



إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من المؤسسات -

The problem of the accounting valuation of the depreciation of fixed assets within the framework of the application of the accounting and financial system

أ. مصباح عيسى * (المدرسة العليا للتجارة)
Mesbah.dlmd@gmail.com

د. قدوري عمار (المدرسة العليا للتجارة)
Kaddouri_exp@yahoo.fr

تاريخ الاستلام : 26/02/2018 ؛ تاريخ القبول : 16/05/2018

ملخص

تهدف الدراسة إلى تحديد مدى تطبيق معيار انخفاض قيمة الأصول في المؤسسات الاقتصادية، وذلك بإبراز أسس وقواعد تطبيق المعيار المحاسبي 36، محاولين التعمق في إشكالية قياس قيمة الانخفاض في الأصل في اقتصاد غير مؤهل لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

وللإجابة على الإشكالية تم اعتماد مقارنة نوعية في الدراسة ؛ مستعينين في ذلك بأداة المقابلة شبه الموجهة لجمع المعلومات من 7 مؤسسات اقتصادية خاضعة لأحكام النظام المحاسبي المالي ، تم تحليل البيانات المتحصل عليها باستعمال نموذج التحليل الموضوعي للبيانات النوعية للباحث النوعي جوني سالدانا (Johnny Saldaña 2016).

خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج من أهمها صعوبة تطبيق معيار انخفاض قيمة الأصل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بسبب ضعف نظام الرقابة في المؤسسة ؛ وقلة تكوين الموظفين في قواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي ، وأيضا لعدم توفر البيئة الاقتصادية الجزائرية على مرجعيات لتسهيل تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصل في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية : المعايير المحاسبية ، النظام المحاسبي المالي ، المؤسسة الاقتصادية، معيار الانخفاض في الأصول.

JEL classification M410

Summary:

the purpose of this study is to determine the extent to which the standard of impairment of assets is applied in the economic institutions, clarifying the principles and rules of application of the International Accounting Standard 36, trying to go deep into the problem of measuring the value of the decline in the asset in an economy that is not qualified to apply international accounting standards.

In order to answer the problem, A qualitative approach was adopted in this study using a semi-structured interview as a data collection tool from seven economic institutions that are subject to the provisions of the law 07-11 of the Financial Accounting System. The data obtained were analyzed using the thematic analysis model of qualitative data of the researcher Johnny Saldaña2016.

As a conclusion of this study, we came to a number of results, the most important of which is the difficulty of applying the standard of impairment of assets of the Algerian economic institutions because of an inefficient internal control system, insufficient staff training in the rules and principles of the financial accounting system, as well as the absence of references for the application of the standard of impairment of assets.

Keywords : Accounting standards , the Financial Accounting System , economic enterprise , the impairment of assets standard

JEL classification M410

مقدمة

على غرار دول العالم تبنت الجزائر المعايير المحاسبية الدولية ؛ بقيامها بإصلاح جذري لمنظومتها المحاسبية من خلال صدور القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، وذلك سعيا منها لتأهيل المؤسسات الاقتصادية و المالية وجلب المستثمر الأجنبي ، من بين المعايير التي تم تبنيها صراحة في النظام المحاسبي المالي المعيار الدولي رقم 36 " الانخفاض في قيمة الأصول " ، الذي تم إعداده من طرف مجلس معايير المحاسبية الدولية بحجة أنّ قيمة الأصل تتغير تبعا لظروف استخدامه من مؤسسة لأخرى وكذلك تبعا لعوامل اقتصادية و تكنولوجية أخرى ، إلا أنّ هذا المعيار يشكل غموضا في حد ذاته بحيث لم يتم تفصيله بالشكل الكافي في النظام المحاسبي المالي من اجل تسهيل استيعابه من طرف مستعملي المعلومة المالية .

