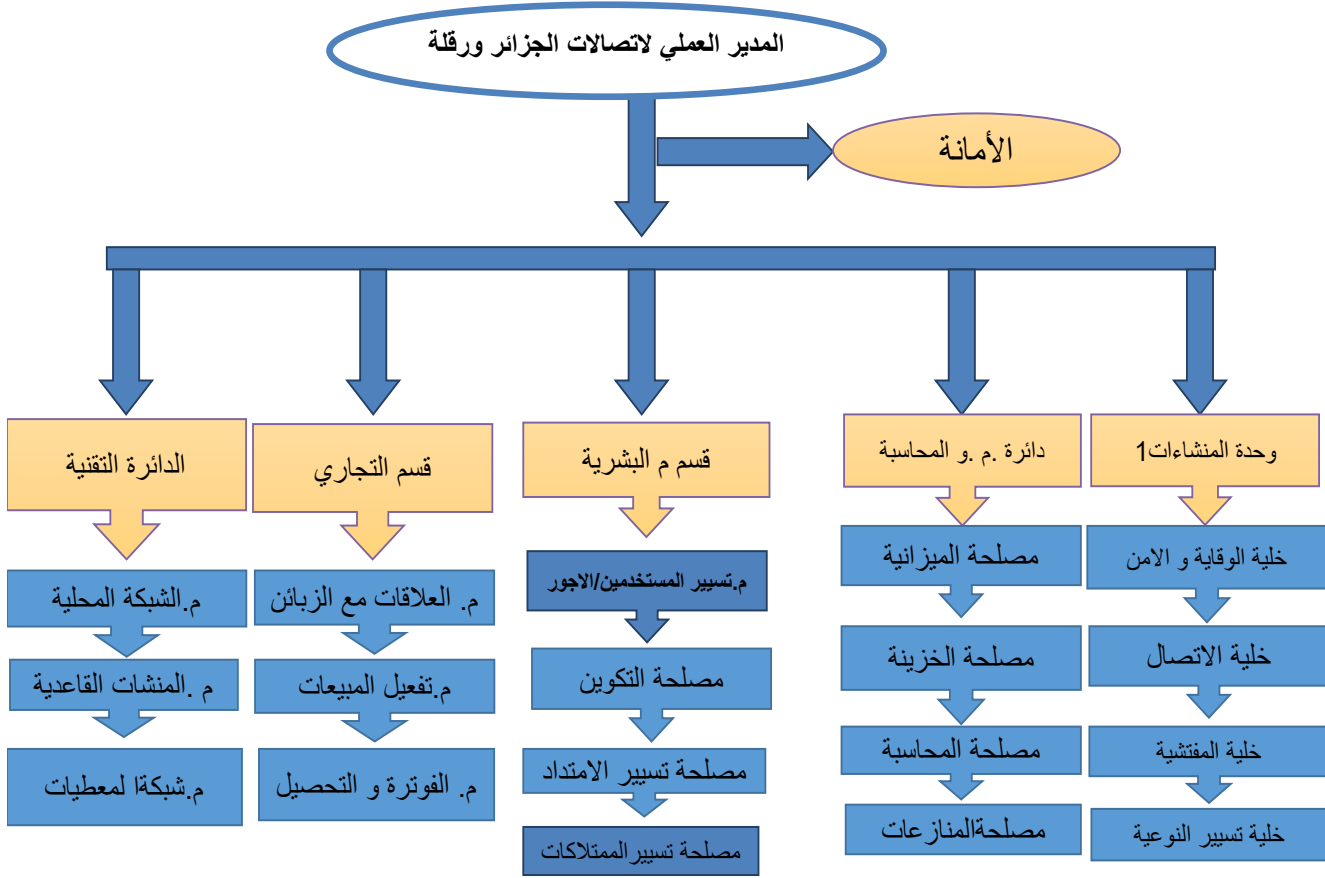
عشرة مديريةية جهوية وهي منتشرة في الولايات الجزائر العاصمة، تيزي وزو، سطيف، بشار، ورقلة، وهران، عنابة، قسنطينة، الشلف، الأغواط، باتنة، البليدة، تلمسان، ويلها في الترتيب المديرية العملية وبعدها الوكالات التجارية والتي هي في تواصل تام معها، وتمون وفق المحطط التالي:



الشكل (01): التقسيم الهيكلي لمؤسسة اتصالات الجزائر

## 2- الهيكل التنظيمي للمؤسسة :

إن الهيكل التنظيمي للمؤسسة يبين لنا أهم المسؤوليات تبعا للمصالح، وكذا التنظيم الواجب إتباعه في تسيير العمل، وهذا ما سنتطرق له في ذكر المصالح الموجودة في المؤسسة ومهام كل مصلحة .



