

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



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني  
في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية  
التخصص: دراسات محاسبية وجبلية معقمة

عنوان:

# ملای جاهزیة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 36

دراسة حالة مؤسسة كوندور - برج بو عريريج -

من إعداد الطالب: ضيف الله العيد.

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2015/05/28.

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ / عوينات فريد ..... (أستاذ مساعد أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.  
الأستاذة / مهاوة آمال ..... (أستاذ مساعد أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا.  
الأستاذة / قموا أسيما ..... (أستاذ مساعد أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا.

السنة الجامعية 2015/2014.

## الاهداء:

إلى من كان رضاها منيراً لدربِي ومصدر سعادتي،،،،،

أمي الحبيبة

## إلي أول من صنع مني رجالا

والدی الغالی

## إلي مصدر عزتي وقرة عيني

إخوتي وأخواتي

إلى كل الأهل والأقارب

إلى كل الأصدقاء والأحباب

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي

## شكر وتقدير

أتقدم بالشكر الجزييل إلى صاحب الفضل الأول والأخير، إلى الهادي إلى السرطان المستقيم، إلى الذي له العزة والجبروت، وبيده الملك والملائكة، ولهم الأسماء الحسنى والنعوت، إلى الله عز وجل. كما أتوجه بجزيل شكري الحامل لكل معانى الامتنان والعرف إلى الأستاذة المشرفة مهاوة أمال لقبوها الإشراف على هذا العمل وحسن التوجيه والمتابعة.

كما لا أنسى الأستاذة بن فرج زوينة التي لم تدخل علياً بمعلوماتها وارشاداتها القيمة. ولا يفوتي أنأشكر كل من:

السيدة شبيري أسماء نائبة مدير مصلحة تسيير الموارد البشرية  
على كل التسهيلات والمساعدات المقدمة لإتمام هذه الدراسة.

كما أتوجه بخالص تقديرني وامتناني للزملاء والزميلات على تشجيعهم وتعاونهم، ولكل من ساعدي من قريب أو بعيد على إنجاز وإتمام هذا العمل.

## ملخص .

تهدف هذه الدراسة إلى تناول موضوع مدى جاهزية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق المعيار المحاسب الدولي 36، حيث تم الاعتماد على إجراء مقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة الانخفاض القيمة، حيث تسمح طريقة الانخفاض القيمة إلى إعطاء صورة صادقة عن الواقع الاقتصادي للمؤسسة من خلال عرض الأصول بقيمتها الحقيقية في القوائم المالية، ولتحقيق هذا الهدف اعتمدنا على مصادر أولية ممثلة في القوائم المالية لمؤسسة كوندور لعام 2013م وإجراء مقابلة مع مسؤول مكتب المحاسبة والمالية بالمؤسسة، والمصادر الثانوية من كتب ودراسات حول الإطار العام للموضوع.

ومن خلال دراستنا للموضوع تم التوصل في الدراسة إلى وجود تواافق كبير بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة انخفاض قيمة الأصول، وكذا عدم جاهزية البيئة الجزائرية لمتطلبات القيمة العادلة مما يؤدي بالمؤسسة الاقتصادية إلى الاعتماد على التكلفة التاريخية، كما أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تواجه مجموعة من العرقيل في تطبيق انخفاض قيمة الأصول منها غياب سوق نشط والضغوطات المفروضة من قبل الإدارة الجبائية.

الكلمات المفتاحية: معيار محاسبي دولي 36 ، نظام محاسبي مالي ، انخفاض قيمة الأصول ، قوائم مالية.

## Résumé.

Cette étude vise à aborder le sujet de l'état de préparation des institutions économiques algériens dans l'application de la norme comptable internationale 36, où ils comptaient sur une comparaison entre le système de comptabilité financière et les normes comptables internationales dans le traitement de la perte de la valeur, car elle permet une manière de diminuer la valeur pour donner une image fidèle de la réalité économique de l'institution Pendant le exposition de la valeur réelle des actifs dans les états financiers, et pour atteindre cet objectif nous nous sommes appuyés sur les sources primaires, représentée dans les états financiers de la Fondation pour Condor en 2013 et fait une entretien avec le responsable du bureau de comptabilité et financier de l'entreprise , et des sources secondaires d' ouvrage et d'études sur le cadre général du sujet.

Grâce à notre étude du sujet on a confirmer la présence d'un large consensus entre le système de comptabilité financière et les normes comptables internationales dans le traitement de la dépréciation d'actifs, ainsi que le manque de préparation de l'environnement algérienne aux exigences de la juste valeur de la principale institution économique de compter sur le coût historique, ainsi que l'entreprise économique algérienne fait face à une série d'obstacles à l'application de la perte de valeur des actifs, y compris l'absence d'un marché actif et les pressions imposées par l'administration fiscale.

Mots clés : norme comptable internationale 36, système de comptabilité financière, perte de valeur des actifs, les états financiers.

## قائمة المحتويات

.III	الإهداء.....
.IV	الشكر.....
.V	الملخص.....
.VI	قائمة المحتويات.....
.VII	قائمة الأشكال والجدوال.....
.VIII	قائمة الملحق.....
ب	المقدمة .....
1	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.....
	المبحث الأول : الأدبيات النظرية لانخفاض قيمة الأصول حسب النظام الحاسبي المالي ومعيار الحاسبي الدولي (IAS36).....
13	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.....
18	الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوعريريج.....
20	المبحث الأول: الأدوات والطريقة المستخدمة في الدراسة الميدانية.....
31	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.....
34	الخاتمة.....
37	المصادر والمراجع.....
40	الملحق.....
43	الفهرس.....

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
6	مصطلحات واردة في المعيار IAS 36.	1-1
25	ميزانية السنة المالية القفلة في 31-12-2013 (أصول).	2-2

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	خسارة القيمة الأصول.	1-1
9	توقيت إجراء الخفاض القيمة للأصول.	2-1
24	الميكل التنظيمي لمؤسسة كوندور إلكترونيك.	3-2

### قائمة الملحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	ميزانية مؤسسة كوندور لسنة 2013.	41
02	أسئلة المقابلة.	42

# المقدمة

## **الفصل الأول:**

**الأدبيات النظرية والتطبيقية**

**لانخفاض قيمة الأصول.**

**الفصل الثاني:**

**دراسة حالة مؤسسة**

**"كوندور" برج بوعربييج.**

# **الخاتمة**

## **المصادر والمراجع**

# **الملاحق**

# الفهرس

توطئة:

تعتبر التكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية في المحاسبة ومن أسس التقييم التي حظيت بالقبول لعدة عقود، فتم الاعتماد عليها لتخصيص منافع الأصل على الدورات المستفيدة من خدماته لغرض مقابلة الإيرادات بالمصاريف لتحديد الدخل، ويعتبر هذا الإجراء صحيحاً في فترات استقرار الأسعار، لكن ظاهرة تغير الأسعار التي أصبحت ميزة الاقتصاديات الحديثة، جعلت هذا المبدأ عرضة للانتقادات، بما أدى مجلس المحاسبة الدولية IASB في العشرينية الأخيرة من القرن العشرين إلى التوجه نحو إصدار وتعديل العديد من المعايير بهدف تبني نموذج القيمة العادلة، فالتوجه نحو التقييم وفق القيمة العادلة أعطى للمعلومات المحاسبية صبغة الملائمة خاصة فيما يتعلق بالأصول التي تعتبر المحرك الأساسي للمؤسسة وذلك لترشيد قرارات المستثمرين، ومن أهم الانتقادات والقصور التي تواجهها التكلفة التاريخية مشكلة الخسارة المتمثلة في انخفاض قيمة الأصول وهو ما أدى بالحاجة إلى معايير محاسبية جديدة تغطي هذا القصور، فتم إصدار من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول".

تسعى الجزائر كغيرها من الدول التي تسعى إلى مواكبة التطورات الحاصلة في الاقتصاديات العالمية، ورغبتها في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة دفعها إلى القيام بعدة إصلاحات اقتصادية، هذه الإصلاحات مستعدة جوانب من بينها إصلاح النظام المحاسبي وتبني النظام المحاسبي المالي الجديد الذي يتوافق مع مبادئ المعايير المحاسبية الدولية، فمن أهم ما جاء به هذا النظام هو تعدد بدائل القياس (التكلفة التاريخية، القيمة الحالية أو الحقيقة) مما يسمح بإعادة تقييم الأصول وتسجيل مختلف الانخفاضات الحاصلة بها.

من خلال ما سبق تتجلى لنا معايير إشكالية البحث ويمكن بلورتها في التساؤل الرئيسي التالي :

مدى جاهزية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمسايرة متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول"؟

من أجل الإجابة على هذه الإشكالية وإثراء الموضوع قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في متطلبات تطبيق المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول؟
2. ما مدى إلتزام المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات تطبيق انخفاض قيمة الأصول وفق النظام المحاسبي المالي؟
3. كيف يتم تقييم الأصول في مؤسسة كوندور إلكترونيك؟
4. إذا كانت المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لا تطبق انخفاض القيمة ما هي العاقيل التي تواجهها حيال ذلك؟

و انطلاقا من التساؤل الرئيسي تمت صياغة الفرضيات التالية:

1. يتوافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في متطلبات تطبيق المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة.

2. تلتزم المؤسسات الاقتصادية بالجزائر بتطبيق متطلبات المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول كما ينص عليه النظام المحاسبي المالي.

### • مبررات اختيار الموضوع:

- التخصص في مجال المحاسبة وهو سبب اختيار الموضوع؛
- دراسة مدى تطبيق مبادئ المعايير المحاسبية الدولية التي جاء بها النظام المحاسبي؛
- يعتبر الموضوع من دعائم التوجه نحو القيمة العادلة والتحلي مبدأ التكلفة التاريخية؛
- إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع.

### • أهداف الدراسة :

- التطرق إلى موضوع انخفاض قيمة الأصول؛
- إبراز العوامل التي تؤدي إلى انخفاض قيمة الأصول؛
- تبيان التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في موضوع انخفاض قيمة الأصول.

### • أهمية الدراسة:

إبراز مدى أهمية تقييم أصول المؤسسة وفق مبدأ القيمة العادلة والإفصاح عنها بما لا يزيد عن قيمتها الحقيقية لإعطاء صورة حقيقة في القوائم المالية.

### • حدود الدراسة: تمثل حدود الدراسة في :

- **الحدود المكانية:** تمت دراسة الحالة في مؤسسة كوندور إلكترونيك ( برج بوعريريج ) .
- **الحدود الزمنية:** تمت الدراسة على الفترة الممتدة بين 21/03/2015 و 05/04/2015 .

• منهج البحث والأدوات المستعملة:

للوصول إلى الأهداف المرجوة من هذا البحث واختبار الفرضيات التي تم تبنيها، تم الاعتماد بالنسبة لجانب الأدبيات النظرية على المنهج الوصفي التحليلي، أما بالنسبة للجانب التطبيقي تم اعتماد دراسة حالة، وذلك باستعمال أداة المقابلة والملاحظة.

• مرجعية الدراسة:

لكي نتناول هذه الدراسة، قمنا باستخدام بعض الأدوات المهمة ولعل أبرز هذه الأدوات الاستعana بالكتب المتخصصة في مجال المحاسبة، الرسائل المرتبطة بالموضوع، وكذا القوانين والنصوص التشريعية التي جاء بها النظام الحاسبي المالي والمدخلات في الملتقيات العلمية والمقالات والموقع الالكترونية الهامة.

• صعوبات الدراسة:

- صعوبة تطبيق المنهجية الجديدة (امراد)؛
- ضيق الوقت، نظراً للمدة الممنوحة من قبل الإدارة كانت غير كافية لتقديم البحث على أكمل وأحسن وجه ممكن .

• هيكل البحث:

تم تقسيم البحث إلى جانبيين جانب نظري و جانب تطبيقي:

الجانب الأول النظري :الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول، حيث يتكون البحث الأول من المطلب الأول الذي تم فيه التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول الذي تحدثنا فيه على العوامل التي أدت إلى حدوث الانخفاض وقاعد تقييم الأصول ثم إلى استرجاع الانخفاض وعوامله ، أما في المطلب الثاني فتحدثنا عن المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول.

