الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعـة 20 أوت 1955 – سكيكـدة –

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

رقم المذكرة:..../2018

مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك وخسائر القيمة

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات ومحافظي الحسابات

مذكرة أعدت استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالبة:

زينب وطواط

تحت إشراف الأستاذ:

بلال كيموش

لجنة المناقشة:

اسم ولقب الأستاذ	الرتبة	الجامعة	الصفة
عمار شلابي	أستاذ محاضر "ب"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	رئيسا
بلال كيموش	أستاذ محاضر "أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	مشرفا ومقررا
مريم بوخشيمة	أستاذة مساعدة "أ"	جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة	ممتحنا

السنة الجامعية 2018/2017

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

إهداء

إلى التي إرضاؤها بعد الله كنز ثمين إلى العين الساهرة إلى النور

الذي يدفعني إلى من تشاركني أفراح وأحزاني

"أمي العزيزة"

إلى من كلماته كانت وستكون دفعا لي، إلى الذي زرع في قلبي

حب العلم "أبي الغالي"

إلى "إخوتي" الذين كانوا سندا لي في هذه الدنيا

إلى الكتكوت الصغير الذي ينشر البهجة والسرور

"ياسر خير الدين"

إلى صديقاتي ورفيقات دربي"مينة آمنة"

إلى من ذكرهم قلبي ونسيهم قلمي إلى كل الأهل والأحبة

زينب

WWW.DZIEN.COM | موقع جزائري

ملخص

تتمحور هذه الدراسة حول مدى تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر فيما يخص الاهتلاك وتدني القيمة، ويهدف هذا البحث إلى إبراز مستوى تطبيق مضمن النظام المحاسبي المالي وكذا إحصاء الصعوبات التي تواجه هذه المؤسسات في التطبيق الكلي والضمني للنظام المحاسبي المالي.

بعد استعراض الجانب النظري لتطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك وتدني القيمة، جاءت الدراسة الميدانية كمحاولة لتقييم واقع الميدان المحاسبي في الجزائر وذلك بالاعتماد على عينة من المؤسسات وعينة من محافظي الحسابات عن طريق توزيع استمارة الاستبيان.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذا البحث هي أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في جل المؤسسات هو تطبيق شكلي أكثر منه ضمني، وذلك لعدة معيقات أبرزها البيئة المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، الاهتلاك، تدني القيمة، البيئة المحاسبية.

Abstract :

This study focus on the extent of application requirements of the financial accounting system in the economic institutions operating in algeria in terms of depreciation and impairment.

The ain of this study is to highlight the level of application of the contents of the financial accounting systems well as to enumerate the difficulties faced by these institutions in the overall application of the accounting system.

After reviewing the theoretical aspect of the financial accounting system with regard to depreciation and impairment, the filed study as an attempt to asses the reality of the accounting filed in algeria, based on a sample of institutions and a sample of account holders.

The most important results rached in this reserch is that the application of the financial accounting system in most institutions is a formal application on rather than an implicit one, due to several obstacles , most notably the algerian environment.

Key words : financial accounting system, depreciation, impairment, accounting environment

الفهرس

فهرس المحتويات

المحتويات	الصفحة
إهداء	
ملخص	
فهرس المحتويات	03-01
قائمة الجداول والأشكال	06-04
قائمة المختصرات	08-07
قائمة الملاحق	10-09
مقدمة	**16-11**
الفصل الأول: متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك وتدني القيمة	**17**
المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي	**23-19**
المطلب الأول: أهمية التعريف بالنظام المحاسبي المالي	**19**
الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي	**19**
الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي	**20-19**
الفرع الثالث: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي	**21-20**
المطلب الثاني: أهم الأسباب التي أدت إلى تبني النظام المحاسبي المالي	**22-21**
المطلب الثالث: أهم الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي	**23-22**
المبحث الثاني: الاهتلاك وتدني القيمة وفق النظام المحاسبي المالي	**41-24**
المطلب الأول: الإهتلاك وفق النظام المحاسبي المالي	**31-24**
الفرع الأول: مفهوم الإهتلاك	**25-24**
الفرع الثاني: عوامل تحديد قيمة الاهتلاك	**26-25**
الفرع الثالث: طرق الاهتلاك	**31-26**
المطلب الثاني: تدني القيمة وفق النظام المحاسبي المالي	**39-31**
الفرع الأول: مفهوم تدني القيمة	**32-31**
الفرع الثاني: العوامل التي تؤدي إلى تدني قيمة الأصول	**36-32**
الفرع الثالث: إدراج التدني في القيمة	**37-36**
الفرع الرابع: إيجابيات وسلبيات تدني قيمة التثبيثات	**39-37**
المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للإهتلاك وتدني القيمة	**41-40**
الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للإهتلاك	**40**
الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لتدني القيمة	**40**
الفرع الثالث: استرجاع خسائر القيمة	**41**
المبحث الثالث: متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك وتدني القيمة	**48-42**
المطلب الأول: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي	**44-42**
المطلب الثاني: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية	**45-44**
المطلب الثالث: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي	**46-45**
المطلب الرابع: متطلبات تفعيل النظام المحاسبي المالي	**48-46**

خلاصة الفصل	49
الفصل الثاني: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات ومحافظي الحسابات	**51**
المبحث الأول: إجراءات الدراسة	**54-52**
المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية	52
المطلب الثاني: التعريف بمجتمع الدراسة وعينتها	53-52
المطلب الثالث: حدود الدراسة	53
المطلب الرابع: تصميم أداة الاستبيان	54-53
الفرع الأول: الاستبيان الموجه لمحافظي الحسابات	54-53
الفرع الثاني: الاستبيان الموجه للمؤسسات الاقتصادية	54
المبحث الثاني: دراسة وتحليل نتائج الاستبيان الموجه لعينة من المؤسسات على مستوى مدينة سكيكدة	55
المطلب الأول: معلومات عامة حول المؤسسة	55
المطلب الثاني: مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك	61-56
المطلب الثالث: مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة	63-62
المبحث الثالث: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان الموجه لعينة من محافظي الحسابات على مستوى ولاية سكيكدة	64
المطلب الأول: معالجة الاستبيان	65-64
الفرع الأول: صدق وثبات المحتوى	65-64
الفرع الثاني: المتوسط الحسابي	65
الفرع الثالث: الانحراف المعياري	65
المطلب الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان	69-66
الفرع الأول: مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك	67-66
الفرع الثاني: مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة	69-68
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات	72-69
الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى	70-69
الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية	72-71
خلاصة الفصل	73
خاتمة	76-75
قائمة المراجع	81-78
الملاحق	

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	مخطط الاهتلاك	28
2-1	معاملات الاهتلاك المتناقص	29
1-2	الاستمارات الموزعة والمستردة(استبيان المؤسسات)	52
2-2	الاستمارات الموزعة والمستردة(استبيان محافظي الحسابات)	53
3-2	معطيات خاصة بكل تثبيت بالنسبة للمؤسسة الأولى	56
4-2	معطيات خاصة بكل تثبيت بالنسبة للمؤسسة الثانية	56
5-2	معطيات خاصة بكل تثبيت بالنسبة للمؤسسة الثالثة	57
6-2	معطيات خاصة بكل تثبيت بالنسبة للمؤسسة الرابعة	58
7-2	معطيات خاصة بكل تثبيت بالنسبة للمؤسسة الخامسة	58
8-2	معطيات خاصة بكل تثبيت بالنسبة للمؤسسة السادسة	59
9-2	أسلوب الاهتلاك	59
10 -2	يعاد النظر بشكل دوري في الاهتلاك	60
11-2	اختبار الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها المنافع المستقبلية	60
12 -2	تطبيق الاهتلاك بشكل منسجم من فترة إلى أخرى	60
13-2	اعادة النظر في المدة النفعية للأصل بصفة دورية	61
14-2	يتم مراجعة القيمة المتبقية بشكل دوري	61
15-2	يتم تعديل مخطط الاهتلاك بعد الاعتراف بخسارة القيمة	61
16-2	تطبيق تدني القيمة	62
17-2	كيف يتم تطبيق تدني القيمة	62
18-2	تحديد القيمة القابلة للاسترداد	62
19-2	الاعتراف بتدني قيمة الأصول	62
20-2	تقييم الأصول غير الجارية	63
21 -2	مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها	64
22-2	معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	65
23-2	تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي المرجح	65
24-2	الطريقة المطبقة في المؤسسات لحساب الاهتلاك	66
25-2	مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك	67
26-2	مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة	68
27-2	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي كولموجروف سميرنوف	69
28-2	نتائج اختبار كاي تربيع	70
29-2	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي كولموجروف سميرنوف	71
30-2	نتائج اختبار One Sample T text	72

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1-1	مراحل اختبار تدني قيمة الأصول	34

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأجنبية
IAS	معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards
IASB	مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board
PCN	المخطط المحاسبي الوطني	Plan Comptable National
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système Comptable National

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	الملاحق
01	الاستبيان الموجه للمؤسسات
02	الاستبيان الموجه لمحافظي الحسابات
03	مخرجات برنامج spss

مقدمة

تمهيد

بداية من سنة 2010 دخل النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر، والذي جاء ليحدث قطيعة مع الممارسة المحاسبية السابقة المتمثلة في المخطط المحاسبي الوطني الذي كان أول نظام محاسبي أعد في الجزائر ما بعد الاستقلال.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي والذي يستند في مضامينه على المعايير المحاسبية الدولية في سياق مساعي إعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، لم ينسجم مع واقع البيئة الجزائرية وذلك لغياب التحضير الكافي سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى البيئة المحيطة بها ككل، كل هذا خلق صعوبات عديدة تواجه الممارسين في عملية تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك والاعتراف بخسارة قيمة الأصول.

1-إشكالية البحث

انطلاقا من الأهمية التي يكتسيها هذا الموضوع وبعد مرور ثمانية سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية يمكن طرح التساؤل الرئيسي الآتي:

ما مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية بمدينة سكيكدة متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك وخسائر القيمة؟

من أجل توضيح التساؤل الرئيسي سوف يتم طرح التساؤلات الفرعية الآتية:

- ما مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية بمدينة سكيكدة متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك؟

- ما مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية بمدينة سكيكدة متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص خسائر القيمة ؟

2- الفرضيات

لتحقيق أهداف البحث والإجابة على تساؤلاته تم الاعتماد على الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: تطبق المؤسسات الجزائرية متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الفرضية الثانية: تطبق المؤسسات الجزائرية النظام المحاسبي المالي فيما يخص خسائر القيمة.

3 – الدراسات السابقة

تتجلى الدراسات التي تم الاطلاع عليها والتي تتعلق بالموضوع في:

- دراسة "آيت محمد مراد"[1]عام 2014: " ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة من 2010-2013"

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مدى استجابة الجزائر للمستجدات الدولية من خلال تبنيها النظام المحاسبي المالي الذي يتوافق بدرجة عالية مع المعايير المحاسبية الدولية، سواء من حيث الإطار المفاهيمي أو من الناحية التقنية رغم ملاحظة بعض الاختلافات التي ترجع أساسا إلى الأخذ بعين الاعتبار خصوصيات البيئة الجزائرية.

- دراسة "بلال كيموش" 2011[2] : " التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (العلمة) "

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية، مع التركيز على طريقة تدني القيمة التي تعتبر حسب النظام المحاسبي المالي وحسب المعيار الدولي 36 من بين بدائل تقييم التثبيثات، نظرا لأهميتها في إبراز العوامل التي أدت إلى تدني قيمة التثبيث ولم يتم أخدها في الاعتبار عند حساب الاهتلاك هذه العوامل تؤدي إلى تدهور المنافع الاقتصادية المنتظرة من التثبيث وانخفاض قيمته السوقية.

- دراسة "سمية فوضيلي"[3] 2014: " واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية دراسة تحليلية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة"

توصلت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى أن المؤسسات لا تطبق جميع قواعد النظام

[1]-آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة من 2010-2013، أطروحة دكتوراه مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2014.

[2]-بلال كيموش، التقييم الدري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف.

[3]-سمية فوضيلي، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية بولاية المسيلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014.

المحاسبي المالي، وأن الموظفين لا يمتلكون الخبرة لمسايرة هذا النظام، كما توصلت إلى أن واقع المؤسسة الحالي والبيئة المحاسبية الجزائرية لا يخدم استمرارية النظام المحاسبي المالي.

حاولنا من خلال هذه الدراسة التركيز على مدى تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية فيما يخص الاهتلاك وتدني القيمة بعد مرور ثمانية سنوات من تطبيقه، وذلك من خلال إجراء دراسة ميدانية لعينتين مختلفتين لمحاولة الوصول إلى نتائج واقعية.

4 – أهداف البحث

نسعى من خلال هذه الدراسة بالإضافة إلى الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات إلى:

- استعراض الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي ومدى تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك وخسائر القيمة.

- دراسة الصعوبات والآثار اللاحقة من تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك وتدني القيمة.

5 – أهمية البحث

يأخذ موضوع النظام المحاسبي المالي اهتماما كبيرا من قبل الباحثين والمهنيين لما له من أهمية على مستوى المؤسسة من خلال إعطاء صورة أكثر وضوحا عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة تساعدها في رسم أهدافها وخططها المستقبلية وكذا القدرة على التنبؤ بنتائجها المستقبلية، لذا فإن معرفة واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية فيما يخص الاهتلاك وخسائر القيمة، وحصر الصعوبات التي تكتنف العملية مهم جدا لمعالجتها وإيجاد الحلول المناسبة لها.

6 – منهج البحث

نظرا لطبيعة الموضوع وبغية الإحاطة بكافة جوانبه، ومن أجل الإجابة على التساؤلات المطروحة واختبار صحة الفرضيات تم استخدام عدة مناهج، فبالنسبة للجانب النظري تم

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في عرض المعلومات وتحليلها والتوصل إلى نتائج، إلى جانب منهج دراسة الحالة من أجل إسقاط الجانب النظري على واقع المؤسسات في الجزائر من خلال تحليل البيانات الموضحة في الاستبيانين، ومعالجتها بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS.

7 – أسباب اختيار الموضوع

- الاهتمام الشخصي بالمواضيع المرتبطة بصفة مباشرة وغير مباشرة بالمحاسبة والمالية.
- كون موضوع البحث من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا.
- نظرا للجهود المبذولة من قبل السلطات الجزائرية والمتمثلة في إصلاح النظام المحاسبي المالي.
- المساهمة في إثراء المكتبة الجامعية.

8 – مصادر الدراسة

لقد اعتمدنا في جمع المعلومات والبيانات المستعملة على عدّة مصادر واستخدمنا لذلك جملة من الأدوات، حيث استعنا بالبحث المكتبي في تغطية الجوانب النظرية للموضوع بالاعتماد على جمع أكبر عدد من الكتب التي تعرضت للموضوع بصورة شاملة أو جزئية وبصفة مباشرة أو غير مباشرة، كما تم الاعتماد أيضا على مجموعة من الملتقيات، والمجلات، الجرائد الرسمية،والمذكرات ومواقع الانترنت، أما الجانب الميداني للدراسة فقد تم الاعتماد على مجموعة من المعلومات المحصلة من استمارات الاستبيان الموزعة على مجموعة من المؤسسات ومحافظي الحسابات.

9 – صعوبات البحث

- ضيق الوقت المخصص لانجاز الموضوع.
- صعوبة الحصول على المعلومات المطلوبة وهذا راجع إلى ثقافة التحفظ عن المعلومات في المؤسسات العاملة في الجزائر بشكل عام.

10 – حدود الدراسة

لقد تمت هذه الدراسة ضمن حدود مكانية وزمانية وأخرى بشرية

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- الحدود المكانية: من أجل توزيع استبياني هذه الدراسة تم اختيار مجالين مكانيين هما عينة من المؤسسات على مستوى مدينة سكيكدة أما المكان الثاني هو عينة من محافظي الحسابات على مستوى ولاية سكيكدة وتم اختيار عينتين لمعرفة مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي ورأي محافظي الحسابات حول تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك وتدني القيمة من جهة أخرى.

- الحدود الزمانية: يعتبر المجال الزمني لهذه الدراسة من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية إلى غاية يومنا هذا.

- الحدود البشرية: تم توزيع الاستبيان الأول الخاص بمحافظي الحسابات على محافظي الحسابات، أما الاستبيان الثاني الخاص بالمؤسسات تم توزيعه على الأفراد العاملين في مجال المحاسبة والمالية في المؤسسات المكونة للعينة الشاغلين لمناصب مختلفة سواء رؤساء مصلحة، محاسبين....

11 _ تقسيم البحث

لمعالجة هذا الموضوع بطريقة تسمح لنا بالإلمام بكافة الجوانب التي نراها مهمة، تم تقسيم البحث إلى فصلين:

الفصل الأول: متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك وخسائر القيمة

يحتوي هذا الفصل على ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول لتقديم النظام المحاسبي المالي مفهومه ومجالات تطبيقه وأسباب تبنيه، في حين خصص المبحث الثاني للإهتلاك وخسائر القيمة حيث تطرقنا إلى أساسيات حول الاهتلاك والخسارة في القيمة بالإضافة إلى المبحث الثالث الذي خصص لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك وخسائر القيمة والبيئة الجزائرية.