الشكل (02): الهيكل التنظيمي للمؤسسة

### المطلب الثاني: أدوات الدراسة

- **المقابلة الشخصية:** إتمدنا أسلوب المقابلة الشخصية مع المحاسب ، وهذا للحصول على المعلومة مباشرة من أجل طرح الأسئلة للوصول إلى إجابات صحيحة وسليمة تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة .
- **تحليل الوثائق:** كذلك إتمدنا على تحليل القوانين والمراسيم المعتمد عليها
- **قائمة الإستقصاء:** وهي قائمة تحتوي على مجموعة من الأسئلة قمنا بطرحها على المحاسب



### المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها

من أجل السير في موضوع الدراسة ألا وهو إشكالية الإعراف والقياس المحاسبي لإنخفاض قيمة الأصول في المؤسسة محل الدراسة كان لابد من معرفة واقع الإعراف والقياس المحاسبي في المؤسسة، وهذا ما سوف يتم التطرق له في هذا المطلب من خلال أربعة فروع .

#### المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

##### الفرع الأول: الاعتراف المحاسبي لإنخفاض قيمة الأصول في المؤسسة

بالنسبة للاعتراف يستلزم على أي بند يدخل للنظام المحاسبي الخاص بالمؤسسة يجب أن يكون بسند هذا أساس الاعتراف لدي اتصالات الجزائر

• بعض الأصول لا توجد عن طريق فاتورة أو عن طريق محضر تنازل، يجب أن يكون لديها سند واضح مثلا: في إعادة التقييم يوجد لجنة خاصة تجتمع لتقوم بإعادة التقييم لإخراج محضر به جميع البيانات اللازمة من أجل الاعتراف بحركة معينة

• وضع ملف بالنسبة لإعادة تقييم و إرساله لكل مديرية ملف خاص بها، به جميع المعلومات بالتفصيل

• حضور العقود بمعنى لا تقام أي عملية بدون وثائق وتكون لديها موثوقية حتي يتم الاعتراف بها

##### الفرع الثاني: القياس المحاسبي لإنخفاض قيمة الأصول في المؤسسة

القياس يقوم به الخبير العقاري و خبير القياس .

مثلا: خبير التقييم يقوم بالقياس، أما الخبير العقاري يحدد قيمته في السوق بعد توفير التقارير تقوم اللجنة بمقارنة قيمة العقار في السوق مع قيمته الحالية في الجرد المحاسبي بعد الإنتهاء من هذه الإجراءات يبعث تقرير الى اللجنة المركزية ومنه نستنتج أن هناك إجراءات متبعة وصارمة في الاعتراف والقياس المحاسبي بالنسبة لإعادة التقييم أما بالنسبة للاعتراف بالأصول هو على أساس الإثباتات بالفاتورة.

مثل: المخزونات والاستثمارات ... الخ يجب أن تثبت بوثائق حتى تدخل في بنود المحاسبة لذا الاعتراف والقياس المحاسبي مهم جدا في المحاسبة .

• حتى يتم الاعتراف بها يجب أن تكون موافية للشروط وأغلب شيء يكون بملفات خاصة بالاستثمارات.

• أما بالنسبة للمخزونات أو الخدمات ... لا تكون أهمتها كبيرة بحكم قيمتها أو مبلغها الصغير.

##### الفرع الثالث: عرض اعادة التقييم التي حدثت في مؤسسة اتصالات الجزائر

للقيام بعملية إعادة التقييم في مؤسسة اتصالات الجزائر يجب أن يتوفر خبراء

وهي نوعان :

1- إعادة تقييم ظرفية

2- إعادة تقييم سنوية

#### أولاً: إعادة تقييم ظرفية

**مثال 1:** بحكم أن الشركة كانت عمومية وأصبحت خاصة في سنة 2012 قامت المؤسسة بإعادة التقييم عقاراتها بطريقة غير قانونية لانها مرخصة بأمر من المؤسسة الأم (المركزية) في هذه الحالة المؤسسة يجب توفير بعض الشروط:

- خبراء مختصين ( خبير عقاري وخبير قياسات )
- يجب أن تكون إعادة التقييم بأمر من لجنة مركزية وتبنى قراراتها على خبراً
- بالنسبة للخبير العقاري لديه التقرير الخاص به وخبير القياسات لديه التقرير الخاص به بالإضافة لتقرير الخاص بالجنة التي تتخذ قرارها بناء على التقارير السابقة (تقرير الخبير العقاري وتقرير خبير القياسات) للقيام بعملية إعادة التقييم.
- مثال 2:** نظرا لعدم العتماد الفوري للجرد في بداية نشاط الشركة سنة 2003 بعد تغيير شكلها القانوني بحكم أنها كانت شركة عمومية وأصبحت شركة ذات أسهم في هذه المرحلة حدثت إشكالية هي: يجب الفصل مابين البريد والاتصالات والوزارة (المديرية) بمعنى تقسيم الميزانية الى ثلاثة. الإشكالية هنا تكمن في فصل الممتلكات فطلبت وقت كبير في فصلها عن بعض لهذا السبب تطلب توقيف الجرد لعدة سنوات
- في سنة 2006 قامت المؤسسة بالجرد لأول مرة بعد التقسيم (الفصل) وقوع مشكل في الجرد وظهور أخطاء، من بين هذه الأخطاء:
- 1- بعض الاستثمارات نسيت بمعنى أنها لم تدخل في الميزانية نستطيع في هذه الحالة إعطاءها قيمة 0 وعند اكتشافها يجب إعطائها قيمة هنا وقعت المؤسسة في إشكالية هي أنها وجدت قيمة لبعض الاستثمارات والبعض الآخر لم تجد قيمتها
- 2- الشركة الألمانية بعدما قامت بالتقييم التقني وقعت في خطأ هو : بعض الأجهزة وبعض الاستثمارات وضعت قيمتها بالأورو وبالدولار ولم تذكر العملة هنا المحاسب اعتبرها بالدينار الجزائري.

### ثانياً: إعادة تقييم سنوية

**مثال 1:** إعادة تقييم المخزون تقام كل سنة وتوجد 3 انواع بالنسبة لمؤسسة اتصالات الجزائر

- 1- المخزون العادي.
  - 2- المخزون النائم: هو المخزون صالح الاستعمال لكنه بطئ أي قليل الحركة مثلا تستعمل مرة كل 3 سنوات بسبب تغيير تكنولوجيا .
  - 3- المخزون الميت.
- تكون لها كل سنة مؤونة بالنسبة للنائم تكون له 50% مؤونة أما الميت تكون له 100% مؤونة.
- الفرع الرابع: أسئلة والإجابة عليها التي طرحت عند المقابلة**
- 1- إلى أي مدى يمكن تطبيق متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي لانخفاض القيمة ؟
  - تطبق على اساس التعليمات الموجهة من طرف المؤسسة الأم لأن القرارات مركزية وهي وفق النظام المحاسبي المالي .
  - 2- ماهي اسباب عدم تطبيق بما جاء فيه Scf عن انخفاض القيمة والذي ينطبق تقريبا على المعيار المحاسبي الدولي 36 ؟
  - من الأسباب عدم تطبيق بما جاء فيه Scf عن انخفاض القيمة والذي ينطبق تقريبا على المعيار المحاسبي الدولي 36 هو عدم التعامل الفوري مع التنازل عن الاستثمارات التالفة لأن أغلب القرارات مركزية على الرغم من وجود رقابة داخلية لتسيير الإستثمارات

