



جامعة قاصدي مرياح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية و جبائية معمقة

بغنوان

معالجة الانخفاض في قيم الأصول حسب النظام
المحاسبى المالي و مطابقته مع معيار المحاسبة
الدولي رقم (36) بالنسبة للتثبيات العينية و
المعنوية

من إعداد الطالب: نايلي يوسف

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ.....

أمام اللجنة المكونة من السادة:.....

(الدرجة العلمية-الجامعة) رئيسا

الأستاذة / بزقاري حياة

(الدرجة العلمية-الجامعة) مؤطرا

الأستاذ / شماخي بوبكر

(الدرجة العلمية-الجامعة) مشرف مساعد

الأستاذة / مهاوة امال

(الدرجة العلمية-الجامعة) مناقشا

الأستاذ / صديقي فؤاد

السنة الدراسية 2013 - 2014

الإهداء

الحمد لله على جزيل عطائه و الشكر له على عظيم نعمه، و الصلاة و السلام على الحبيب المصطفى قرة العين و على آله و صحبه و من تبعهم بإحسان إلى يوم الدين أصدق و أسمى العبارات و أطيب الإهداء إلى من أوصاني بهما ربي برا و إحسانا. إلى أعز ما أملك في الوجود، إلى رمز الحنان و العطاء، إلى الشمعة التي احترقت لتنتير دربي: أمي العزيزة أطال الله عمرها.

إلى من علمني أن الحياة كفاح و الصبر سلاح، إلى من علمني الأسس و المبادئ السامية و الأخلاق الفاضلة، و عاش من أجلي ليراني في هذا المقام: أبي الغالي حفظه الله.

أدامكما الله لنا فخرا و ذخرا على الدوام.

إلى من قاسموني لقمة العيش و دفء البيت و كانوا مصدر ثقة و تشجيع: إخوتي الأعزاء حفظكم الله و أتم جمعنا في الجنان.

إلى أحسن أخت في العالم.

إلى النجوم التي أضاءت سماءنا: رائد صلاح، ياسمين، لينة، خديجة، ریحان، أروى.

إلى من شاركني هذه المغامرة. ^ _____ ^.

و إلى كل من حفظه قلبي و نسيه قلبي سهوا.....

أهديكم أيها الأحبة ثمرة جهدي.

يوسف نايلي

التشكر

قال رسول الله صلى الله عليه و سلم: "من صنع إليكم معروفاً فجازوه، فإن عجزتم عن مجازاته فادعوا له حتى تعلموا أنكم قد شكرتم، فإن الله يحب الشاكرين".

لا يسعني إلا أن أتقدم بوسع الشكر و التقدير إلى من لم تبخل علي بنصائحها و إرشاداتها لإكمال هذا البحث، كما أشكر لها طول صبرها في قراءة و تصحيح فصوله، إلى الأستاذة الفاضلة "مهاودة امال".

و إلى الزميل الذي ساعداني في كتابة هذه المذكرة: "عربي عبد المجيب".

و إلى جميع أساتذة الكلية.

المـلـخـص

تهدف هذه الدراسة إلى تبيين كيفية معالجة انخفاض الأصول حسب النظام المحاسبي المالي ومطابقته مع المعيار الدولي IAS(36) ، ولتحقيق هذا الهدف اعتمدنا على البيانات الثانوية من كتب ومراجع ودراسات حول الإطار العام لهذا الموضوع، بالإضافة إلى الاتجاهات الحديثة، وللتأكد من صحة الفرضيات فقد استخدمنا المنهج الوصفي والاستقرائي مدعمة ببيانات أولية جمعت من خلال وثائق المؤسسة محل الدراسة، و توصلت إلى نتائج أهمها ما يلي:

- 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 و المعنوية و معيار المحاسبة الدولية رقم "36" و هو ما يؤكد النتائج المتوصل إليها في بحوث سابقة و التي ترمي إلى أن مشروع النظام المحاسبي المالي مستلهم من معايير المحاسبة الدولية بالرغم من وجود اختلافات قليلة.

الكلمات المفتاحية : IAS(36) , انخفاض قيمة الأصول , النظام المحاسبي المالي .

ABSTRACT

The present study sets as aim the investigation of how handling the problem of passive decrease according to the financial accountancy system and its conformity with the international norm **IAS (36)**, In order to achieve this goal, we focused on alternative resources from books and studies about the scope of this topic as well as the modern trends. through the present research, we have adapted a descriptor method to confirm our hypothecs supported with initial data collected from documents provided from the company. the results revealed in this show that:

- The process of reassessing the passive is necessary in the company since it has the trait to show the real value of passive as it should be shown at the end of the year.
- The way of handling the decrease in the value of passive according to the financial accountancy system conforms the way of processing this decrease according the norms of international accountancy, especially concerning the decrease of concrete and abstract passive and norm number "36" of the international accountancy as well, which confirms the obtained results in previous researches which purport that the project of the financial accountancy system is inspired from the norms of the international accountancy although the existence of some differences.

Key words: IAS (36), Passive Value Decreasing, financial accountancy system.

الفهرس

III.....	الإهداء
IV.....	الشكر
V.....	الملخص
VI.....	الفهرس
VIII.....	قائمة الجداول
XI.....	قائمة الأشكال البيانية
أ.....	المقدمة
	الفصل الأول: معالجة النظام المحاسبي المالي لانخفاض الأصول حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم "36" .
2.....	تمهيد
3.....	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول انخفاض الأصول
3.....	المطلب الأول: ماهية انخفاض قيمة الأصول حسب النظام المحاسبي المالي و المعيار الدولي رقم "36"
8.....	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لانخفاض الأصول حسب النظام المحاسبي المالي و مطابقته للمعيار "36"
13.....	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لمعالجة الانخفاض في قيمة الأصول
13.....	المطلب الأول: الدراسات السابقة
16.....	خلاصة الفصل الأول:
	الفصل الثاني:دراسة حالة وحدة التل -سطف- .
18.....	تمهيد:
19.....	المبحث الأول : منهجية الدراسة
19.....	المطلب الأول : جمع الوثائق و المعلومات
22.....	المطلب الثاني :تحديد مجتمع العينة
22.....	المبحث الثاني :تحليل بيانات الدراسة الميدانية
22.....	المطلب الأول :نتائج الدراسة

المطلب الثاني : مناقشة النتائج.....24

خلاصة الفصل الثاني27

الخاتمة29

قائمة المصادر والمراجع32

أ- الإشكالية:

نتيجة التحولات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية التي عرفتها الجزائر ، كذا التفكير في الرفع من شأن المحاسبة من خلال تحضير الأطر التنظيمية و القانونية التي تتضمن أن يكون العمل فعالا و مستقلا ، و ضرورة العمل على تطوير الأساليب المحاسبية ، بما يفي باحتياجات المجتمع المالي الجديد في الجزائر ، و مع ظهور جملة من النقائص في المخطط الوطني للمحاسبة ، كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه أو حتى التخلي عنه ، ليحل محله النظام المحاسبي المالي الذي يوفر مجموعة من المزايا.