الفصل الثاني: واقع الممارسات المحاسبية للاهتلاكات وخسائر القيمة في المؤسسات

يحتوي هذا الفصل على ثلاث مباحث حيث تناولنا في المبحث الأول إجراءات الدراسة وذلك بالتطرق إلى الأداة المستخدمة في الدراسة وحدود الدراسة، والمبحث الثاني خصص لتحليل

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الاستبيان الموجه لمحافظي الحسابات في حين خصص المبحث الثالث لتحليل الاستبيان الموجه للمؤسسات.

الفصل الأول: متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك وتدني القيمة

مقدمة الفصل

تعد الجزائر من الدول التي تبنت النظام المحاسبي المالي المستمد من نصوص المعايير المحاسبية الدولية بهدف تقريب الممارسة المحاسبية في الجزائر من الممارسة الدولية.

جاء النظام المحاسبي يحمل في طياته فلسفة مغايرة تماما عما كان سائدا، غير أن واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي لا يزال يشوبه الكثير من الصعوبات التي تشمل البيئة المحاسبية والاقتصادية والمؤسساتية.

تم تخصيص هذا الفصل لتقديم محتوى النظام المحاسبي المالي بكل ما يحمله من مفاهيم و مجال تطبيق ثم عرض متطلبات تطبيقه فيما يخص الإهتلاك وتدني القيمة، وفي الأخير تم التطرق إلى الصعوبات التي حالت دون التطبيق الكلي لمضامين النظام المحاسبي المالي.

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: الاهتلاك وتدني القيمة وفق النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك وتدني القيمة والبيئة الجزائرية

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الأول: تقديم النظام المحاسبي المالي

في ظل الاهتمام الدولي المتزايد بموضوع التوافق المحاسبي، وتجاوبا مع الجهود والمحاولات الدولية التي تسعى إلى القضاء على الفروق والاختلافات في الأنظمة المحاسبية بين الدول وتعميم استخدام المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، قامت الجزائر في هذا الإطار بانتهاج سياسة إصلاح جذري لنظامها المحاسبي وذلك من خلال تخليها عن المخطط المحاسبي الوطني واعتمادها النظام المحاسبي المالي لدى سنحاول في دراستنا التطرق إلى مفهومه، أهميته، مجالات تطبيقه أسباب تبنيه وأهم الإضافات التي جاء بها.

المطلب الأول: أهمية التعريف بالنظام المحاسبي المالي ومجالات تطبيقه

يعد النظام المحاسبي المالي الركيزة التي تعتمد عليها المؤسسات في تنظيم الأعمال المالية والمحاسبية، وقد اعتمدت عليه المؤسسات لما له من أهمية كبيرة في البيئة المحاسبية.

الفرع الأول: مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرفت المادة 3 من القانون 07–11 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي:

" المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1]

الفرع الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي

تكمن أهمية النظام المحاسبي المالي فيما يلي:[2]

- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- مراعاة المبادئ المحاسبية عند التسجيل المحاسبي والتقييم وكذا إعداد القوائم المالية.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة.

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة في 25نوفمبر2007 الموافق لـ 15 ذي القعدة عام 1428 هـ ، ص. 11

[2]-عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي في شركات المساهمة الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الأول، الجزائر، 2014، ص. 89

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل المعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار، وتحسين اتصالها مع مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار ويدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الأجنبي المباشر نظرا لاستجابته لاحتياجات المستثمرين الأجانب.
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، مما يدعم شفافية الحسابات وتكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.
- انسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الأنظمة المحاسبية العالمية.
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع سواء داخل الوطن أو خارجه أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة.
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة.
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الواقع.
- تقديم صورة وفية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في قائمتي سيولة الخزينة وتغير الأموال الخاصة، بالإضافة إلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة.

الفرع الثالث: مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي

لقد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 2، 3، 4 من القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2009 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:[1]

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية وهم:

[1]–أحمد التيجاني بلعروسي، النظام المحاسبي المالي، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2012، ص. 05

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

- التعاونيات.

- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

- كل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

كما يمكن للهيئات التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة تحدد شروط وكيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

المطلب الثاني : أهم الأسباب التي أدت إلى تبني النظام المحاسبي المالي

نظرا للنقائص التي وجدت في المخطط الوطني للمحاسبة PCN، وعدم مجابهته للتغيرات التي حصلت على الصعيد الوطني و الدولي ، أصبح من الضروري التفكير في إصلاحه.[1]

و يمكن تلخيص أهم الأسباب التي دفعت بالجزائر للتوجه إلى النظام المحاسبي الجديد في ما يلي: [2]

- التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- الاقتراب من الممارسات المحاسبية العالمية و السماح لنا بالعمل على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.

- النقائص و الثغرات التي خلفها المخطط المحاسبي الوطني الذي يتلاءم و النظام الاقتصادي السابق لا اقتصاد السوق.

- إمكانية تطبيق الكيانات الصغيرة لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.

[1]-مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص. 172

[2]- عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS – IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، الجزائر، العدد السادس، 2009، ص ص. 295 - 296

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- الاعتماد على مبادئ و قواعد واضحة التي تساعد التوجه المحاسبي للمعاملات، تقييمها و إعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري و غير الإداري بالقواعد، و تسهيل مراجعة الحسابات.

- محاولة جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات و المعاملات المالية و المحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية، لان التنوع المحاسبي بين الدول ينجر عنه مشاكل عديدة، يمكن أن نذكر منها ما يلي:[1]

- عند إعداد القوائم المالية الموحدة التي تعدها المؤسسة الأم التي لها عدة فروع و مؤسسات تابعة لها في دول أجنبية، حيث أن كل فرع يطبق القواعد المحاسبية التي تفرضها الدولة الموجودة فيــها، و على المؤسسة الأم تحويل القوائم المالية لفروعها إلى قوائم و تقارير معدة حسب المعــايير و المبادئ المحاسبية المعتمدة في البلد الأصلي للمؤسسة الأم.
- غياب مجال للمقارنة للمعلومة المالية بين مختلف المؤسسات في العالم مما يؤدي إلى عدم التجانس في المخرجات الموجهة إلى المستعملين و بالتالي إلى ضعف جودة و نوعية المعلومات.

المطلب الثالث: أهم الإضافات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي آتى بالعديد من المفاهيم الجديدة منها ما يلي :[2]

- لقد تم إعادة تصنيف الاستثمارات مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق، وأصبحت تسمى بالتثبيثات ومكونة من (التثبيثات العينية، المعنوية، التثبيثات في شكل امتياز، التثبيثات الجاري انجازها، مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات، تثبيثات مالية أخرى، اهتلاك التثبيثات، خسائر القيمة عن التثبيثات).

وطبقا للقاعدة العامة لتقييم الأصول يدرج التثبيث العيني أو المعنوي في الحسابات كأصل:

- إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع اقتصادية مرتبطة به إلى الكيان.

[1]- المرجع السابق، ص. 296

[2]- فريد عوينات، دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، 2011، ص ص. 94 – 95

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- إذا كانت تكلفة الأصل من الممكن تقييمها بصورة صادقة.

- تكييف القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية، إضافة جدول تدفقات الخزينة لماله من أهمية مقارنة بالمخطط المحاسبي السابق و الهدف منه هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائر الأموال وكذلك المعلومات بشأن استخدام التدفقات المالية، ويتم إعداد جدول تدفقات الخزينة بطريقتين مباشرة وغير مباشرة.

- تسجيل قرض الإيجار ضمن عناصر الميزانية مقابل تسجيله ضمن عناصر حسابات النتائج في المخطط المحاسبي PCN.

- تسجيل حسابات الموردين والزبائن في مجموعة واحدة وهي المجموعة الرابعة (حسابات الغير)، مقارنة بالمخطط السابق حيث كانت تسجل حسابات الموردين في الصنف الخامس (الديون)، وحسابات الزبائن تسجل في الصنف الرابع (الحقوق).

- أما النقديات فتسجل في الصنف الخامس (الحسابات المالية) مقابل تسجيلها ضمن عناصر الحقوق في الصنف الرابع في المخطط المحاسبي الوطني السابق.

- كذلك استقلالية المحاسبة عن الجباية وتوسيع فئة مستعملي المعلومات المحاسبية.

- جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم ومبادئ جديدة لم تكن معروفة من قبل المخطط المحاسبي الوطني وهذه المفاهيم مستوحاة من المعايير المحاسبية الدولية.

- كذلك النظام المحاسبي المالي الجديد اهتم بمحاسبة الخزينة التي لم تكن موجودة من قبل في المخطط المحاسبي الوطني.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثاني: الاهتلاك وتدني القيمة وفق النظام المحاسبي المالي

إن القيم الثابتة بطبيعتها سواء الملموسة أو غير الملموسة تتعرض إلى نقص في قيمتها نتيجة الاستعمال الدائم والتآكل ونتيجة التطور التكنولوجي من خلال هذه الأسباب تلجأ المؤسسة إلى اعتماد طريقة الإهتلاك المرخص بهدف إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة كما يجب عليها إظهار كل خسارة في قيمة التثبيثات والذي سيعرج عليه في هذا المبحث من خلال تقسيمه إلى ثلاث مطالب.

المطلب الأول: الاهتلاك وفق النظام المحاسبي المالي

سيتم في هذا المطلب عرض مفهوم الإهتلاك و عوامل تحديده و كذلك عرض طرق الإهتلاك.

الفرع الأول: مفهوم الاهتلاك

يعرف النظام المحاسبي المالي الاهتلاك على أنه:

"استهلاك للمنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم توزيع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة طردية على مدة دوام نفعية الأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة للأصل بعد نهاية الخدمة أو عند انقضاء مدة نفعيته "[1]

عرف المعيار الدولي رقم 16 " الممتلكات والمصانع والمعدات " الاهتلاك بأنه:

تخصيص منتظم للمبلغ المهتلك للأصل خلال عمره الإنتاجي ويجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة النمط المتوقع لاستهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، ويتم إلغاء الاعتراف بالقيمة المسجلة للأصل عند التصرف به أو عند عدم توقع أية فوائد اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو التصرف به، ويدرج الفارق بين سعر التنازل والقيمة المتبقية للأصل في جدول حساب النتائج كأرباح أو خسائر ، كما يفرض هذا المعيار على الكيان إتباع التقارب حسب المكونات إذا كان بالإمكان فك الأصل إلى مكونات ذات قيمة، فيقيم ويسجل كل مكون كأصل ويهتلك باعتباره أصل مستقل بذاته، وكذلك نص هذا المعيار

[1]- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009 الموافق لـ 28 ربيع الأول عام 1430 هـ، ص . 09

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

على ضرورة الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالممتلكات والمصانع والمعدات والتي يجب أن تشمل على مايلي:[1]

- قواعد القياس المستخدمة لتحديد القيمة المحاسبية.

- مدة الحياة ومعدلات الاهتلاك المستخدمة.

- إجمالي القيمة الدفترية وقيمة الاهتلاكات المتراكمة في بداية ونهاية الفترة المحاسبية.

- مقاربة القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة المحاسبية تبين الاختلافات (المدخلات، المخرجات، الزيادة أو النقصان الناجم عن إعادة التقييم، خسائر انخفاض القيمة، قسط الإهتلاك)، ويعرف أيضا على أنه اثبات محاسبي يترجم فقدان قدرة الأصل على الإنتاج، سواء من الناحية النوعية وذلك بسبب التقادم، التطور التكنولوجي، فقدان القيمة بهذا الشكل يعتبر كاستهلاك وسيط في دورة الاستغلال كغيره من مصاريف الاستغلال الأخرى ولهذا فتسجيله غير قابل للتراجع.[2]

كما أن الإهتلاك ناتج عن الأسباب التالية:[3]

1 – الاستخدام :من المعروف أن الأصول الثابتة (بخلاف الأراضي) تتعرض للتناقص المستمر في قيمتها نتيجة الاستخدام المستمر لها.

2 – مرور الوقت :إن مرور الزمن يعرض الأصل الثابت للتناقص في قيمته حتى ولو لم يتم استخدامه فعلا و ذلك نتيجة لتعرضه للعوامل الطبيعية.

3 – التقادم : إذا ظهرت اختراعات جديدة بديلة عن الأصل المستخدم تفوقه في القدرة الإنتاجية فإن معنى ذلك تعرض قيمة الأصل المستخدم للنقص نتيجة لذلك خاصة إذا ما كانت تكلفة الأصل الجديد غير مرتفعة إذ سيتحول الطلب من قبل المنشآت على الأصل الجديد والتخلص من الأصل القديم.

الفرع الثاني : عوامل تحديد قيمة الاهتلاك

إن تحديد قيمة الإهتلاك تتوقف على مجموعة من العوامل التالية:[4]

[1]- رفيق يوسفي، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستر محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، 2011، ص. 135

[2]- حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ، منشورات كليك، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الجزائر، 2010، ص. 263

[3]- محمود السيد الناغي، أسس المحاسبة، المكتبة العصرية ، مصر، 2007، ص. ص 367 - 368

[4]- المرجع السابق، ص. ص 368 - 370

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

1 – تكلفة الأصل:

يمكن القول بأن القيمة الواجب احتساب الاهتلاك على أساسها تتمثل في ثمن الشراء مضافا إليه المصروفات حتى يصبح معدا للاستخدام دون المصروفات الإيرادية اللازمة لتشغيل هذا الأصل خلال عمره الإنتاجي، ومما يستلزم دائما التفرقة بين المصروفات الرأسمالية والمصروفات الإيرادية.

حيث أن المصروف الرأسمالي هو كل ما يصرف في سبيل اقتناء الأصل حتى بدء الاستخدام، أما المصروف الإيرادي فهي التي تلزم لاستمرار الأصل في العمل المستخدم من أجله.

2 – العمر الانتاجي للأصل:

يبدأ منذ أن أصبح الأصل معدا للاستخدام وحتى اللحظة التي يصبح فيها غير صالح للاستعمال، ويتوقف تحديد هذا العمر على رأي الخبراء والفنيين في مجال استخدام الأصل.

3 – قيمة النفاية أو الخردة (القيمة المتبقية):

فيتمثل في القيمة البيعية للأصل عند تخريده والتصرف فيه بالبيع . وهذا الجزء لم يستهلك وهذه القيمة يجب طردها من القيمة الأصلية حتى نصل إلى القيمة المهتلكة، وهي القيمة حساب الإهتلاك على أساسها، وقد يحدث أن لا تكون هناك قيمة نفاية في بعض الأصول وفي هذه الحالة تعتبر التكلفة الأصلية للأصل هي القيمة الممتلكة وعلى ذلك فإن:

القيمة المهتلكة (الواجب حساب الإهتلاك عليها) = تكلفة الأصل – قيمة النفاية إن وجدت .

***الفرع الثالث*: طرق الإهتلاك**

هنالك عديد الطرق يمكن اعتمادها حسب المعيار IAS 16 وأيضا حسب النظام المحاسبي المالي لحساب مصاريف استخدام التثبيثات وذلك حسب اختلاف:

- طبيعة نشاط المؤسسة بحيث يختلف استخدام تثبيث معين من مشروع لآخر.
- طبيعة التثبيثات ونوعها فيمكن أن تحسب مصاريف الإهتلاك للمعدات بطريقة غير التي يحسب بها اهتلاك المباني مثلا.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- درجة الدقة التي يتوخاها مستعملوا المعلومات حيث تختلف الطرق فيما بينها من حيث الدقة.

يتم اختيار الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها الإهتلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل، ويتم تطبيق تلك الطريقة بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لإهتلاك تلك المنافع الاقتصادية.

يجب إعادة النظر في العمر الافتراضي للأصل بصفة دورية.[1]

يمكن استخدام مجموعة متنوعة من طرق الإهتلاك لتخصيص المبلغ القابل للإهتلاك للأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي وتشتمل هذه الطرق على:

1 – طريقة الإهتلاك الخطي :

يؤدي الإهتلاك بطريقة القسط الثابت إلى تكلفة ثابتة خلال العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل.[2]

تقوم هذه الطريقة على افتراض أن العمر الإنتاجي دالة لعامل الزمن، وتخصص أقساط الإهتلاك بطريقة ثابتة على مدى سنوات العمر الإنتاجي للمثبتات بغض النظر عن استخدامه أو تقادمه.

نلاحظ في هذه الطريقة ثبات كل من القيمة القابلة للإهتلاك، معدل الإهتلاك، وبالتالي ثبات القسط، كما يلاحظ أيضا أن هذه الطريقة مبسطة وسهلة التطبيق وهي تناسب أغلب التثبيثات لكن يعب عليها أنها تفترض ثبات إنتاجية التثبيث طوال حياته.[3]

قسط الإهتلاك = تكلفة شراء الأصل أو إنجازه / عدد سنوات الإهتلاك.

أو مخصصات الإهتلاك = القيمة القابلة للإهتلاك × معدل الإهتلاك.

بحيث القيمة القابلة للإهتلاك = تكلفة الأصل – القيمة المتبقية (قيمة الخردة).