- 3- فيما تتمثل إشكالية تطبيق متطلبات الاعتراف والقياس؟
- أمور تقنية يقوم بها التقنيين بالمقابل يجب تحويلها الى قيمة مالية التي يقوم بها المحاسب، هنا يجب الإلتقاء بين المحاسب والتقني لكن هذه المقابلة لا توجد في المؤسسة .
  - عدم توفر أطر قانونية التي تحدد خبراء مختصين مثلا: من الممكن وجود خبير عقاري وخبير تقييم وخبير المناجمة، لكن لا يوجد خبراء في الأمور التقنية خاصة بالمؤسسة اتصالات الجزائر .
  - لا يوجد التصرف الانفي في إعادة التقييم الاستثمارات التي أهتكت قبل انتهاء مدته النفعية مثل: إتلاف الأجهزة الإلكترونية
- 4- هل تقوم بتغيير قيم الاستثمارات بالزيادة أو النقصان في النظام الإلكتروني المسير لممتلكات الشركة؟
- لا يقوم المكلف بتسيير الممتلكات بأي تغيير على قيم الاستثمارات في النظام الإلكتروني .
- 5- هل يوجد لديكم كتيب إجراءات خاص بتسيير الممتلكات في الشركة؟
- نعم يوجد
- 6- إن وجد هذا الكتيب هل يوجد به جزء يتكلم على إنخفاض قيمة الممتلكات خاصة الإستثمارات؟
- نعم
- 7- هل لديكم السلطة على المستوى المحلي في تقرير أو إتخاذ قرار بتخفيض ورفع قيمة استثمار؟
- لا
- 8- في هذا الجانب من تسييركم للممتلكات ما علاقة المحاسب معكم؟
- المحاسب يقوم بالتسجيل المحاسبي لهذه الزيادة أو النقصان.
- 10- هل البيئة الجزائرية تخدم متطلبات القيمة العادلة؟
- \*بالنسبة للبيئة الجزائرية والقيمة العادلة: من بين الشروط المهمة في إعتداد القيمة العادلة كأساس للقياس هو وجود سوق مالية نشطة تحدد من خلاله القيمة الحقيقية أو القيمة العادلة للأصل لكي يكون التقييم صادق على الأقل بما نسبته 80% . لذلك لا يمكن أن يطبق التقييم بالقيمة العادلة في البيئة الجزائرية لعدم وجود سوق نشط بها .
- ملاحظة:**
- بالنسبة لمؤسسة اتصالات الجزائر من المفروض أنها تقوم بإعادة التقييم كل سنة، لكن ليست مطبقة 100%. في سنوات سابقة النظام القديم PCN لا يسمح بإعادة التقييم لكن النظام الجديد Scf يسمح ولكن في أوطر مثلا: بالنسبة لإعادة تقييم إدارة الأرباح باستخدام محررات خبير تضخم الاستثمارات بطريقة قانونية وهنا هذا التضخم يأتري على القوائم المالية .

### المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة الفرع الأول: نتائج الدراسة

بناء على أننا صادفنا صعوبات في الحصول على دراسة تطبيقية حقيقية تظهر السير الفعال لعملية تقييم التثبيات في نهاية السنة لجأنا إلى المعطيات الخاصة بهذه المؤسسة لسنة 2014 وللتغلب على هذه الصعوبة إرتأينا الاعتماد على الوثائق التي تقوم بسير وفقها مؤسسة إتصالات الجزائر الصادرة عن المؤسسة المركزية .

#### المعالجة المحاسبية لإنخفاض القيمة بالنسبة لمؤسسة إتصالات الجزائر

تقوم مؤسسة إتصالات الجزائر بمعالجة إنخفاض القيمة وفق المرسوم الذي جاء به النظام المحاسبي المالي SCF وهي كالآتي:

المادة 5-112 من SCF « يقدر الكيان عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته . وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر، فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.»

المادة 6-112 من SCF « تقييم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية

• ثمن البيع الصافي للأصل هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن

ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف الخروج .

• القيمة النفعية لأي أصل هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من إستعمال الأصل

بشكل متواصل و التنازل عنه في نهاية مدة الإنتفاع به .

المادة 7-112 من SCF « عندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للإهلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل. وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل، خسارة في القيمة .

المادة 8-112 من SCF « تثبت خسارة قيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور وبإدراج عبء في الحسابات .

المادة 9-112 من SCF « يقدر الكيان عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن

الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد

موجودة أو أنها انخفضت. وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل .

المادة 121-20 من SCF « ... يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه. ( أنظر الملحق رقم 01 )

#### التطبيق داخل مؤسسة إتصالات الجزائر:

- تقوم اتصالات الجزائر بتقييم ممتلكاتها وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF .
  - تقديرات قيم الأصول في حالة الارتفاع والانخفاض تقوم بها اللجنة المركزية للجرد لتكون أكثر دقة و موثوقية .
  - إذا أخذ قرار بأن تتم عملية التقييم على المستوى الداخلي يجب التعبير عنها من أشخاص ذوي كفاءة من أجل مصداقيتها.
  - إذا كانت عملية التقييم تتطلب مكتب خارجي مختص، الإدارة المركزية تقوم بالتعاقد مع أطراف خارجيين للقيام بهذه العملية وفق الشروط المحددة .
  - بعد تقديرات قيم ممتلكات المؤسسة :
  - في حالة الزيادة لا تسجل بالنسبة للمؤسسة .
  - أما في حالة النقصان تسجلها إجباري .
- أما بالنسبة ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF بالنسبة للزيادة سمح بحرية الاختيار تسجيلها. ( أنظر الملحق رقم 2، 3 )