من جهة أخرى و أمام الاختلافات الطبيعية في المبادئ و المعايير و القواعد المحاسبية ، التي كانت تؤدي إلى نتائج محاسبية مختلفة و أحيانا متعارضة ، فقد أدركت مجموعة من الدول أهمية الحاجة إلى وجوب التنسيق المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة و التماثل و من هنا نشأت فكرة المعايير المحاسبية الدولية ، و التي جاءت بقواعد و أسس تضبط الأعمال و التصرفات و الإجراءات المحاسبية و تضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية و لبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها ، و من أهم الانتقادات التي تواجهها المحاسبة هو تمسكها بمبدأ التكلفة التاريخية من بدائل القياس ، إضافة إلى ذلك فان الأصول غير الملموسة و خاصة غير المحددة مثل الشهرة ، يتم تحديد عمرها الذي يتم على أساسه إطفائها بطريقة منتظمة على مداره عشوائيا ، أدى ذلك إلى التوصل إلى معيار جديد يتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول المادية و المعنوية أي المعيار رقم "36". إن قيمة التثبيات تتغير تبعا لظروف استخدامها من مؤسسة إلى أخرى ، وكذلك تبعا لعوامل اقتصادية و تكنولوجية ، مما يعني ضرورة تقييمها في نهاية كل دورة مالية. ومنه نطرح الإشكالية التالية :

كيف تتم معالجة الانخفاض في قيمة الأصول حسب النظام المحاسبي المالي ، و ما مدى مطابقتها للمعيار الدولي رقم (36) فيما يخص التثبيات المادية و المعنوية ؟

و معالجة الإشكالية يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية :

1/ إلى أي مدى يتم الالتزام بالنظام المحاسبي المالي في معالجة تدني قيمة الأصول ؟

2/ كيف تتم معالجة الانخفاض في قيمة الأصول المادية و المعنوية حسب المعيار الدولي رقم "36"؟

3/ إلى أي مدى تتطابق متطلبات معالجة الانخفاض في قيمة الأصول بين النظام المحاسبي المالي و المعيار المحاسبي الدولي رقم "36" ؟

ب- فرضيات البحث:

- ❖ النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية في كيفية معالجة الانخفاض في قيمة الأصول.
- ❖ كيفية معالجة انخفاض قيمة الأصول حسب النظام المحاسبي المالي مع المعيار المحاسبي الدولي رقم "36" فيما يتعلق بالثبوتات المادية و المعنوية.

ت- مبررات اختيار الموضوع:

- الاكتشاف الشخصي للكيفية التي يقوم بها النظام المحاسبي المالي لمعالجة انخفاض الأصول حسب المعيار الدولي (36).
- استثمار ما درسنا في التخصص وإبراز هذا المعيار.
- تضيق الفجوة بين ما هو نظري وبين ما هو واقع في المؤسسات.
- تزويد المكتبة بمثل هذه المواضيع .

ث- أهداف الدراسة و أهميتها:

- **أهداف الدراسة:** تهدف الدراسة إلى وصف الإجراءات التي ينبغي أن تطبقها المؤسسة لضمان أن القيم الدفترية المرحلة لأصولها لا تزيد عن القيمة التي يمكن تحقيقها ، و المعيار الدولي رقم "36" الذي يطبق في ظل نموذج القيمة العادلة يماثل مبدأ الحيطة و الحذر الذي يطبق في ظل نظام التكاليف التاريخية.
- كما تهدف الدراسة أيضا إلى إيضاح مدى التقارب أو الاختلاف بين المعايير الدولية للمحاسبة و ما يقابلها من معالجات في النظام المحاسبي المالي الجزائري.
- **أهمية الدراسة:** تبرز الأهمية في حساب القيمة القابلة للتحقيق لأصول المؤسسة بطريقة صحيحة و في الوقت المناسب حيث يتضمن ذلك المؤشرات الداخلية و الخارجية للانخفاض، و كذلك الاعتراف و الإثبات و التسجيل و الحالات التي يحدث فيها استعادة القيمة.

ج- حدود الدراسة:

وتتمثل في الحدود الزمنية كالتالي :

- الحدود الزمنية: فكانت الدراسة خلال عام 2014
- الحدود المكانية : كانت بعض المفاهيم والاتجاهات الحديثة للمعيار الدولي رقم "36" والنظام المحاسبي المالي نظريا أما تطبيقيا فكانت في شكل دراسة حالة على عدة مؤسسات في ولاية سطيف.

ح- منهج البحث والأدوات المستخدمة:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي لدراسة الموضوع والمنهج الاستقرائي لدراسة جزء من مجتمع المؤسسات أي عينة عشوائية وتعميمها على جميع المؤسسات، أما الأدوات المستخدمة في الدراسة والتحليل تتمثل في تحليل أصول المؤسسات محل الدراسة .

خ- مرجعية الباحث:

وتمثلت في الطرح المكتبي والذي يشمل الكتب والمذكرات والرسائل والمجلات الجامعية وغيرها من المحاضرات والمدخلات وكل ما يمكن أن يتواجد على رفوف المكتبات. بعض المواقع الالكترونية الهامة، وتبقى المرجعية دائما للأستاذ المشرف.

د- صعوبات الدراسة:

__ قلة المراجع ذات الاهتمام الأكاديمي بالنظام المحاسبي المالي في الجزائر.
__ صعوبة الحصول على حالة تطبيقية حقيقية متعلقة بموضوع التقييم للتبنيات في نهاية السنة حسب النظام المحاسبي المالي .

-قلة الندوات العلمية في مجال المحاسبة و المتعلقة مثلا (بالنظام المحاسبي المالي).

ذ- هيكل الدراسة :

لقد تم تقسيم البحث إلى فصلين , حيث ينقسم الفصل إلى مبحثين كما يلي:

و يتناول الفصل الثاني (الدراسة التطبيقية لموضوع الانخفاض في الأصول).

■ **الفصل الأول:** وجاء بعنوان الأدبيات النظرية والتطبيقية, المبحث الأول والذي يتمحور حول معالجة

النظام المحاسبي المالي لانخفاض الأصول حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم ("36")

أما الأدبيات التطبيقية في المبحث الثاني تمثلت في الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع وعرض أهم نتائج الدراسات.

■ **الفصل الثاني:** الذي يتناول المؤسسات محل الدراسة، المبحث الأول تعرضنا للطريقة والأدوات

المستخدمة في كيفية معالجة انخفاض الأصول حسب النظام المحاسبي المالي، المبحث الثاني. يتطرق إلى

الدراسة التطبيقية لموضوع الانخفاض في الأصول .

■ **الخاتمة:**عرضنا من خلالها أهم النتائج و التوصيات المتوصل إليها من الدراسة وهذا بعد اختبار صحة

الفرضيات.

مقدمة

الختامة

**الفصل الأول: الأدبيات
النظرية والتطبيقية لمعالجة
الانخفاض في قيمة
الأصول.**

**الفصل الثاني: الدراسة
الميدانية لواقع مؤسسة
وحدة التل - سطيف -.**

المراجع والمصادر

تمهيد

يعد توافر الأصول و استخدامها في مجال الأعمال احد عوامل نجاح المنشأة، و لذلك فان أي تقييم للأصول ينبغي أن يعكس باستمرار قيمتها بالنسبة للمنشأة، و على الأقل ينبغي عدم إثبات أصل معترف به في الميزانية بقيمة أعلى من تلك التي يمكن استرجاعها من بيع أو استخدام الأصل، و خلال الفترات التي تزداد فيها الأسعار العامة يوجد افتراض بان إمكانية استرجاع القيمة المثبتة لمثل هذه الأصول لن تكون مسألة شك.

و من المهم أن تأخذ في الاعتبار كل الأصول المستخدمة في المنشأة، على سبيل المثال يمكن أن تعطى لبعض الأصول المعنوية ذات الطبيعة الفنية المرتفعة تقييمات مرتفعة قد لا يكون بالإمكان استرجاعها، لان التكنولوجيا تواصل التطور، أو لان المنافسين يدخلون السوق.

و الملاحظ خلال قراءة هذا الفصل هو وجود بعض الثغرات و النقائص و يعود السبب في ذلك إلى النقص الكبير في المراجع التي تتطرق إلى هذا الموضوع نظرا لحدائته، حيث اعتمدنا على عدد محدود.

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول انخفاض الأصول:

يعد توافر الأصول واستخدامها في مجال الأعمال احد عوامل نجاح المنشأة، و لذلك فان أي تقييم للأصول ينبغي أن يعكس باستمرار قيمتها بالنسبة للمنشأة.

المطلب الأول: ماهية انخفاض قيمة الأصول حسب النظام المحاسبي المالي و المعيار الدولي رقم "36".

نتطرق في هذا المطلب إلى ما يأخذنا للتعرف على انخفاض قيمة الأصول حسب النظام المحاسبي المالي.

1- انخفاض قيمة التثبيتات العينية والمعنوية:

نتناول بعض المعطيات والتعريفات وكيفية انخفاض التثبيتات المعنوية و العينية .

أ. انخفاض قيمة التثبيتات العينية :

لقد سمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل الخسارة عن انخفاض قيمة هذه التثبيتات، والمادة 121-10 من النظام المحاسبي تنص على: " إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت اقل من قيمته المحاسبية الصافية بعد الإهلاكات، فان هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة "

أي انه إضافة إلى الإهلاك العادي للتجهيزات فانه يمكن تخفيض القيمة المحاسبية الصافية لهذه التجهيزات إذا دعت الضرورة و يتم ذلك بتسجيل خسارة القيمة¹.