إنّ المعايير المحاسبية الدولية تسعى إلى تحسين نوعية القوائم المالية وتلبية احتياجات المحاسبة و الإبلاغ المالي الخاصة بالشركات الكبرى و التي غالبا ما تكون مسعرة في البورصة والتي تنشط في اقتصاديات متطورة تسيورها أسواق مالية ذات كفاءة عالية ، وهذا ما يتعارض مع السياق الاقتصادي الجزائري الذي لا يحكمه أي قانون اقتصادي بحيث لا تتضح معالمه لحد الآن ولا مع النسيج المؤسساتي الوطني الذي يتكون ممّا يقارب من 94% من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة ممّا أدى إلى صعوبة في تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل عام ومعيار الانخفاض في الأصول بشكل خاص .

إنّ الهدف من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو تزويد القوائم المالية بقيم حقيقية تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة، وهو نفس الهدف من تطبيق المعيار الدولي رقم 36 وهو التأكد من عدم تسجيل الأصول بقيمة تزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، بحيث لو كانت القيمة المحاسبية المسجل بها الأصل تزيد عن قيمته القابلة للاسترداد وجب الاعتراف بخسارة وتدني في قيمة الأصل.

إلا أنّ تطبيق هذا المعيار في المؤسسات الجزائرية يمثل إشكالية في حد ذاتها، وذلك لصعوبات مختلفة سنحاول اكتشافها من خلال الإجابة على الإشكالية التالية، ما هي الصعوبات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند تطبيقها لمعيار الانخفاض في قيمة الأصول ؟ .

الفرضيتان التاليتين :

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

- البنية الداخلية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية لا تتصف بالكفاءة الكافية لتطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول.
 - تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول يستوجب توفر بيئة اقتصادية ملائمة تتسم بالتطور و الكفاءة.
- تهدف هذه الدراسة إلى:

- تسليط الضوء حول أهمية تبني وتطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول؛
 - تحديد إشكالية قياس قيمة الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ؛
 - إبراز أهمية استعمال المقاربة النوعية مع أداة المقابلات شبه الموجهة في الدراسات المحاسبية ؛
- وللإلمام بجميع جوانب الإشكالية تم تقسيم هذه الدراسة إلى المحاور التالية:

I - مفهوم القياس في الفكر المحاسبي

II- ماهية الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة

III- عرض منهجية الدراسة

IV- عرض نتائج المقابلات شبه الموجهة

IV- تحليل و مناقشة النتائج

I- القياس في الفكر المحاسبي

1- ماهية القياس في الفكر المحاسبي

لقد تجسدت نظرية القيمة في الفكر المحاسبي من خلال القياس المحاسبي، الذي يمثل الطريقة العلمية لتحديد قيمة المؤسسة أصولاً وخصوماً، أعباء ومنتجات. و لقد ساهم النظام المحاسبي المالي في إعطاء الأهمية لوظيفة القياس المحاسبي من خلال طرق التقييم والقياس المحاسبي التي تضمنها ، مع مراعاة مبدأ الموضوعية كمعيار أساسي في القياس من أجل إضفاء صبغة الموثوقية للقوائم المالية للمؤسسة .

1-1 مفهوم القياس المحاسبي

رغم ان العمل المحاسبي يتركز بشكل كبير علي القياس المحاسبي و الذي يمثل اهم محاوره ، الا ان الفكر المحاسبي يخلو من نظرية مستقلة بحد ذاتها للقيمة مثل الفكر الاقتصادي (عند آدم سميث و دافيد ريكاردو وغيرهم) و الفكر المالي (عند ميلر و مودغالياني و ماير وغيرهم)¹ .

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

اختلفت مفاهيم القياس المحاسبي باختلاف الباحثين في مجال القياس ، ورغم اختلافها في الشكل إلا أنها تتفق في

المضمون، وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى لين وارد كامبل (lain ward

Campbell) الذي عرفها على أن " القياس يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك

بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة"².

و يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو

الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في

حالة اتخاذ القرار"³.

أما مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB فقد عرّف القياس المحاسبي في إطاره التصوري على انه " عملية تحديد المبلغ

النقدي الذي يتم به الاعتراف و الإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتيجة وهذا

بالاعتماد على طرق قياس محددة"⁴.