#### الفرع الثاني: مناقشة النتائج

- يوجد توافق بين المعيار المحاسبي الدولي 36 وما نص عليه النظام المحاسبي المالي فيما يخص انخفاض القيمة .
- لا تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على متطلبات القيمة العادلة مما أدى إلى الإعتماد على التكلفة التاريخية . ذلك لعدم وجود سوق نشط .
- الأهمية البالغة لتقييم لبعض الأصول بالنسبة للمؤسسة، والإجراءات والقوانين الصارمة التي تسيّر وفقها المؤسسة بالنسبة للإعراف والقياس . وذلك لضمان مصداقيتها وموثوقيتها .
- تكمن إشكالية الإعراف والقياس المحاسبي في عدم توفر خبراء مختصين للقيام بعملية القياس .
- كذلك عدم التعامل الفوري مع التنازلات .
- إن المؤسسة الجزائرية للاتصالات تقوم على نوعين لإعادة تقييم ممتلكاتها وهما :
  - إعادة تقييم سنوية .
  - إعادة تقييم ظرفية .
- طريقة التكلفة التاريخية تتيح للمؤسسة تطبيق اختبار انخفاض القيمة .

- لا يمكن تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية لعدم وجود سوق نشط بها، زد على ذلك التناقض الواضح الواضح بين التشريعات بالبيئة الجزائرية . القوانين الجبائية تعترف فقط بالتقييم بالتكلفة التاريخية أما قوانين الممارسات المحاسبية (Scf) فقد وضعت أطر لذلك و أجازت التقييم بالقيمة العادلة وهذا راجع للقوانين الإرتجالية التي تدرس بجدية قبل وضعها ومع ذلك علينا الإشارة إلى كون الجدلية في المفاضلة في التقييم بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية جدلية عالمية وليست جزائرية فقط فالعالم كله في جدل حول ذلك خاصة بعد الأزمات التي ضربت كبرى الأسواق العالمي وتفشي ظاهرة إدارة الأرباح و التلاعبات المحاسبية وكل ذلك سببها التقديرات الشخصية و المرونة الزائدة التي كرستها المعايير الدولية لذلك إتجه الكثير إلى الدعوة إلى إعادة النظر في التقييم بالقيمة العادلة .

خلاصة الفصل:

يشغل موضوع الانخفاض في القيمة الكثير من الهيئات المختصة والمهتمة بالمعايير المحاسبية الدولية، لأن هذا الإنخفاض الغير متوقع في القيمة غالبا ما يكون له عدة أسباب منها الإبداع التقني والتكنولوجي ودخول منافسين جدد في السوق ... إلخ

لقد تناولنا في هذا الفصل الدراسة التطبيقية ل إشكالية الإعراف والقياس المحاسبي لإنخفاض قيمة الأصول لمؤسسة إتصالات الجزائر، مديرية ورقلة، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، و المبحث الثاني إلى تحليل نتائج الدراسة و مناقشتها، حيث خلصت الدراسة على أن مؤسسة إتصالات الجزائر تواجه بعض الإشكاليات التي لم تتوفر في البيئة المحاسبية، وأن أغلب توجيهات تأنيهم من المؤسسة المركزية، كما أنها تطبق ما جاء به النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق تقريبا مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 36.





**الخاتمة :**

وفي الأخير إن المؤسسة الجزائرية في معالجة انخفاض القيمة تعتمد على ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF والذي ينطبق نوعا ما على المعيار المحاسبي الدولي IAS 36 . وذلك من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية وأيضا بالنسبة للدراسة الميدانية وقمنا بدراسة "إشكالية الإعراف والقياس المحاسبي لإنخفاض قيمة الأصول في البيئة المحاسبية الجزائرية" حيث توصلت الدراسة أن الانخفاض في القيمة يمس التثبيات فقط دون غيرها من الأصول حيث يحدث الانخفاض نتيجة وجود مؤشرات سواء داخلية مثل: التطورات التكنولوجية . أو الخارجية مثل: تغيرات في البيئة القانونية أو السوقية المحيطة به، وعند توفر هذه المؤشرات يتم القيام بالمقارنة بين القيمة الدفترية للأصل والقيمة القابلة للاسترداد .

كذلك عدم الاعتماد على طريقة القياس بالقيمة العادلة لتحديد الانخفاض بسبب غياب سوق النشاط في البيئة المحاسبية الجزائرية . كما توصلت الدراسة إلى نتائج يمكن عرضها في النقاط التالية:

**1- إختبار الفرضيات:**

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

**• الفرضية الأولى:**

متطلبات الاعتراف متاحة نسبيا في البيئة المحاسبية الجزائرية .