أما في البحث الثاني فقد اشرنا إلى جملة من الدراسات السابقة و التي لها علاقة بموضوع الدراسة من خلال مطلبين تحدثنا في الأول حول عرض الدراسات والتنتائج التي جاءت بها، أما بالنسبة للثاني فتم التطرق فيه إلى ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات الأخرى.

الجانب الثاني التطبيقي : دراسة حالة مؤسسة كوندور -برج بوعرييرج- ويتكون من مباحثين بدوره، ففي البحث الأول تحدثنا حول طريقة الدراسة ثم الأدوات والوسائل المستخدمة وأما في البحث الثاني فقد قمنا بعرض نتائج الدراسة و من ثم مناقشتها واستخراج النتائج منها.

## **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

تمهيد.

تعتبر الأصول من أهم البندود التي لا يكاد يخلو كيان اقتصادي من وجودها، لقد تغيرت المعالجة المحاسبية لهذه الأصول مع دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق في الجزائر، حيث حرص على الأخذ بنهج المعايير المحاسبية الدولية في معالجتها، ونظرًا للتغير المستمر في القيمة السوقية (القيمة العادلة) للأصول سواء الملموسة أو غير الملموسة من أهم الأسباب التي أدت إلى التخلص عن مبدأ التكلفة التاريخية والاعتماد على مبدأ التكلفة العادلة حتى يتم إظهار قيم هذه الأصول بقيمها الحقيقة، وهذا ما أدى بالمنظمات المهنية إلى التحرك لإيجاد حل لهذه المشكلة ومعالجة الانخفاضات التي تحصل لقيمة الأصول وهو ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 "انخفاض قيمة الأصول" متضمنا تفصيل وحلولا لهذه المشكلة، وهذا بضرورة معالجة الانخفاضات الحاصلة لقيمة الأصول حتى تكون القيمة الدفترية لهذه الأصول موافقة لقيمتها العادلة، في ظل الجهود الدولية للتوافق المحاسبي والتبني المتزايد لمعايير المحاسبة الدولية التي تهدف إلى الشفافية، وتحقيقاً لمسار الجزائر في الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة والتي تفرض إتباع مقاييس دولية، قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي بما يتواافق مع معايير المحاسبة الدولية، وخاصة فيما يتعلق بتقييم الأصول وفق القيمة العادلة وهو الجديد الذي أتى به النظام المحاسبي المالي.

هذا ما سنحاول التعرض له في الفصل الأول الذي خصصناه للأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة  
بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، لذا سوف نتعرض في هذا الفصل إلى:

**المبحث الأول: الأدبيات النظرية لانخفاض قيمة الأصول حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي ."** IAS36"

**المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

# **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

## **المبحث الأول : الأدبيات النظرية لانخفاض قيمة الأصول حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS36).**

تعتبر الأصول الركيزة الأساسية في للكيان لاستمرار نشاطه، فالإحتلالات والأعطال التي قد تصيبها، بالإضافة إلى ارتفاع نسب التضخم، كل هذا يؤدي إلى انخفاض القيمة الحقيقة لهذه الأصول عن قيمتها الدفترية، مما يدفع بالكيان إلى إعادة تقييمها، والإفصاح عن الخسارة الناتجة عن هذا الانخفاض من أجل إعطاء صورة حقيقية في القوائم المالية للمؤسسة.

### **المطلب الأول: المفاهيم المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول.**

عرف النظام المحاسبي المالي الأصول على أنها: الأصول تشكل موارد مراقبة من طرف الكيان نتيجة أحداث ماضية ويتوقع أن تعود منها منافع اقتصادية مستقبلية للكيان.

#### **الفرع الأول : مفهوم انخفاض قيمة الأصول.**

سمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل الخسارة على انخفاض قيمة التثبيتات ، حيث نصت المادة 10-121 على "إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي ثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الإحتلالات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة".<sup>1</sup>

بالإضافة إلى المبالغ التي يكون تخصيصها للإحتلال يمكن أيضاً تخصيص مبالغ جراء انخفاض قيمة الأصل. كما عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة في الملحق الثالث والخاص بشرح المصطلحات المحاسبية بأنها فائض القيمة المحاسبية للثبيت عن قيمتها الواجبة التحصيل.<sup>2</sup>

لقد جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم "IAS 36" (انخفاض قيمة الأصول) مختلف المفاهيم المرتبطة بانخفاض قيمة الأصول الثابتة ومختلف الإجراءات المتبعة في الكشف عن هذه الانخفاضات.

حيث يعرف الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة حسب معايير المحاسبة الدولية بأنه مقدار الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن القيمة القابلة للاسترداد للأصل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 09.

<sup>2</sup> عبد الرحيم عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، 2009، برج بوغريج، الجزائر، ص 133.

<sup>3</sup> عبد الوهاب نصر علي، القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 201.

## **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

كما عُرف من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بأنه عدم القدرة على استرداد القيمة الدفترية بالكامل على مدار العمر المتوقع للأصل<sup>1</sup>.

يطبق هذا المعيار على محاسبة تدهور جميع الأصول أو التثبيتات، ماعدا الأصول التي تم معالجتها في معايير أخرى (كالمعيار الدولي المتعلّق بالمخزونات، التثبيتات المالية، الأصول البيولوجية، العقارات الموظفة... إلخ).

### **أولاً : انخفاض القيمة لوحدة توليد النقد والشهرة.**

نص النظام المالي المحاسبي على أنه عند تعذر تحديد سعر البيع الصافي للتثبيت يتم تحديد القيمة القابلة للتحصيل على أساس القيمة النفعية، لكن في بعض الحالات لا يمكن تقييم وحساب القيمة النفعية بالصورة الازمة، وبالتالي يتعدّر حساب القيمة القابلة للتحصيل، حيث أنه هناك تثبيتات لا يتولد عنها سبولة خزينة (تدفقات) بشكل مباشر مما يصعب بل من المستحيل تحصيص التدفقات المستقبلية الناجحة عنها بصورة منعزلة، وقد عالج النظام المحاسبي المالي هذه الإشكالية بالاعتماد على القيمة القابلة للتحصيل لوحدة المنتجة لسبولة الخزينة التي يتتبّع إليها التثبيت المعنى<sup>2</sup>.

قد جاء تعريف لوحدة المنتجة لسبولة الخزينة (المولدة للنقد) في النظام المحاسبي المالي على أنها أصغر مجموعة قابلة لتعريف التثبيتات التي تنتجه مداخل الخزينة ذات استقلالية واسعة من مداخل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول<sup>3</sup>.

أما فيما يخص الشهرة أو ما يعرف محاسبيا بفارق الاقتضاء الظاهر مع التثبيتات فهو لا يجيء بصفته تثبيت تدفقات خزينة ممكنة القياس بصورة منفردة عن بقية الأصول التي تنتمي إليها أو مجموعة الأصول الأخرى، وعليه لا يمكن تحديد قيمته القابلة للتحصيل مما يجبر الوحدة الاقتصادية على ضمه إلى وحدة مولدة لسبولة الخزينة أو مجموعة وحدات مولدة لسبولة الخزينة<sup>4</sup>.

والشكل التالي يوضح مفهوم خسارة قيمة الأصول:

<sup>1</sup> محمد نواف حдан العابد، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول، مذكرة ماجستير، كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006، ص 10.

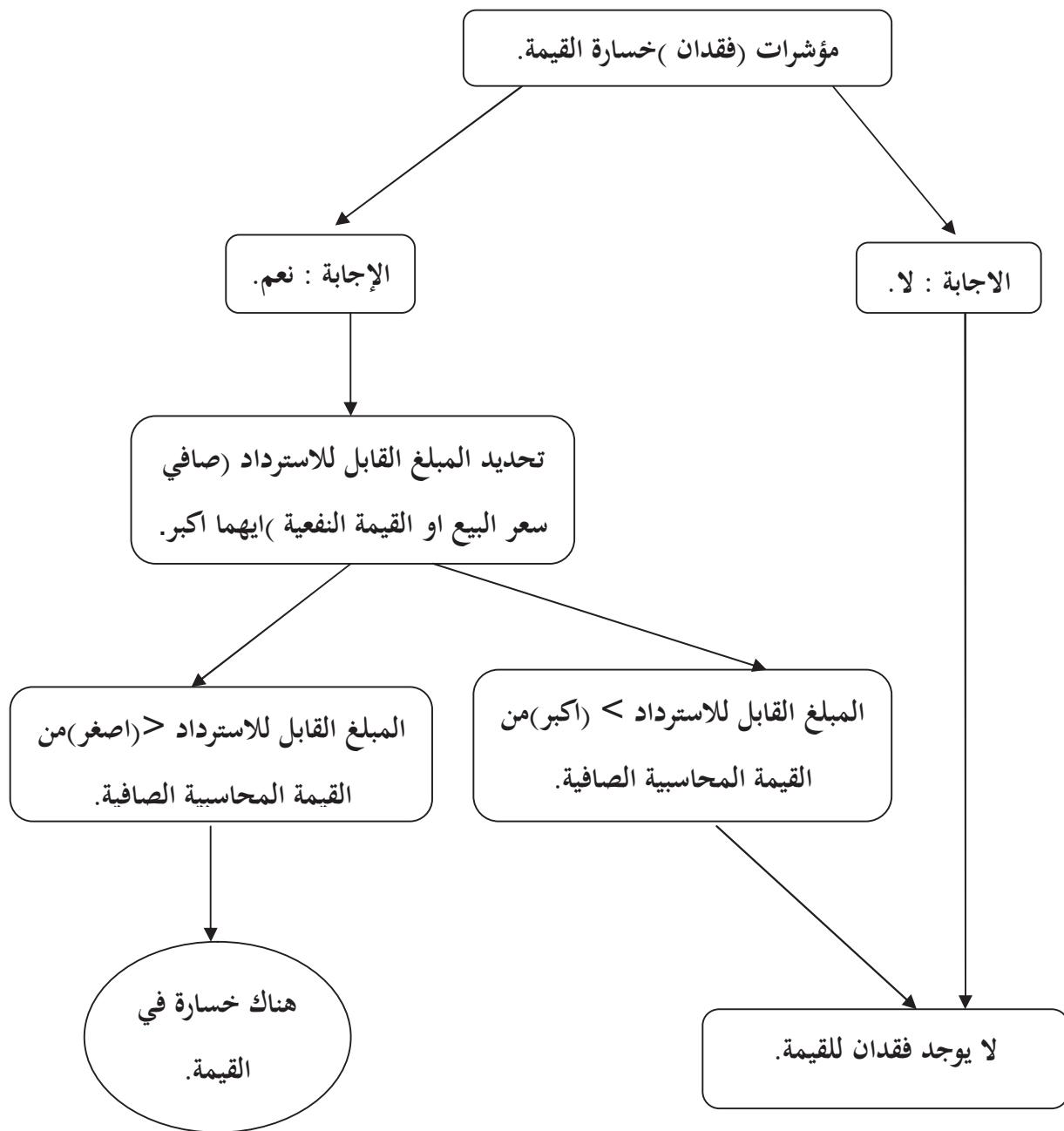
<sup>2</sup> لخضر علاوي، نظام المحاسبة المالية: سير الحسابات وتطبيقاتها، eurl pages bleues internationales، 2011، ص 46.

<sup>3</sup> أحمد التيجاني بلعروسي، النظام المحاسبي المالي، دار المؤمة، الجزائر، 2009، ص 54.

<sup>4</sup> لخضر علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

## الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.

الشكل رقم (1-1): خسارة قيمة الأصول.



المصدر: زينب حجاج، المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط الوطني المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص 99.

ثانياً : أهم المصطلحات الواردة في المعيار.