معدل الإهتلاك = العمر الإنتاجي (عدد سنوات الإهتلاك) / 100.[4]

[1]- أحمد محمد بوشمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر، الأردن، 2010، ص. 177

[2]- أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2010، ص. 251

[3]- حنيفة بن ربيع، مرجع سابق ذكره، ص. 266

[4]- نفس المرجع، ص. 267

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

– مزايا وعيوب الإهتلاك الخطي:

تتميز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق كما أنها تعد طريقة ملائمة إذا كانت الخدمات والمنافع التي يقدمها الأصل متساوية خلال عمره الإنتاجي كالمباني مثلا، ومن ثم تحقيق العدالة.

كما أن من عيوبه كون هذه الطريقة تقوم على افتراض غير واقعي بالنسبة لكثير من الأصول الثابثة وتعتبر طريقة غير موضوعية في تحديد قسط الإهتلاك لتجاهل عامل الاستخدام والإنتاج والذي قد يختلف من فترة لأخرى ولا تراعي عامل التقادم أو ظهور اختراعات تكنولوجية بديلة أفضل.[1]

جدول (1-1): مخطط الإهتلاك

السنوات	القيمة الأصلية	اهتلاك الدورة	الإهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
المجموع				

المصدر: هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS 2009 / 2010، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص. 55

- تتم طريقة القسط الثابث عن طريق حساب قسط الإهتلاك من القانون أعلاه.

- أما القيمة المحاسبية الصافية تحسب عن طريق : التكلفة الأصلية – مجموع الإهتلاك.

- مجموع الإهتلاك هو: مجموع أقساط الإهتلاك للسنوات السابقة + قسط السنة الحالية.

عند حساب قسط الإهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار ما يلي:[2]

- تاريخ الحيازة، مدة الاستعمال خلال السنة (بالأشهر) حيث:

- إذا تمت الحيازة ما بين (1– 15) من الشهر فعند حساب الإهتلاك يؤخذ بعين الاعتبار شهر الحيازة في الحسبان.

- إذا تمت الحيازة ما بين (16 – 31) من الشهر فعند حساب قسط الإهتلاك لا يؤخذ بعين الاعتبار شهر الحيازة في الحسبان ونبدأ العد من الشهر الموالي.

[1]- عبد الناصر محمد سيد درويش، مبادئ المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص. 219

[2]- حواس صلاح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر، الجزائر، ص. 179

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2 – طريقة الإهتلاك المتناقص

تعتمد طريقة الإهتلاك المتناقص على حساب مصروف اهتلاك مرتفع في السنوات المبكرة، ومصروف اهتلاك منخفض في السنوات الأخيرة والسبب الأساسي لذلك هو أن الإنتاجية للأصل في السنوات المبكرة تكون مرتفعة، مما تعجل الاستفادة منه وهو ما يستدعي تحميل هذه السنوات بمصروفات اهتلاك مرتفعة لتتناسب مع الاستفادة من هذا الأصل ويعكس الحالة في السنوات الأخيرة من حياة الأصل حيث تكون إنتاجية الأصل قد انخفضت وكذلك الاستفادة منه ولذلك يجب تحميل هذه الفترات بمصروف اهتلاك منخفض، والسبب الآخر هو تحقيق تيار ثابث من مصروف الإهتلاك ومصروفات الصيانة، ففي السنوات الأولى من حياة الأصل تكون منخفضة يعكس السنوات الأخيرة حيث يحتاج الأصل إلى مصروفات صيانة عالية.[1]

يرى مؤيدو هذه الطريقة أن المنشأة تستفيد من الأصل الثابث بنسبة متناقصة على مدى عمره الإنتاجي بمعنى أن درجة الاستفادة تتناقص من سنة لأخرى ومن هنا يلزم من وجهة نظرهم تحديد قيمة قسط الإهتلاك بحيث يتم تحميل كل سنة طبقا لدرجة استفادتها من الأصل . وعليه فإن هذه الطريقة تقضي بتحميل حسابات النتيجة خلال عمر الأصل بقسط متناقص من سنة لأخرى ويتم ذلك عادة بنسبة ثابثة من رصيد الأصل في أول كل سنة وعلى ذلك فإن:

قسط الإهتلاك السنوي = رصيد الأصل في أول سنة × النسبة المئوية للاهتلاك.[2]

جدول(1-2): معاملات الاهتلاك المتناقص

العمر المقدر	المعامل
من 3 إلى 4 سنوات	1.5
من 5 إلى 6 سنوات	2
أكثر من 6 سنوات	2.5

المصدر: حواس صلاح، المحاسبة العامة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص. 155

[1]- كمال الدين مصطفى الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفق المعايير الدولية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص ص 472 – 473

[2]- محمود السيد الناغي، مرجع سابق ذكره، ص. 372

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ومعدل الإهتلاك المتناقص = معدل الإهتلاك الثابت × المعامل.

ويتم التوقف عن استعمال الإهتلاك المتناقص لما يكون الإهتلاك المتناقص أقل من القيمة الباقية على السنوات المتبقية وتوزيع الباقي بالتساوي على القيمة الباقية.[1]

– مزايا و عيوب الإهتلاك المتناقص

من مزايا هذه الطريقة أن الإنتاجية تكون أكثر في بداية مدة الاستخدام وتقل تدريجيا عند قرب انتهاء مدة استخدامه لذلك فإن هذه الطريقة أكثر واقعية من الإهتلاك الثابت، و يعاب على هذه الطريقة كونها غير سهلة للاستخدام و لا تمثل الاستخدام السليم للأصل الثابت.[2]

3 – طريقة الإهتلاك المتزايد

تستعمل هذه الطريقة عندما تتوقع مصاريف أخرى مع الإهتلاك تكون مرتفعة في السنوات الأخيرة، ولا يوجد أي شرط ما عدا الإدلاء كتابيا عن طريق ضبط رسالة بالتصريحات السنوية بموجبها تختار المؤسسة تطبيق هذه الطريقة.

يتم الحصول على القسط السنوي على النحو التالي:

(القيمة القابلة للإهتلاك × رقم السنة) ÷ مجموع أرقام السنوات.[3]

4 – طريقة الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج

تسمى طريقة وحدات الإنتاج، أو القسط المتغير، أو التكلفة المتغيرة، وتستخدم على الأصول التي تهتلك خدماتها بالإستخدام المادي، وليس الإستخدام الزمني، حيث لا يكون الوقت عملا مهما في التأثير على المنافع المستقبلية كالآلات التي يقدر عمرها بعدد الوحدات التي تنتجها.

ويتحدد قسط الإهتلاك كما يلي:

الإهتلاك لوحدة النشاط = القيمة الإهتلاكية (وعاء الإهتلاك) ÷ الإنتاج الإجمالي المقدر.

قسط الإهتلاك السنوي = الإهتلاك لوحدة النشاط × عدد الوحدات المنتجة.

---

[1]- حواس صلاح، مرجع سابق ذكره، ص 154، ص. 155

[2]- هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل الوطني، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2000، ص. 58

[3]- مريم باسل، تقييم التثبيثات العينية و المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص مالية مؤسسة، جامعة 20 أوث 1955، سكيكدة، 2016 – 2017، ص. 59

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

من عيوب هذه الطريقة أنه يصعب التنبؤ بعدد الوحدات الإنتاجية للأصل لاختلاف ظروف التشغيل.[1]

المطلب الثاني: خسائر القيمة وفق النظام المحاسبي المالي

الفرع الأول: مفهوم تدني القيمة

تعتبر نقطة الانطلاق في المعيار الدولي " IAS 36" في تحديد التثبيث الذي سوف يتم اختبار تدني قيمته في نهاية الدورة المحاسبية وذلك عن طريق المقارنة بين قيمته المحاسبية الصافية وقيمته القابلة للاسترداد، وهذا لا يعني أن المؤسسة ملزمة بتحديد القيمة القابلة للاسترداد لجميع تثبيثاتها عند كل إقفال من أجل اختبار التدني في القيمة و إنما يتم إجراء هذا الاختبار عند وجود مؤشرات تدل على ذلك.[2]

بتطبيق قواعد المحاسبة وفقا للنظام المحاسبي المالي، على المؤسسة أن تقوم دوريا وبالنسبة لكل تثبيث قابل للإهتلاك أو غير قابل للإهتلاك بالتأكد إذا كان يوجد مؤشر على أن التثبيث المعني فقد قيمته بصورة معتبرة ، ومن أجل التأكد من ذلك يجب القيام باختبار للخسارة في القيمة.

يهدف المعيار الدولي IAS 36 إلى توفير إطار محاسبي يتيح للمؤسسة التأكد من أن تثبيثاتها غير مدرجة بمبلغ يتجاوز قيمتها القابلة للاسترداد، أي عدم وجود تدني في قيمتها وتحديد متى و كيف يجب على المؤسسة الاعتراف بخسارة القيمة أو استرجاعها في حالة وجود مثل هذا التدني، إضافة إلى تحديد المؤشرات التي تفرض على المؤسسة إجراء اختبار تدني القيمة، ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بذلك.[3]

سمح النظام المحاسبي المالي بتسجيل الخسارة على تدني قيمة التثبيثات، حيث نصت المادة 121-10:

" إذا صارت القيمة القابلة للاسترداد لأي تثبيث أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد

[1]- حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2007، ص. 218

[2]- محمد سيف الدين دحدوح، دراسة تطبيق انخفاض القيمة بالنسبة للتثبيثات المادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016 – 2017، ص . 4

[3]– بلال كيموش، " تدني قيمة التثبيثات وفق المعيار الدولي المحاسبي IAS 36 "، 2014، مجلة الباحث الإقتصادي، العدد 02، ص.291

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الإهتلاك فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة "[1]

حيث أصبح تقييم التثبيثات يعتمد على نموذجين التكلفة التاريخية وهو المبدأ السابق ونموذج القيمة العادلة:[2]

-**التكلفة:** يقيم التثبيث المادي بتكلفته التاريخية مطروحا منها الإهتلاك المتراكم عبر السنوات ومختلف خسائر القيمة المسجلة.

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

- تقييم الأراضي 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 لو تكن هناك سوق نشطة لهذه المعدات نظرا لخاصيتها و ندرتها، 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 الإهتلاكات وتستخرج القيمة المحاسبية الصافية النظرية، ثم يعالج الفرق بين القيمتين.

الفرع الثاني: العوامل التي تؤدي إلى تدني قيمة الأصول

إذا كانت من أجل تقييم ما هناك دلائل تشير إلى احتمال وجود تدني قيمة الأصول يجب الاستناد على مؤشرات داخلية و أخرى خارجية تؤكد حدوث هذا التدني:

1 – **المؤشرات الداخلية**: تتمثل في:[3]

- تلف الأصل أو عدم صلاحيته للاستخدام (التدهور المادي للأصل).

[1]– الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 19، مرجع سابق ذكره ، ص . 09

[2]– ضيف الله العيد، مدى جاهزية المؤسسات الإقتصادية الجزائرية في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 36، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2014–2015، ص. ص 8 – 9

[3]– محمد سيف الدين دحدوح، مرجع سابق ذكره، ص . 5

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- وجود خطط لإيقاف أو إعادة هيكلة العمليات التي ينتمي لها الأصل (تغيير في نشاط المؤسسة).

- إعادة تقييم عمر الأصل الإنتاجي على أنه محدد بدلا من كونه غير محدد كما سبق تقييمه، وجود أدلة على حدوث تقادم أو ضرر مادي للتثبيت.

– تغييرات هامة خلال الدورة أو متوقعة في المستقبل القريب، لها آثار سلبية على المؤسسة فيما يخص مستوى أو طريقة استخدام التثبيت كخطط التخلي عن القطاعات التشغيلية أو إعادة هيكلتها أو التخلي عن التثبيت قبل التاريخ المحدد.

- وجود مؤشرات تتعلق بنظام المعلومات الداخلي تدل على تدهور الأداء الاقتصادي للتثبيت كما هو متوقع.

2 – **المؤشرات الخارجية**: تتمثل في:[1]

- وجود تدني جوهري في القيمة السوقية للتثبيت خلال الدورة أكبر من التدني الناتج عن الإهتلاك أو تقادم التثبيت نتيجة الاستعمال أو مرور الزمن.

- تغييرات هامة في البيئة التكنولوجية، الاقتصادية، القانونية أو السوقية للمؤسسة.

- ارتفاع معدلات الفائدة أو معدلات العائد السوقية.

- القيمة المحاسبية الصافية للمؤسسة (الأصل المحاسبي الصافي) أكبر من قيمتها السوقية.

وفيما يتعلق بمؤشرات التدني السابقة فإنه يجب الأخذ في الاعتبار النقاط التالية:[2]

- لا يمكن اعتبار المؤشرات المذكورة مؤشرات شاملة، وهذا بالنظر إلى التغير السريع الذي يتميز به محيط المؤسسة على كل المستويات و أن المؤشرات المذكورة في المعيار المحاسبي IAS 36 ذكرت على سبيل المثال لا على سبيل الحصر، كما يجب الآخذ في الاعتبار الأهمية النسبية للمؤشرات.

- كل مؤشر يدل على وجود تدني في قيمة الأصل يدل أيضا على أن العمر الإنتاجي للأصل أو أسلوب الإهتلاك أو القيمة المتبقية قد تكون أيضا بحاجة إلى المراجعة أو التعديل

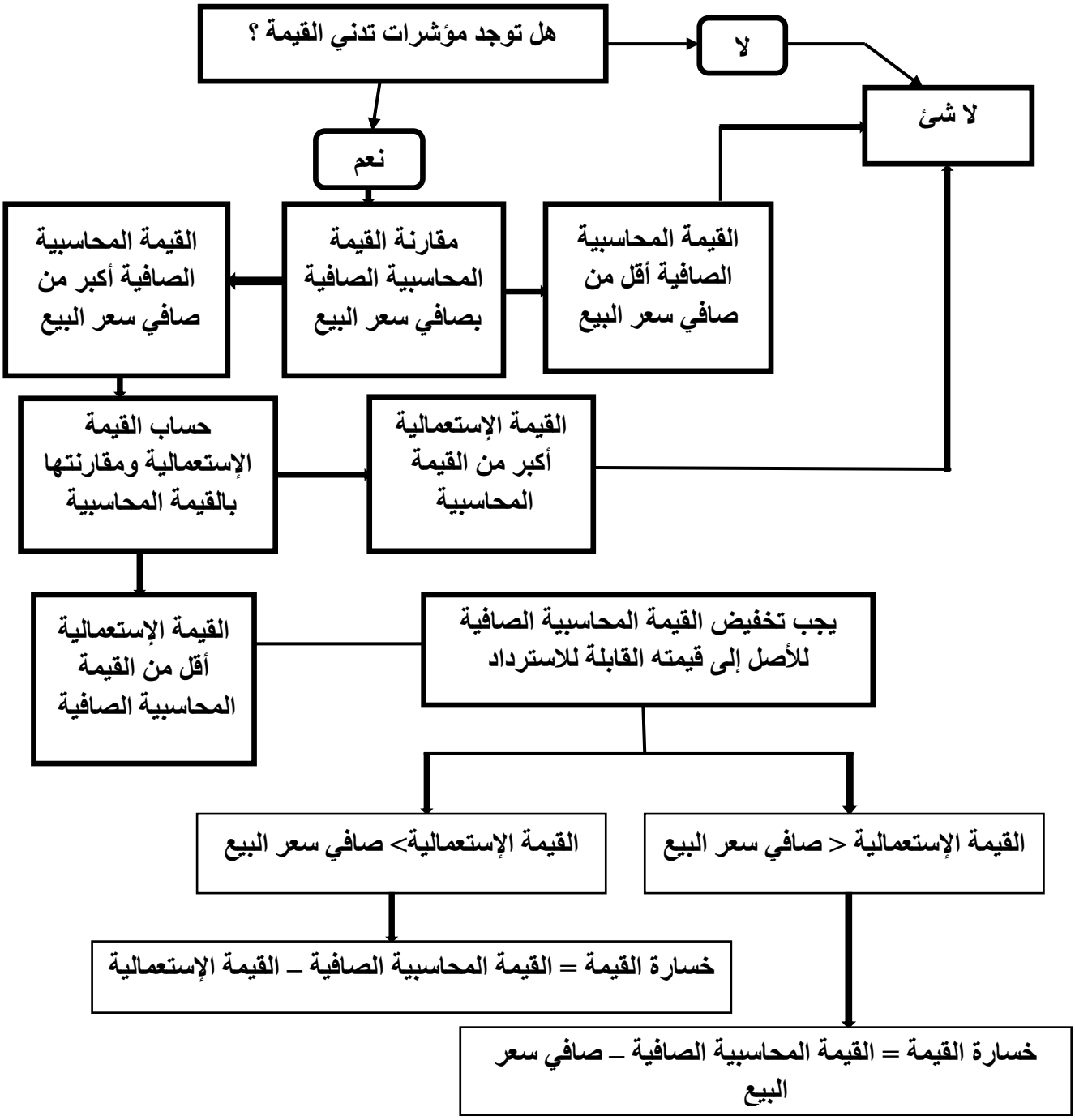
[1]– مرجع سابق ذكره، ص 291، ص. 292

[2]– خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، الطبعة الأولى، إثراء للنشر، عمان، 2008، ص. 434

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

ويوضح الشكل التالي أهم مراحل اختبار تدني قيمة الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS 36:

الشكل(1-2):مراحل اختبار تدني قيمة الأصول



Source : Hubert Tondeur, Application de L'IAS 36 : Dépréciation Des Actifs, Revue Française De Comptabilité, RFC. 353, Paris, Mars 2003, P 27.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

القيمة المحاسبية الصافية:

هي القيمة الدفترية، وتمثل القيمة التاريخية أو القيمة المعاد تقييمها (في حالة التثبيثات المادية المقيمة وفق المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار الدولي IAS 16) بعد طرح مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة إن وجدت.[1]

القيمة القابلة للاسترداد:

- القيمة القابلة للاسترداد هي المبلغ الأقصى الذي تم تحصيله من استخدام التثبيث إلى غاية نهاية مدته النفعية (القيمة الإستعمالية)، أو من خلال التنازل عنه (صافي سعر البيع) " وتمثل القيمة الإستعمالية أو صافي سعر البيع أيهما أكبر " وعند عدم إمكانية تحديد صافي سعر البيع فإن القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة الإستعمالية، أما بالنسبة للتثبيث المحتفظ به لغرض البيع أو المستعمل في النشاط لكن هناك نية للتنازل عنه فإن قيمته القابلة للاسترداد هي صافي سعر بيعه.