**• الفرضية الثانية :**

تم التأكد من صدق الفرضية الرابعة أي أنه يتم الاعتماد على مؤشرات لاثبات انخفاض قيمة الأصول .

**• الفرضية الثالثة :**

تم التأكد من صدق الفرضية أي أنه يتم تطبيق إجراءات وقواعد المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة .

**• الفرضية الرابعة:**

تم التأكد من صحة الفرضية المؤسسة تواجه إشكالية أثناء إعادة التقييم .

**2- النتائج :**

- أن الإشكالية التي تواجهها المؤسسة الجزائرية في التقييم هي عدم توفر خبراء مختصين
- أن عملية إعادة تقييم الأصول ضرورية داخل المؤسسة لما لها من مزايا في إظهار القيمة الحقيقية التي يجب أن يظهر بها الأصل في نهاية السنة المالية .
- أن المؤسسة الجزائرية تطبق بما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF في معالجة انخفاض القيمة وهو مطابق نوعا ما لما جاء في المعيار الدولي 36 .
- أن طريقة تقييم بالقيمة العادلة لا يمكن تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية لعدم وجود سوق نشط مما يؤدي إلى الاعتماد على التكلفة التاريخية .

**3- التوصيات:**

تتمثل أهم التوصيات المتعلقة بالدراسة في النقاط التالية:

- تقديم تحفيزات جبائية للمؤسسات التي تقوم بالاعتراف بخسائر القيمة .
- تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي .
- العمل على تفعيل السوق المالي في الجزائر .

**4- أفاق الدراسة :**

إن موضوع الاعتراف والقياس المحاسبي لما له من أهمية بالغة في الوسط الاقتصادي، وما هو واضح في الجزائر عدم توفر البيئة الملائمة لتطبيق بعض الجديد في النظام المحاسبي المالي منها نقص أو انعدام الخبراء المختصين في عملية القياس في البيئة الجزائرية، و كذلك القياس بالقيمة العادلة، والإشكالية التي تبقى مطروحة، ما هي العوائق التي تقف في

طريق السوق النشطة، هل واضحة أم مبهمة وخلق الحلول في أقرب الأجل لمواكبة التطور والنظر إلى المستقبل .

قائمة المراجع

## مراجع باللغة العربية

### (أ) الكتب:

- 1- أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة العربية الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 2- حسين قاضي -مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- 3- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 4- طارق عبد العال حماد، معايير المحاسبة الدولية، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
- 5- طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002.
- 6- لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية maison d édition pour 1 enseignement et la formation، الجزائر، 2012.
- 7- محسن بابقي عبد القادر، المحاسبة الدولية، حقوق الطبع والنشر محفوظة لجامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، 2013.
- 8- وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، من منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنيمارك، 2007.

### (ب) الأطروحات:

- 1- رواصل صالح، الإعراف والقياس للأصول غير جارية وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2014.
- 2- كرييع سعاد، إشكالية القياس المحاسبي عن إنخفاض قيمة التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017.
- 3- محمد نواف حمدان عابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن إنخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006.
- 4- محمد عبد القادر بورزيق، أثر تطبيق القيمة العادلة على قياس عناصر التثبيات، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2017.
- 5- نايلي يوسف، معالجة الانخفاض في قيم الأصول حسب النظام المحاسبي المالي ومطابقته مع معيار المحاسبة الدولي رقم (36) بالنسبة للتثبيات العينية والمعنوية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2014.

**الجرائد والمجلات:**

- 1- جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين، مجلة جامعة الأزهر، العدد A-1، غزة، 2007 .
  - 2- سمير الريشاني، انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، سورية، 2007.
  - 3- قادري عبد القادر، قياس انخفاض قيمة الأصول وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، دراسة مقارنة مع النظام المحاسبي المالي، مجلة دفاتر بوادكس، العدد 6، مستغانم، 2016 .
  - 4- مأمون حمدان، جمعية المحاسبين القانونيين، IAS 36 ، سورية .
- مراجع باللغة الأجنبية:**

1- IFRS، foundation، IAS 16، London ،2003 .