و تنص المادة 112-9 من النظام المحاسبي المالي على مراجعة الخسارة المدرجة بالنسبة لكل أصل و هذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعاً لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعني، و تكون عملية مراجعة و تعديل خسارة القيمة في نهاية السنة.

إن تسجيل الخسارة في قيمة تثبيت قابل للاهلاك تؤدي إلى تغيير قسط الإهلاك السنوي خلال السنوات الموالية لتسجيل خسارة هذه القيمة.

و يكون التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة في نهاية السنة بجعل ح/681 مدينا و ح/29 دائناً² كما يلي :

¹ عطية عبد الرحمن. المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي. دار النشر جيطلي. 2009. ص 127. ص130.

المبلغ		شرح العملية	رقم الحساب	
		N/12/31		
.....		ح/مخصصات اهتلاكات و مؤونات و خسائر القيمة		681
.....		ح/خسائر القيمة عن الأصل المعني	29	

ملاحظات¹:

- ✓ تسجيل انخفاض قيمة الأراضي غير المنجمة: حيث أن الأراضي هي من الأصول التي لا يتم امتلاكها، و عليه فانخفاض قيمتها يسجل كخسارة في القيمة ، و ليس كاهتلاك في آخر السنة؛
 - ✓ تسجل تكاليف الصيانة الدورية في حساب فرعي للأصل المعني بعملية الصيانة، و أن هذه العملية (الصيانة) هي احد مكونات التثبيت، إذن و في نهاية السنة يتم تسجيل قسط اهتلاك الأصل و كذلك قسط اهتلاك عنصر الصيانة الدورية كل على حدا؛
 - ✓ يكمن الاختلاف حول تكاليف الصيانة الدورية بين المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، فالأول كان يعتبرها أعباء و يكون لها مؤونة لتغطيتها، و يعتبرها الثاني احد مكونات الأصل و يتم امتلاكها لوحدها؛
 - ✓ حسب النظام المحاسبي المالي تضاف تكاليف تفكيك المنشأة و إعادة تهيئة الموقع إلى تكلفة المشروع في شكل مؤونة تجديد الاستثمارات ، ليتم اهتلاكها خلال فترة حياة المشروع؛
 - ✓ التسجيل المحاسبي لعملية التنازل عن التثبيتات العينية: نجد حالتين:
- 1- قد تكون عملية التنازل عن التثبيتات العينية بسعر أكبر من قيمتها المحاسبية الصافية ، فنقول أن عملية التنازل تمت بربح ، و نسجل هذا الربح في (ح/752 فائض قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية)؛
 - 2- قد تكون عملية التنازل عن التثبيتات العينية بسعر اقل من القيمة المحاسبية الصافية للأصل الذي تم بيعه، فنقول أن عملية التنازل قد تمت بخسارة و التي تسجل بالحساب (ح/652 فوائض قيمة خروج أصول مثبتة غير مالية).
- في حالة إعادة تقييم الاستثمارات في نهاية السنة فان هذه العملية تؤدي إلى الزيادة في القيمة الدفترية للأصل و بالتالي إلى ارتفاع حصص الاهتلاك المستقبلية حيث ينتج عن هذا الإجراء انخفاض في نتائج الدورات المحاسبية اللاحقة و الذي يؤدي إلى تخفيض الضرائب المستحقة¹.

¹ عطية عبد الرحمن. مرجع سبق ذكره ص137.136.135.

ب. انخفاض قيمة التثبيتات المعنوية:

إن معالجة انخفاض قيمة التثبيتات المعنوية يتم كما سبق في معالجة الانخفاض الخاص للتثبيتات العينية، مع وجود بعض الملاحظات:

- ✓ إن بعض الأصول المعنوية لا تحتلك مثل المحل التجاري أو شهرة المحل و فارق الاقتناء و التي يمكن أن تخصص لها خسارة انخفاض القيمة غير قابلة للاسترجاع؛
- ✓ يوصي النظام المحاسبي المالي باهلاك التثبيتات المعنوية خلال فترة لا تتجاوز عشرون سنة؛
- ✓ تسجيل قسط الاهتلاك يكون في نهاية السنة يجعل ح/681 مخصصات اهتلاك و خسائر القيمة عن الأصول غير جارية مدينا ، و ح/280 اهتلاك التثبيتات المعنوية أو ح/290 خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية دائنا.

المبلغ		شرح العملية	رقم الحساب	
		12/31 ن		
	ح/مخصصات اهتلاك و خسائر القيمة عن أصول غير جارية		681
.....		ح/اهتلاك التثبيتات المعنوية	280	
.....		أو ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية	أو 290	

أما بالنسبة لخروج التثبيتات المعنوية من دفاتر المؤسسة فإننا نقارن بين القيمة المحاسبية الصافية لهذه الأصول و قيمة الإخراج (البيع) و هذا لترصيدها و إخراجها من دفاتر المؤسسة كما سبق في الأصول المادية.

القيمة المحاسبية الصافية = تكلفة الأصول المعنوية - (مجموع الاهتلاكات المتراكمة + مؤونة خسائر القيمة المكونة).

نحسب فوائض القيمة للأصول المعنوية = سعر التنازل (البيع) - القيمة المحاسبية الصافية

* إذا كان سعر التنازل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية، يكون هناك فائض يسجل في ح/752 فوائض القيمة عن الأصول غير المالية يكون دائنا؛

¹ جمال العشيبي, محاسبة المؤسسة و الجباية وفق النظام المحاسبي المالي, جانفي 2010. الجزائر. ص 288.

الأدبيات النظرية والتطبيقية لمعالجة الانخفاض في قيمة الأصول.....الفصل الأول

* إذا كان سعر التنازل اقل من القيمة المحاسبية الصافية: يكون هناك نواقص (خسارة) يسجل في ح/652 نواقص القيمة عن الأصول غير المالية، و يكون هذا الحساب مدينا¹.

و يتم تسجيل القيد التالي:

المبلغ	شرح العملية	رقم الحساب
	12/31/ن	
.....	ح/النقدية أو ح/مجموعة الغير	4 أو 5
.....	ح/فوائض القيمة عن الأصول م.غ.ج	752
.....	أو ح/أصول غير جارية (معنوية) ترصيد الاهتلاكات و إظهار نتيجة البيع (حالة الربح مثلا)	20

2- مؤشرات الانخفاض في قيمة الأصول.

ينبغي على المؤسسة أن تقوم في كل ميزانية بتقييم ما إذا كانت هناك أي دلالة على احتمال انخفاض قيمة الأصل، و إذا وجدت هذه الدلالة يجب على المؤسسة تقدير مبلغ الأصل القابل للاسترداد، لتقييم ما إذا كانت توجد أي دلالة على أن الأصل قد تنخفض قيمته يجب على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار المصادر التالية² :

أ. المصادر الخارجية للبيانات.

- ✓ خلال الفترة خفضت القيمة السوقية للأصل إلى حد كبير أكثر مما كان يتوقع نتيجة للتقدم لمرور الوقت أو الاستعمال العادي؛
- ✓ حدثت تغيرات هامة ذات اثر عكسي على المؤسسة خلال الفترة أو أنها ستحدث في المستقبل القريب في البيئة التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المؤسسة أو في السوق الذي ينتمي إليه الأصل؛
- ✓ ارتفاع أسعار الفائدة في السوق أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الاستثمارات خلال الفترة، و من المحتمل أن تؤثر هذه الزيادات على سعر الخصم المستخدم في حسابات قيمة الأصل المستعملة و تخفض مبلغ الأصل القابل للاسترداد بشكل مادي؛

¹ محاضرات في مقياس المحاسبة المالية: الأستاذ براق تيجاني. القيت على طلبة الماستر. جامعة فرحات عباس سطيف (ليست منشورة). 2012/2013.

² شعب شنوف، محاسبة المؤسسة للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو. الجزائر. الجزء الثاني. 2009. ص 121 .