أما جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA قامت بتحديد عملية القياس المحاسبي من خلال تقريرها الصادر عام 1966

في أن القياس المحاسبي يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات

ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة"⁵.

وعليه فالقياس المحاسبي هو " تعبير كمي ونقدي للظواهر، الأحداث، الوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة معينة،

وعرضها في صورة نافعة وواضحة"⁶.

ومنه نستخلص أنّ القياس المحاسبي :

- ليس هدفا بحد ذاته، وإنما وسيلة لتحقيق هدف؛
 - يعبر عن الأحداث والأشياء كميا للتعبير عن خواصه؛
 - يمكن من إجراء المقارنة بين أحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية من أجل اتخاذ القرارات؛
 - يستند على ملاحظات ماضية وجارية وأيضا على قواعد محددة .
- وبالتالي تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان ولا يمكن إجراءها إلا بتواجد كل أركانها وهي:

- الخاصية محل القياس؛

- المقياس المناسب للخاصية محل القياس؛

- وحدة القياس للخاصية محل القياس؛

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

- الشخص القائم بعملية القياس.

1-2 أساليب القياس المحاسبي

لاختيار أسلوب القياس في مجال المحاسبة لابد بالأخذ بعين الاعتبار الغرض من عملية القياس و الأفق الزمني لها ،و تتمثل أساليب القياس في⁷:

1-2-1 أسلوب القياس المباشر: يتمثل هذا الأسلوب في أن عملية القياس المحاسبي تكون مباشرة، مثل قياس تكلفة شراء أصل مباشرة من فاتورة الشراء، وذلك دون إجراء عمليات حسابية أو علاقات رياضية أو استخدام وسائل أخرى.

1-2-2 أسلوب القياس المشتق (غير مباشر): يستخدم هذا الأسلوب في حالة عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث بشكل مباشر ، حينئذ يلجأ إلى استخدام العلاقات الرياضية أو النماذج الكمية مثل استخدام الصيغة الرياضية لحساب قيمة المنفعة، حيث يمثل القياس المباشر من مدخلات أسلوب القياس المشتق .

1-2-3 أسلوب القياس التحكيمي: يشبه هذا الأسلوب في إجراءه أسلوب القياس المباشر، إلا أن هذا الأسلوب يفتقر للقواعد الموضوعية التي يركز عليها الأسلوب المباشر في القياس، مما يجعل هذا الأسلوب عرضة للتحيز الناتج عن التقديرات و الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس.

ونظرا لتوفر النظام المحاسبي المالي لعدة بدائل للقياس المحاسبي ، فيمكن القول أن معظم أساليب القياس المحاسبي تندرج تحت هذا الأسلوب ، فالتعدد في البدائل المحاسبية من شأنه أن يؤدي إلى الاختلاف في النتائج المحققة .

1-3 قيود القياس المحاسبي

توجد بعض القيود التي تحد من دقة القياس المحاسبي وموضوعيته، وقابلية المعلومات المحاسبية الناتجة عنه للتحقق والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وتتمثل فيما يلي⁸:

1-3-1 عدم التأكد: ينتج عدم التأكد عن حاجة القياس المحاسبي لإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل الذي يتصف بالغموض فالمؤسسة مستمرة لكن مبدأ الدورية الذي يقضي بتحديد النتيجة لأغراض الإفصاح المحاسبي يتطلب تبني بعض الافتراضات من أجل التخصص المنطقي على أساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل.

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

1-3-2 الخلو من التحيز : يعتبر تحديد درجة تحيز القياس المحاسبي أمرا صعبا في مجال المحاسبة رغم انه قد يكون كبيرا

نظرا لطبيعة المحاسبة من جهة وعملية التقييم من جهة أخرى، ويعني التحيز أن المعلومات الناتجة عن عملية القياس المحاسبي أن لا تتصف بالحياد والعدالة، أي أنه تم اعتمادها بمراعاة جوانب دون مراعاة جوانب أخرى.