وقد حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية عدة مصطلحات متعلقة بالمعيار محاسبي الدولي 36، ستحاول عرضها من خلال الجدول التالي:

## الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.

### الجدول رقم (1-1): مصطلحات واردة في المعيار IAS 36

المصطلحات	التعريفات
المبلغ القابل للاسترداد	هو صافي سعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة، أيهما أعلى.
القيمة المستخدمة	هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستعمال المستمر للأصل ومن التخلص منه في نهاية عمره النافع.
صافي سعر البيع	هو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه بيع أصل في عملية تجارية بحثة بين أطراف مطلعة وراغبة ناقصاً تكاليف التخلص.
تكاليف التخلص	هي التكاليف الإضافية التي تعزى بشكل للتخلص من أصل، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.
خسارة الانخفاض	هي مقدار زيادة المبلغ المسجل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.
المبلغ المسجل	هو المبلغ الذي يعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد خصم أي استهلاك (إطفاء) متراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة في قيمته.
الاستهلاك (إطفاء)	هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للاستهلاك للأصل على مدى عمره النافع.
المبلغ القابل للاستهلاك المتبقية	هو تكلفة الأصل أو مبلغ آخر استعيض به عن التكلفة في القوائم المالية ناقصاً قيمتها المتبقية.
العمر النافع	- الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن تستخدم المنشأة الأصل، - أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي يتوقع أن تحصل المنشأة عليها من الأصل للمنشأة.
وحدة توليد النقد	هي أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلية من الموجودات الأخرى أو مجموعات الموجودات.
موجودات الشركة	هي الموجودات عدا عن الشهرة والتي تساهم في التدفقات النقدية المستقبلية لكل من وحدة توليد النقد التي هي تحت المراجعة ووحدات توليد النقد الأخرى.
السوق النشط	هي السوق التي تضم جميع الحالات التالية: ✓ يتم المتاجرة في المواد ضمن سوق متجانسة؛ ✓ عندما يكون من الممكن إيجاد مشترين وبائعين راغبين في أي وقت؛ ✓ الأسعار في متناول يد العامة.

المصدر: هيئة المعايير الدولية، المعيار المحاسبي الدولي 36، لندن، 2004، ص.9.

## **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

### **ثالثاً: الفرق بين الانخفاض والإهلاك.**

يمكن تحديد نقاط الاختلاف بين الانخفاض والإهلاك فيما يلي<sup>1</sup>:

- مفهوم الإهلاك يقوم على أساس الانخفاض التدريجي لقيمة الأصل على مدار عمره الاقتصادي نتيجة الاستخدام، عكس الانخفاض الذي يقوم على أساس التدهور المفاجئ في القيمة الدفترية للأصل؛
- لا تعتبر عملية الإهلاك إعادة تقييم للأصل بل هو توزيع للتكلفة على عمره الاقتصادي عكس الانخفاض الحاد الذي يقوم على أساس قياس مدى إمكانية استرداد القيمة الدفترية؛
- يفترض الإهلاك حالة السكون في نهاية كل سنة مالية ولا يجوز إعادة تقييم الأصول الثابتة في أي وقت، وخاصة بعد تاريخ الاقتناء وهو ما يتافق مع مبدأ التكلفة التاريخية.

من خلال هذه الاختلافات بين الإهلاك والانخفاض في قيمة الأصول جعلت من هذا الأخير موضوع من المواضيع التي لاقت اهتمام، وأصبحت موضوع للبحث والنقاش من طرف لجان معايير المحاسبة الدولية.

### **الفرع الثاني: العوامل التي تؤدي إلى انخفاض قيمة الأصول.**

بعد كل جرد يجب على الكيان التحقق من كل أصل من الأصول الملموسة وغير الملموسة ما إذا كان هناك أي مؤشر على احتمال انخفاض الأصول بشكل كبير، وتمثل هذه المؤشرات في :

#### **المؤشرات الداخلية<sup>2</sup>:**

- التقادم أو التلف الفيزيائي للتشييتات "التدهور الطبيعي"؛
- تغيير نمط استعمال التشييت مما يؤثر عليه سلباً ترك بعض النشاطات المتعلقة بالتشييتات؛
- تغيير الأداء الاقتصادي للتشييت كانخفاض تدفقاته الصافية أو تغير تقديرات النتائج المرتبطة بذلك التشييت.

#### **المؤشرات الخارجية<sup>3</sup>:**

- انخفاض القيمة السوقية للأصل؛
- تسجيل تغيرات في المحيط التقني للوحدة الاقتصادية (التطور التكنولوجي) والمحيط القانوني والاقتصادي؛

<sup>1</sup> محمد نواف حمدان العابد ، مرجع سبق ذكره، ص 13.

<sup>2</sup> همام جمعة، المحاسبة المعتمدة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان الطبعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 59.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص 59.

## **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

- ارتفاع نسبة الفائدة في السوق وما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحين (الخصم) المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصل والقيمة الحالية للتدفقات المستقبلية، مما يؤدي إلى انخفاض معتبر في القيمة القابلة للاسترداد.

### **الفرع الثالث: قواعد تقييم الأصول الثابتة.**

يعتمد النظام المحاسبي المالي على مجموعة من الأسس العامة التي يؤخذ بها في عملية التقييم ونذكر منها:<sup>1</sup>

- الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية ؟
- القيمة العادلة (القيمة السوقية) بالاعتماد على تقدير يقوم به أشخاص مختلفون في المهنة وبعد إعادة التقييم، تحدد المبلغ القابل للإهلاك على أساس المبالغ المقومة ثانية ؟
- القيمة الحقيقة (قيمة الإنجاز) ؟
- القيمة الحينة (القيمة الحالية) ؟
- تحدد القيمة العادلة للقيم الثابتة عادة بقيمتها في السوق.

يعتمد تقييم التثبيتات وفقا للنظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية، مع ضرورة إجراء اختبار الانخفاض في القيمة في حالة وجود مؤشرات تدل على ذلك وهذا ما يتفق مع المعيار المحاسبي الدولي "IAS 36" ، بالإضافة إلى ذلك يمكن إعادة تقييم التثبيتات بالاعتماد على القيمة العادلة، وهذا ما نص عليه المعيار المحاسبي "IAS 36" بالاعتماد على ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي "IAS16" على استخدام نموذجين محاسبين في قياس تكلفة التثبيتات المادية بعد الاقتناء، حيث يسمح هذا للمؤسسة بتقرير أسعار هاته التثبيتات من الأسعار السوقية، وتعتبر هذه الطريقة اختيارية ولكن إذا أعتمد عليها يجب على المؤسسة أن تستمر في تطبيقها في كل مرة ترى احتمال وجود فرق بين القيم المحاسبية والقيم السائدة في السوق، وهذان النموذجان هما<sup>2</sup> :

#### **أ. نموذج التكلفة:**

يقيم التثبيت المادي بتكلفته التاريخية مطروحا منها الإهلاك المتراكم عبر السنوات و مختلف خسائر القيمة المسجلة.

<sup>1</sup> سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، مكانة النظام المحاسبي المالي في ضل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، الملتقى الدولي حول المظالم المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحادي، البليدة، يوم 13 و 14 ديسمبر 2011، ص.6.

<sup>2</sup> www.iasplus.com, date 16/02/2015.

## **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

### **ب .نموذج إعادة التقييم:**

يقيم التثبيت المادي بالقيمة المعاد تقديرها أي قيمته العادلة بتاريخ إعادة التقييم، بشرط أن تكون هذه القيمة قابلة للقياس بموثوقية، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة التثبيت ووجود أو عدم وجود سوق نشطة له، وحيث يتم تحديد القيمة العادلة بإحدى الطرق التالية :

- تقييم الأرضي والمباني في ظل وجود سوق نشطة لها بالقيم السائدة في هاته السوق، أو على أساس تقدير من طرف خبير عقاري.

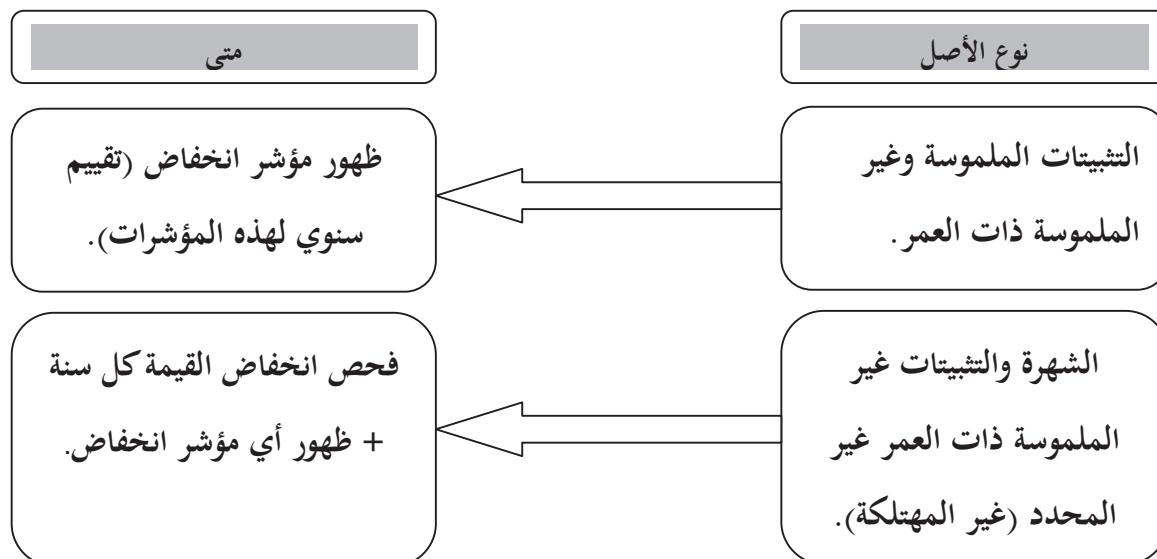
- تقييم معدات الإنتاج بالقيمة السوقية، وإن لم تكن هناك سوق نشطة لهذه المعدات نظراً لخاصيتها وندرتها، يمكن تحديد قيمتها العادلة من خلال قياس قيمة الاستبدال لها، أي قيمة التثبيت الجديد الذي يمكن استبدال به نظيره القديم، وعلى أساس هذه القيمة تحسب الاهتلاكات وتستخرج القيمة المحاسبية الصافية النظرية، ثم يعالج الفرق بين القيمتين<sup>1</sup>.

### **ملاحظة.**

كما هو الحال في المعيار المحاسبي "IAS16" فإن المعيار "IAS38" يتطلب قياس الأصول غير الملموسة بعد الاعتراف المبدئي باستخدام أحد النماذجتين، نموذج التكلفة، ونموذج إعادة التقييم، وهما مشابحان تماماً لما سبق ذكره في المعيار "IAS16" ويخضعان لنفس القواعد والمبادئ.

والشكل التالي يبين الترتيب المناسب لإجراء انخفاض قيمة الأصول.

**الشكل رقم (2-1): توقيت إجراء انخفاض القيمة للأصول.**



المصدر: عكوش محمد الأمين، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص 85.

<sup>1</sup>www.worldgaapinfo.com, date 16/02/2015.

## **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

### **الفرع الرابع : استرجاع الانخفاض وعوامله.**

وفقا للنظام المحاسبي المالي وحسب المادة 112 - 9 "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"<sup>1</sup>.

معنى انه يجب على الكيان مراجعة الخسارة المدرجة بالنسبة لكل أصل في نهاية السنة، وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها تبعاً لتطور القيمة القابلة للتحصيل للأصل المعنى.