✓ المبلغ المسجل لصافي أصول المؤسسة المقدمة للتقارير اعلي من رأسماله السوقي.

ب. المصادر الداخلية للبيانات.

- ✓ إذا حدثت تغيرات هامة ذات اثر عكسي على المؤسسة خلال الفترة، أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب، أو بالأسلوب الذي يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه فيه، و تشمل هذه التغيرات خطأ لإيقاف أو إعادة هيكله العملية التي ينتمي إليها الأصل أو التنازل عن الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقاً؛
- ✓ تتوفر الأدلة من التقارير الداخلية التي تشير على أن الأداء الاقتصادي لأصل هو أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع تقادم الأصل أو حدوث تلف فيه؛
- ✓ إذا كان هناك مؤشر على حدوث انخفاض في القيمة، قد يكون هناك حاجة إلى تعديل العمر الإنتاجي للأصل أو اهتلاكه أو قيمته المتبقية¹.

و قد نص المعيار الدولي "36" على أن هذه الدلائل ليست الوحيدة التي تشير إلى انخفاض قيمة الأصول حيث يمكن للمنشأة تحديد دلائل على إمكانية انخفاض قيمة الأصل و في جميع الأحوال يجب على المنشأة تحديد مبلغ الأصل القابل للاسترداد.

ملاحظة:

حسب مؤشرات الانخفاض في قيمة الأصل فان المعيار "36" يتطرق فقط إلى خسارة انخفاض قيمة الأصل و لا يتطرق للاهلاك (الانخفاض العادي في قيمة الأصل).

و لتوضيح ذلك نفرض أن مؤسسة (س) قامت بشراء أسهم رأس مال مؤسسة (ع) بمبلغ 20 مليون دولار و كانت الشهرة التجارية الناشئة عن المعاملة هي 5 مليون دولار.

و قد خططت المؤسسة (س) في البداية أن نظم المعلومات سيتم دمجها من اجل خلق وفرات كبيرة، بالإضافة إلى ذلك فقد تم شراء المؤسسة (ع) بسبب حصتها السوقية في بلد ما و بسبب مشروعاتها البحثية، وبعد ذلك تم تحقيق وفرات تكلفة على نظم المعلومات.

و أصدرت حكومة البلد قانوناً قيد الحصة السوقية بأقل مما كانت المؤسسة (س) تتوقعه و تم التخلي عن بعض المشروعات البحثية بسبب عدم كفاية التمويل.

و المطلوب شرح أي مؤشرات محتملة لحدوث انخفاض في قيمة الشهرة التجارية.

¹ طارق عبد العال حماد، دليل استخدام معايير المحاسبة الجزء الثاني، الدار الجامعة، مصر، 2003. ص 423.

كانت المؤسسة (س) ستدفع مقابل الشهرة التجارية تحسبا للمنافع الاقتصادية الناشئة منها، وقد تحققت المنفعة المتمثلة في وفرات التكلفة على نظم المعلومات، إلا أن ازدياد الحصة السوقية و النجاح في لنجاز المشروعات البحثية لم يتحققا، و لذلك فان هذه الأحداث يمكن أن تشير إلى حدوث انخفاض في قيمة الشهرة التجارية.

و يجب إخضاع الشهرة التجارية لاختبار التدهور في القيمة سنويا على الأقل.

3- : توقيت إثبات الانخفاض في قيمة الأصل.

يجب الاعتراف بالانخفاض الحاد في قيمة الأصل الثابت 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 بالأصل إلى مرحلة الاستغناء النهائي أو التخريد.

فإذا كانت القيمة الدفترية أكبر من السيولة النقدية غير المخصصة فعندها توجد خسارة انخفاض يجب الاعتراف بها , وهذا الانخفاض هو الاختلاف بين المبلغ المرحل وقيمة الأصل العادلة المعترف بها , أما إذا تجاوزت السيولة النقدية للقيمة الدفترية فعندها لا توجد خسارة انخفاض ولا تكون هناك حاجة للاعتراف بالانخفاض¹.

المطلب الثاني :المعالجة المحاسبية لانخفاض الأصول حسب النظام المحاسبي المالي و مطابقته

للمعيار الدولي رقم "36"

1- :الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة و عكسها.

أ. الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة و قياسها.

✓ عندما يكون المبلغ القابل للاسترجاع لأصل ما اقل من مبلغه المرحل، سينخفض المبلغ المرحل إلى المبلغ القابل للاسترجاع، و هذا الانخفاض هو خسارة؛

¹ Nurnberg H.H «Auditing consideration of FASB121 » Journal of accounting July 1996 p71

- ✓ نص المعيار الدولي للمحاسبة "36" على الاعتراف بخسارة الانخفاض و أنها مصروف في قائمة الدخل في الحال، إلا إذا تمت المعالجة وفقا لمعيار محاسبي دولي آخر "المعيار 16" ¹؛
- ✓ ينبغي أيضا الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة في الربح أو الخسارة ما لم يتم ترحيل الأصل بمبلغ معاد تقييمه، و في هذه الحالة تعامل خسارة الانخفاض في القيمة كإنخفاض إعادة تقييم طبقا للمعيار الخاص بذلك؛
- ✓ إذا كانت خسارة الانخفاض في القيمة أكبر من المبلغ المرسل للأصل، سوف يعترف الكيان إذا كان معيار آخر يشترط ذلك؛
- ✓ عندما تكون خسارة انخفاض في القيمة السوقية قد تم الاعتراف بها، سيتم تعديل مبلغ اهتلاك الأصل في الفترات المستقبلية لتخصيص المبلغ المسجل المعدل للأصل ناقصا قيمته المتبقية (إن وجدت) على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي المتبقي ².

ملاحظة :

تم عملية الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الأصل حسب المعيار AS36 كما نص عليها النظام المحاسبي المالي أي عندما تصبح القيمة القابلة للتحويل لأصل ما اقل من القيمة المحاسبية الصافية له بعد الاهتلاكات.

ب. توقيت اختبار الانخفاض في القيمة.

يمكن أداء الاختبار السنوي للانخفاض في القيمة في أي وقت أثناء السنة المالية شريطة أن يتم إجراء الاختبار في نفس الوقت من كل سنة.

يمكن اختبار الانخفاض في القيمة للوحدات المختلفة المولدة للنقدية في أوقات مختلفة من السنة، و الاستثناء لذلك هو عندما تكون الوحدة المولدة للنقدية قد تم الاستحواذ عليها في اندماج شركات خلال الفترة الجاري، وفي هذه الحالة يتم إجراء اختبار انخفاض قيمة الوحدة قبل نهاية السنة المالية الجارية ³.

و طالب المعيار الدولي رقم "36" المنشأة في تاريخ كل ميزانية عمومية بتقييم ما إذا كانت توجد أية دلالة على أن خسارة انخفاض أصل من الأصول التي تم الاعتراف بها سابقا، لم تعد موجودة أو أنها انخفضت، وعندها يجب على المنشأة تقييم المبلغ القابل للاسترداد للأصل المذكور كان تكون القيمة السوقية للأصل قد زادت بشكل كبير

¹ حسين قاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان 2008، ص160

² طارق عد العال حماد، مرجع سبق ذكره ج2 ص 429.

³ طارق عد العال حماد، مرجع سبق ذكره. ج2 ص 434

أو أن هناك تغيرات إيجابية قد حدثت أو من المتوقع حدوثها مثل: التغيرات التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية، أو أن أسعار الفائدة انخفضت في السوق أو أسعار العوائد الأخرى، و هذا ما سيؤثر على سعر الخصم المستخدم في احتساب قيمة الأصل المستعملة.

و كذلك حدوث تغيرات إيجابية أخرى لصالح المنشأة و تتعلق بالأصل، أو أن الأداء الاقتصادي للأصل قد تحسن، و ذلك من خلال التقارير الداخلية للمنشأة¹.

ملاحظة:

إن إجراء اختبار الانخفاض في قيمة أصل ما يمكن إجراؤه في أي وقت من السنة المالية لكن حساب الاهتلاك لأصل ما يتم فقط في آخر السنة المالية (بحساب قسط الاهتلاك) ، إلا إذا تم بيع الأصل قبل نهاية السنة.