1-3-3 الحيطة والحذر : يعد هذا القيد من البدائل المتاحة لإجراء عملية القياس المحاسبي ويحصرها في بديلين أو ثلاثة

على الأكثر ، وبهذا سيتم استبعاد بديل معين حتى ولو كان مناسب لغرض القياس، حيث يؤدي إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي ويؤدي إلى التأثير سلبا على قيمة المعلومات المحاسبية فيجعلها غير ملائمة لاتخاذ القرارات لأنها لا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق.

1-4 القياس حسب النظام المحاسبي المالي

لقد حدد النظام المحاسبي المالي نموذجين للقياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية⁹:

1-4-1 نموذج التكلفة المملوكة : حسب معجم التعاريف الوارد في القرار المؤرخ في 28 جويلية 2008 فان التكلفة

المملوكة هي المبلغ الذي تم على أساسه تقييم الأصول و الخصوم المالية عند إدراجها الأولى في الدفاتر المحاسبية مع:

- طرح تسديدات الأقساط من المبلغ الرئيسي؛
- مع زيادة أو طرح الإهلاك المتراكم لكل فارق بين هذا المبلغ الأصلي و المبلغ عند الاستحقاق ؛
- مع طرح لكل تخفيض بسبب خسارة في القيمة أو عدم قابلية للتحصيل .

1-4-2 نموذج إعادة التقييم : إنّ إعادة تقييم الأصول الثابتة هي عملية زيادة أو خفض القيمة المحاسبية للأصول الثابتة

في حالة حدوث تغير جوهري في القيمة السوقية السائدة للأصل ، وورد الاعتماد على نموذج إعادة التقييم في النظام المحاسبي المالي كترخيص للشركات أي أنّها اختيارية ، وتتم عملية إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتشبيات عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال .

II- ماهية الانخفاض قيمة الأصول

يعتبر قياس قيمة انخفاض الأصول من بين أهم المعالجات المحاسبية التي تعكس الصورة الحقيقية للذمة المالية للمؤسسة الاقتصادية، ويمكن التفصيل في هذا الموضوع من خلال:

1- مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

لقد عرف مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB سنة 1993 من خلال المعيار رقم 121 الانخفاض في قيمة الأصول على انه " عدم القدرة على استرداد القيمة المحاسبية بالكامل على مدار العمر المتوقع للأصل"¹⁰ (10).

أمّا مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، فقد عرف هذا الانخفاض سنة 1998 من خلال المعيار المحاسبي الدولي IAS36 في الفقرة 8 منه على انه " يكون الأصل قد هبطت قيمته عندما يزيد مبلغه الدفترى (المحاسبي) عن مبلغه الممكن تحصيله "¹¹

أما النظام المحاسبي المالي فقد عالج الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة من خلال المادة 121 الفقرة 10 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، حيث نصت على انه : " إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت اقل من قيمته المحاسبية الصافية بعد الإهلاكات، فان هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة".

كما تنص المادة 112 الفقرة 5 من نفس القرار على مراجعة الخسارة المدرجة بالنسبة لكل أصل وهذا بهدف زيادة قيمة الخسارة أو تخفيضها ، حيث " يقدر الكيان عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت . وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا ، فان الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل ".

فالملاحظ هنا أنّ الفكر المحاسبي لم يهتم بانخفاض قيمة الأصول إلا منذ بداية التسعينيات من القرن الماضي، حيث كان في الماضي قسط الاستهلاك كافي لتغطية النقص الحاصل في قيمة الأصل نتيجة الاستخدام المتكرر.

فحسب المعيار الدولي IAS 36 على المؤسسة أن تجري تقويم على ما إذا كان هناك مؤشر على أنّ أصلا ما قد هبطت قيمته ، وفي حالة وجود هذا المؤشر فعلى المؤسسة إن تقدر مبلغ الأصل الممكن استرداده .

ويضيف المعيار على انه بغض النظر عن وجود مؤشر يدل على انخفاض القيمة أم لا، فعلى المؤسسة أن تجري اختبارا للأصل الغير الملموس لمعرفة ما أن كانت قيمته المحاسبية اكبر من قيمته القابلة للتحصيل أو الاسترداد.