هذا ما طالب المعيار المحاسبي الدولي "IAS 36" به الوحدة الاقتصادية في تاريخ كل ميزانية بتقييم ما إذا كانت توجد أدلة على أن خسارة الانخفاض لأصل من الأصول التي تم الاعتراف بها سابقاً لم تعد موجودة أو أنها انخفضت، وعندها يجب على الوحدة الاقتصادية تقييم المبلغ القابل للاسترداد للأصل المعنى مرة أخرى ليتم في هذه الحالة عكس خسارة الانخفاض المعترف بها سابقاً عن طريق زيادة المبلغ المسجل للأصل إلى مبلغه القابل للاسترداد.<sup>2</sup>

ذكر المعيار "IAS 36" مجموعة من العوامل التي تشير إلى أن الخسارة التي سبق الاعتراف بها قد احتفت أو انخفضت، وهي<sup>3</sup>:

### **عوامل خارجية لاسترجاع الانخفاض: وهي:**

- حدوث ارتفاع كبير في القيمة السوقية للأصل المعنى؛
- حدوث تغيرات كبيرة أثناء الفترة أو توقع حصولها في المستقبل القريب في البيئة التكنولوجية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية والتي من شأنها أن تحدث تأثيراً إيجابياً؛
- حدوث انخفاضات في أسعار الفائدة السوقية أو معدلات عائد الاستثمار السوقية الأخرى وهذه الانخفاضات يحتمل أن تؤثر على معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة قيد الاستعمال للأصل وتزيد المبلغ القابل للاسترداد.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 08.

<sup>2</sup> حسين قاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، الأردن، 2008، ص 160.

<sup>3</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص 483,482.

## **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

### **عوامل داخلية لاسترجاع الانخفاض: وتمثل في:**

- حدوث تغيرات هامة أثناء الفترة أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب للوحدة الاقتصادية والتي من شأنها أن تؤثر على مدى استخدام الأصل وأسلوب استخدامه، وتشمل هذه التغيرات المصروفات الرأسمالية التي يتحملها الكيان خلال الفترة لتحسين أو تعظيم أداء الأصل أو إعادة هيكلة الوحدة التي يتمتع بها الأصل؛
- وجود أدلة من التقارير الداخلية على أن أداء الأصل أفضل من المتوقع أو سيكون كذلك.

### **المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول .**

يحدث في بعض الأحيان أن تتدحرج قيمة أحد الشيئات على اثر حادث أو ظرف غير متقارب أصلاً، وبالتالي تصبح قيمته الحالية أقل من قيمته المحاسبية الصافية المسجلة في الدفاتر المحاسبية، وهذا الفارق السلبي لقيمة الشيء غير المرتقب أو غير المحتسب ضمن الإهلاك يعترف به على أساس أنه خسارة في القيمة.

#### **الفرع الأول : الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول.**

يتم تحديد كيفية الاعتراف كما يلي<sup>1</sup> :

- يتم الاعتراف بالانخفاض الحاصل في قيمة الأصل الثابت في الميزانية عند حدوث مؤشرات أو ظروف تشير إلى أن القيمة المرحلية للأصول المستخدمة قد لا تكون قابلة للاسترداد.
- مقاييس الاعتراف بخسارة الانخفاض الحاد:
  - ❖ المقياس الدائم : وهذا المقياس مرفوض من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.
  - ❖ المقياس الاحتمالي : ورغم وجود فريق مؤيد لاستخدام هذا المقياس إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية رفض هذا المقياس.
  - ❖ المقياس الاقتصادي : وهو المقياس المعتمد من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية لأنّه يوفر معلومات مفيدة عن التدفقات النقدية المستقبلية والقيمة الزمنية للنقد وحجم المخاطر المرتبطة بالأصل الثابت.
- يتم تسجيل خسارة الانخفاض في القيمة ضمن مصروفات قائمة الدخل ويتم الإفصاح عن هذه الخسائر ضمن ملحقات بنود قائمة الدخل.

<sup>1</sup> محمد نواف حمدان العابد ، مرجع سبق ذكره، ص 36، 37.

## **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

- ويجب استرداد خسارة الانخفاض في القيمة خاصةً عند وجود دلائل ومؤشرات تدل على حدوث تغيرات لصالح الوحدة الاقتصادية فعندها يجب على الوحدة الاقتصادية العمل على إعادة تقييم القيمة العادلة للأصل أو مجموعة الأصول المنخفضة بشرط أن يتم هذا التعديل منذ آخر تاريخ للاعتراف بخسارة الانخفاض مع العمل على تعديل قسط الاستهلاك أو الإطفاء للفترة المتبقية من حياة الأصل.

### **الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول واسترجاعها.**

يقع على المؤسسة في نهاية كل دورة (أثناء الجرد ودون الإخلال بقاعدة حساب واثبات الإهلاكات) واجب التأكد مما إذا كان بالنسبة لكل عنصر من عناصر التثبيتات المعنوية والعينية مؤشرا (indice) داخلي أو خارجي يوحي بإمكانية تدهور قيمة الأصل<sup>1</sup>.

#### **1-المعالجة المحاسبية لمخصص خسائر القيمة وتعديلها:**

		إثبات مخصص الخسارة في القيمة		
XXX	XXX	مخصصات الإهلاك والمؤونات و خسائر القيمة خسائر القيمة عن التثبيتات	29 x	68 x

يجب على المؤسسة القيام في بداية كل دورة بتحديد قيمة الاسترجاع للأصل لإعادة تعديل حساب خسائر القيمة:

-في حالة ارتفاع قيمة التدهور : إعادة تخصيص مبلغ إضافي ويسجل القيد المحاسبي بنفس طريقة تكوين المخصص؟

-في حالة انخفاض قيمة التدهور أو زوال مبرره : إلغاء المخصص ويستعمل الحساب [ح / 781 - استرجاعات الاستغلال عن خسائر القيمة والمؤونات – الأصول غير الجارية]<sup>2</sup> :

		إثبات استرجاع الخسارة في القيمة		
XXX	XXX	مخصصات الإهلاك والمؤونات و خسائر القيمة استرجاعات الاستغلال عن خ.ق.م.أ.غ.ج	781x	29 x

<sup>1</sup> مданی بن بلغيث، دروس في المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي، جامعة ورقلة، أكتوبر 2010، ص 58.

<sup>2</sup> مданی بن بلغيث، مرجع سبق ذكره، ص 59.

## **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

### **ملاحظة.**

فيما يتعلق بالوحدة المولدة لنقد فإن استرجاع الخسارة المتعلقة بالعناصر المكونة لها تحمل على مختلف هذه العناصر باستثناء فارق إعادة التقييم، حيث أن خسارة القيمة لفارق إعادة التقييم غير قابلة للاسترجاع حسب النظام المحاسبي المالي وهو ما يتوافق بما أتى به المعيار المحاسبي الدولي (IAS36).

### **المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

شمل هذا المبحث مجموعة من الأبحاث و الدراسات العلمية السابقة المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول.

#### **المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.**

##### **أولاً: صلاح رمضان شبير 1999.<sup>1</sup>**

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد التاسع، العدد الأول، الجزء الأول، 2001، حيث عالجت هذه الدراسة إشكالية انخفاض القيمة السوقية للسهم عن كل من القيمة الاسمية والدفترية لشركة بيت المال الفلسطيني في التقرير الخامس الخاص بسنة 1999 على افتراض أن الشركة لا تلتزم بالمعايير المحاسبي الدولي 36، كما لا تعترف بالخسائر على أساس إتباع سياسة الحيطة والحذر وإن فترة الاسترداد في أسهم الشركة يتسم بطول الفترة الزمنية.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان ضرورة الإفصاح التام عن القيمة السوقية للسهم بما يخدم مستخدمي القوائم المالية وضرورة تحمل مدققي الحسابات مسؤولية وأمانة تقارير المراجعة.

خلصت نتائج الدراسة إلى ضرورة إتباع المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الموجودات"، وتخفيف حقوق المساهمين بنسبة 15,5% وتخفيف الموجودات بنسبة 9,7% مع عدم التمسك باسهم بيت المال، كما أوصت الدراسة شركة بيت المال بأن تكون التقارير المالية السنوية القادمة أكثر موضوعية.

##### **ثانياً: محمد نواف حمدان عابد 2006.<sup>2</sup>**

الدراسة عبارة عن رسالة مقدمة للحصول على شهادة ماجستير تخصص محاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006م، عالجة هذه الدراسة إشكالية التقييم

<sup>1</sup> صلاح رمضان شبير، ضرورة الاعتراف بالانخفاض في صافي موجودات شركة بيت المال الفلسطيني ، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد التاسع، العدد الأول، الجزء الأول، 2001.

<sup>2</sup> محمد نواف حمدان عابد ، دراسة تحليلية لمشكلة القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006م.

## **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

التطبيقي في الواقع العملي لمتطلبات القياس والإفصاح عن انخفاض القيمة ، استهدفت مجموعة من الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية بكلية التجارة قسم المحاسبة في الجامعات الفلسطينية وكذا مجموعة من المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدين لدى السلطة الوطنية الفلسطينية والمسجلين في دليل جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين في قطاع غزة، بهدف الوقوف على الأسباب التي تؤدي إلى انخفاض قيمة الأصول وكيفية قياسها بالقيمة العادلة وتسجيلها محاسبيا و الإفصاح عنها في ضل المعايير المحاسبية الدولية.

خلصت نتائج الدراسة النظرية على أن يتم إجراء اختبار الاسترداد على الأصول الثابتة في حالة وجود مؤشرات أو أحداث تدل على وجود انخفاض في قيمة الأصل الثابت ولا يتم إجراء هذه الاختبارات بصورة دورية، وعند ثبوت حدوث انخفاض حاد في قيمة الأصل الثابت يتم إجراء اختبارات الاسترداد على الأصول المنخفضة القيمة وذلك بمقارنة قيمتها الدفترية مع القيمة الاستردادية للأصل ولا يطبق في حالة ارتفاع القيمة الاستردادية عن القيمة الدفترية ،وبعد عملية إعادة التقييم يتم إثبات هذه الخسائر ضمن مصروفات قائمة الدخل والإفصاح عن هذا الانخفاض ضمن بنود قائمة الدخل وقد يتم حدوث بعض الاستردادات في قيمة الأصول المنخفضة المعاد تقييمها مما يتطلب إعادة التقييم مرة أخرى وإظهار هذه الاستردادات في حساب حقوق الملكية في الدفاتر المحاسبية ،لذا يجب الإفصاح عن هذه الانخفاضات في القوائم المالية بصورة شفافة نظراً لتأثيرها على نشاط الوحدة الاقتصادية ،إما بالنسبة لنتائج الدراسة الميدانية فقد خلصت إلى أن هناك اتفاق بين مجتمع البحث والممثلين في الأكاديميين والمهنيين حول تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول" وقد أكد ذلك تطبيق اختبار مان-وتني على استجوابات مجتمع البحث على قائمة الاستقصاء.

**ثالثا: سمير الريشاني 2007.<sup>1</sup>**

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 2007، حيث يعالج هذا المقال إشكالية انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل بين معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية IAS36 ،وانطلق الباحث من افتراض أن اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في سوريا غير مطبق وهذا بسبب ضعف الوعي المهني وغياب السوق المالي في سوريا بالإضافة إلى أن النظام المحاسبي الموحد السوري يعيق التفكير بتطبيق انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في شركات القطاع العام والخاص.

يهدف هذا المقال إلى دراسة مفاهيم محاسبة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل من جهة نظر معايير المحاسبة الأمريكية SFAS144 ومعايير المحاسبة الدولية IAS36 ومقارنتها بينهما، واختبار مدى تطبيق محاسبة

<sup>1</sup> سمير الريشاني ، انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهميتها في سوريا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،جامعة دمشق،المجلد الثالث والعشرون، العدد الثاني، 2007

## **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في الشركات السورية سواء في القطاع العام أو الخاص ومعالجة الحاسبية في حال تطبيقها أو مبررات عدم تطبيقها.

تمحورت نتائج هذه الدراسة في تحديد الفروقات الأساسية في محاسبة انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل بين المعايير المحاسبية الأمريكية والمعايير المحاسبية الدولية، وان اختبار انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل غير مطبقة في شركات القطاع العام والخاص وهذا راجع إلى الأسباب المذكورة سلفاً.

أوصت الدراسة إلى ضرورة تبني معايير المحاسبة الدولية، وإنشاء سوق مالية لحماية المجتمع المالي من التضليل في القوائم المالية، وان الإبقاء على التكلفة التاريخية الذي يوصي بها النظام المحاسبي الموحد من شأنه أيضاً أن يظلل القوائم المالية ويقدم صورة غير عادلة لأصول والتزامات شركات القطاع العام أو الخاص.