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

3-Narumiya tetsuya: the relation between Impairment Loss and Corporation Tax Law . Reports of School Humanity –Oriented Science and Engineering Journal (2005)

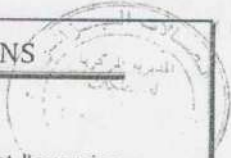
4-Rong –Ruey Duh Wen –Chih Lee .and Ching –Chieh Lin: Reversing an impairment loss and earnings management: the role of corporate governance ,the International Journal of Accounting (2009) .

# قائمة الملاحق

## الملحق رقم (01) أهم المواد القانونية للمعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة



### PROCEDURE DE LA GESTION DES IMMOBILISATIONS



#### 4.3.4. MODE DES UNITES DE PRODUCTION

Cette méthode consiste à amortir simplement l'utilisation du bien pendant l'exercice sur sa capacité globale ; soit en déterminant le coût de l'unité d'œuvre soit par simple division.

**Exemple :**

Une entreprise a acquis, le 01/01/N, une installation 20 000 000 DA pouvant fonctionner pendant 15 000 heures. Lors de chaque utilisation de l'installation, le nombre d'heures d'utilisation est noté. En N : 3 600 heures. Selon les experts de la société, l'installation devrait avoir une durée de vie de 5 ans.

Le mode d'amortissement le plus approprié dans ce cas est le mode des unités de production. L'unité de production serait le nombre d'heures d'utilisation. Chaque année la société devra amortir la valeur amortissable du bien en fonction du nombre d'heures effectuées dans l'année sur le nombre d'heures totales.  
Pour N :  $20\,000\,000 \times 3\,600 / 15\,000 = 4\,800\,000$ DA.

La société aurait pu tout de même utiliser le mode linéaire pour une durée de 5 ans ( $20\,000\,000 / 5 = 4\,000\,000$ ).

**Remarque 1 :** Algérie Télécom applique le mode linéaire. Le plan d'amortissement est appelé, cependant, à être revu et corrigé dans le cas où la société procède à la réévaluation des immobilisations (catégories ciblées) ou à la constatation des pertes de valeur.

**Remarque 2 :** Les dotations sont générées automatiquement à partir du système. La DCP peut lancer mensuellement cette opération mais l'accord de la direction de la comptabilité est nécessaire car les opérations d'enregistrement comptable doivent être clôturées au plan comptable.

#### 5. EVALUATION DU PATRIMOINE - PERTE DE VALEUR

##### 5.1. DISPOSITIF REGLEMENTAIRE - PRINCIPAUX ARTICLES

Arrêté du Ministre des finances du 26/07/2008 - Article 112-5 de l'annexe du SCF :

"Une entité apprécie à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. S'il existe un tel indice, l'entité estime la valeur recouvrable de l'actif".

Arrêté du Ministre des finances du 26/07/2008 - Article 112-6 de l'annexe du SCF :


"La valeur recouvrable d'un actif est évaluée à la valeur la plus élevée entre son prix de vente net et sa valeur d'utilité.

**Pôle Administration et Finances**


23

## الملحق رقم (02)

## طريقة التسيير داخل مؤسسة إتصالات الجزائر



### PROCEDURE DE LA GESTION DES IMMOBILISATIONS



Le prix de vente net d'un actif est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, diminué des coûts de sortie.

La valeur d'utilité d'un actif est la valeur actualisée de l'estimation des flux de trésorerie futurs attendus de l'utilisation continue de l'actif et de sa cession à la fin de la durée d'utilité".

Arrêté du Ministre des finances du 26/07/2008 - Article 112-7 de l'annexe du SCF :

"Lorsque la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable nette d'amortissement, cette dernière **doit** être ramenée à la valeur recouvrable. Le montant de l'excédent de la valeur comptable sur la valeur recouvrable constitue une **perte de valeur**".

Arrêté du Ministre des finances du 26/07/2008 - Article 112-8 de l'annexe du SCF :

"La perte de valeur d'un actif est constatée par la diminution dudit actif et par la comptabilisation d'une charge".

Arrêté du Ministre des finances du 26/07/2008 - Article 112-9 de l'annexe du SCF :

"A chaque arrêté des comptes, l'entité apprécie s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours des exercices antérieurs n'existe plus ou a diminué. Si un tel indice existe, l'entité estime la valeur recouvrable de l'actif".

Arrêté du Ministre des finances du 26/07/2008 - Article 121-20 de l'annexe du SCF :

"... Une entité est **autorisé** à comptabiliser sur la base de leur montant réévalué les immobilisations corporelles appartenant à une ou plusieurs catégories d'immobilisations qu'elle aura préalablement définies".