ت. توزيع خسارة الانخفاض في القيمة.

أي خسارة انخفاض في القيمة محتسبة لوحدة ما مولدة للنقدية يجب توزيعها لخفض المبلغ المرحل للأصل بالترتيب التالي:

أ. ينبغي خفض المبلغ المرحل للشهرة التجارية أولاً ثم خفض المبلغ المرحل للأصول الأخرى للوحدة على أساس متوقع يتقرر من خلال القيمة المرحلة النسبية لكل أصل.

ب. أي خفض في المبلغ المرحل للأصول الفردية ينبغي معاملته كخسائر انخفاض في القيمة و المبلغ المرحل لأي أصل فردي ينبغي عدم خفضه أدنى من قيمته العادلة ناقص تكلفة البيع أو قيمته الاستعمالية أيهما أكبر.

- في حالة تطبيق هذه القاعدة يتم توسيع خسارة الانخفاض في القيمة غير الموزعة على الأصل الفردي على أساس متناسب على الأصول الأخرى في المجموعة².

- يوجد لدى مؤسسة الأصول الصافية التالية :

¹ حسين قاضي، مأمون حمدان مرجع سبق ذكره ص 160

² طارق عبد العال حماد مرجع سبق ذكره ج 2 ص 437.

الشهرة التجارية	10 ملايين دج
الأرض	20 ملايين دج
منشآت و معدات	30 ملايين دج

	60 مليون دج

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على وثائق المؤسسات.

و تم تحديد المبلغ القابل للاسترجاع بـ 40 مليون دج.

كيفية توزيع خسارة الانخفاض في القيمة على الأصول الصافية للمؤسسة.

المجموع	المنشآت و المعدات	الأرض	الشهرة	
60 (15)	30 (3)	20 (2)	10 (00)	القيمة المرحلة (الدفترية) خسارة الانخفاض في القيمة
45	27	18	0	القيمة المرحلة بعد الانخفاض في القيمة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على وثائق المؤسسات .

2- : عكس خسارة الانخفاض في القيمة.

كما سبق وذكرنا انه في كل تاريخ تقارير مالية, ينبغي أن تقرر المؤسسة إذا كانت خسارة انخفاض في القيمة معترف بها في فترة سابقة ربما تكون قد انخفضت, و لا يسري ذلك على الشهرة التجارية, أي لا ينبغي عكسها و يعود ذلك إلى أن من المحتمل أن تنشأ أي زيادة في المبلغ القابل للاسترجاع للشهرة التجارية في فترات مستقبلية كنتيجة لارتفاعات في شهرة تجارية مولدة داخليا و ليس عكس انخفاض ما في القيمة.

الأدبيات النظرية والتطبيقية لمعالجة الانخفاض في قيمة الأصول.....الفصل الأول

عند تحديد ما إذا كانت خسارة انخفاض في القيمة قد انعكست, ينبغي على الكيان أن يراعي نفس مصادر المعلومات الخاصة بخسارة الانخفاض في القيمة الأصلية.

يجوز عكس خسارة الانخفاض في القيمة فقط إذا حدث تغير في التقديرات المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للاسترجاع للأصل منذ أن تم الاعتراف بآخر خسارة انخفاض في القيمة.

و إذا كان الوضع هكذا فان المبلغ المرحل للأصل ستنم زيادته إلى مبلغه القابل للاسترجاع و هذه الزيادة ستكون فعليا عكس خسارة انخفاض في القيمة.

- على سبيل المثال تشير البيانات التالية إلى خسارة الانخفاض في القيمة التي عانت منها الشركة (س) في 2012/12/31.

المجموع بالملايين	الصافية الأصول بالملايين	التجارية الشهرة بالملايين	
1200	900	300	القيمة المرحلة في:
(500)	(200)	(200)	2012/12/ 31
700	700	0	الانخفاض في القيمة

المصدر: من إعداد الباحث.

و قد حدث تغير ايجابي في تقديرات المبلغ القابل للاسترجاع لأصول الشركة (س) الصافية منذ أن تم الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة, و المبلغ القابل للاسترجاع في 2013/21/31 هو 800 مليون دولار و سوف تكون القيمة المرحلة للأصول الصافية 720 مليون دولار في 2013/12/31, و اهتلاك الأصول يتم بـ 20%.

والمطلوب شرح المعالجة المحاسبية لعكس خسارة الانخفاض في القيمة في 2013/12/31.

لا يمكن محاسبة عكس خسارة الانخفاض في القيمة على الشهرة التجارية طبقا للمعيار IAS36 ويمكن زيادة المبلغ المرحل ل (س) حتى المبلغ القابل للاسترجاع (800 مليون) او القيمة المرحلة (720 مليون) للأصول الصافية أيهما اقل, و المبلغ المرحل لصافي أصول (س) في 2013/12/31.

المجموع	صافي الأصول	الشهرة التجارية	
560	560	_____	المبلغ المرحل (700-20% من 700)
160	160	0	عكس خسارة الانخفاض في القيمة
720	720	_____	القيمة المرحلة بعد عكس خسارة الانخفاض في القيمة

المصدر: من إعداد الباحث.

و مع ذلك فان الزيادة في القيمة المرحلة للأصل يمكن أن تصل إلى ما كان سيكون عليه المبلغ المرحل لو لم يحدث الانخفاض في القيمة.

يتم الاعتراف بأي عكس لخسارة في القيمة فوراً في قائمة الدخل ما لم يكن الأصل مرحلاً بمبلغ معاد تقييمه، و في هذه الحالة سيعامل العكس كزيادة إعادة تقييم¹.

ملاحظة:

يتم استرجاع خسارة الانخفاض في قيمة الأصل في حالة انخفاضها بنفس الطريقة كما في النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية لمعالجة الانخفاض في قيمة الأصول

شمل هذا المبحث مراجعة مجموعة الأبحاث والدراسات العلمية السابقة في مجال هذه الدراسة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة:

يتضمن هذا المطلب:

❖ دراسة "محمد نواف حمدان عابد" دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن

انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية".

¹ طارق عبد العال حماد مرجع سبق ذكره، ج2 ص 437.

دراسة استقصائية، مذكرة ماجستير، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، قسم العلوم المالية والمصرفية ، تخصص محاسبة، القاهرة ، 2006 م، هدف الباحث من خلال هذه الدراسة إلى محاولة الوقوف على أهم الجوانب الكفيلة التي تناول أسس الإفصاح والتقرير للمحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية، ومن بين النتائج التي توصل إليها الباحث ما يلي:

- الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصل الثابت والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت يتم قياسها ومعالجتها على أساس معقول وثابت؛
- يتم إعادة تقييم الأصل الثابت بناء على قيمته السوقية العادلة؛
- يتم إظهار الاسترداد في حساب حقوق الملكية مع الإفصاح عنها ضمن بنود حقوق الملكية؛
- عند ثبوت انخفاض حاد في قيمة الأصل الثابت يتم اجراء اختبارات الاسترداد على الأصول المنخفضة؛ القيمة وذلك بمقارنة قيمتها الدفترية مع القيمة الاستردادية للأصل؛
- أن الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل يتم تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بما لا يزيد عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الوحدة الاقتصادية استردادها من استخدام الأصل خلال عمرة الإنتاج المتبقي حتى الوصول بالأصل الثابت إلى مرحلة الاستغناء عنه؛
- يتم تحديد القيمة العادلة للأصل في حالة السوق النشط بناء على سعر العرض الحالي الموجود في السوق. أما في حالة السوق غير النشطة فيتم الاستعانة بأسعار أصل آخر مماثل للأصل المنخفض قيمته أو العمل على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية محصومة بمعدل خصم مناسب يتلاءم مع حجم المخاطر المرتبطة بالأصل؛
- بعد عملية إعادة التقييم يتم إثبات هذه الخسائر ضمن مصروفات قائمة الدخل والإفصاح عن هذا الانخفاض ضمن بنود قائمة الدخل؛
- قد يتم حدوث بعض الاسترداد في قيمة الأصل المنخفض المعاد تقييمه مما يتطلب العمل على إعادة التقييم مرة أخرى وإظهار هذه الاسترداد في الدفاتر المحاسبية؛
- ضرورة الإفصاح في ملحقات القوائم المالية عن طبيعة نشاط الأصل المنخفض قيمته وعن الطريقة المستخدمة في إعادة تقييم الأصل المنخفض، والطريقة المستخدمة في قياس هذا الانخفاض، والفترة الزمنية التي تعرض فيها الأصل للانخفاض.