رابعاً: جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف حمدان عabd 2008.<sup>1</sup>

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة جامعة الأزهر، المجلد العاشر، العدد ١-١، غرة، 2008، وعالجت مشكلة تقييم الأصول الثابتة بين الفكر الأكاديمي والفكر المهني، حيث تهدف هذه الدراسة إلى دراسة مشكلة إعادة تقييم الأصول الثابتة في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، واستهدفت معرفة أراء أربع مجموعات في المجتمع الفلسطيني (الأكاديميين، المهنيين، المدراء الماليون، الائتمان المصرفي) حول موقفهم من عملية إعادة التقييم، واهم الدوافع وراء ذلك ودور المحاسبين و المراجعين في عملية إعادة التقييم.

خلصت هذه الدراسة إلى أن غالبية المشاركون من المجموعات الأربع (79%) يؤيدون عملية إعادة التقييم بالقيمة العادلة بدلاً من التكلفة التاريخية لعدم تلاوتها مع الكثير من الصناعات، و عدم وجود اختلافات بين أرائهم حول دوافع إعادة التقييم و ذلك لإظهار القوائم المالية أكثر عدالة و حل مشكلة عدم تماثل البيانات و المعلومات بين الإدارة والمستثمرين، بالإضافة إلى عدم اتفاق أراء المشاركون غير المؤيدین لعملية إعادة التقييم حول أهم دوافع ذلك، و اتفاق أراء المشاركون حول أهمية المحاسبين و المراجعين في عملية إعادة التقييم.

خامساً: 2013 olivier Henri et Mira Yammin<sup>2</sup>

الدراسة عبارة عن مداخلة في بعنوان " دراسة تطبيقية لتطبيق قواعد IAS36 الانخفاض في الأصول "، حيث تهدف هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كان هناك تأثير لتطبيق قواعد انخفاض قيمة الأصول، حيث أجريت بحوث تجريبية على عينة من 34 دولة بها شركات مسيرة في البورصة ومطبقة لمعايير التقرير المالي(IFRS) على الأقل منذ 2005، منها 27 دولة أعضاء في الاتحاد الأوروبي و 7 بلدان أخرى من مناطق مختلفة من العالم.

<sup>1</sup> جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف حمدان عabd، إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين، مجلة جامعة الأزهر، غرة، المجلد العاشر، العدد ١-١، 2008.

<sup>2</sup> Mira Yammin, Henri olivier, **ENFORCEMENT OF RULES – AN EMPIRICAL STUDY OF IAS 36- IMPAIRMENT OF ASSETS**, association francophone de comptabilité, manorial, canada, 2013.

## **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

خلصت هذه الدراسة إلى أن هناك تأثير لانخفاض قيمة الأصول عن طريق تطبيق القواعد، وان هذه الأخيرة لها تأثير سلبي على حجم الانخفاض في الأصول المادية والمعنوية عدى شهرة المحل.

**سادسا :<sup>1</sup> 2014 Gaëlle Lenormand et Lionel Touchais**

الدراسة عبارة عن مقال بعنوان "اختبار انخفاض القيمة مع المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 36 (الصعوبات والمخاطر) دراسة حالة مجمع ييجو".

اهتم المقال بتجربة انخفاض القيمة باستخدام المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36)، بسبب الظروف السيئة والأفق المستقبلية غير المؤكدة، وضعف نتائج الاختبارات كان بقوة في البيانات المالية لـ 2012، وعند القيام بتحليل تحديات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36) "التقنية والتوقعات والفرضيات وأهمية الحكم"، وهذه التحديات ترجمة بدرجة من الموضوعية وعدم التأكد على مستوى حسابات انخفاض القيمة وتاريخ تسجيلها. من نتائج هذه الدراسة انه عند تحليل مجمع ييجو PSA يؤكد صعوبة وعدم التأكد في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 36) المرتبط بانخفاض القيمة، لكنه يظهر أيضا الحساسية المفرطة في المبالغ التي يتم الحصول عليها من الافتراضات الموضوعية.

### **المطلب الثاني: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.**

بالإضافة إلى ما ورد في أهمية الدراسات السابقة، فإن ما يميز هذه الدراسة أنها عبارة عن دراسة ميدانية على غرار معظم الدراسات السابقة التي كانت عبارة عن دراسات استقصائية، وذلك عن طريق استقصاء رأي المهتمين بمحاجل المحاسبة لكن في تقديرنا أن هذه الطريقة لا يستطيع أن تعكس بدقة موضوع البحث، لأنه عرضة لعامل الذاتية بسبب التحيز أو نقص خبرة لدى الشخص المشارك في الاستبيان، ومن هنا جاءت هذه الدراسة لإعطاء نظرة عن مدى تطبيق المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لانخفاض في قيمة الأصول ومدى تحكم المهنيين في مفاهيم ومتطلبات تطبيق انخفاض القيمة الذي جاء به المعيار المحاسبي الدولي 36، حيث قدمت هذه الدراسة بشكل مختصر نظرا لاعتمادها على الطريقة الحديثة (إنما)، كما أن هناك فارق زمني وتحول في البيئة الاقتصادية بين هذه الدراسة والدراسات السابقة .

<sup>1</sup> Gaëlle Lenormand et Lionel Touchais, Le test de perte de valeur avec l'IAS 36 : difficultés et risques, Le cas du groupe PSA, Revue Française de Comptabilité , N°473 , 2014.

## **الفصل الأول.....الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.**

### **خلاصة الفصل.**

من خلال تناولنا لهذا الفصل والذي جاء تحت عنوان "الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول" وتم التطرق فيه إلى مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول وطرق التقييم الحاسبي التي نص عليها النظام الحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية التي تركز على إنتاج معلومات تتصف بالملائمة والموثوقية والموضوعية والقابلية للمقارنة مما يسمح بتحقيق الأهداف الأساسية للمحاسبة وتلبية الاحتياجات المختلفة لمستخدمي القوائم المالية.

لاحظنا شبه تطابق تام في معالجة الانخفاض لقيمة الأصول الثابتة بين النظام الحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 36) وكذا توافق في ما يخص المعالجة المحاسبية البديلة المسموح بها في المعيار الدولي (IAS16)، لكن يبقى الواقع التطبيقي لانخفاض قيمة الأصول مجرد حبر على ورق فيما يخص تطبيقها في الجزائر، حيث أن تطبيق هذه العملية غائب كليا في الجزائر رغم التضخم الذي تشهده الأسعار.

## **الفصل الثاني.....دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوعريريج.**

تمهيد.

بعدما استعرضنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول، حيث تم التعرف على مفهوم الخفض قيمة الأصول وكيفية تقييم الأصول بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبي الدولي IAS 36، والطرق إلى بعض الدراسات السابقة حول الخفض قيمة الأصول، وسنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري وأهم المفاهيم التي جاءت في موضوع الخفض قيمة الأصول على مؤسسة كوندور إلكترونيك - برج بوعريريج -، محاولة منا دراسة مدى جاهزيتها في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS 36، عن طريق التطرق إلى أهم أصول المؤسسة الموضحة في القوائم المالية لسنة 2013م، وإجراء مقابلة مع مدير مكتب المحاسبة والمالية، وسنعرض في هذا الفصل إلى:

**المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة الميدانية.**

**المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.**

### **المبحث الأول: الأدوات والطريقة المستخدمة في الدراسة الميدانية.**

ستتطرق في هذا المبحث إلى كيفية قيامنا بدراسة حالة مؤسسة كوندور إلكترونيك.

#### **المطلب الأول: جمع الوثائق والمعلومات.**

##### **أولاً: مصادر جمع المعلومات:** لإنجاز هذه الدراسة تم الاعتماد على مصدرين رئيسيين لجمع المعلومات وهما:

- **المصادر الأولية:** وتمثلت في ملاحظة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة لسنة 2013 م، وإجراء مقابلات عديدة مع مسؤول مكتب المحاسبة والمالية بمؤسسة كوندور إلكترونيك أثناء فترة الدراسة.

- **المصادر الثانية:** وتمثلت في الكتب والملحقيات والشراطات العلمية المتعلقة بموضوع الدراسة بالإضافة إلى القوانين والمراسيم ورسائل الماجستير والدكتوراه، إضافة إلى هذا اعتمدنا كذلك على قنوات أخرى من أجل الحصول على المعلومات، يأتي في مقدمتها الشبكة العالمية "الإنترنت"، من خلال التواصل المستمر والزيارات وتصفح العديد من الواقع المتخصصة في المحاسبة، كما تم الاعتماد بشكل رئيسي على السجلات الخاصة والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة منذ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

##### **ثانياً: مكان الدراسة:**

تمت الدراسة في مؤسسة كوندور إلكترونيك وذلك للأسباب التالية:

- بصفتها مؤسسة اقتصادية؟
- توفرها على جملة من الأصول؟
- تطبيقها للنظام المحاسبي المالي؟
- إستعدادها لدخول البورصة.

##### **ثالثاً: الأداة المستخدمة في الدراسة:**

لقد تم إتباع أسلوب دراسة حالة، واستخدام أداة المقابلة والملاحظة، حيث تكتسي المقابلات في هذا النوع من الدراسات أهمية بالغة باعتبارها مصدر رئيسي للحصول على المعلومات بمصداقية، حيث قمنا في هذا الصدد بإجراء سلسلة من المقابلات مع مسؤول مكتب المحاسبة والمالية بالمؤسسة، وذلك بمناقشة بعض الأسئلة الشفوية والكتابية وذلك بغية جمع المعلومات بموثوقية ومصداقية وملاحظة القوائم المالية.

#### **المطلب الثاني: معلومات عن المؤسسة.**

##### **أولاً: تقديم المؤسسة.**

مؤسسة كوندور هي إحدى المؤسسات المكونة لمجمع بن حمادي الذي يتكون من المؤسسات التالية:

## **الفصل الثاني.....دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوعريريج.**

- مؤسسة **Gemac** لإنتاج البلاط ومواد البناء؛
- مؤسسة **Polyben** لإنتاج الأكياس البلاستيكية؛
- مؤسسة **Gerbior** لإنتاج القمح الصلب ومشتقاته؛
- مؤسسة **Argilor** لإنتاج الأجور؛
- مؤسسة **Hodna Métal** تنشط في مجال المواد المعدنية؛
- مؤسسة **Gipates** لإنتاج العجائن؛
- مؤسسة **Condor** لإنتاج وتسويق الأجهزة الإلكترونية والإلكترومنزلية.

قد حصلت مؤسسة كوندور على سجلها التجاري في أبريل 2002 كمؤسسة خاصة ذات مسؤولية محدودة، تحت اسم "**Anter Trade**" ومعناها : عنترة للتجارة، وبدأت نشاطها في فيفري 2003.

تقع مؤسسة "كوندور" بالمنطقة الصناعية لولاية برج بوعريريج على مساحة إجمالية تقدر بـ: 80.104<sup>2</sup> م<sup>2</sup>، برأس مال قدره 2.540.000.000 د.ج، حيث يبلغ عدد عمال المؤسسة حوالي 1500 عامل موزعين على الوحدات والمصالح حسب التخصص، ويتمثل نشاطها في صناعة وتسويق الأجهزة الإلكترونية والإلكترومنزلية .

حيث تقوم المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات مثل: التلفاز، أجهزة الاستقبال الرقمية، المكيفات المائية، الثلاجات، الحاسوبات الآلية، آلات الطبخ والغسيل، الهواتف النقالة...الخ، وتحصلت المؤسسة على شهادة الجودة العالمية : **ISO 9001 VERSION 2000**

### **ثانيا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.**

يتم تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري ومصالح وفروع المؤسسة، وهو ما يساعد على تحديد الاختصاصات والمسؤوليات، ومهام كل دائرة.