**5.2. MISE EN ŒUVRE AU SEIN D'ALGERIE TELECOM**

Algérie Télécom est tenue d'effectuer une évaluation de ses biens à travers des tests de dépréciation conformément au Système Comptable Financier (SCF).

Ces évaluations sont effectuées pour apprécier la valeur économique des biens et ainsi afficher sur les états financiers des estimations les plus justes possibles. Cette forme d'évaluation a pour objectif de fiabiliser les valeurs inscrites dans les états financiers et par la même d'assurer leur sincérité.

Cette tâche incombe à la Commission Centrale des Inventaires.

Si l'évaluation devra se faire au niveau interne, elle doit désigner formellement les personnes compétentes en la matière en vue de sa réalisation dans les délais appropriés.

---

**Pôle Administration et Finances**

12

الملحق رقم (03)

تكملة طريقة التسيير داخل المؤسسة





## PROCEDURE DE LA GESTION DES IMMOBILISATIONS

Si cette tâche devra être confiée à un cabinet externe spécialisé, la direction centrale du patrimoine devra élaborer le cahier des charges y afférent. A défaut, la commission centrale des inventaires devra engager un cabinet spécialisé sur la base des termes de référence bien définis.

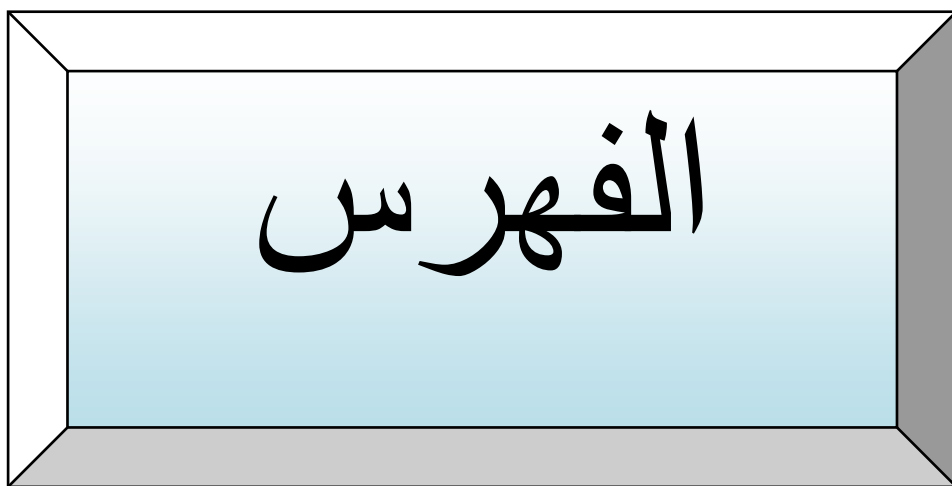
A l'issue de ces évaluations, toutes **les moins-values** doivent faire l'objet de constatation de pertes de valeur.

Par contre, en ce qui concerne **les plus-values**, aucune obligation n'est faite aux entreprises de les constater. C'est un choix laissé à la libre appréciation de la société.

Il est donc nécessaire que certaines informations soient mentionnées lors des inventaires de fin d'exercice pour déterminer la valeur économique des biens. Il s'agit, notamment, de la durée d'utilité qui est parfois inférieure à la durée de vie restante.

La comptabilisation des écarts d'évaluation (plus-value ou moins-value) entraîne nécessairement des obligations comptables pour lesquelles la direction de la comptabilité doit en tenir compte.

Ces obligations sont définies dans les textes du SCF. Il convient de s'en référer.



II	الإهداء
III	الشكر
IV	قائمة المحتويات
V	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
V	قائمة الملاحق
أب	المقدمة

### الفصل الأول: الأدبيات النظرية و التطبيقية للدراسة

12	تمهيد
12	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
12	المطلب الأول: ماهية انخفاض الأصول وطرق قياسه
	المطلب الثاني: الإعراف بانخفاض قيمة الأصول و أدوات معالجته محاسبيا
17	
21	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية
21	المطلب الأول: الدراسات السابقة
25	المطلب الثاني: محل الدراسة من الدراسات السابقة
27	خلاصة الفصل الأول

### الفصل الثاني: واقع الاعتراف والقياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول

29	تمهيد
	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة التطبيقية
30	
30	المطلب الأول: جمع الوثائق والمعلومات
33	المطلب الثاني: أدوات الدراسة

المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة ومناقشتها ..... 33

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة ..... 33

المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة ..... 37

خلاصة الفصل الأول ..... 40

الخاتمة ..... 41

قائمة المراجع ..... 44