المطلب الثاني: تعليق عن الدراسة السابقة :

كزت الدراسة السابقة على تقارير كيفية معالجة الأصول ومدى التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية حيث اتفقت دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة من حيث المضمون المتمثل في توضيح الدور الفعال الذي تلعبه المعايير المحاسبية الدولية وانعكاسها الإيجابي على البلدان المطبقة لهذه المعايير بينما اختلفت هذه الدراسة مع دراستنا من حي مجتمعات الدراسة والعينات الخاصة بالمواضيع التي طرحت. إلا أن دراسة "محمد نواف حمدان عابد" والتي كانت موضوعها "دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية"، قد لاحظنا من خلالها أنه لا بد على الشركات من معالجة الانخفاض في قيمة الأصول بعد إعادة تقييمها في نهاية كل سنة وذلك بعد المعالجة المحاسبية وفحص الحسابات بقصد التحقق من تطبيق المبادئ و المعايير المحاسبية الدولية التي تسعى إلى إزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الانظمة المحاسبية بين مختلف دول العالم، من خلال اعتماد لغة محاسبية مشتركة مفهومة على المستوى العالمي.

خلاصة الفصل:

على اعتبارات الأصول بكل أنواعها سواء التثبيتات أو المخزون أو حسابات الغير من أهم و ابرز عوامل النجاح للمؤسسة ، و أن جردها بالطريقة الصحيحة يوفر للمؤسسة إمكانية تقييمها بقيمتها الحقيقية أو قيم قريبة من هذه الأخيرة، أي القدرة على قياس الانخفاض الحاصل لها و بالتالي إعداد قوائم مالية في نهاية كل دورة، تمتاز بدرجة عالية من الواقعية و الصدق، و منه قدرة المؤسسة على الإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بها.

تمهيد

بعد تطرقنا في الفصل السابق إلى الأدبيات النظرية و التطبيقية لمعالجة الانخفاض في قيمة الأصول، سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على مؤسسة وحدة التل سطييف، محاولة منا دراسة النظام المحاسبي المالي وكيفية معالجته لانخفاض قيمة الأصول، ويعتبر هذا الفصل بمثابة مقدمة وجيزة لطبيعة الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث، وذلك بتوضيح نوع الطبيعة إلى ستجرى فيها الدراسة حيث سنتعرض في هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة التطبيقية.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة.

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة التطبيقية.

سنتناول في هذا المبحث التعريف بالمؤسسة و كل الطرق والأساليب التي من خلالها نستطيع الإجابة عن التساؤلات والوصول إلى الأهداف المسطرة للعينة محل الدراسة .

المطلب الأول : جمع الوثائق و المعلومات.

1. معلومات عن المؤسسة.

تقع مؤسسة التل للحليب و مشتقاته بالمنطقة الصناعية – مزلق- سطيف و تتريع الوحدة على مساحة 6 هكتارات، 21 % منها مساحة مبنية مغطاة تتوزع كالتالي:

- مباني صناعية, و فيها ورشات تحضير الحليب، ورشات القارورات و التعبئة، ورشات إنتاج الجبن و الياوورت
- مباني اجتماعية و مباني الصيانة و الكهرباء.
- مباني إدارية.
- مراكز المراقبة و الأمن.

و لقد أنشئت مؤسسة التل للحليب و مشتقاته بموجب القرار: 61.173.01.017 الصادر في 1987/12/04 وقدرت تكلفة المشروع آنذاك ب: 230.000.000 دج.

و تضم المؤسسة 19 فرعا ذات استقلالية لإنتاج الحليب و مشتقاته إضافة إلى وحدة تجارية متخصصة في شراء المواد الأولية.

و تم إنشاء وحدة التل في إطار السعي إلى تلبية الحاجات المتزايدة لولايتي سطيف و برج بوعرييج بعد أن كانتا تمولان من طرف وحدتي قسنطينة و بود واو على التوالي.

و تم اختيار ولاية سطيف لإنشاء المؤسسة نظرا للطابع الفلاحي، الذي يغلب عليها و على نشاط سكانها إذ أن الولاية تمتلك ثروة حيوانية معتبرة، و ساهم إنشاء المؤسسة بشكل كبير في الاهتمام المتزايد بتربية الأبقار الحلوب، كما ساهم في تخفيض التبعية في المجال الغذائي، و مع ذلك تبقى تغطيتها لاحتياجات السكان من الحليب ضعيفة نسبيا.

2. الهيكل التنظيمي للمؤسسة .

- 1- الإدارة العامة: و تضم الأمانة العامة و إدارة الأمن، و دائرة الإعلام الآلي و دائرة المخابر، بالإضافة إلى دائرة مراجعة الحسابات و التي تم استحداثها مؤخرا.
- 2- مديرية الإدارة و المالية: و تضم كل من دائرة الإدارة و دائرة المالية.

أ-دائرة الإدارة: و تضم المصالح التالية:

- مصلحة العمال و المستخدمين و تقوم بتسوية أوضاع العمال اتجاه الأقسام التي يعملون فيها.
- مصلحة الوسائل العامة "mgx".

ب-دائرة المالية: و تضم المصالح التالية:

- مصلحة المحاسبة العامة.
- مصلحة المحاسبة التحليلية.
- مصلحة الصندوق.

تتمثل مهام مصلحة المحاسبة التحليلية في مسك محاسبة المواد و القيام بعملية التنسيق في هذا الإطار مع مصلحة التمويل و المحاسبة العامة، و كذا القيام بعملية التسجيل المحاسبي قصد توفير المعلومات لمحاسبة التكاليف و هذا باستعمال مخطط محاسبي تحليلي و إجراءات محاسبة التكاليف لمصلحة محاسبة التكاليف، و تضم مصلحة المحاسبة التحليلية خليتين هما:

1. خلية محاسبة المواد: و تقوم بتسجيل العمليات المتعلقة بحركة مخزون المواد و اللوازم و كذا مخزون المنتجات التامة و هذا بالكميات و الأسعار.
2. خلية حساب التكاليف: و تقوم بتسجيل حساب التكاليف و النتائج التحليلية و مراقبة الوثائق القادمة من مصلحة المحاسبة العامة، كما تقوم بالتنظيم الزمني للعمليات .