#### **الأمانة العامة:**

تتكون من المدير العام والأمانة العامة ونائب المدير العام ونائب المدير العام وتسيير أعمال الجودة ، تتمثل مهام المديرية العامة في :

- تحقيق برامج الإنتاج المسطرة من طرف المؤسسة؛
- تحقيق تسويق الإنتاج في إطار سياسات وإجراءات مسطرة من طرف المؤسسة؛
- ضمان السير الحسن للمؤسسة؛
- تطوير آليات الدخل للأعمال؛

## **الفصل الثاني..... دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوعريريج.**

- تحقيق السير العام للأملاك والأشخاص والأعمال طبقاً للأنظمة والقوانين؛
- تقرير الأولويات العامة، وتحسم في الأمور المعقّدة؛
- تطبيق حق المسؤول على العمل في المؤسسة.

**المصالح الاستشارية:** وهي تمثل في:

### **1) مسؤول تسيير الجودة:** وظيفة استشارية، وهو يقوم بالمهام التالية:

- يعطي إرشادات خاصة بمتطلبات الحصول على شهادة ISO؛
- يعطي نصائح للمصالح الأخرى حول عملية التسيير.

هناك أنشطة مؤقتة تقوم بها المؤسسة، مثل شراء مصنع مفلس وتود المؤسسة شراءه، لذا فإنها تستعين بخبر أو مجموعة خبراء لدراسة الجدوى من شراء هذا المصنع وأهميته، كما يقوم بإعطاء نصائح لمختلف المصالح الأخرى.

### **2 ) مديرية الموارد البشرية:** تسيير كل العمل بـ :

- توظيف العمال حسب طلبات هيأكل المؤسسة؛
- معالجة الشؤون القانونية للعمال؛
- التنسيق مع الهيأكل الخارجية التابعة للعمل والشؤون العامة.

### **3) مصلحة العتاد:** وهي المسؤولة عن إمداد المصالح الأخرى بالتجهيزات المكتبية الالزمة، السيارات، شاحنات النقل، البنزين... الخ

**4) مصلحة المحاسبة والمالية:** وتمثل مهمتها في متابعة العمليات المحاسبية، وتسجيلها يوماً بعد يوم كما تقوم بتحليل النتائج الحصول عليها خلال السنة، ودراسة الفروقات، وتحديد أسباب وقوع الانحرافات.

### **5) مصلحة الأمن والوقاية :** هذه المصلحة لديها المسئولية في القيام بتغييرات بأجهزة الأمن أو التسيير حسب قرارات المؤسسة، وتقوم بـ :

- تنشيط وتسيير البرنامج العام للأمن والوقاية من الأخطار التي تهدد المؤسسة.

### **6) المديرية التقنية :** تمثل مهامها في :

- المحافظة على الحالة الجيدة لوسائل الإنتاج؛
- القيام ببرنامجه الصيانة الوقائية والসهر على تطبيقها.

## **الفصل الثاني.....دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوعريريج.**

**7) مصلحة البيع:** تتمثل مهامها في :

- الاستماع إلى الزبائن؛
- تطوير عمليات البيع للحفاظ على الزبائن القدماء والحصول على زبائن جدد؛
- تفقد عمليات البيع وطلبيات الزبائن والتوفير بتوفيرها؛
- دراسة السوق وإدارة مخزونه.

**8) مصلحة المشتريات:** تتمثل مهام هذه المصلحة في:

- التنسيق مع الممول لتنظيم الطلبيات، ومتابعتها في مراكز العبور؛
- معالجة الطلبيات اتجاه البنك، الإمضاء على الموافقة من طرف البنك؛
- فرز ملفات الشراء.

**9) مديرية خدمات ما بعد البيع:** تتمثل مهامها في:

- توفير خدمات ما بعد البيع للزبائن في إطار الضمان؛
- جمع المعلومات حول مختلف الأعطال في المنتوج.

**10) مديرية التسويق :** تتمثل مهامها فيما يلي :

- دراسة وجلب كل ما يتعلق بمعلومات السوق؛
- القيام بحملات الإشهار في كافة وسائل الإعلام؛
- تنظيم المعارض الوطنية والدولية؛
- تدعيم فرق كرة القدم والنشاطات الثقافية والاجتماعية.

## الفصل الثاني.....دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوغريج.

الشكل رقم (2-3): الهيكل التنظيمي لمؤسسة كوندور إلكترونيك.



المصدر: مديرية الموارد البشرية.

## الفصل الثاني.....دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوعريريج.

### المطلب الثالث: عرض أصول المؤسسة.

من أجل معرفة أصول المؤسسة لابد من عرض القوائم المالية لها، حيث تم الاعتماد على القوائم المالية لعام 2013 م، واستثناء القوائم المالية لعام 2014 م نظراً لعدم الانتهاء من إعدادها والمصادقة عليها من طرف محافظ الحسابات، وقد تم الحصول عليها من طرف إدارة المحاسبة والمالية للمؤسسة، المعدة وفق النظام المحاسبي المالي، وفي ما يلي القوائم المالية للمؤسسة:

#### الجدول رقم (2-2): ميزانية السنة المالية القفلة في 31-12-2013 (أصول).

الوحدة: 10<sup>3</sup> دج.

المبلغ الصافي 2012	2013			الأصول
	المبلغ الصافي	الإهلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	المبلغ الإجمالي	
-	-	-	-	الأصول الثابتة (غير جارية)
-	-	-	-	الثبيتات المعنوية
966 855	966 855	-	966 855	فارق الاقتناء (goodwill)
4 212 642	4 163 419	1 122 862	5 286 281	الثبيتات المادية
2 208 100	2 374 848	2 122 128	4 496 976	أراضي
549 108	449 739	58 962	508701	مباني
578 776	1 188 195	-	1 188 195	تشبيثات مادية أخرى
0	0	-	0	تشبيثات في شكل إمتياز
10 710	10 710	-	10 710	تشبيثات جاري انجازها
0	0	-	0	التشبيثات المالية
64 578	55 545	-	55 545	سندات موضوعة موضع معادلة
21 353	16015	-	16 015	مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بها
<b>8 435 121</b>	<b>9 225 325</b>	<b>3 303 952</b>	<b>12 529 278</b>	<b>مجموع التشبيثات</b>
5 536 492	7 050 682	-	7 050 682	الأصول الجارية
1 453 152	2 003 113	-	2 003 113	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
1 034 074	582 495	-	582 495	حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
563 943	759 015	-	759 015	الزيائن
0	0	-	0	مدینون آخرون
0	0	-	0	الضرائب وما شابهها
1 187 373	2 267 271	-	2 267 271	حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
<b>9 775 034</b>	<b>12 662 576</b>	<b>0</b>	<b>12 266 576</b>	<b>الموجودات وما شابهها</b>
<b>18 810 155</b>	<b>21 887 901</b>	<b>3 303 952</b>	<b>25 191 854</b>	<b>أموال موظفة وأصول مالية جارية أخرى</b>
				<b>مجموع الأصول الجارية</b>
				<b>مجموع الأصول</b>

المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الميزانية المحاسبية للمؤسسة- أصول - الموضحة في الملحق رقم (01).

## الفصل الثاني.....دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوعريريج.

عند ملاحظة القوائم المالية لمؤسسة كوندور إلكترونيك لعام 2013م، يمكن الخروج بالعديد من الملاحظات فيما يخص الأصول:

### أولاً: التثبيتات:

تمثل القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات حوالي 42% من القيمة المحاسبية الصافية لجموح الأصول.

#### 1. التثبيتات المعنوية :

نلاحظ غياب كلي للتثبيتات المعنوية، لذا يجب على مؤسسة كوندور إلكترونيك إدراج المبالغ الخاصة بالبرامج والبراءات ضمن الأصول المعنوية.

#### 2. فارق الاقتناء (Goodwill) :

لا تتضمن القوائم المالية الخاصة بمؤسسة كوندور إلكترونيك على أي مبلغ يخص فارق الاقتناء، لأنها المؤسسة هي التي أنشأت نفسها.

#### 3. التثبيتات المادية:

تعتبر التثبيتات المادية بinda مهما نسبيا ضمن هيكل أصول مؤسسة كوندور إلكترونيك، وقدر القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية بـ 930.5 054 143 دج، حيث تمثل حوالي 99% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات، كما تمثل حوالي 41% من القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي الأصول، وتشمل البنود التالية:

- الأرضي: تمثل حوالي 10.5% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية، وحوالي 10.4% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات، كما تمثل حوالي 4% من القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي الأصول.
- مباني: وتمثل حوالي 45.5% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية، وحوالي 44% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات، كما تمثل حوالي 19% من القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي الأصول، والتي تمتلك وفق طريقة القسط الثابت بمعدل 5%.
- ثبيتات مادية أخرى: وتمثل حوالي 26% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية، وحوالي 25.5% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات، كما تمثل حوالي 11% من القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي الأصول، وتتمثل في مختلف التجهيزات والمعدات المستخدمة في العملية الإنتاجية.
- ثبيتات في شكل إمتياز: وتمثل نسبة لا تتعدي 5% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية.
- ثبيتات جاري انجازها: وتمثل حوالي 13% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات المادية، وحوالي 12.5% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات، كما تمثل حوالي 5.5% من القيمة المحاسبية الصافية لإجمالي الأصول.

## **الفصل الثاني.....دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوعريريج.**

- التثبيتات المالية: تمثل مبلغا ضئيلا جدا من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات، حيث تمثل حوالي 1 % من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات.

### **ثانيا : الأصول الجارية**

تمثل القيمة المحاسبية الصافية للأصول الجارية حوالي 58 % من إجمالي الأصول وتشمل:

- مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ: تمثل القيمة المحاسبية الصافية للمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ حوالي 82 % من القيمة المحاسبية الصافية للأصول الجارية، كما تمثل حوالي 47 % من القيمة المحاسبية الصافية

للمجموع الأصلي، وتتمثل في المواد الأولية والتوريدات، المنتجات قيد التصنيع والمنتجات التامة.

- الموجودات وما شابهها: تمثل القيمة المحاسبية الصافية للموجودات وما شابهها حوالي 18 % من القيمة

المحاسبية الصافية للأصول الجارية، كما تمثل حوالي 10 % من القيمة المحاسبية الصافية للمجموع الأصلي،

وتتمثل كلها في النقدية.

بعد عرض هيكل أصول مؤسسة كوندور إلكترونيك، يمكن تحديد عناصر التثبيتات في:

- التثبيتات المادية (عناصر مادية غير جارية): وتشمل كل من الأرضي، المباني، التثبيتات المادية

الأخرى والثبيتات في شكل إمتياز والثبيتات الجاري إنجازها، والثبيتات المالية.

خلال ملاحظة القوائم المالية لسنة 2013 م لمؤسسة كوندور إلكترونيك، نجد أن المؤسسة لا تطبق المعيار

المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول" ، والذي أتى بها النظام المحاسبي المالي في مضمونه، ومحاولتنا منا

لإسقاط الجانب النظري على مؤسسة كوندور إلكترونيك، ارتأينا إجراء مقابلة عن طريق طرح مجموعة من الأسئلة

على مدير مكتب المالية والمحاسبة بالمؤسسة، لمعرفة مدى جاهزية وتحكم المهنيين في المؤسسة بما جاء به المعيار

المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول" .

سنحاول تقسيم الأسئلة إلى ثلاث محاور أساسية وهي:

**المحور الأول :** أسئلة حول الكشف عن الأصول التي يتم تقييمها.

**المحور الثاني :** أسئلة حول التقدير والاعتراف والمعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة.

**المحور الثالث :** أسئلة حول الإفصاح في القوائم المالية.

## **الفصل الثاني.....دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوعريريج.**

### **المحور الأول: أسئلة حول الكشف عن الأصول التي يتم تقييمها.**

**السؤال الأول:** ما هي الأصول التي تطبق المؤسسة عليها الانخفاض في القيمة؟

**الجواب :** ذكر مدير مكتب المحاسبة والمالية الأصول المادية فقط.

**التعليق :** في هذه الحالة نلاحظ إن مدير مكتب المحاسبة والمالية استثنى الأصول المعنوية، وهذا ما لا يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول" الذي أوجب أن يتم تطبيق الانخفاض على جميع أصول المؤسسة مبررا إيجابته بصعوبة تحديد قيمة انخفاض الأصول المعنوية.