يعتمد تحديد القيمة القابلة للاسترداد على التقدير بشكل كبير فصافي سعر البيع يمثل المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع التثبيث في معاملة تتم في ظل شروط المنافسة العادية بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل، هذا المبلغ يمكن الحصول عليه مباشرة في حالة وجود سوق نشط للتثبيث المعني، وفي حالة العكس يتحدد بناء على المعلومات المتاحة عن الأصول المماثلة في تاريخ الإقفال، أما القيمة الإستعمالية فتعبر عن المنافع الاقتصادية المتوقعة من استخدام التثبيث.[2]

في الكثير من الحالات يصعب تقدير القيمة القابلة للاسترداد و هذا راجع إلى أن القيمة الاستعمالية للأصل ليست قريبة من صافي سعر البيع، ذلك لأن التدفقات النقدية المتوقعة من استخدامه ضعيفة أو صافي سعر بيعه معدوم ففي غالب الأحيان تشترك مجموعة من الأصول في عملية لإنتاج سلع أو تقديم خدمات، ينتج عنها تدفقات نقدية داخلة يمكن تحديدها بشكل منفصل، و بهذا تتحدد قيمتها القابلة للاسترداد من خلال الوحدة المولدة للنقدية التي تنتمي اليها، هذه الأخيرة تمثل:

[1]- بلال كيموش، مرجع سابق ذكره، ص، 293

[2]- نفس المرجع، ص، 294

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

" أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد، و التي ينتج عنها تدفقات نقدية داخلة تكون مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية لباقي الأصول " [1]

- صافي سعر البيع:

إن التحديد الدقيق لصافي سعر البيع يشير إلى ذلك السعر الذي يتم فيه عقد اتفاقية بيع ملزمة في عملية تجارية تأخذ في الاعتبار التكاليف الإضافية المتعلقة بالتخلص من الأصل وإذا لم توجد اتفاقية بيع ملزمة ولكن تمت المتاجرة بالأصل في سوق نشط فإن صافي سعر البيع هو سعر السوق للأصل ناقصا منه تكاليف البيع.[2]

-القيمة الإستعمالية :

هي مجموع المنافع الاقتصادية التي يمكن الحصول عليها من الاستعمال المستمر للأصل ومن بيعه بعد انتهاء مدته النفعية ، فالغرض الأساسي من اقتناء الأصل في هذه الحالة هو استعماله وليس بيعه { ويمكن الحصول على القيمة الاستعمالية من خلال خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصل ومن بيعه عند انتهاء مدته النفعية }[3]

الفرع الثالث : إدراج التدني في القيمة

إذا كانت قيمة الأصل القابلة للاسترداد اقل من قيمة المحاسبة الصافية، يجب تخفيض هذه الأخيرة إلى القيمة القابلة للاسترداد، هذا التخفيض يمثل خسارة في القيمة، يتم إدراجها في دفاتر المؤسسة كمصروف ضمن حساب النتيجة في الدورة التي حدثت فيها،هذا في الحالة العادية غير انه يمكن أن نميز الحالتين الآتيتين:[4]

- إذا كانت خسارة القيمة تخص أصلا أعيد تقييمه فإنها تدر أولا كتخفيض لفارق إعادة التقييم والضرائب المؤجلة المرتبطين بهذا الأصل،وهذا في حالة التثبيثات المادية المقيمة وفقا

---

[1]– بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستر في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010 – 2011، ص ص. 118 – 119

[2]– هبة علي عبد الحليم الديراوي، أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم " 36 " " الإنخفاض في قيمة الأصول " على ترشيد قرارات متخدي القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستر في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية. غزة، 2013، ص. 28

[3]- نفس المرجع، ص. 29

[4]- Sami Bouassida, l'essentiel de l'ias 36 : dépréciation d'actif, séminaire sur: la pratique de l'élaboration des nouveaux états comptables et financières IAS / IFRS , banque central d'algéris , février 2005 , p 13 .

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

للمعالجة البديلة المسموح بها في المعيار الدولي IAS 16 و إذا تجاوز مبلغ الخسارة فارق إعادة التقييم الموجب فان الفرق بينهما يتم إدراجه كمصروف في قائمة الدخل.

- إذا كان مبلغ خسارة التدني يفوق القيمة المحاسبية الصافية للأصل، فانه يجب إدراج خصم إذا وفقط إذا كان ذلك مفروضا بموجب معيار أو قاعدة محاسبية أخرى.

بعد إدراج خسارة التدني يجب تعديل أقساط اهتلاك الأصل الخاصة بالسنوات المتبقية، وذلك بقسمة القيمة المحاسبية الصافية الجديدة على ما تبقى من مدته النفعية (بعد طرح القيمة المتبقية إن وجدت)، وذلك إذا كان أصلا أعيد تقييمه أولا.

الفرع الرابع: ايجابيات وسلبيات تدني قيمة التثبيثات

1 – الإيجابيات

اهتمت الأدبيات المحاسبية بتقييم التثبيثات غير الجارية بالاعتماد على أساس التكلفة حتى ولو انخفضت قيمتها السوقية عن قيمتها المحاسبية الصافية، ومبرر ذلك أن الهدف من اقتناء هذه التثبيثات هو استخدامها في نشاطات المؤسسة وليس إعادة بيعها، كما أن إدراج أقساط الإهتلاك في كل دورة سوف يؤمن سنة بعد أخرى تغطية تكلفتها، إضافة لذلك فقد وجد المحاسبون صعوبة في الوصول إلى القيمة السوقية العادلة لهذه التثبيثات بشكل موضوعي بعيدا عن التقديرات والأحكام الشخصية، لذا أوصى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بتطبيق أساس التكلفة في تقييم التثبيثات، إلا أن تغير الأحداث والظروف الاقتصادية التي قد تجعل تكلفة التثبيث المدرجة في الميزانية غير قابلة للاسترداد بشكل كامل مما يؤدي إلى بروز مشكلة تدني قيمة التثبيثات غير الجارية.[1]

لهذا تعتبر طريقة تدني القيمة من بين الحلول التي تسمح بتجاوز هذه المشكلة ويمكن حصر هذه الطريقة فيما يأتي:[2]

- تتبع طريقة تدني القيمة الاحتفاظ بالتكلفة التاريخية كأساس للتقييم المحاسبي كما تسمح مراعاة التكلفة الاستبدالية للأصل.

[1]- بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي،مرجع سابق ذكره، ص. 136

[2]– نفس المرجع، ص 137

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- تسمح بإبراز العديد من الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة وينتج عنها تدني قيمة أصولها.

- تتبع هذه الطريقة مراعاة الأحداث الاقتصادية الناتجة عن التضخم من خلال آخذ معدل التضخم في الاعتبار عند تقدير التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل وعند تحديد معدل الخصم.

- تعتمد على الفصل بين التغير في الأسعار العامة (التضخم) والتغير في الأسعار الخاصة، فرغم أن الاقتصاد يشهد حالات تضخم تختلف من بلد لآخر إلا أن تأثيرها يختلف من أصل لآخر، كما أن وجود حالات تضخمية لا يعني أن هناك ارتفاع في قيم جميع الأصول، فهناك بعض الأصول التي تشهد تدني في قيمتها رغم وجود حالة تضخم، وذلك راجع لتأثير العوامل الأخرى وخاصة الجانب التكنولوجي إذا كان الأمر يتعلق بالآلات، لذا يجب التمييز بين التغير في الأسعار العامة والتغير في الأسعار الخاصة.

- إبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة من خلال الاعتراف بخسارة التدني وإدراجها كمصروف، والقيام باسترجاع الخسارة في حالة ارتفاع القيمة السوقية للأصل وإدراجها كإيراد ضمن حساب النتيجة.

- عرض الأصل بقيمته الحقيقية في الميزانية.

- الاعتماد على القيمة الاستعمالية التي تعكس التدفقات النقدية المتوقعة في المستقبل وهو ما يتلاءم مع مفهوم التثبيث ومبدأ استمرارية النشاط.

- تسمح القيام بعملية التقييم الشامل لتثبيثات المؤسسة من خلال استخدام وحدات السيولة النقدية فقيمة المؤسسة لا تحدد قيم تثبيثاتها منفصلة، وإنما تتحدد من خلال التفاعل الذي يحصل بين هذه الأصول وأثر التكاتف المنتظر الناتج عن ذلك التفاعل.

2 – السلبيات

تتميز طريقة تدني القيمة بالعديد من الإيجابيات مما أدى إلى تبنيها من طرف المنظمات المهنية، حيث تم إصدار معايير محاسبية تطالب المؤسسات بتطبيقها، إلا أنها تعرضت للعديد

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

من الانتقادات بسبب بعض النقائص والسلبيات التي تتصف بها، فهي تعتمد بشكل كبير على مبدأ الحيطة والحذر كمبرر لها ومن أهم سلبيات هذه الطريقة:[1]

- الاعتراف بالتدني دون الارتفاع في القيمة، مما يجعل هذه الطريقة لا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق في حالة الارتفاع في القيمة، وبالتالي فهي لا تعكس جميع الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على المؤسسة.

- تعتمد طريقة الانخفاض في القيمة على التقدير بشكل كبير من أجل تحديد القيمة الاستعمالية (التنبؤ بالتدفقات النقدية واختيار معدل الخصم المناسب).

- إن الاعتماد على التقدير بشكل كبير لتحديد خسارة التدني في القيمة يجعل هذه العملية مصدر للتحيز والأحكام الشخصية وبالتالي بعدها على الموضوعية، كما ينتج عن الاعتماد على التقدير اختلاف النتائج بين المحاسبين و بالتالي عدم قابلية النتائج المحصل عليها من هذه الطريقة للتحقق.

- يوجد عدد كبير من التثبيثات لا يمكن تحديد قيمتها القابلة للاسترداد ذلك لأنه لا يمكن تحديد صافي سعر بيعها و لا يوجد لديها تدفقات نقدية يمكن تحديدها بصورة منفصلة عن باقي التثبيثات.

- عند اللجوء إلى الوحدات المولدة للنقدية لمعالجة المشكل السابق، تظهر مشكلة توزيع التثبيثات بين مختلف الوحدات إضافة إلى مشكل تخصيص فارق الاقتناء وتثبيثات الدعم بين مختلف الوحدات.

- تتطلب طريقة تدني القيمة العديد من المعلومات حول المحيط الخارجي للمؤسسة و هيكلها التنظيمي وبياناتها المحاسبية، كما تتطلب الجهد و الوقت والتكلفة لمعالجة هذه المعلومات، لذا يجب مراعاة خاصية التوقيت الملائم للمعلومات المحاسبية عند استخدام هذه الطريقة.

[1]- نفس المرجع السابق، ص. 138

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للاهتلاك وخسائر القيمة

الفرع الأول: التسجيل المحاسبي للاهتلاك

يدرج مصروف الإهتلاك حسب النظام المحاسبي المالي في الحساب 681 لتسجيل كل تدني أو فقدان في قيمة التثبيثات بجعله مدينا سنويا بقسط الإهتلاك مقابل جعل حساب 280 أو 281 دائنا.[1]

الحساب			المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		حـ / مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	×××	
	280×	إلى حـ / إهتلاك التثبيثات المعنوية		×××
	281×	حـ / إهتلاك التثبيثات العينية		

الفرع الثاني: التسجيل المحاسبي لتدني القيمة

إذا أصبحت القيمة القابلة للاسترداد لأي تثبيث أقل من قيمته المحاسبية الصافية عن طريق إثبات خسارة انخفاض القيمة، التي تدرج كعبء ضمن حساب النتائج، وذلك وفق القيد المحاسبي الآتي:[2]

الحساب			المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
681		حـ / مخصصات الإهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة للأصول غير الجارية	×××	
	290×	حـ / خسائرالقيمة عن التثبيثات المعنوية		×××
	291×	حـ / خسائر القيمة عن التثبيثات العينية		

[1]– أحمد رجب عبد العال، مبادئ المحاسبة المالية، مطبعة الانتصار، مصر، 1995، ص. 216

[2]- بلال كيموش، مرجع سابق ذكره، ص. 118

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الفرع الثالث: استرجاع خسائر القيمة

على المؤسسة في نهاية كل سنة مراجعة تدني القيمة المسجلة سابقا فتدني القيمة ليس نهائي إذ يمكن رفعه، تخفيضه أو إلغائه في حالة ما إذا كانت:

القيمة القابلة للاسترداد **أكبر** من القيمة المحاسبية الصافية ⟸ استرجاع خسارة القيمة.

وهذا الاسترجاع أو الإلغاء مقيد بشرطين:

الشرط الأول: لا يمكن أن يتعدى مبلغ الاسترجاع مبلغ الخسارة المسجل سابقا حتى لا يتعدى قيمة التكلفة التاريخية المسجلة في الميزانية.

الشرط الثاني: لا يجب في أي حال أن يؤدي الاسترجاع إلى قيمة محاسبية أكبر من القيمة المتبقية الواجب الحصول عليها في حالة الاهتلاك العادي للأصل أي دون تطبيق خسارة القيمة ويتم تسجيل الاسترجاع الجزئي أو الكلي لخسائر القيمة كما يلي:[1]

الحساب			المبالغ	
مدين	دائن		مدين	دائن
29		حـ /خسائر القيمة	×××	
	781	استرجاع خسائر القيمة		×××

[1]- حنيفة بن ربيع، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية ، منشورات كليك، الجزء الأول، الطبعة الثانية، الجزائر، 2015، ص. 287

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثالث: متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك وتدني القيمة والبيئة الجزائرية

يعتبر تطبيق النظام المحاسبي المالي خطوة مهمة لتقريب الممارسة المحاسبية الجزائرية من الممارسة المحاسبية الدولية، إلا أن للبيئة الجزائرية خصوصيات لم ترتقي بعد إلى استيعاب متطلبات تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي.

من خلال هذا المبحث سيتم تقديم متطلبات تفعيل النظام المحاسبي المالي وواقع تطبيقه الذي لا يزال يشوبه العديد من الصعوبات تحول دون التطبيق الفعال للنظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في الجزائر.

المطلب الأول: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

تشكل متطلبات التطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق النظام المحاسبي المالي وما يرتبط به بشكل كفأ وسليم.[1]

النظام المحاسبي المالي يتطلب شروط لنجاحه من عدمه وذلك على ثلاث مستويات:

1 – على مستوى المؤسسة الاقتصادية

تعتبر المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر المعني الأول بتطبيق النظام المحاسبي المالي، لذا من أهم متطلبات نجاح تطبيقه توافقه مع احتياجات المؤسسة الجزائرية و قدرتها على استيعاب مضامينه.

يجب على المؤسسات الملزمة بتطبيق النظام المحاسبي المالي التركيز على نقطتين رئيسيتين هما:

- أنظمة المعلومات: يجب على المؤسسات أن تقوم بتغيير جذري لنظام معلوماتها وتكييفه مع مبادئ وقواعد النظام المحاسبي المالي وعليه يجب:

[1]- نور الدين مزياني، محمد الصالح فروم، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد الأول، 2010، ص. 50

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- إجراء تعديلات في المسار الإنتاجي للمعلومات المالية بإدراج مبادئ النظام المحاسبي المالي في عناصر القوائم المالية.
- إعادة النظر في الوظائف المحاسبية.
- تحديث البرامج المحاسبية.

- الاتصالات المالية: إن المؤسسات الجزائرية مطالبة بإعادة النظر في عملية إيصال المعلومات وذلك عن طريق:

- نموذج القوائم المالية.
- نوعية وطبيعة المعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملاحق.
- تحسين زمن إعداد القوائم المالية.
- تصميم أنظمة تسيير تتأقلم و متطلبات النظام المحاسبي المالي.

كما يجب تأهيل المحيط الذي تعمل فيه المؤسسة الجزائرية وذلك بتطوير السوق المالي باعتبار القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مستمدة من معايير المحاسبة الدولية.