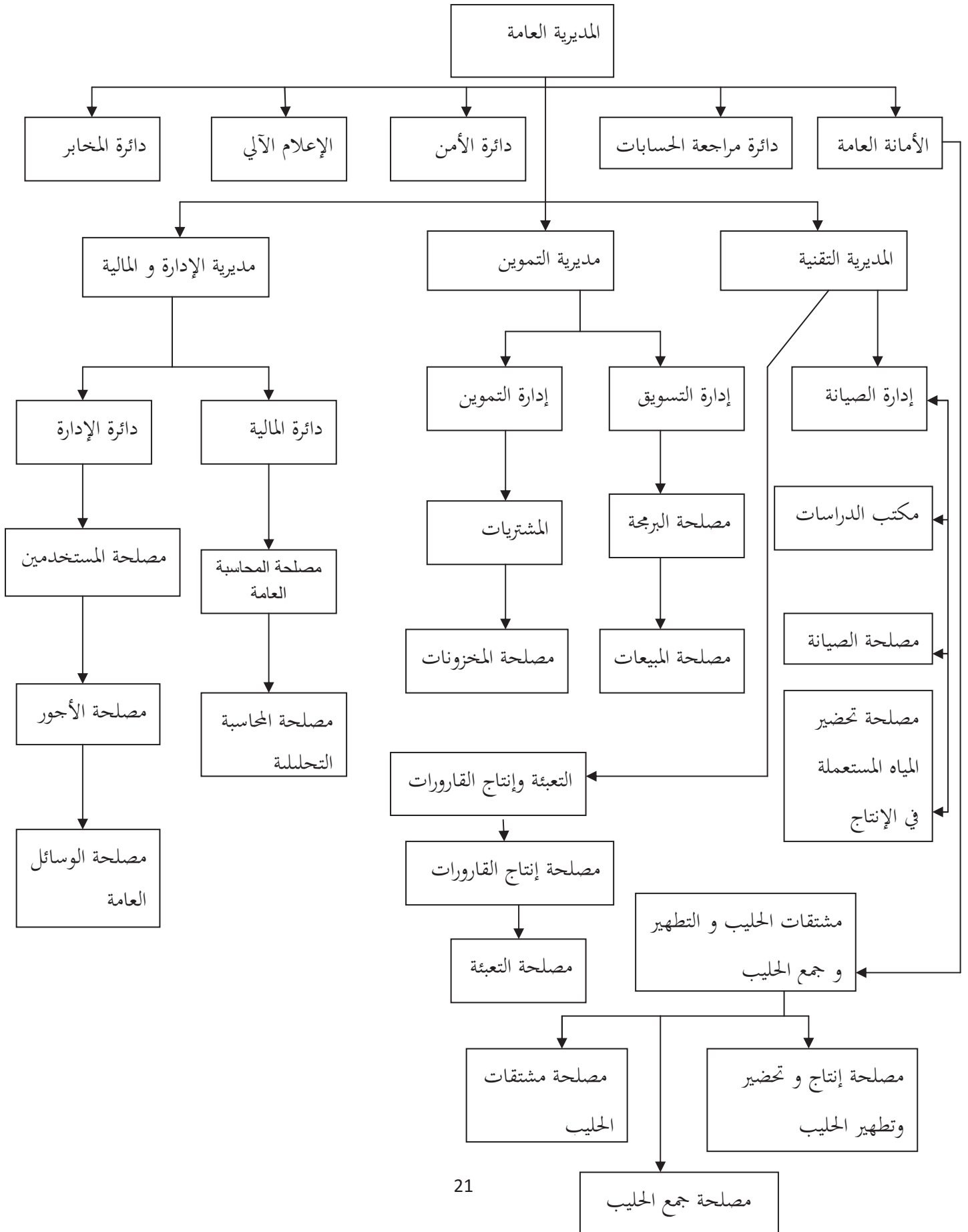
ج-دائرة التمويل و التسويق:

- أ-دائرة التمويل: و تضم المصالح التالية:
 - مصلحة المشتريات و مصلحة المخزونات.
- ب- دائرة التسويق: و تضم المصالح التالية:
 - مصلحة البرمجة ، مصلحة البيع (المبيعات).

3- الدائرة التقنية: و فيها الدوائر التالية:

- دائرة الصيانة.
- دائرة التعبئة و إنتاج القارورات.
- دائرة مشتقات الحليب ، التطهير و جمع الحليب.

الهيكل التنظيمي لوحدة التل مزلق - سطييف -



المطلب الثاني: تحديد مجتمع الدراسة.

نسعى في هذا الجزء إلى توضيح بعض العناصر المتعلقة بالعينة موضوع الدراسة، من إطار المجتمع و عينة الدراسة .

❖ مجتمع الدراسة.

بعد الإطلاع على الفواتير الخاصة ببعض المؤسسات التي يتابعها المحاسب المعتمد الذي أجرينا التربص بمكتبه، اتضح الأمر بنسبة كبيرة حول بحثنا مقارنة بالجانب النظري، ثم وقع الاختيار على مؤسسة التل وحدة سطيف التي تملك تسيبات لأبس بها مقارنة بالمؤسسات الأخرى.

المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة.

الاعتماد على القوائم المالية الخاصة بسنة 2013 والمعلومات المقدمة لنا من قبل قسم المحاسبة بالمؤسسة موضوع الدراسة ، يوضح حالة تبين العمليات المحاسبية التي على المؤسسة القيام بها في نهاية السنة المالية.

المطلب الأول : نتائج الدراسة.

بناء على أننا صادفنا صعوبات في الحصول على دراسة تطبيقية حقيقية تظهر السير الفعال لعملية تقييم التسيبات في نهاية السنة لجأنا إلى معطيات خاصة بهذه المؤسسة لسنة 2013.

وللتغلب على هذه الصعوبة ارتأينا الاعتماد على القوائم المالية الخاصة بسنة 2013 ولقد تم وضع جدول تلخيصي يبين التسيبات الخاصة بالمؤسسة في 2013/12/31.

اعتمادا على القوائم المالية الخاصة بسنة 2013 تم وضع الجدول(رقم -1-) التلخيصي التالي لتسيبات المؤسسة في 2013/12/31.

رقم الحساب	البيان	القيمة الإجمالية	قسط الاهتلاك لسنة 2013	ملاحظة
204	برامج معلوماتية	546679.42	4094.33	يتم اهتلاكها تبعا للأسلوب الخطي الثابت
207	فارق الاقتناء	3695000.00	-	-
211	أراضي	649580000.00	-	-
21301	مباني الصناعية	289547203.56	7238680.09	يتم اهتلاكها تبعا للأسلوب الخطي
21302	مباني إدارية	34694466.68	867361.67	يتم اهتلاكها تبعا للأسلوب الخطي
21501	منشآت صناعية	1112591163.20	2652814.07	يتم اهتلاكها تبعا للأسلوب الخطي
21502	معدات صناعية	7933413.71	267067.26	يتم اهتلاكها تبعا للأسلوب الخطي
21801	معدات نقل	37297491.23	1601477.66	يتم اهتلاكها تبعا للأسلوب الخطي
21802	معدات مكتب	9455900.95	376265.00	يتم اهتلاكها تبعا للأسلوب الخطي
21803	تثبيتات عينية أخرى	53999896.08	455853.37	يتم اهتلاكها تبعا للأسلوب الخطي
21804	تثبيتات أخرى (تجهيزات اجتماعية)	24924145.55	592331.33	يتم اهتلاكها تبعا للأسلوب الخطي

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على بيانات المؤسسة.

ح/204 برامج المعلوماتية: و تمثل قيمة برامج المعلوماتية التي اشترتها أو أنجزتها المؤسسة ، إن اهتلاك هذه البرامج يتم وفق الأسلوب الخطي بمعدل اهتلاك 20% خلال 5 سنوات.

لم تقم المؤسسة بإعادة تقييم هذه التثبيتات العينية نظرا ل :

- لا يوجد بالسوق الوطني مؤشرات خاصة بهذه التثبيتات يمكن الاعتماد عليها.
 - إن المؤسسة لم تلاحظ أي مؤشرات تدل على انخفاض قيمة هذه التثبيتات.
 - ح/207 فارق الاقتناء : تم أنشاؤه من قبل المؤسسة الأم ، و هو السبب الذي يجعل هذه الوحدة لا تكون له خسائر قيمة لأنها تعتبرها من الوظائف التابعة للشركة الأم.
- و حسب معايير المحاسبة الدولية ، المعيار "22" تجمعات المنشآت و الذي استبدل فيما بعد بـ "3" IFRS ينص على أن فارق الاقتناء المشتري يجب رسملته و إطفائه على مدى العمر الإنتاجي ، و الذي يكون حده الأعلى عادة 20 سنة, و يسمح بأكثر من 20 سنة في حالات معينة و العكس في حالة ما إذا تم إنشاء فارق الاقتناء من طرف المؤسسة.

ح/21301 مباني إدارية: لم تقم المؤسسة بإعادة تقييمها ، و يتم اهتلاكها سنويا تبعا للأسلوب الخطي بمعدل 2.5 % و على الفترة 40 سنة.

ح/21501 منشآت صناعية: لم تقم المؤسسة بإعادة تقييمها ، و يتم اهتلاكها سنويا تبعا للأسلوب الخطي بمعدل 2.5 % و على الفترة 40 سنة.

ح/ 21502 معدات صناعية: يتم اهتلاكها على فترة 10 سنوات بمعدل 10 % تبعا للأسلوب الخطي.

ح/21801 معدات نقل : يتم اهتلاكها على فترة 5 سنوات بمعدل 20 % تبعا للأسلوب الخطي.

ح/21802 معدات مكتب تمتلك بمعدل 10 % على فترة 10 سنوات تبعا للأسلوب الخطي.