**السؤال الثاني:** ما هي المؤشرات التي تستدعي تطبيق انخفاض القيمة على أصل معين؟

**الجواب :** ذكر مدير مكتب المحاسبة والمالية أنه عند توفر أدلة على تلف الأصل أو وجود تغيرات في خطط إيقاف الأصل أو التصرف بالأصل المعنى.

**التعليق :** ذكر مدير مكتب المحاسبة والمالية مؤشرين من المؤشرات الداخلية فقط وستثنى بقية الدلائل وهذا ما لا يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي 36 الذي أوجب بأحد جميع المؤشرات في عين الاعتبار.

### **المحور الثاني: أسئلة حول التقدير والاعتراف والمعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة.**

**السؤال الأول:** كيف يمكن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل؟

**الجواب :** ذكر مدير مكتب المحاسبة والمالية أنه يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية على أساس الميزانيات التقديرية المستقبلية الموضوعة من طرف المؤسسة بالاعتماد على معدلات النمو والتضخم الموضوعة من طرف صندوق النقد الدولي.

**التعليق :** في هذه الحالة نلاحظ أن المؤسسة تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول" لأنه أوجب على المؤسسة أن تكون توقعاتها بناءا على أحدث الميزانيات التقديرية التي اعتمدها الإداره، وأن تغطي هذه التوقعات فترة أقصاها خمس سنوات.

**السؤال الثاني:** هل يتم الاعتراف بالانخفاض قيمة الأصول بشكل دوري؟

**الجواب :** لا.

## **الفصل الثاني.....دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوعريريج.**

**التعليق :** هذا ما لا يتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول" ، حيث أوجب على المؤسسة في نهاية كل فترة مالية تقييم احتمال وجود انخفاض في قيمة الأصول، وبرر مدير مكتب المحاسبة والمالية إيجابته بأن الإدارة الجبائية والقانون الجبائي يعرقل عملية إعادة تقييم بشكل دوري .

**السؤال الثالث:** كيف يتم تسجيل الانخفاض في قيمة الأصول؟

**الجواب :** ذكر مدير مكتب المحاسبة والمالية أنه يتم تسجيل الانخفاض في قيمة الأصول من حساب المخصصات إلى حساب خسائر القيمة للأصل المعنى.

**التعليق :** في هذه الحالة المؤسسة تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول" ، حيث ينص المعيار على معالجة تلك الخسارة كمصروف في قائمة الدخل.

**السؤال الرابع:** بعد الاعتراف بالانخفاض قيمة الأصول يتم تعديل مبلغ الإهلاك في الفترات المستقبلية؟

**الجواب :** ذكر مدير مكتب المحاسبة والمالية أنه يتم تعديل قيمة الإهلاك على أساس القيمة الجديدة للأصل والمدة المتبقية.

**التعليق :** في هذه الحالة المؤسسة تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول" ، حيث يجب على المؤسسة بعد الاعتراف بالخسائر يجب تعديل مبلغ الإهلاك في الفترات المستقبلية حيث تمتلك القيمة الدفترية المعدلة للأصل ناقص القيمة المتبقية على العمر الإنتاجي المتبقى.

**السؤال الخامس:** في حال وجود مؤشرات على أن تلك الخسارة المسجلة مسبقا لم تعد موجودة أو انخفضت كيف يمكن التعامل مع تلك الخسارة؟

**الجواب :** ذكر مدير المحاسبة والمالية أنه يتم استرجاع مقدار الزيادة وتسجل ضمن الإسترجاعات.

**التعليق :** أقر المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول" أنه في حالة وجود ما يدل على أن خسارة الانخفاض المعترف بها في السنوات السابقة لم تعد موجودة أو انخفضت فيجب إعادة تقدير المبلغ القابل للاسترداد والاعتراف به بعكس تلك الخسارة في الانخفاض على أنها دخل وهذا ما يتوافق مع المؤسسة.

## **الفصل الثاني.....دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوعريريج.**

### المحور الثالث: أسئلة حول الإفصاح في القوائم المالية.

**السؤال الأول:** هل يتم الإفصاح عن الأحداث والظروف التي أدت إلى الانخفاض في قيمة الأصول وعكس تلك الخسارة؟

**الجواب :** نعم.

**التعليق :** وهذا ما يتواافق مع المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول" الذي أوجب على المؤسسة الإفصاح عن الأحداث والظروف التي أدت إلى الانخفاض وعكسها وهذا ما ينطبق على المؤسسة.

**السؤال الثاني :** هل يتم الكشف في القوائم المالية عن معدلات الخصم المستخدمة في تحديد القيمة المستعملة؟.

**الجواب :** ذكر مدير المحاسبة والمالية أنه يتم ذكرها في ملحق الميزانية.

**التعليق :** هذا ما أوجبه المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول" وهذا ما ينطبق على المؤسسة.

**السؤال الثالث :** هل يتم الكشف عن الانخفاض في القيمة في القوائم المالية؟

**الجواب :** يتم الكشف عن الانخفاض في القيمة مع الإهلاك المتراكم.

**التعليق :** ضمن المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول" تلزم المؤسسة الكشف عن خسائر الانخفاض المعترف بها في بين الدخل خلال الفترة وهذا ما ينطبق على المؤسسة.

أظهرت نتائج المقابلة بأن إجابتين من بين عشر إجابات لا تتوافق مع المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول"، ومن هنا يمكن القول أن مؤسسة كوندور إلكترونيك جاهزة لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول".

## **المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.**

بعد التطرق لمختلف عناصر البحث، وبعد الدراسة التطبيقية من خلال التعرف على القوائم المالية لسنة 2013 م مؤسسة كوندور إلكترونيك وإجراء مقابلات مع مدير مكتب المحاسبة والمالية بالمؤسسة، تم الخروج بجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

### **المطلب الأول : النتائج المتوصّل إليها.**

- تعتبر الأصول من بين أهم البنود المهمة ضمن هيكل أصول المؤسسة فهي تمثل حجر الأساس، نظراً لأهميتها في تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية، ومساهمتها في استمرار نشاط المؤسسة؛
- وجود توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبي الدولي 36 فيما يخص انخفاض قيمة الأصول؛
- المؤسسة لا تسجل قيمة فارق الاقتضاء في قوائمها المالية؛
- تركيز المؤسسة على التثبيّات العينية بنسبة كبيرة على غرار التثبيّات المعنوية والمالية التي لا تخضع باهتمام كبير؛
- إتباع المؤسسة نموذج التكلفة التاريخية في تقدير أصولها؛
- المؤسسة لا تقيّم أصولها بالقيمة العادلة؛
- من العارقين التي تواجه المؤسسة في عدم تطبيقها لانخفاض قيمة الأصول أن الإدارة الجبائية تحول دون إعادة المؤسسة لتقدير أصولها في نهاية كل دورة محاسبية لأنها تؤثر على حساب النتيجة بزيادة المصروف، مما يؤدي إلى نقص الضريبة على أرباح الشركات؛
- عدم وجود سوق نشط يتتوفر على معلومات حديثة وقابلة للمقارنة؛
- عدم وجود خبراء مؤهلين ذو كفاءة لتحديد القيمة القابلة للتحصيل من الأصل نظراً للعدد الكبير من الأصول التي تملّكها المؤسسة؛
- المؤسسة الجزائرية لديها جاهزية جيدة لتطبيق انخفاض قيمة الأصول التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية، والتي يتضمنها النظام المحاسبي المالي.

**المطلب الثاني: تحليل النتائج.**

- تعتمد المؤسسة في نشاطها على الأصول الثابتة لما لها من أهمية بالغة داخل المؤسسة، لأنها هي التي تضمن مبدأ الاستمرارية في النشاط، ونظرا للتغير السريع في البيئة الداخلية والخارجية لل المؤسسة، مما قد يؤدي إلى تدهور المنافع الاقتصادية للأصل، وهذا ما قد ينجم عنه تحمل المؤسسة خسائر ، وبالتالي ضرورة الاعتراف بهذه الخسائر وإدراجها؛
- يوجد توافق بين المعيار الحاسبي الدولي 36 والنظام الحاسبي المالي فيما يخص انخفاض قيمة الأصول؛
- البيئة الجزائرية غير جاهزة لتطبيق القيمة العادلة؛
- اعتماد مؤسسة كوندور على مبدأ التكلفة التاريخية بدلا من القيمة العادلة وذلك لما تحضه التكلفة التاريخية من قبول لدى المهنيين، وكذلك لعدم وجود سوق نشط يوفر المعلومات الكافية واللازمة؛
- ينتج عن طريقة الانخفاض في القيمة عدة تأثيرات على القوائم المالية، فهي تأثر على حساب النتيجة بزيادة المصارييف وبالتالي انخفاض نتائج الدورة، والتأثير على مخاطر الإهلاك والإفصاح في القوائم المالية.

## **الفصل الثاني.....دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوعريبح.**

### **خلاصة الفصل.**

من خلال تناولنا لهذا الفصل والذي جاء تحت عنوان "دراسة حالة مؤسسة كوندور -برج بوعريبح-", حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى المنهجية والأدوات المستعملة في الدراسة، الذي تم فيه عرض أصول المؤسسة بالاعتماد على القوائم المالية لسنة 2013 م، وكذا إجراء مقابلة كتابية مع مدير مكتب المحاسبة والمالية بالمؤسسة، أما في المبحث الثاني فتم التطرق إلى النتائج المستخلصنة ومناقشتها.

حيث خلصت الدراسة إلى أن مؤسسة كوندور لديها جاهزية في تطبيق الخفاض قيم الأصول الذي جاء به النظام المحاسبي المالي الذي استمدتها من معايير المحاسبة الدولية، ولكن في ظل العرقلات التي تواجه المؤسسة سواء في البيئة الداخلية أو الخارجية من نقص الثقافة المحاسبية لدى المهنيين وقلة معرفتهم بالجانب الأكاديمي، وغياب سوق للأصول والضغوطات التي تفرضها الإدارة الجبائية والقانون الجبائي تحول دون تطبيق المؤسسة لانخفاض الأصول.

من خلال دراستنا لموضوع مدى جاهزية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 36 حاولنا تسلیط الضوء على انخفاض قيمة الأصول حسب معايير المحاسبة الدولية ومدى تبني النظام المحاسبي المالي المعالجة التي جاءت بها المعايير في إطار دراسة نظرية، حيث ركزنا على توضیح معالجة معايير المحاسبة الدولية للانخفاض الحاصل لقيمة الأصول والإفصاح عنها ومدى مطابقتها مع المعالجة التي أقرها النظام المحاسبي المالي، أما بالنسبة للدراسة التطبيقية فتلت دراسة حالة مؤسسة كوندور إلكترونيك لمعرفة مدى مسايرتها لمتطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 36، وخلصت الدراسة إلى غياب التقييم بالقيمة العادلة وذلك لعدم توفير البيئة الجزائرية لمتطلبات تطبيقها، وهذا ما يدفع بعدم الإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول، وتوصلنا في الأخير إلى جملة من النتائج يمكن إيجازها في الآتي:

- بيّنت الدراسة على وجود توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في معالجة انخفاض قيمة الأصول؛
- يمكن الفرق بين الإهلاك والانخفاض أن الإهلاك يعتبر عملية توزيع للتكلفة وليس عملية إعادة تقييم؛
- تنخفض قيمة الأصول الثابتة نتيجة لحدث معين يمكن أن يكون خارجي مثل تغيرات في البيئة الاقتصادية أو القانونية أو التكنولوجية الخجولة بالأصل، أو داخلي مرتبط بالأصل مثل تغير فنية مرتبطة بالأصل بعينه؛
- وجود أهمية بالغة للأصول الثابتة داخل المؤسسة لأنها تدر على المؤسسة تدفقات نقدية مستمرة تضمن لها الاستمرارية في النشاط؛
- تواجه البيئة الجزائرية تحديات في تطبيق التعديلات المحاسبية الجديدة التي أتى بها النظام المحاسبي المالي؛
- عدم جاهزية البيئة الجزائرية لمتطلبات القيمة العادلة مما يؤدي ب المؤسسة الاقتصادية إلى اعتماد التكلفة التاريخية؛
- المؤسسة لا تقيم أصولها بالقيمة العادلة؛
- تواجه المؤسسة الاقتصادية الجزائرية مجموعة من العوائق في تطبيق انخفاض قيمة الأصول منها غياب السوق الشط، والضغوطات المفروضة من قبل الإدارة الجبائية.