2– على مستوى مهنة المحاسبة

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق النظام المحاسبي المالي لذلك لابد من تأهيله علميا و عمليا وقد لاقى القانون رقم 07 / 11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي ردود أفعال و آراء متباينة من قبل أصحاب المهنة بين مؤيد و معارض لها لأسباب مختلفة.

وقد حرصت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين منذ صدور القانون 07 / 11 على الاستعانة بخبراء من فرنسا لضمان تكوين المكونين من أصحاب المهنة ليتولى هؤلاء فيما بعد عملية التكوين لفائدة نظرائهم في كل مناطق الجزائر.[1]

3– على مستوى التعليم والتكوين المحاسبي

التعليم والتكوين يعملان على تأهيل المحاسب علميا و عمليا ليكون قادرا على استيعاب مضمون النظام المحاسبي المالي ما يسمح له بتطبيقه تطبيقا سليما.

[1]-عمر لشهب، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011 – 2012، ص. 74

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- بالنسبة للتعليم المحاسبي :تعد مؤسسات التعليم في مقدمة الجهات المسؤولة عن إعداد المحاسبين المستقبليين يتمتعون بالمهارات العلمية والعملية والتي تمكنهم من مزاولة المهنة ولتحقيق هذا الهدف لا بد من العمل عل جملة من المتطلبات تقع على عاتق المؤسسات التعليمية من بينها المشاركة في الندوات و الملتقيات الدولية والوطنية و رفع مستوى التعليم المحاسبي و كذلك تنظيم برامج تكوينية لفائدة المهنيين المحاسبين ومد جسر التعاون بين المؤسسة والجامعة.

- بالنسبة للتكوين المحاسبي: ويقصد به الخبرة المحاسبية التي تخول صاحبها الحق في اكتساب صفة الخبير في المحاسبة.

المطلب الثاني: آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية

إن لتطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر انعكاسات و آثار على مختلف الجوانب التي لها علاقة بالمحاسبة و ذلك نظرا للتغيرات التقنية في الأداء المحاسبي مقارنة بما كان مطبقا سابقا في المخطط المحاسبي الوطني، وهو ما يستوجب ضرورة التكييف مع هذه التغيرات لمواجهة الانعكاسات المتعلقة بالمؤسسات و بمهنة المحاسبة.

ويمكن ذكر هذه الآثار في العناصر التالية:[1]

- يسهل النظام المحاسبي المالي مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم و قواعد محددة بدقة و وضوح، و يزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها و التي تستفيد من قوائمها المالية.

- يجلب النظام المحاسبي المالي الشفافية للمعلومات المحاسبية و المالية المنشورة في الحسابات و القوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها و الوثوق بها أمام المستعملين للمعلومة على المستويين الوطني و الدولي.

- مكن و سمح النظام المحاسبي المالي من إجراء أفضل مقارنة في الزمن لنفس المؤسسة و في نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا و دوليا حول الوضعية المالية و الأداء و سهولة قراءة و فهم المعلومات المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر و خارجها.

[1]- نفس المرجع السابق، ص ص. 259 – 260

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- يساعد المؤسسات من جانب التمويل، من خلال إجبارها على تقديم معلومات تهم المستثمرين بما يفيدها في الاعتماد على مصادر أخرى إضافية للتمويل.

- يحسن نوعية علاقة المؤسسات و اتصالاتها مع الأطراف المتعاملة معها، وعلى رأسها المستثمرون.

المطلب الثالث: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

صعوبات متعلقة بتطبيق المعيار المحاسبي رقم 16 " الممتلكات و المصانع و المعدات " و يمكن ملاحظة الصعوبات العملية في تطبيق هذا المعيار فيما يلي:[1]

- ينص هذا المعيار على ضرورة التسجيل المنفصل لجميع العناصر المكونة لأصل معين والتي تكون فترة منفعتها مختلفة، و لهذا يصبح التسجيل المحاسبي لهذه العناصر مختلفا فالأصول مثل المباني التي تحتوي على مكونات مثل المصعد، أسقف، عناصر هيكلية أخرى، فيتم تسجيلها في عدة حسابات منفصلة لتسهيل إهتلاكاتها على مدى فترات متفاوتة.

- صعوبات تحديد المدة النفعية لأصل، نظرا لأنه يتطلب تحويل هذه المهمة من المحاسب الذي كان يحدد هذه الفترة إلى الموظفين المباشرين الذين يسيرون هذه الاستثمارات و هو ما يتطلب منهم خبرة و تكوينا مستمرا كما أن هذا المعيار يقضي بضرورة مراجعة الفترة النفعية لهذا الأصل من فترة إلى أخرى، وهو ما يعقد العملية أكثر.

- صعوبات متعلقة بإعادة النظر في طريقة تسيير الأصل حيث أن فلسفة العناصر المكونة للأصل الذي يعتمد عليه هذا المعيار، من ثم التسجيل الأولي للأصل و إعادة النظر في قيمة الإهتلاك من فترة إلى أخرى سوف يصعب من عملية المتابعة لعناصر الأصل أو على الأقل يتطلب إمكانيات مادية و بشرية ضرورية لهذا الغرض و هو ما يستدعي من الدول المتقدمة مثل فرنسا فما بالك الدول النامية مثل الجزائر.

- صعوبات متعلقة بإعادة النظر في نظام المعلومات الخاصة بعناصر الاستثمارات، ذلك أن هذا المعيار يقضي توفير و تقديم مجموعة من المعلومات الخاصة بعناصر الاستثمارات من فترة إلى أخرى و هذا ما يشكل التزام جديد للمؤسسات لم تكن متعودة من جهة و صعوبات تحقيقه من جهة أخرى.

[1]- محمد العيد تجاني، رضوان عادل، الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، يومي 5 – 6 ماي 2013، ص. 10

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

صعوبات متعلقة بالمعيار المحاسبي رقم 36 " تدني قيمة الأصول " عموما فإن الصعوبات التي يفرزها تطبيق هذا المعيار مترابطة إلى حد كبير بكيفية تحديد قيمة التدني في الإطار فإن هذا المعيار يعتبر أن أصل ما إن انخفضت قيمته عندما " تكون القيمة الدفترية للأصل أكبر من القيمة التي يمكن استردادها من خلال الاستخدام أو البيع " و في هذه الحالة يستوجب قيام المؤسسة بالاعتراف بخسارة التدني و الإفصاح عن الأصول التي انخفضت وعليه فالمرتقب أنه سوف تظهر مجموعة الصعوبات العملية التالية :[1]

- صعوبات متعلقة بالتأقلم مع هذه المصطلحات الجديدة التي يقرها هذا المعيار مثل المبلغ القابل للاسترداد، صافي سعر البيع، وحدة توليد النقد....الخ.

- صعوبات في تحديد أو التحكم في المصطلحات السابقة التي يمتد تحديدها إلى عناصر خارجية لا يمكن للمؤسسة التحكم فيها.

- صعوبات متعلقة بصياغة نظام داخلي في المؤسسة يوفر جميع المعلومات الضرورية لإجراء أو تحديد التدني في قيمة الأصول، هذا النظام الذي يتجاوز حدود مصلحة المالية والمحاسبة ليمتد لجمع الهياكل الأخرى للمؤسسة.

المطلب الرابع: متطلبات تفعيل النظام المحاسبي المالي

من أجل جني ثمار تطبيق النظام المحاسبي المالي كان لا بد على الدولة و المؤسسات بشكل خاص القيام بمجموعة من الإجراءات التي من شأنها تأهيل المؤسسات الوطنية ، لكن تبقى الصعوبة في ترسيخ مبادئ و أسس هذا النظام الجديد.

إن المتمعن في الواقع الفعلي لهذا النظام المحاسبي على مستوى مؤسساتنا لا يمكنه الحكم على مدى إيجابيات أو سلبيات تطبيقه فمن المعروف أن أي نظام جديد يأخذ عدة سنوات ليأتي أكله.

إن أغلب المؤسسات التي تبنت هذا النظام كانت و لا تزال تعاني من:[2]

- كبر حجم النفقات الموجهة للتحول من النظام المحاسبي السابق إلى النظام الجديد.

---

[1]- نفس المرجع، ص. 11

[2]– مراد آيت محمد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص النقود و المالية، جامعة الجزائر، 2013 – 2014، ص. 264

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

- لم تكن هناك مرحلة انتقالية بين النظام السابق و النظام الحالي ، بحيث لم تتمكن أغلب المؤسسات من تكوين المحاسبين و الخبراء الأكاديميين و إعداد الإطارات بالوجه الملائم للدخول في غمار النظام المحاسبي المالي.

- ضعف تكنولوجيا الإعلام و الاتصال المستعملة في المؤسسات باعتبار أن النظام المحاسبي المالي نظام حديث و متطور يعتمد على العناصر التكنولوجية الحديثة خاصة نظام تكنولوجيا المعلومات.

- غياب القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام.

و بالتالي يمكننا اقتراح ما يلي:[1]

- ضرورة أن يكون توحيد و انسجام بين متطلبات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات وبين متطلبات تطبيق الأنظمة و القوانين و التشريعات المحلية المختلفة، مع مستوى المحددات و إنهاء حالة التناقض بين ما هو مفروض تطبيقه و الالتزام به من قبل القوانين المحلية و ما يتوجب تطبيقه و الأخذ به.

- يجب تبني أنظمة معلومات جديدة بإمكانها تسيير مجموعة من المعطيات بطريقة منسقة كما بإمكانها تجميع معلومات جديدة من المرجع المحاسبي الدولي.

- ضرورة قيام المؤسسات بنشر مجموعة من النسب المحاسبية مع التقارير ربع السنوية والسنوية حتى يتمكن المستثمر من تقييم أداء هذه المؤسسات قبل اتخاذ قرار الشراء أو البيع في الأسهم.

- يجب على المجلس الوطني للمحاسبة أن يلزم مراجعي الحسابات بضرورة التأكد من قيام المؤسسات بالإفصاح و نشر المعلومات المحاسبية المتعلقة بالنسب و المؤشرات المالية التي أثبتت العديد من الدراسات أهميتها في تسهيل عملية اتخاذ القرارات.

- قيام المجلس الوطني للمحاسبة بإعداد تقارير حول عينة صغيرة ممثلة لمختلف المؤسسات، بحيث تأخذ كأمثلة لأسلوب الإعداد و كيفية المعالجة في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

لقد جاء النظام المحاسبي المالي من أجل التقارب مع معايير المحاسبة الدولية و تحسين الممارسات المحاسبية إلا أنه منذ تطبيق هذا النظام لم يشهد أي متابعة لمستجدات المعايير

[1]– نفس المرجع، ص ص. 265 – 266

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الدولية حيث ارتبطت التعليمات و التوجيهات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة مباشرة بتطبيق و الانتقال للنظام المحاسبي المالي.

إن صدور مثل هذه التوجيهات يعتبر أمرا ضروريا من ناحية تفعيل تطبيق جيد للانتقال وهذا من خلال تدليل الصعوبات التي قد يتلقاها المحاسبين، إضافة إلى محاولة توحيد الممارسات و المعالجة المحاسبية لهذه العمليات ، حيث يمكن اعتبار هذه المبادرة بالإيجابية كثقافة كانت غائبة في سنوات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، أما من حيث إغفال متابعة مستجدات المعايير الدولية فيمكن أن تأخذ وجهتي نظر:

- إن الانتقال الفوري من المخطط إلى النظام خلق عبء من الصعب التأقلم معه، مما يفرض الاهتمام بتحقيق الانتقال السلس كأولوية.

- إن التحديثات التي تمس المعايير الدولية تكون لها أثر أكبر على الدول التي تتبنى المعايير مقارنة بتلك التي تقوم بتكييفها، حيث إن التبني مرتبط بأجندة دولية حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية أما التكيف فهو شأن داخلي مرتبط بالكثير من الإجراءات و القرارات الداخلية للدولة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة الفصل

محتوى النظام المحاسبي المالي ثمين حيث يسمح بتقديم معلومات محاسبية ومالية تتميز بالصدق والموثوقية والقابلية للمقارنة، إلا أن الوصول إلى هذه المزايا تعترضه بعض المشاكل والصعوبات تفرضها البيئة الاقتصادية الجزائرية.

النظام المحاسبي المالي يصعب تطبيق مضامينه كلها في الواقع الجزائري بسبب ضعف الاقتصاد وتخلف الممارسات الاقتصادية والتجارية.

لذلك فإن الأولوية لا تكمن في تغيير المرجعية المحاسبية فقط وإنما تكمن في التطبيق الفعال لهذا النظام وتحقيق أهدافه بالموازاة مع الإصلاح في المجالات الأخرى من تسيير وتنظيم للاقتصاد وتعديل القوانين وتنشيط الأسواق وتهيئة كل الظروف اللازمة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الفصل الثاني: واقع الممارسات المحاسبية للاهتلاكات وتدني القيمة في المؤسسات

مقدمة الفصل:

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في الدراسة، تم تدعيم الجانب النظري بدراسة ميدانية، تتمثل في استبيانين الأول موجه لعينة من المؤسسات الاقتصادية بمدينة سكيكدة والاستبيان الثاني موجه لمحافظي الحسابات، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية نظرا لطبيعة الإشكالية المطروحة، وبغية الوصول إلى نتائج أكثر شمولية.

كما تمثلت عينة الدراسة في العاملين في مجال المحاسبة والمالية بالإضافة إلى محافظي الحسابات لكونهم أكثر إطلاعا بمحاسبة المؤسسات، حيث تعتبر هذه الفئة هي المخولة والقادرة على الإجابة على تساؤلات الاستبيان، والتي على أساسها سيتم إثبات أو نفي فرضيات البحث.

وللإجابة على الإشكالية تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة

المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان الموجه لعينة من المؤسسات على مستوى مدينة سكيكدة

المبحث الثالث: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان الموجه لمحافظي الحسابات على مستوى ولاية سكيكدة

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الأول: إجراءات الدراسة

نظرا للأهمية العلمية و العملية التي يحظى بها الجانب الميداني لنجاح وإنجاز أي دراسة، سيتم من خلال هذا المبحث شرح المنهج المتبع في هذه الدراسة وتوضيح مجتمعي وعينتي الدراسة، إلى جانب كيفية إعداد الاستبيانين اللذين يعدان الأداة الأساسية لإنجاز هذه الدراسة والأساليب الإحصائية التي اتبعت لمعالجة موضوع الدراسة.

المطلب الأول: أداة الدراسة الميدانية

تتطلب الدراسة الميدانية الاعتماد على جملة من الأدوات لضمان أفضل معالجة للموضوع، والوصول إلى نتائج جيدة.

حتى يتم التوصل إلى الفهم الصحيح للموضوع محل الدراسة تم الاعتماد على الاستبانة باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما تتميز به من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات أفراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية.

حيث في بداية المرحلة تكون المعطيات المتحصل عليها في شكلها الخام، وذلك ما يجعلها غير قابلة للتحليل، لذلك يجب ترتيبها وتنظيمها، ثم القيام بعملية إحصائها وقد تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج SPSS وذلك بغية استخدامها كقاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل.

المطلب الثاني: التعريف بمجتمع الدراسة وعينتها

يتكون مجتمع الدراسة من عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سكيكدة، وعينة من محافظي الحسابات على مستوى ولاية سكيكدة والجدول التالي يوضح الاستبيانات الموزعة والمستلمة من العينتين:

1 – عينة المؤسسات الاقتصادية العاملة على مستوى مدينة سكيكدة

الجدول (2-2): الاستمارات الموزعة والمستردة

البيان	العدد	النسبة
الاستمارات الموزعة	10	%100
الاستمارات المستردة	06	%60
الاستمارات المعتمدة	06	%60

المصدر: من إعداد الطالبة

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2 - عينة محافظي الحسابات العاملين على مستوى ولاية سكيكدة:

الجدول (2-1): الاستمارات الموزعة والمستردة

البيان	العدد	النسبة
الاستمارات الموزعة	35	%100
الاستمارات المستردة	30	%85.71
الاستمارات المعتمدة	30	%85.71

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثالث: حدود الدراسة

لقد تمت هذه الدراسة ضمن حدود مكانية وزمانية وأخرى بشرية

- **الحدود المكانية**: من أجل توزيع استبياني هذه الدراسة تم اختيار مجالين مكانيين هما عينة من المؤسسات على مستوى ولاية سكيكدة أما المكان الثاني هو عينة من محافظي الحسابات على العاملين على مستوى ولاية سكيكدة وتم اختيار عينتين لمعرفة مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي ورأي محافظي الحسابات حول تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك وتدني القيمة من جهة أخرى.

- **الحدود الزمانية:** يعتبر المجال الزمني لهذه الدراسة من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية إلى غاية يومنا هذا.

- **الحدود البشرية:** تم توزيع الاستبيان الأول الخاص بمحافظي الحسابات على محافظي الحسابات ، أما الاستبيان الثاني الخاص بالمؤسسات على الأفراد العاملين في مجال المحاسبة والمالية في المؤسسات المكونة للعينة الشاغلين لمناصب مختلفة سواء رؤساء مصلحة، محاسبين....