ح/21803 تثبيتات عينية أخرى : تمتلك بمعدل 4 % , على فترة 25 سنة, تبعا للأسلوب الخطي.

ح/21804 تثبيتات أخرى (تجهيزات اجتماعية) : تهتك بالأسلوب الخطي على مدة 40 سنة بمعدل 2.5 % .

المطلب الثاني : مناقشة النتائج .

التسجيل المحاسبي الخاص بانخفاض قيمة التثبيتات في نهاية السنة:

الأصول المعنوية:

المبلغ		شرح العملية	رقم الحساب	
		2013/12/31		
	4094.33	ح/مخصصات اهتلاك أصول غير جارية		681
4094.33		ح/اهتلاك برامج معلوماتية قسط الاهتلاك لسنة 2013	2804	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على بيانات المؤسسة.

الأصول العينية:

المبلغ		شرح العملية	رقم الحساب	
		2013/12/31		
	140518580.45	ح/مخصصات إهتلاك الأصول غير الجارية		681
7228680.09		ح/ اهتلاك مباني صناعية	281301	
867361.67		ح/ اهتلاك مباني إدارية	281302	
2652814.07		ح/ اهتلاك منشآت صناعية	281501	
267067.26		ح/ اهتلاك معدات صناعية	281502	

1601477.66		/ احتلاك معدات نقل	281801
376265.00		/ احتلاك معدات مكتب	281802
455853.37		/ احتلاك تشييات أخرى	281803
592331.33		/ احتلاك تجهيزات اجتماعية	281804
		قسط الاهتلاك لسنة 2013	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على بيانات المؤسسة.

تسجيل خسائر القيمة: نلاحظ إن المخطط المحاسبي لم يكن يخصص مؤونات بالنسبة للتشييات القابلة للاهتلاك فالمؤونات كانت تخصص فقط للتشييات غير القابلة للاهتلاك مثل الأراضي و شهرة المحل الخ

خلاصة الفصل:

يشغل الانخفاض الحاد فكر الكثير من الهيئات المهتمة بالمعايير المحاسبية المحلية والدولية، لأن هذا الانخفاض الحاد وغير المتوقع يحدث عادة بصورة مفاجئة لذا يعتبر هذا الانخفاض تحدياً كبيراً لكل من المحاسبين والمراجعين والباحثين في الفكر المحاسبي.

و لقد تم في هذا الفصل دراسة مختلف التثبيتات التي تم دارستها في الجانب النظري و ذلك من أجل كيفية تسجيل الانخفاض في قيمة الأصول حسب النظام المحاسبي المالي، و لتعذر الحصول على تثبيات أعيد تقييمها في نهاية السنة وضعنا التسجيل المحاسبي لاهتلاك بعض التثبيتات.

-قائمة الأشكال البيانية-

الصفحة	عنوان الشكل	رقم
21	الهيكل التنظيمي لوحدة التل -سطيف-	01

- قائمة الجداول -

الصفحة	عنوان الجدول	رقم
22	ملخص تثبيتات المؤسسة	1 -02

الخاتمة:

في إطار النظام المحاسبي المالي تسجل على الأصول حصص الإهلاك و خسائر القيمة عندما تتوفر شروط تسجيلها، كما تركز طريقة التقييم وفقا لهذا النظام على مبدأ التكلفة التاريخية كقاعدة مرجعية و يعدل هذا التقييم عند اكتمال الشروط المنصوص عليها حسب القيمة الحقيقية أو قيمة المنفعة.

إذا وجدنا في نهاية الدورة المحاسبية أن القيمة المحاسبية لبعض الثبتات تتعد كثيرا عن القيمة القابلة للتحويل (أقصى قيمة بين القيمة الحقيقية و قيمة المنفعة) تشرع المؤسسة بإجراء اختبار تدني القيمة و الذي يليه حساب القيمة القابل للتحويل، و يتطلب الأمر في هذه الحالة تسجيل خسارة القيمة.

بناء على ما تقدم في هذا البحث فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

✓ عملية إعادة تقييم الأصول ضرورية داخل المؤسسة لما لها من مزايا في إظهار القيمة الحقيقية التي يجب إن 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، و خاصة فيما يتعلق بانخفاض الأصول المادية و المعنوية و معيار المحاسبة الدولية رقم "36" و هو ما يؤكد النتائج المتوصل إليها في بحوث سابقة و التي ترمي إلى أن مشروع النظام المحاسبي المالي مستلهم من معايير المحاسبة الدولية بالرغم من وجود اختلافات قليلة.

و من خلال دراسة هذا الموضوع و الإجابة المقدمة على الإشكالية يظهر جليا أن الفرضيتين المشكلتين في بداية هذا البحث قد تحققتا.

مقترحات:

1. التكوين المستمر للمحاسبين لضمان استمرار الكفاءة و الفعالية في الميدان المحاسبي، كما يجب الإشارة إلى ضرورة الإسراع في إنشاء معاهد يتخرج منها محاسبين معتمدين، و خبراء المحاسبة، إضافة إلى محافظي الحسابات.

2. تحديد إستراتيجية خاصة للرفع من مستوى تدريس المحاسبة بالاهتمام أكثر بالجوانب العملية (التطبيقية) مع المحافظة على الجوانب النظرية و الإطار المفاهيمي للمحاسبة، اللذان من شأنهما حل المشاكل لدى الطلبة، حيث لن تساعد المناهج الحالية المعتمدة في تسريع وتيرة تدريس هذا النظام.

3. تنظيم مهنة المحاسبة و جعلها أكثر فعالية، و تمتين التواصل مع الوصاية (وزارة المالية).

أما بالنسبة للهيئات المشرفة على متابعة و إعداد تنفيذ النظام المحاسبي المالي نقترح ما يلي:

- وضع دليل يشرح كيفية تطبيق النظام المحاسبي خاصة بالنسبة لمعايير التقييم، و كذلك بالنسبة للنقاط الجديدة التي جاء بها.
- إنشاء مواقع على شبكات الانترنت يمكن الاستفادة منها في فهم الأمور المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- تكثيف المنتقيات و الندوات التي تشرح طبيعة و طريقة تطبيق النظام المحاسبي المالي و المواضيع الجديدة التي جاء بها.

قائمة المصادر والمراجع

أولا باللغة العربية:

أ - الكتب

- 1) أمين السيد احمد لطفي, المراجعة الدولية, عولمة أسواق رأس المال, الدار الجامعية, الاسكندرية. مصر. 2005.
- 2) جمال لعشيشي, محاسبة المؤسسة والحباية وفق النظام المحاسبي المالي, دروس هادفة و تطبيقات محلولة, متيعة للطباعة. الجزائر. جانفي 2010.
- 3) حسين قاضي مأمون حمدان, المحاسبة الدولية و معاييرها, دار الثقافة للنشر و التوزيع, عان 2008.
- 4) شعيب شنوف, محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية, مكتبة الشركة الجزائرية بودواو, 2008. الجزء الأول. الجزائر
- 5) شعيب شنوف, محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية, مكتبة الشركة الجزائرية بودواو, 2009. الجزء الثاني. الجزائر
- 6) عبد الرحمان عطية, المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي. دارالنشر جيطلي. 2009.
- 7) طارق عبد العال حماد, دليل استخدام معايير المحاسبة الجزء الثاني, الدار الجامعية, مصر 2009
- 8) طارق حماد عبد العال, موسوعة معايير المحاسبة الدولية, الدار الجامعية, مصر 2003 الجزء الأول.
- 9) هيني جان حريونتج, ترجمة طارق حماد, معايير التقارير المالية الدولية, الدار الدولية للاستثمارات الثقافية, 2006.

ب- المحاضرات:

- (10)** محاضرات في مقياس المحاسبة المالية: الأستاذ براقى تيجاني. القيت على طلبة الماستر. جامعة فرحات عباس. سطيف. (ليست منشورة) 2012/2013.

ج- المجالات والمقالات:

11) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

ثانياً باللغة الأجنبية:

أ - الرسائل والأطروحات

12)- Nurnberg, H.H & Nelson, w"Auditing Consoderations of FASB121. Journal Of Accountancy July 1996.

ب - المواقع الالكترونية :

13)-www.Iasb.org