#### نتائج اختبار الفرضيات:

- بالنسبة للفرضية الأولى: والتي تمحورت حول توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية في متطلبات تطبيق المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة، فقد تبين لنا من خلال دراسة الموضوع أن الفرضية قد تحققت بدرجة كبيرة، حيث يوجد توافق كبير وذلك من خلال طرق التقييم المنصوص عليها "طريقة القيمة العادلة والقيمة الحقيقة دون التخلص عن التكلفة التاريخية"، وكيفية الاعتراف والمعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول.

- بالنسبة للفرضية الثانية: والتي تمحورت حول التزام المؤسسات الاقتصادية بالجزائر بتطبيق متطلبات المعالجة المحاسبية لانخراط قيمة الأصول كما ينص عليه النظام المحاسبي المالي، فقد تبين لنا من خلال دراسة الموضوع أن الفرضية لم تتحقق، حيث بعد الإطلاع على واقع المؤسسة الاقتصادية وجدنا أن المؤسسة لا تمثل لما هو مفروض من قبل النظام المحاسبي المالي في تطبيق القيمة العادلة في عملية التقييم، وذلك لعدم توفير البيئة الجزائرية لمتطلبات تطبيقها، وهذا يعني أن ما نص عليه النظام المحاسبي وما هو موجود في الواقع شيء مختلف.

### التوصيات والاقتراحات:

بناءً على النتائج التي توصلنا إليها ضمن هذه الدراسة لانخراط قيمة الأصول بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي، يمكن اقتراح التوصيات التالية:

- لابد من العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من أجل فهم أكبر للقواعد المالية الصادرة عن مختلف المؤسسات، من طرف المستثمرين وصناع القرارات؛
- يجب على المشرع الجزائري أن يجري إصلاحات سريعة على الأنظمة القانونية، المالية، الضريبية، التكوينية؛
- العمل على خلق بيئة محاسبية ومناخ ملائم لتطبيق القيمة العادلة؛
- نوصي من كل المؤسسات تقديم قوائم مالية التي تكون معدة على أساس ما نص عليه النظام المحاسبي المالي؛
- الاهتمام بتطوير معارف وخبرات المهنيين التي تساهم في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
- ضرورة أن تلتزم المؤسسة الاقتصادية بتعيين ذو الكفاءة و الخبرة في مجال المعايير المحاسبة الدولية؛
- تحسين نوعية التعليم المحاسبي الجامعي وكذلك بالتدريب عن طريق توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي والتطبيقي في التعليم.

### آفاق البحث:

نظراً لاتساع الموضوع فإنه لا يمكن إحاطته بكل جوانبه من خلال دراسة واحدة، ومنه فإن هذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الباحث بالنسبة للدراسات القادمة وفتح الباب أمام بحوث مستقبلية نذكر منها ما يلي:

- واقع المعيار المحاسبي الدولي 36 في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- أهمية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 36 في البيئة الجزائرية.
- المعيار المحاسبي الدولي 36 بين امكانية التطبيق وتوجهات البيئة الجزائرية

**الكتب:**

1. أحمد التيجاني بلعروسي، **النظام المحاسبي المالي**، دار الهومة، الجزائر، 2009.
2. حسين قاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة، الأردن، 2008.
3. طارق عبد العال حماد، **موسوعة المعايير المحاسبية**، الجزء الخامس، الدار الجامعية، مصر، 2008.
4. عبد الرحمن عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، الجزائر، 2009.
5. عبد الوهاب نصر علي، **القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية**، الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
6. خضر علاوي، **نظام المحاسبة المالية: سير الحسابات وتطبيقاتها**، eurl pages bleues internationales، الجزائر، 2011.
7. هوم جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

**البحوث الجامعية:**

1. زينب حاج، **المعالجة المحاسبية للاستثمارات في ظل المخطط الوطني المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.
2. عكوش محمد الأمين، **اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.
3. محمد نواف حдан العابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم المالية والمصرفية، القاهرة، 2006.

**واقع التظاهرات العلمية (المؤتمرات والملتقيات والأيام الدراسية):**

1. سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، **مكانة النظام المحاسبي المالي في ضل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية**، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية (IAS – IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، البليدة، يوم 13 و 14 ديسمبر 2011.

## المصادر والمراجع.....

### المجلات العلمية:

1. جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف حمدان عابد، إعادة تقييم الأصول الشابة في فلسطين، مجلة جامعة الأرهر، غزة، الجلد العاشر، العدد أ - 1، 2008.
2. سمير الريشاني ، انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهميتها في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية،جامعة دمشق، المجلد الثالث والعشرون، العدد الثاني، 2007.
3. صلاح رمضان شبير، ضرورة الاعتراف بالانخفاض في صافي موجودات شركة بيت المال الفلسطيني ، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، الجلد التاسع، العدد الأول، الجزء الأول، 2001.
4. Gaëlle Lenormand et Lionel Touchais, **Le test de perte de valeur avec l'IAS 36 :difficultés et risques, Le cas du groupe PSA**, Revue Française de Comptabilité , N°473 , 2014.
5. Mira Yammin, Henri olivier, **ENFORCEMENT OF RULES – AN EMPIRICAL STUDY OF IAS 36-IMPAIRMENT OF ASSETS** , association francophone de comptabilité, manorial, canada, 2013.

### القرارات، القوانين، المراسيم:

1. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009.

### موقع الانترنت:

- .www.iasplus.com .1
- .www.worldgaapinfo.com .2

### المحاضرات:

1. مداري بن بلغيث، دروس في المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي، جامعة ورقلة، أكتوبر 2010.

### آخرى:

1. هيئة المعايير الدولية، **المعيار المحاسبي الدولي 36**، لندن، 2004.

الملحق رقم (01): ميزانية مؤسسة كوندور لسنة 2013 م.



EDITION DU 29/03/2015  
EXERCICE 01/01/2013 AU 31/12/2013

B.B.A

BILAN (ACTIF)

ACTIF	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET 2013	NET 2012
<b>ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)</b>					
Ecart d'acquisition (goodwill positif)	A01				
Immobilisations incorporelles	A02				
Immobilisations corporelles					
Terrains	A03	966 854 500,00		966 854 500,00	789 854 500,00
Constructions	A04	5 286 280 923,03	1 122 862 052,48	4 163 418 870,55	4 212 642 051,45
Autres immobilisations corporelles	A05	4 496 976 356,64	2 122 128 317,44	2 374 848 039,20	2 208 099 716,15
Immobilisations en concession		508 700 848,23	58 962 129,20	449 738 719,03	549 107 764,23
Immobilisations en cours	A06	1 188 194 801,72		1 188 194 801,72	578 775 702,13
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence	A07	0,00		0,00	
Autres particip et créances rattachées	A08	10 710 000,00		10 710 000,00	10 710 000,00
Autres titres immobilisés	A09			0,00	0,00
Prêts et autres actifs financ non courants	A10	55 545 481,14		55 545 481,14	64 578 359,64
Impôts différences actif	A11	16 014 659,62		16 014 659,62	21 352 879,62
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		12 529 277 570,38	3 303 952 499,12	9 225 325 071,26	8 435 120 973,22
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stocks et en cours	A12	7 050 682 233,30		7 050 682 233,30	5 536 491 777,23
Créances et emplois assimilés					
Clients	A13	2 003 112 655,36		2 003 112 655,36	1 453 151 793,36
Autres débiteurs	A14	582 494 972,53		582 494 972,53	1 034 073 845,38
Impôts et assimilés	A15	759 015 498,61		759 015 498,61	563 943 185,25
Autres créances et emplois assimilés	A16	0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financ courants	A17	0,00		0,00	0,00
Trésorerie	A18	2 267 271 051,73		2 267 271 051,73	1 187 373 147,81
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		12 662 576 411,53	0,00	12 662 576 411,53	9 775 033 749,03
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		25 191 853 981,91	3 303 952 499,12	21 887 901 482,79	18 210 154 722,25

## الملحق رقم (02): أسئلة المقابلة.

**المحور الأول: أسئلة حول الكشف عن الأصول التي يتم تقييمها.**

الرقم	السؤال	الجواب	التعليق	الفقرة
1	السؤال			ما هي الأصول التي تطبق المؤسسة عليها الخفاض في القيمة؟
2	السؤال			ما هي المؤشرات التي تستدعي تطبيق الخفاض القيمة على أصل معين؟

**المحور الثاني: أسئلة حول التقدير والاعتراف والمعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة.**

الرقم	السؤال	الجواب	التعليق	الفقرة
1	السؤال			كيف يمكن تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل؟
2	السؤال			هل يتم الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول بشكل دوري؟
3	السؤال			كيف يتم تسجيل الانخفاض في قيمة الأصول؟
4	السؤال			بعد الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول يتم تعديل مبلغ الإهلاك في الفترات المستقبلية؟
5	السؤال			في حال وجود مؤشرات على أن تلك الخسارة المسجلة مسبقاً لم تكن موجودة أو انخفضت كيف يمكن التعامل مع تلك الخسارة؟

**المحور الثالث: أسئلة حول الإفصاح في القوائم المالية.**

الرقم	السؤال	الجواب	التعليق	الفقرة
1	السؤال			هل يتم الإفصاح عن الأحداث والظروف التي أدت إلى الانخفاض في قيمة الأصول وعكس تلك الخسارة؟
2	السؤال			هل يتم الكشف في القوائم المالية عن معدلات الخصم المستخدمة في تحديد القيمة المستعملة؟
3	السؤال			هل يتم الكشف عن الانخفاض في القيمة في القوائم المالية؟

الفهرس.

.III	الإهداء.....
.IV	الشكر.....
.V	الملخص.....
.VI	قائمة المحتويات.....
.VII	قائمة الأشكال والجدوال.....
.VII	قائمة الملحق.....
ب.	المقدمة .....
.1	الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.....
.2	تمهيد.....
	المبحث الأول : الأدبيات النظرية لانخفاض قيمة الأصول حسب النظام الحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي (IAS36)
.3	المطلب الأول: المفاهيم المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول.....
.3	الفرع الأول : مفهوم انخفاض قيمة الأصول.....
.7	الفرع الثاني: العوامل التي تؤدي إلى انخفاض قيمة الأصول.....
.8	الفرع الثالث: قواعد تقييم الأصول الثابتة.....
.10	الفرع الرابع : استرجاع الانخفاض وعوامله.....
.11	المطلب الثاني: المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول.....
.11	الفرع الأول : الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول.....
.12	الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول واسترجاعها.....
.13	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية لانخفاض قيمة الأصول.....
.13	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة.....
.16	المطلب الثاني: ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة.....
.17	خلاصة الفصل.....
.18	الفصل الثاني: دراسة حالة مؤسسة "كوندور" برج بوعريبيج.....
.19	تمهيد.....
.20	المبحث الأول: الأدوات والطريقة المستخدمة في الدراسة الميدانية.....

.20	المطلب الأول: جمع الوثائق والمعلومات.....
.20	المطلب الثاني: معلومات عن المؤسسة.....
.25	المطلب الثالث: عرض أصول المؤسسة.....
.31	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.....
.31	المطلب الأول : النتائج المتوصل إليها.....
.32	المطلب الثاني: تحليل النتائج.....
.33	خلاصة الفصل.....
.34	الخاتمة.....
.37	المصادر والمراجع.....
.40	الملاحق.....
.41	الملحق رقم (01).....
.42	الملحق رقم (02).....
.43	الفهرس.....