المطلب الرابع: تصميم أداة الاستبيان

تم إعداد الاستبيان بشكل مخطط ومهيكل من أجل تفادي الأخطاء الناجمة عن الصياغة أو عن محتوى الإجابات المقترحة، مع الأخذ بعين الاعتبار الترتيب العام للأسئلة ضمن الاستبيان وتداخلها، وكذا طريقة عرضها من أجل ضمان صلاحيتها

الفرع الأول: الاستبيان الموجه لمحافظي الحسابات:

قد تم وبقدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة وواضحة، حتى تكون قابلة للفهم من طرف المستجوبين، وهو يحتوي على أسئلة يقوم المستجوب باختيار جواب من بين عدد

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

معين من الإجابات المقترحة، دون الخروج عنها، بحيث تسمح هذه الأجوبة بالإجابة على فرضيات الدراسة، تمحورت هذه الأسئلة حول تطبيق النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك وتدني القيمة، وقد تم الاستعانة بآراء بعض الأساتذة والزملاء للآخذ بتوجيهاتهم في كيفية إعداد الاستبيان، وقد تم الابتعاد قدر الإمكان عن التعمق في طرح الأسئلة.

وقد تم تقسيم هذا الاستبيان إلى محورين يتقدمها المحور الأول الخاص بمدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك ويضم هذا المحور الأسئلة من (1 إلى 6)، أما المحور الثاني فيتعلق بمدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة ومحاولة معرفة ما إذا كانت المؤسسات تعترف بتدني القيمة أم لا ويضم الأسئلة من (7 إلى 12).

الفرع الثاني: الاستبيان الموجه للمؤسسات:

هذا الاستبيان المكون من 20 سؤالا مقسمة على ثلاث محاور رئيسية، المحور الأول خاص بتقديم معلومات عامة حول المؤسسة يهدف إلى جمع معلومات عامة عن المؤسسة ويضم هذا المحور الأسئلة من (1 إلى 5) أما المحور الثاني فيضم معطيات خاصة بكل تثبيت من التثبيتات المدرجة في المؤسسة وأسلوب الاهتلاك المطبق في كل مؤسسة لمعرفة مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك وتدني القيمة ويضم الأسئلة من (6 إلى 13).

أما المحور الثالث فيتعلق بمدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة ومحاولة معرفة ما إذا كانت المؤسسات تطبق تدني القيمة أم لا ويضم الأسئلة من (14 إلى20).

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثاني: دراسة وتحليل نتائج الاستبيان الموجه لعينة من المؤسسات على مستوى مدينة سكيكدة

في هذا المبحث سيتم تحليل مختلف البيانات التي قدمها الاستبيان الموجه للمؤسسات وتحليل النتائج اعتمادا على التكرارات والنسب المئوية للإجابات المتحصل عليها وذلك من أجل إعطاء صورة أشمل وأوسع.

المطلب الأول: معلومات عامة حول المؤسسة

المؤسسة رقم01 : تعد طبيعة ملكية هذه المؤسسة ملكية خاصة وهي تمارس نشاط خدماتي مكونة من 80 عامل باشرت نشاطها منذ سنة ونصف وتطبق النظام المحاسبي المالي منذ بداية نشاطها.

المؤسسة رقم 02 : طبيعة ملكية هذه المؤسسة هي ملكية خاصة ذات نشاط تجاري صناعي، عدد سنوات نشاطها 16 سنة وعد عمالها 24 عامل تبنت هذه المؤسسة النظام المحاسبي المالي سنة 2010.

المؤسسة رقم 03: ملكية هذه المؤسسة هي ملكية خاصة وهي تمارس نشاط تجاري صناعي عدد سنوات نشاطها 10 سنوات بـ11 عامل كذلك هذه المؤسسة تبنت النظام المحاسبي المالي عام 2010.

المؤسسة رقم 04 : هي مؤسسة ذات ملكية خاصة بنشاط تجاري صناعي وبـ200 عامل تمارس نشاطها منذ 19 سنة كذلك هذه المؤسسة تبنت النظام المحاسبي المالي منذ 2010.

المؤسسة رقم 05 : ملكية هذه المؤسسة هي ملكية عامة وهي تمارس نشاط تجاري صناعي عدد سنوات نشاطها 29 سنة بـ1950 عامل كذلك هذه المؤسسة تبنت النظام المحاسبي المالي عام 2010.

المؤسسة رقم 06 : ذات ملكية عامة تمارس نشاط صناعي منذ 17 سنة وبـ137 عامل تبنت النظام المحاسبي المالي منذ عام 2010.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

العبارة 06 : معطيات خاصة بكل تثبيث

الجدول(2-3): معطيات خاصة بكل تثبيث بالنسبة للمؤسسة الأولى

الأصول	المؤسسة 01		
	القيمة الاجمالية	الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
الأصول غير الجارية			
التثبيثات المعنوية			
مصاريف التنمية القابلة للتثبيث	-	-	-
برمجيات المعلوماتية وما شابهها	-	-	-
البراءات والرخص	-	-	-
التثبيثات المادية			
أراضي	-	-	-
عمليات تهيئة الأراضي	324300	3243	147442
مباني	-	-	-
معدات وأدوات صناعية	6600055372	52300390	58717677
معدات نقل	157964593	600000	1150000
معدات مكتب	867443	70538	110800
مجموع التثبيثات	59211708	52974171	60125919

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على نتائج الاستبيان

تقدر القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات المادية بـ 60125919 حيث تمثل نسبة 100% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات.

الجدول (2-4): معطيات خاصة بكل تثبيث بالنسبة للمؤسسة الثانية

الأصول	المؤسسة 02		
	القيمة الاجمالية	قسط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
الأصول غير الجارية			
التثبيثات المعنوية			
مصاريف التنمية القابلة للتثبيث	-		-
برمجيات المعلوماتية وما شابهها	10000000	200000	8000000
البراءات والرخص	-	-	-
التثبيثات المادية			
أراضي	42000000	-	42000000
عمليات تهيئة الأراضي	-	-	-
مباني	-	-	-
معدات وأدوات صناعية	125000	25000	100000
معدات نقل	12000000	2400000	9600000
معدات مكتب	40000000	8000000	32000000
مجموع التثبيثات	104125000	10625000	91700000

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

تقدر القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات المادية بـ 91700000 حيث تمثل نسبة 86,2% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات، وتقدر القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات المعنوية بـ8000000 والتي تمثل نسبة 13,8 % من القيمة المحاسبي الصافية للتثبيثات .

الجدول(2-5): معطيات خاصة بكل تثبيث بالنسبة للمؤسسة الثالثة

الأصول	المؤسسة 03		
	القيمة الاجمالية	الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
الأصول غير الجارية			
التثبيثات المعنوية			
مصاريف التنمية القابلة للتثبيث	34000000	6800000	27200000
برمجيات المعلوماتية وما شابهها	1000000	200000	800000
البراءات والرخص	-	-	-
التثبيثات المادية			
أراضي	-	-	-
عمليات تهيئة الأراضي	-	-	-
مباني	-	-	-
معدات وأدوات صناعية	-	-	-
معدات نقل	3404700	680940	2723760
معدات مكتب			
	114675000	22935000	113525000
	980000	196000	784000
مجموع التثبيثات	154059700	30811940	145032760

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

تقدر القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات المادية بـ 117032760 حيث تمثل نسبة 80,7 % من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات، وتقدر القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات المعنوية بـ28000000 والتي تمثل نسبة 19,3 % من القيمة المحاسبي الصافية للتثبيثات .

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول(2-6): معطيات خاصة بكل تثبيث بالنسبة للمؤسسة الرابعة

الأصول	المؤسسة 04		
	القيمة الاجمالية	الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
الأصول غير الجارية			
التثبيثات المعنوية			
مصاريف التنمية القابلة للتثبيث	-	-	-
برمجيات المعلوماتية وما شابهها	100000	25000	75000
البراءات والرخص	-	-	-
التثبيثات المادية			
أراضي	-	-	-
عمليات تهيئة الأراضي	34229734	3422973,4	30806760,6
مباني	44881504	4488150,4	40393353,6
معدات وأدوات صناعية	324909155	32490915,5	292418239,5
معدات نقل	761274996	190318749	570956247
معدات مكتب	8574996	857499,6	7717496,4
مجموع التثبيثات	1173970385	231603287,9	942367097,1

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

تقدر القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات المادية بـ 942292097,1 حيث تمثل نسبة 99,993% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات، وتقدر القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات المعنوية بـ 75000 والتي تمثل نسبة 0,007 % من القيمة المحاسبي الصافية للتثبيثات.

الجدول(2-7): معطيات خاصة بكل تثبيث بالنسبة للمؤسسة الخامسة

الأصول	المؤسسة 05		
	القيمة الاجمالية	الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
الأصول غير الجارية			
التثبيثات المعنوية			
مصاريف التنمية القابلة للتثبيث	-	-	-
برمجيات المعلوماتية وما شابهها	3000000	300000	2700000
البراءات والرخص	1000000	500000	950000
التثبيثات المادية			
أراضي	-	-	-
عمليات تهيئة الأراضي	100000000	5000000	9500000
مباني	-	-	-
معدات وأدوات صناعية	2000000	400000	1600000
معدات نقل	1500000	150000	1350000
معدات مكتب	700000	99960	600040
مجموع التثبيثات	108200000	6449960	16700040

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على نتائج الاستبيان

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

تقدر القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات المادية بـ 13050040 حيث تمثل نسبة 78,15% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات، وتقدر القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات المعنوية بـ3650000 والتي تمثل نسبة 21,85 % من القيمة المحاسبي الصافية للتثبيثات .

(الجدول2-8): معطيات خاصة بكل تثبيث بالنسبة للمؤسسة السادسة

الأصول	المؤسسة 06		
	القيمة الاجمالية	الاهتلاكات	القيمة المحاسبية الصافية
الأصول غير الجارية			
التثبيثات المعنوية	-	-	-
مصاريف التنمية القابلة للتثبيث	-	-	-
برمجيات المعلوماتية وما شابهها	-	-	-
البراءات والرخص	-	-	-
التثبيثات المادية			
أراضي	-	-	-
عمليات تهيئة الأراضي	-	-	-
مباني	1163910122	232782024	931128098
معدات وأدوات صناعية	24774697,02	2477469,702	22297227,32
معدات نقل			
معدات مكتب	-	-	-
	-	-	-
مجموع التثبيثات	1188684819	235259493,7	953425325,3

المصدر: من اعداد الطالبة اعتماد على نتائج الاستبيان

تقدر القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات المادية بـ 953425325,3حيث تمثل نسبة 100% من القيمة المحاسبية الصافية للتثبيثات.

العبارة 07: أسلوب الاهتلاك

الجدول(2-9): أسلوب الاهتلاك

العبارة	التكرار	النسبة
الاهتلاك الخطي	6	%100
الاهتلاك المتناقص	-	-
الاهتلاك المتزايد	-	-
الاهتلاك حسب وحدات الانتاج	-	-
المجموع	6	%100

المصدر: من اعداد الطالبة

يبين الجدول الموضح أعلاه أسلوب الإهتلاك المطبق في مؤسسات العينة لتحديد قسط الاهتلاك ويتبين من خلال النتائج أن مؤسسات العينة تطبق طريقة الإهتلاك الخطي مع كل التثبيثات.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

العبارة 08: يعاد النظر بشكل دوري في طريقة الاهتلاك والمدة النفعية وكذلك القيمة المتبقية في نهاية المدة

الجدول(2-10):يعاد النظر بشكل دوري في الاهتلاك

العبارة	التكرار	النسبة
نعم	03	%50
لا	03	%50
المجموع	06	%100

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه تساوي النسبة أي أن 50 % من مؤسسات العينة تعيد النظر بشكل دوري في الاهتلاك والمدة النفعية وكذلك القيمة المتبقية في نهاية المدة والنصف الباقي من المؤسسات لا تعيد النظر في ذلك.

العبارة 09: يتم اختيار الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها الاهتلاك المتوقع للمنافع المستقبلية المجسدة في الأصل

الجدول(2-11):اختيار الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها المنافع

العبارة	التكرار	النسبة
نعم	03	%50
لا	03	%50
المجموع	06	%100

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه تساوي النسبة أي أن 50 % من مؤسسات العينة تختار الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها المنافع المستقبلية المجسدة في الأصل والنصف الباقي من العينة لا تقوم باختيار الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها المنافع الاقتصادية.

العبارة 10: يتم تطبيق الاهتلاك بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاهتلاك تلك المنافع الاقتصادية

الجدول(2-12): تطبيق الاهتلاك بشكل منسجم من فترة إلى أخرى

العبارة	التكرار	النسبة
نعم	04	%66,66
لا	02	%33,33
المجموع	06	%100

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

نلاحظ من خلال الجدول الموضح أن نسبة 66,66% من المؤسسات تطبق الاهتلاك بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاهتلاك تلك المنافع الاقتصادية ونسبة 33,33% من المؤسسات لا تطبق الاهتلاك بشكل منسجم.

العبارة 11: إعادة النظر في المدة النفعية للأصل بصفة دورية

الجدول(2-13): اعادة النظر في المدة النفعية للأصل بصفة دورية

العبارة	التكرار	النسبة
نعم	03	%50
لا	03	%50
المجموع	06	%100

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS

يوضح الجدول أعلاه أن 50 % من مؤسسات العينة تعيد النظر في المدة النفعية للأصل بصفة دورية والنصف الباقي لا يعيد النظر في المدة النفعية للأصل بصفة دورية.

العبارة 12: يتم مراجعة القيمة المتبقية بشكل دوري

الجدول(2-14): يتم مراجعة القيمة المتبقية بشكل دوري

العبارة	التكرار	النسبة
نعم	06	%100
لا	00	%00
المجموع	06	%100

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS

نلاحظ أن نسبة 100% من المؤسسات تقوم بمراجعة القيمة المتبقية بشكل دوري.

العبارة 13: يتم تعديل مخطط الاهتلاك بعد الاعتراف بخسارة القيمة

الجدول(2-15): يتم تعديل مخطط الاهتلاك بعد الاعتراف بخسارة القيمة

العبارة	التكرار	النسبة
نعم	03	%50
لا	03	%50
المجموع	06	%100

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه تساوي النسبة أي أن 50% من مؤسسات العينة تقوم بتعديل مخطط الاهتلاك بعد الاعتراف بخسارة القيمة وأن 50% من مؤسسات العينة لا تقوم بتعديل مخطط الاهتلاك بعد الاعتراف بخسارة القيمة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثالث: مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة

العبارة 14: هل تطبق مؤسستكم تدني القيمة

الجدول(2-16): تطبيق تدني القيمة

العبارة	التكرار	النسبة
نعم	03	%50
لا	03	%50
المجموع	06	%100

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على برنامج SPSS

من الجدول نلاحظ تساوي النسبة بـ 50% بين مؤسسات العينة بين مطبق وغير مطبق.

العبارة 15: في حالة ما إذا كانت الإجابة ب "نعم" كيف يتم تطبيق تدني القيمة

الجدول(2-17): كيف يتم تطبيق تدني القيمة

العبارة	التكرار	النسبة المئوية
كل أصل منفرد	**3**	**%100**
وحدة مولدة للنقدية	**00**	**%00**
المجموع	**3**	**%100**

المصدر: من اعداد االطالبة بالاعتماد على برنامجspss

يتضح أن نسبة 100% من مؤسسات العينة تقوم بتطبيق تدني القيمة لكل أصل منفرد.

العبارة 16: المؤسسة تحدد القيمة القابلة للاسترداد

الجدول(2-18): تحديد القيمة القابلة للاسترداد

العبارة	التكرار	النسبة المئوية
نعم	**3**	**%100**
لا	**00**	**%00**
المجموع	**3**	**%100**

المصدر: من اعداد االطالبة بالاعتماد على برنامجspss

يتضح من الجدول أن نسبة 100% من مؤسسات العينة تقوم بتحديد القيمة القابلة للاسترداد.

العبارة 17: يتم الاعتراف بتدني قيمة الأصول بشكل دوري

الجدول(2-19): الاعتراف بتدني قيمة الأصول

العبارة	التكرار	النسبة المئوية
نعم	**3**	**%100**
لا	**00**	**%00**
المجموع	**3**	**%100**

المصدر: من اعداد االطالبة بالاعتماد على برنامجspss

يتضح من الجدول أن نسبة 100% تعترف بتدني قيمة الأصول.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

العبارة 18: تقييم الأصول غير الجارية للمؤسسة

الجدول(2-20): تقييم الأصول غير الجارية

العبارة	التكرار	النسبة المئوية
التكلفة التاريخية	3	%100
القيمة العادلة	00	%00
المجموع	3	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامجspss

نلاحظ من الجدول أن المؤسسات تطبق التكلفة التاريخية في تقييم الأصول غير الجارية.

العبارة 19: تحديد القيمة الاستعمالية

القيمة الاستعمالية = تكلفة التثبيث – القيمة المتبقية

العبارة 20: كيفية تحديد صافي سعر البيع

صافي سعر البيع = قيمة التثبيث – (مجموع الإهتلاك + خسارة القيمة)

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المبحث الثالث: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان الموجه لمحافظي الحسابات على مستوى ولاية سكيكدة

سيتم من خلال هذا المبحث وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة لكل محور من محاور الدراسة، ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من الأسئلة الموضحة في الاستبيان واختبار نتائج الفرضيات لكل محور من محاور الاستبيان.

المطلب الأول: معالجة الاستبيان

تجمع لدينا خلال مراحل سابقة كافة الاستمارات الصالحة للاستخدام وذلك تمهيدا لبناء قاعدة الاستبيان التي تتضمن المعطيات المستخلصة من استمارات الاستبيان.

حيث في بداية هذه المرحلة تكون المعطيات المتحصل عليها من إجابات المبحوثين في شكلها الخام، وذلك ما يجعلها غير قابلة للتحليل، لذلك يجب ترتيبها وتنظيمها، ثم القيام بعملية إحصائها وقد تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة SPSS وذلك بغية استخدامها كقاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل.

وبغرض تيسير معالجة الاستبيان تم تحديد الإجابات باستخدام مقياس "ليكرث الرباعي" لقياس رأي أفراد العينة فيما يخص الأسئلة التي تضمنها الاستبيان بحيث تم تحديد مجالات الإجابة على الأسئلة، وأوزان الإجابات على النحو التالي:

الجدول(2-21): مجالات الإجابة على أسئلة الاستبيان وأوزانها

مطلقا	بعض	أغلب	كل
1	2	3	4

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مقياس ليكرث الرباعي

الفرع الأول: صدق وثبات المحتوى

قبل تحليل نتائج وفرضيات الدراسة، لا بد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس، وتوجد عدة اختبارات تقيس الثبات الداخلي لأداة الدراسة، أهمها معامل ألفا كرونباخ، ويستخدم معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا المعامل هي 60% ، والجدول التالي يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة، حيث بلغت نسبة 81.2% وهي نسبة جد مقبولة إحصائيا.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول(2-22): معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

المحور	عدد المفردات	ألفا كرونباخ
المحور الأول	06	0.629
المحور الثاني	06	0.799
المجموع	12	0.812

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات spss

الفرع الثاني: المتوسط الحسابي

لمعرفة الاتجاه العام لاجابات أفراد عينة الدراسة قمنا بحساب طول الفئة والذي يساوي حاصل قسمة عدد المسافات (من 1إلى2 ، من 2 إلى 3 ، من 3 إلى 4) على عدد الخيارات المتاحة أمام المستجوبين (مطلقا، بعض، أغلب، كل) وعليه يساوي طول الفئة 4/3 = 0.75.

الجدول(2-23): تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي المرجح

المتوسط الحسابي المرجح	الاتجاه
من 1 إلى 1.75	مطلقا
من 1.75 إلى 2.5	بعض
من 2.5 إلى 3.25	أغلب
من 3.25 إلى 4	كل

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على الأوزان المرجحة لمقياس ليكرث الرباعي.

الفرع الثالث: الانحراف المعياري

لمعرفة درجة تشتت القيم عن المتوسط الحسابي، تم احتساب الانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة.

- استخراج التكرارات والنسب المئوية لكل عبارة من عبارات الاستبيان.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

المطلب الثاني: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان

سيتم في هذا العنصر توضيح نتائج آراء المستجوبين حول مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك وتدني القيمة.

الفرع الأول: مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك

الجداول التالية توضح النتائج المتوصل إليها:

الجدول(2-24): الطريقة المطبقة في المؤسسات لحساب الاهتلاك

العبارة	الاهتلاك الخطي	الاهتلاك المتناقص	الاهتلاك المتزايد	الاهتلاك بوحدات الانتاج
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة
1- أكثر طريقة مطبقة في المؤسسات لحساب الاهتلاك	30	00	00	00
	%100	%00	%00	%00

المصدر: من اعداد الطالبة بناءا على نتائج الاستبيان

يظهر من خلال الجدول الموضح أعلاه أن نسبة 100 % من المؤسسات تطبق طريقة الاهتلاك الخطي في تحديد قسط اهتلاكها وكما هو موضح في الجدول أن كل من الطرق الأخرى والمتمثلة الاهتلاك المتناقص والمتزايد بالإضافة إلى الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج لا تطبق أبدا في المؤسسات.

الجدول(2-25): مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك

العبارات	مطلقا	بعض	أغلب	كل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
2 - تقوم المؤسسات بإعادة النظر بشكل دوري في طريقة الاهتلاك والمدة النفعية وكذلك القيمة في نهاية كل دورة.	07	19	02	02	1.96	0.76	بعض
	%23.3	%63.3	%6.7	%6.7			
3 - تقوم المؤسسات باختيار الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها الاهتلاك المتوقع للمنافع المستقبلية المجسدة في الأصل.	01	05	19	05	2,93	0.69	أغلب
	%3.3	%16.7	%63.3	%16.6			

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

4- تقوم المؤسسات بتطبيق الاهتلاك بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاهتلاك تلك المنافع الاقتصادية.	15	11	02	02	1.70	0.87	مطلقا
	%50	%36.7	%6.7	%6.7			
5 – تقوم المؤسسات بمراجعة القيمة المتبقية بشكل دوري.	01	06	07	16	2.96	0.76	أغلب
	%3.3	%20	%23.3	%53.3			
6 – تقوم المؤسسات بتعديل مخطط الاهتلاك بعد الاعتراف بخسارة القيمة	15	01	03	11	2.06	1.14	بعض
	%50	%3.3	%10	%36.3			
المحور الأول					2.10	0.46	بعض

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات spss

من خلال النتائج المتحصل عليها فيما يخص الأسئلة المتعلقة بمدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك والموضحة في الجدول أعلاه، فحسب العينة تقوم بعض المؤسسات بإعادة النظر بشكل دوري في طريقة الاهتلاك والمدة النفعية وكذلك القيمة المتبقية في نهاية كل دورة بمتوسط حسابي قدره 1.96 وانحراف معياري قدره 0.76، كما أنه تقوم أغلب المؤسسات باختيار الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها الاهتلاك المتوقع للمنافع المستقبلية المجسدة في الأصل بمتوسط حسابي 2.93 وانحراف معياري 0.69 بنسبة تأييد وصلت إلى 63.3% ، وحسب رأي العينة لا تقوم المؤسسات بتطبيق الاهتلاك بكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاهتلاك تلك المنافع بمتوسط حسابي 1.70 وانحراف معياري 0.87 وبسبة رفض وصلت إلى 50%، كما أن أغلب المؤسسات تقوم بمراجعة القيمة المتبقية بشكل دوري بمتوسط حسابي 2.96 وانحراف معياري 0.76، في حين اتجهت الآراء إلى أن بعض المؤسسات تقوم بتعديل مخطط الاهتلاك بعد الاعتراف بخسارة القيمة بمتوسط حسابي 2.06 وانحراف معياري 1.14.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الفرع الثاني: مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة

الجدول(2-26): مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة

العبارات	مطلقا	بعض	أغلب	كل	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
	التكرار	التكرار	التكرار	التكرار			
	النسبة	النسبة	النسبة	النسبة			
7 – هل صادفتك مؤسسات تطبق متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة.	05	15	10	00	2.16	0.69	بعض
	%16.7	%50	%33.3	%00			
8 – تقوم المؤسسات بالاعتراف بتدني قيمة الأصول بشكل دوري.	50	14	9	02	2.26	0.82	بعض
	%16.7	%46.7	%30	%6.7			
9 – تقوم المؤسسات بتقييم الأصول غير الجارية للمؤسسة بالاعتماد على التكلفة التاريخية.	05	01	14	10	2.96	1.03	أغلب
	%16.7	%3.3	%46.7	%33.3			
10 – تقوم المؤسسات بتقييم الأصول غير الجارية للمؤسسة بالاعتماد على القيمة العادلة.	29	01	00	00	1.03	0.18	مطلقا
	%96.7	%3.3	%00	%00			
11 – تقوم المؤسسات بتطبيق تدني القيمة لكل أصل منفرد.	05	11	10	04	2.43	0.93	بعض
	%16.7	%36.7	%33.3	%13.3			
12 – تقوم المؤسسات بتطبيق تدني القيمة بالوحدة المولدة للنقدية.	30	00	00	00	01	00	مطلقا
	%100	%00	%00	%00			
المحور الثاني					1.97	0.51	بعض

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات spss

يتضح من الجدول الموضح أعلاه أن إجابات أفراد العينة تميل إلى أن بعض المؤسسات تطبق متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة بمتوسط حسابي 1.97 وانحراف معياري 0.51، حيث أن بعض المؤسسات تطبق متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة بمتوسط حسابي 2.16 وانحراف معياري 0.69، كما أن بعض المؤسسات تعترف بتدني قيمة الأصول بشكل دوري بمتوسط حسابي 2.26 وانحراف معياري 0.82، في حين أن أغلب المؤسسات تقوم بتقييم الأصول غير الجارية بالاعتماد على التكلفة التاريخية بمتوسط حسابي 2.96 وانحراف معياري 1.03 بنسبة قدرت بـ46.7%، في حين أجمع أفراد العينة وبنسبة 96.7% على أنه لا تقوم المؤسسات بتقييم الأصول غير

الجارية بالاعتماد على القيمة العادلة ، وأن بعض المؤسسات تقوم بتطبيق تدني القيمة لكل أصل منفرد بمتوسط حسابي 2.43 وانحراف معياري 0.93، كما أجمع أفراد العينة إلى أن المؤسسات لا تقوم بتطبيق تدني القيمة بالوحدة المولدة للنقدية بنسبة 100%.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى

"تطبق المؤسسات متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك"

سيتم عرض اختبار"**كولمجروف سميرنوف One-Sample K-S**" لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

ويوضح الجدول التالي نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة للمحور الأول أصغر من 0.05 أي أن Sig أصغر من 0.05 وهذا يدل على أن بيانات المحور الأول لا تتبع التوزيع الطبيعي بينما بيانات المحور الثاني تتبع التوزيع الطبيعي حيث أن Sig أكبر من 0.05.

الجدول(2-27): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي كولموجروف سميرنوف

العبارات	المتوسط الحسابي	قيمةz	مستوى الدلالة
2 - تقوم المؤسسات بإعادة النظر بشكل دوري في طريقة الاهتلاك والمدة النفعية وكذلك القيمة في نهاية كل دورة.	1.96	1.913	0.001
3 - تقوم المؤسسات باختيار الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها الاهتلاك المتوقع للمنافع المستقبلية المجسدة في الأصل.	2.93	1.854	0.002
4 - تقوم المؤسسات بتطبيق الاهتلاك بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاهتلاك تلك المنافع الاقتصادية.	1.70	1.575	0.014
5 – تقوم المؤسسات بمراجعة القيمة المتبقية بشكل دوري.	2.96	1.556	0.016
6 – تقوم المؤسسات بتعديل مخطط الاهتلاك بعد الاعتراف بخسارة القيمة.	2.06	1.779	0.004
المحور الأول	2.10	1.389	0.042

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات spss

نلاحظ أن اختبار "كولموجروف سميرنوف" كان معنويا عند مستوى 5% بالنسبة لجميع العبارات وبالنسبة للمحور ككل حيث أن مستويات الدلالة للاختبار أقل من 5%، مما يدل

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

على أن توزيع البيانات لا يتبع التوزيع الطبيعي وهو ما يتطلب اللجوء إلى اختبار لا معلمي لاختبار الفرضية الأولى.

بما أن بيانات المحور الأول لا تتبع التوزيع الطبيعي تم اللجوء إلى اختبار لا معلمي لاختبار صحة الفرضية الأولى وهو اختبار **"كاي تربيع Chi-Square"** ويوضح الجدول التالي نتائج الاختبار.

الجدول(2-28): نتائج اختبار كاي تربيع

العبارات	المتوسط الحسابي	كاي تربيع	مستوى المعنوية
2 - تقوم المؤسسات بإعادة النظر بشكل دوري في طريقة الاهتلاك والمدة النفعية وكذلك القيمة في نهاية كل دورة.	1.96	25.733	0.000
3 - تقوم المؤسسات باختيار الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها الاهتلاك المتوقع للمنافع المستقبلية المجسدة في الأصل.	2.93	24.933	0.000
4 - تقوم المؤسسات بتطبيق الاهتلاك بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاهتلاك تلك المنافع الاقتصادية.	1.70	17.200	0.001
5 – تقوم المؤسسات بمراجعة القيمة المتبقية بشكل دوري.	2.96	15.600	0.001
6 – تقوم المؤسسات بتعديل مخطط الاهتلاك بعد الاعتراف بخسارة القيمة.	2.06	17.467	0.001
المحور الأول	2.10	34.200	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات spss

من خلال الجدول الموضح أعلاه يتضح أن اختبار كاي تربيع كان معنويا عند مستوى معنوي 5% حيث كانت المستويات المعنوية أقل من 5% وبما أن المتوسطات الحسابية للعبارات والمتوسط الحسابي للمحور الأول كانت كلها قريبة من 2 (بعض) فإنه وفقا لإجابات محافظي الحسابات فإن بعض المؤسسات فقط تطبق متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك، وهو ما يدل على عدم صحة الفرضية الأولى التي تنص على ما يلي:

"تطبق المؤسسات متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك" أي أنه هناك تطبيق جزئي لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية

"تطبق المؤسسات متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة"

سيتم عرض اختبار"**كولمجروف سميرنوف One-Sample K-S**" لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول(2-29): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي كولموجروف سميرنوف

العبارات	المتوسط الحسابي	قيمةz	مستوى المعنوية
7 – هل صادفتك مؤسسات تطبق متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة.	2.16	1.429	0.034
8 – تقوم المؤسسات بالاعتراف بتدني قيمة الأصول بشكل دوري.	2.26	1.422	0.035
9 – تقوم المؤسسات بتقييم الأصول غير الجارية للمؤسسة بالاعتماد على التكلفة التاريخية.	2.96	1.714	0.006
10 – تقوم المؤسسات بتقييم الأصول غير الجارية للمؤسسة بالاعتماد على القيمة العادلة.	1.03	2.953	0.000
11 – تقوم المؤسسات بتطبيق تدني القيمة لكل أصل منفرد.	1.43	1.160	0.136
12 – تقوم المؤسسات بتطبيق تدني القيمة بالوحدة المولدة للنقدية.	01	00	00
المحور الثاني	1.97	1.217	1.03

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول الموضح أعلاه أن اختبار كولموجروف سميرنوف معنوي عند مستوى 5% بالنسبة لجميع العبارات حيث كانت مستويات المعنوية أقل من 5% ، باستثناء العبارة (12) حيث كان الاختبار غير معنوي عند 5% ، حيث كان مستوى المعنوية أكبر من 5% ، أما بالنسبة للمحور الثاني ككل فكان الاختبار غير معنوي عند 5% لذا يمكن الاعتماد على اختبار معلمي لاختبار الفرضية الثانية.

حيث يتم استخدام توزيع ستيودنت لاختبار مدى صحة الفرضية الثانية وذلك باستخدام اختبار T للعينة البسيطة One Sample T text.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

الجدول(2-30): نتائج اختبار One Sample T text

العبارات	المتوسط الحسابي	قيمة T	مستوى المعنوية
7 – هل صادفتك مؤسسات تطبق متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة.	2.16	16.979	0.000
8 – تقوم المؤسسات بالاعتراف بتدني قيمة الأصول بشكل دوري.	2.26	15.000	0.000
9 – تقوم المؤسسات بتقييم الأصول غير الجارية للمؤسسة بالاعتماد على التكلفة التاريخية.	2.96	15.725	0.000
10 – تقوم المؤسسات بتقييم الأصول غير الجارية للمؤسسة بالاعتماد على القيمة العادلة.	1.03	31.000	0.000
11 – تقوم المؤسسات بتطبيق تدني القيمة لكل أصل منفرد.	1.43	14.250	0.000
12 – تقوم المؤسسات بتطبيق تدني القيمة بالوحدة المولدة للنقدية.	01	-	-
المحور الثاني	1.97	21.16	0.000

المصدر: من إعداد الطالبة بناءا على مخرجات spss

نلاحظ أن اختبار T كان غير معنوي عند مستوى دلالة 5% حيث كانت المستويات المعنوية أقل من 5% وبما أن المتوسطات الحسابية بالنسبة لجميع العبارات كانت كلها قريبة من 2 (بعض) باستثناء العبارة 10 و 12 كانت قريبة من الواحد (مطلقا) وعليه فإنه بناءا على إجابات محافظي الحسابات فإن الفرضية الثاني التي تنص على ما يلي: **"تطبق المؤسسات متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة"** مرفوضة أي أن هناك تطبيق جزئي لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خلاصة الفصل

من خلال النتائج المتوصل اليها بعد تحليل الاستبيانين الأول الموجه إلى المؤسسات على مستوى مدينة سكيكدة والاستبيان الثاني الموجه لمحافظي الحسابات وبعد جمع كل البيانات الخاصة بالدراسة تمت معالجتها عن طريق مجموعة من الاختبارات الإحصائية بواسطة البرنامج الإحصائي spss حيث تم في هذا الفصل عرض الاجراءات المنهجية للدراسة من خلال الاعتماد على عدة نماذج (ألفا كرونباخ، كولموجروف سميرنوف، كاي تربيع، اختبار T) وفي الأخير تم اختبار الفرضيات وتحليل نتائجها.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

خاتمة

بعد معالجة الموضوع المطروح الذي تم على الإشكالية التي تدور حول مدى تطبيق المؤسسات للنظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك وتدني القيمة، وبعد الدراسة والبحث تم عرض مضمون النظام المحاسبي المالي ومتطلبات تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية ودراسة واقع البيئة الاقتصادية الجزائرية وكذا حصر مختلف الصعوبات التي تقف عائقا أمام التطبيق الكلي والضمني للنظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك وتدني القيمة، كما حاولنا في الجانب التطبيقي إسقاط الجانب النظري على عينتين لإبراز مستوى تطبيق مضامين النظام المحاسبي المالي.

نتائج الدراسة

- تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية التي تعمل في الجزائر لا يزال في بداياته رغم مرور ثمانية سنوات منذ تطبيقه.

- واقع المؤسسة الإقتصادية التي تعمل في الجزائر والصعوبات المالية التي تواجهها جعلها تبحث عن الطرق الأقل تكلفة في تقييم أصولها مما يجعلها لا تتحرى الصورة الصادقة.

- نقص التنافسية في الاقتصاد الجزائري وغياب سوق مالي قلل من أهمية مخرجات النظام المحاسبي المالي، على اعتبار أن المستخدم الوحيد لهذه المخرجات بعد المؤسسة هي الدولة.

- تطبيق النظام المحاسبي المالي واستيعاب شروطه يتطلب بذل مجهودات كبيرة بدءا من المؤسسة من خلال هيكلة أنظمة معلوماتها واتصالاتها المالية وكذا التكوين المستمر

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

لمستخدميها، مرورا بمحيطها الخارجي من خلال إحداث أسواق تسمح بالتقييم المستمر حسب القيمة الحالية أو القيمة العادلة إضافة إلى تفعيل البورصة والتكوين المستمر للممارسين والمهنيين من خبراء ومحافظي الحسابات.

- نقص الملتقيات والأيام الدراسية والتعليمات المتعلقة برفع مستوى الأداء لدى الممارسين بما يرتقي لفلسفة النظام.

التوصيات

استنادا إلى النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم بعض التوصيات التي من شأنها أن تساعد في رفع مستوى تطبيق النظام المحاسبي المالي والتي نوجزها فيما يلي:

- العمل على تعزيز التعاون مع الدول الأكثر تجربة من الجزائر في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مثل تونس وفرنسا من خلال تبادل الخبرات تدعوة الخبراء لتنشيط أيام دراسية وملتقيات علمية في الجزائر.

- تنظيم المؤسسات من خلال إعادة هيكلة وتحديث أنظمة معلوماتها بما يسمح باستيعاب متطلبات النظام المحاسبي المالي.

- تكثيف الدورات التكوينية الجادة.

- العمل على تحسين البيئة الاقتصادية الجزائرية بما يستجيب لمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال خلق أسواق وآليات لتقييم وإعادة تقييم عناصر أصول المؤسسة والعمل على تفعيل دور بورصة الجزائر.

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ – الكتب

1 – أحمد التيجاني بلعروسي، **النظام المحاسبي المالي**، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2012.

2 – أحمد محمد بوشمالة، **معايير المحاسبة الدولية و الإبلاغ المالي**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر، الأردن، 2010.

3 – أحمد رجب عبد العال، **مبادئ المحاسبة المالية**، مطبعة الانتصار، مصر، 1995.

4 – أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية**، دار صفاء للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2010.

5 – حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، منشورات كليك، الجزء الأول، الطبعة الأولى الجزائر، 2010.

6 – حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية**، منشورات كليك، الجزء الأول، الطبعة الثانية، الجزائر، 2015.

7 – حواس صلاح، **المحاسبة المعمقة حسب النظام المحاسبي المالي**، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر، الجزائر.

8 – حواس صلاح، **المحاسبة العامة**، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

9 – حيدر محمد علي بني عطا، **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، 2007.

10 – خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر، عمان، 2008.

11 – عبد الناصر محمد درويش، **مبادئ المحاسبة المعمقة**، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2010.

12 – كمال الدين مصطفى الدهراوف، **المحاسبة المتوسطة وفق المعايير الدولية**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2009.

13 – محمود السيد الناغي، **أسس المحاسبة**، المكتبة العصرية، مصر، 2007 .

14 – هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS 2010/2009**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.

15 – هوام جمعة، **تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل الوطني**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000.

ب – المقالات في المجلات العلمية المحكمة

16 – بلال كيموش، **تدني قيمة التثبيثات وفق المعيار الدولي المحاسبي 36**، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد الثاني، 2014.

17 – عمار بن عيشي، **معوقات تطبيق النظام المحاسبي في شركات المساهمة الجزائرية**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد الأول، الجزائر، 2004.

18 – عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد(IAS / IFRS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، الجزائر، العدد السادس، 2009.

19 – نور الدين مزياني، محمد الصالح فروم، **المعايير المحاسبية الدولية و البيئة الجزائرية**، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، العدد الأول، 2010.

ت – المداخلات في الملتقيات

20 – محمد العيد تجاني، رضوان عادل، **الملتقى الوطني حول واقع و آفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر**، جامعة الوادي، يومي 5-6 ماي 2013.

ث – الرسائل و الأطروحات الجامعية

- الأطروحات

21 – مداني بن بلغيث، **أهمية اصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دوكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.

22 – مراد آيت محمد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي، أطروحة دوكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2014.

- الرسائل

23 – بلال كيموش، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010 – 2011.

24 – رفيق يوسفي، **النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، 2010-2011.

25 – ضيف الله العيد، **مدى جاهزية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 36**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2014-2015.

26 – عمر لشهب، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.

27 – فريد عوينات، **دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستر في علوم التسيير، جامعة الوادي، 2011.

28 – محمد سيف الدين دحدوح، **دراسة تطبيق انخفاض القيمة بالنسبة للتثبيثات المادية**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر تخصص راسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016-2017.

29 – مريم باسل، **تقييم التثبيثات العينية والمعنوية حسب النظام المحاسبي المالي**، مذكرة لنيل شهادة ماستر تخصص مالية مؤسسة، جامعة 20 أوث 1955، سكيكدة، 2016-2017.

30– هبة عبد الحليم الديراوي، **أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 " الانخفاض في قيمة الأول "على ترشيد قرارات متخذي القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستر في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2013.

31 – ضيف الله العيد، **مدى جاهزية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي 36**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر في دراسات محاسبية وجبائية معمقة، 2014-2015.

جـ – الجرائد الرسمية

32 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة في 25 نوفمبر 2007 الموافق لـ 15 ذي القعدة عام 1428 هـ.

33 - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، الصادرة في 25 مارس 2009 الموافق لـ 28 ربيع الأول عام 1430.

ثانيا:المراجع باللغات الأجنبية

34 - Hubert Tondeur, **Application de L'IAS 36 : Dépréciation Des Actifs**, Revue Française De Comptabilité, RFC. 353, Paris, Mars 2003.

35 - Sami Bouassida, **l'essentiel de l'ias 36 : dépréciation d'actif**, séminaire sur: la pratique de l'élaboration des nouveaux états comptables et financières IAS / IFRS , banque central d'algéris , février 2005.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01 : استبيان موجه إلى عينة من المؤسسات

جامعة 20 أوث 1955

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

<u>استبيان موجه لعينة من المؤسسات لاستقصاء مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك وتدني القيمة</u>

من أجل إتمام هذه الدراسة ، أستسمحكم أن تتفضلوا بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع والمساهمة في تحليله من خلال الإجابة على الأسئلة الموجودة بهذه الاستمارة، وهذا من أجل التعرف على آرائكم قناعة بموضوعيتكم.

تقبلوا سيدي سيدتي تشكراتي الخالصة وشكرا

أولا: معلومات عامة حول المؤسسة:

1- طبيعة الملكية: عمومية ☐ خاصة ☐

2- نشاط المؤسسة: تجاري ☐ صناعي ☐ خدماتي ☐

3- عدد سنوات النشاط:.....

4- عدد عمال المؤسسة:.....

5- في أي سنة تبنت المؤسسة النظام المحاسبي المالي :.....

ثانيا: مدى تطبيق المؤسسة لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص

الاهتلاك:

6- معطيات خاصة بكل تثبيث

التثبيث	القيمة الإجمالية	القيمة المتبقية	المدة النفعية	المبلغ القابل للاهتلاك	قسط الاهتلاك	معدل الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
مصاريف التنمية القابلة للتثبيث							
برمجيات المعلوماتية وما شابهها							
البراءات والرخص							
أراضي							
عمليات تهيئة الأراضي							
مباني							
معدات وأدوات صناعية							
معدات نقل							
معدات مكتب							

7- أسلوب الاهتلاك

التثبيث	الاهتلاك الخطي	الاهتلاك المتناقص	الاهتلاك المتزايد	الاهتلاك حسب وحدات الانتاج
مصاريف التنمية القابلة للتثبيث				
برمجيات المعلوماتية وما شابهها				
البراءات والرخص				
أراضي				
عمليات تهيئة الأراضي				
مباني				
معدات وأدوات صناعية				
معدات نقل				
معدات مكتب				

8- يعاد النظر بشكل دوري في طريقة الاهتلاك والمدة النفعية وكذلك القيمة المتبقية في نهاية المدة: نعم ☐ لا ☐

9- يتم اختيار الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها الإهتلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل: نعم ☐ لا ☐

10- يتم تطبيق الاهتلاك بشكل منسجم من فترة الى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لاهتلاك تلك المنافع الاقتصادية: نعم ☐ لا ☐

11- يجب إعادة النظر في المدة النفعية للأصل بصفة دورية:

نعم ☐ لا ☐

12- يتم مراجعة القيمة المتبقية بشكل دوري: نعم ☐ لا ☐

13 – يتم تعديل مخطط الاهتلاك بعد الاعتراف بخسارة القيمة:

نعم ☐ لا ☐

ثالثا: مدى تطبيق المؤسسة لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة:

14- هل تطبق مؤسستكم تدني القيمة: نعم ☐ لا ☐

15- في حالة ما إذا كانت اجابتكم ب " نعم " كيف يتم تطبيق تدني القيمة:

كل أصل منفرد ☐ وحدة مولدة للنقدية ☐

16- المؤسسة تحدد القيمة القابلة للاسترداد: نعم ☐ لا ☐

17- يتم الاعتراف بانخفاض قيمة الأصول بشكل دوري: نعم ☐ لا ☐

18- يتم تقييم الأصول غير الجارية للمؤسسة بالاعتماد على:

التكلفة التاريخية ☐ القيمة العادلة ☐

19- كيفية تحديد القيمة الاستعمالية:.....

20- كيفية تحديد صافي سعر البيع:.....

الملحق رقم 02: الاستبيان الموجه لمحافظي الحسابات

جامعة 20 أوث 1955 سكيكدة

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبيان موجه لمحافظي الحسابات يهدف إلى استقصاء مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك وتدني القيمة

من أجل إتمام هذه الدراسة ، أستسمحكم أن تتفضلوا بالمشاركة في إثراء هذا الموضوع والمساهمة في تحليله من خلال الإجابة على الأسئلة الموجودة بهذه الإستمارة ، وهذا من أجل التعرف على آرائكم قناعة بموضوعيتكم .

تقبلوا سيدي سيدتي تشكراتي الخالصة وشكرا

الطالبة: وطواط زينب

أولا: مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الإهتلاك:

– تعاملت مع العديد من المؤسسات خلال مسارك المهني :

1 – ماهي أكثر طريقة مطبقة في المؤسسات الجزائرية لحساب الإهتلاك :

طريقة الإهتلاك الخطي ☐ طريقة الإهتلاك المتناقص ☐

طريقة الإهتلاك المتزايد ☐ طريقة الإهتلاك حسب وحدات الإنتاج ☐

الرقم	البيان	مطلقا	بعض	أغلب	كل
2	تقوم المؤسسات بإعادة النظر بشكل دوري في طريقة الإهتلاك والمدة النفعية وكذلك القيمة المتبقية في نهاية كل دورة.				
3	تقوم المؤسسات بإختيار الطريقة التي تعكس أكثر من غيرها الإهتلاك المتوقع للمنافع المستقبلية المجسدة في الأصل.				
4	تقوم المؤسسات بتطبيق الإهتلاك بشكل منسجم من فترة إلى أخرى إلا إذا حدث تغيير في النمط المتوقع لإهتلاك تلك المنافع الاقتصادية.				
5	تقوم المؤسسات بمراجعة القيمة المتبقية بشكل دوري.				
6	تقوم المؤسسات بتعديل مخطط الإهتلاك بعد الاعتراف بخسارة القيمة.				

<u>ثانيا: مدى تطبيق المؤسسات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيم</u>

7	هل صادفتك مؤسسات تطبق متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص تدني القيمة .				
8	تقوم المؤسسات بالإعتراف بتدني قيمة الأصول بشكل دوري .				
9	تقوم المؤسسات بتقييم الأصول غير الجارية للمؤسسة بالإعتماد على التكلفة التاريخية .				
10	تقوم المؤسسات بتقييم الأصول غير الجارية للمؤسسة بالإعتماد على القيمة العادلة .				
11	تقوم المؤسسات بتطبيق تدني القيمة لكل أصل منفرد .				
12	تقوم المؤسسات بتطبيق تدني القيمة بالوحدة المولدة للنقدية.				

الملحق رقم03: مخرجات برنامجSPSS

1 – التكرار والنسب

Q1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	déprciation-linéaire	30	100,0	100,0	100,0

Q2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	absolument	7	23,3	23,3	23,3
	certains	19	63,3	63,3	86,7
	la-plupart	2	6,7	6,7	93,3
	tout	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	absolument	1	3,3	3,3	3,3
	certains	5	16,7	16,7	20,0
	la-plupart	19	63,3	63,3	83,3
	tout	5	16,7	16,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	absolument	15	50,0	50,0	50,0
	certains	11	36,7	36,7	86,7
	la-plupart	2	6,7	6,7	93,3
	tout	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	absolument	1	3,3	3,3	3,3
	certains	6	20,0	20,0	23,3
	la-plupart	16	53,3	53,3	76,7
	tout	7	23,3	23,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	absolument	15	50,0	50,0	50,0
	certains	1	3,3	3,3	53,3
	la-plupart	11	36,7	36,7	90,0
	tout	3	10,0	10,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	absolument	5	16,7	16,7	16,7
	certains	15	50,0	50,0	66,7
	la-plupart	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	absolument	5	16,7	16,7	16,7
	certains	14	46,7	46,7	63,3
	la-plupart	9	30,0	30,0	93,3
	tout	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

Q9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	absolument	5	16,7	16,7	16,7
	certains	1	3,3	3,3	20,0
	la-plupart	14	46,7	46,7	66,7
	tout	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	absolument	29	96,7	96,7	96,7
	certains	1	3,3	3,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	absolument	5	16,7	16,7	16,7
	certains	11	36,7	36,7	53,3
	la-plupart	10	33,3	33,3	86,7
	tout	4	13,3	13,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

Q12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	absolument	30	100,0	100,0	100,0

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

2 – معامل ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,629	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,799	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,812	12

3 – كولموجروف سميرنوف ، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	N	Normal Parameters		Most Extreme Differences			Kolmogorov-Smirnov Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Absolute	Positive	Negative		
Q1	30	1,0000	,00000[c]					
Q2	30	1,9667	,76489	,349	,349	-,284	1,913	,001
Q3	30	2,9333	,69149	,338	,295	-,338	1,854	,002
Q4	30	1,7000	,87691	,288	,288	-,212	1,575	,014
Q5	30	2,9667	,76489	,284	,249	-,284	1,556	,016
Q6	30	2,0667	1,14269	,325	,325	-,260	1,779	,004
Q7	30	2,1667	,69893	,261	,261	-,239	1,429	,034
Q8	30	2,2667	,82768	,260	,260	-,207	1,422	,035
Q9	30	2,9667	1,03335	,313	,159	-,313	1,714	,006
Q10	30	1,0333	,18257	,539	,539	-,428	2,953	,000
Q11	30	2,4333	,93526	,212	,212	-,194	1,160	,136
Q12	30	1,0000	,00000[c]					
A1	30	2,1056	,46626	,254	,254	-,180	1,389	,042
A2	30	1,9778	,51180	,222	,139	-,222	1,217	,103

WWW.DZPEN.COM | قلم الجزائر

4 – اختبار كاي تربيع

Test Statistics

	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	A1
Chi-Square	25,733[a]	24,933[a]	17,200[a]	15,600[a]	17,467[a]	34,200[b]
df	3	3	3	3	3	8
Asymp. Sig.	,000	,000	,001	,001	,001	,000

5– اختبار T للعينة البسيطة

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Q7	16,979	29	,000	2,16667	1,9057	2,4277
Q8	15,000	29	,000	2,26667	1,9576	2,5757
Q9	15,725	29	,000	2,96667	2,5808	3,3525
Q10	31,000	29	,000	1,03333	,9652	1,1015
Q11	14,250	29	,000	2,43333	2,0841	2,7826
A2	21,166	29	,000	1,97778	1,7867	2,1689