2- المؤشرات التي تدل على انخفاض قيمة الأصل

لتحديد ما إن كان الأصل قد فقد قيمته أو لا فلا بد من توفر مؤشرات داخلية وخارجية¹².

1-2 المؤشرات الخارجية:

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

- خلال الفترة تمت ملاحظة أنّ القيمة القابلة للتحصيل للأصل انخفضت إلى حد كبير أكثر مما كان متوقع نتيجة التقادم لمرور الوقت أو الاستعمال العادي؛
- حدوث أو احتمال حدوث في المستقبل القريب، تغيرات كبيرة على المؤسسة نتيجة تغيرات في البيئة التقنية، أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها المؤسسة؛
- ارتفاع معدل الفائدة في السوق والذي من المرجح أن يؤثر على معدل الخصم " معدل التحيين " المستخدم لحساب قيمة المنفعة المتأتية من استخدام الأصل ، والتي تخفض بدورها المبلغ القابل للتحصيل بشكل ذي أهمية نسبية؛
- المبلغ المحاسبي الصافي لأصول المؤسسة أكبر من قيمتها السوقية.

2-2 المؤشرات الداخلية:

- توفر دليل على مستوى المؤسسة يبين تقادم الأصل أو تلفه ماديا؛
- تغيرات داخلية كبيرة لها أثر عكسي على المؤسسة كان يصبح الأصل عاطلا ، أو تغيرات في خطط عدم استمرار العملية التي ينتمي إليها الأصل أو إعادة هيكلتها ، وخطط استبعاد الأصل قبل التاريخ المتوقع سابقا ، أو إعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل على انه محدد بدلا من كونه غير محدد ؛
- أن تتوفر دلائل من التقارير الداخلية في المؤسسة ؛ تشير إلى أن الأداء الاقتصادي للأصل أسوأ ، أو سيكون أسوأ في المستقبل القريب مما كان متوقعا .

وقد نص المعيار الدولي IAS 36 في فقرته 13 على أن هذه المؤشرات ليست حصرية لانخفاض قيمة الأصول ، حيث يمكن للمؤسسة تحديد دلائل أخرى على إمكانية انخفاض قيمة الأصل .

نصّ المعيار الدولي IAS 36 و المعيار المحاسبي الأمريكي FASB151 على أن الاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصل الثابت في الميزانية يكون عند وجود ظروف أو أحداث تشير إلى أنّ قيمة الأصل المستخدم قد لا تكون قابلة للاسترداد ، عندها يجب على الإدارة القيام بإجراء اختبار حول القيمة الممكن استردادها ، وتقدير قيمة المنفعة المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل حتى مرحلة الاستغناء النهائي عنه أو بيعه كخردة .

3- مقاييس الاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصول

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

يحدد معيار المحاسبة الدولي IAS36 ثلاثة مقاييس للاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصل هي¹³:

1-3 المقياس الدائم : يخالف هذا المقياس مبدأ التكلفة التاريخية ويرتكز على القيمة العادلة للاعتراف بالانخفاض ، بحيث

يجب أن يحدث الانخفاض بشكل دائم وليس مؤقتا ، إلا أن هذا المقياس تم رفضه فيما بعد من مجلس المعايير المحاسبية الدولية ، وذلك نظرا لصعوبة تحديد ديمومة الانخفاض .

2-3 المقياس الاحتمالي : يقوم هذا المقياس على احتمال أن القيمة المسجل بها الأصل لا يمكن استردادها بالكامل ،

وتم رفض هذا المعيار أيضا من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية ، لأن هذا المعيار لم يأخذ بعين الاعتبار القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل .

3-3 المقياس الاقتصادي : اعتمد المعيار الدولي IAS36 على هذا المقياس للاعتراف بالانخفاض في أي وقت يكون

فيه المبلغ القابل للتحصيل اقل من القيمة المحاسبية للأصل ، واعتبر مجلس المحاسبة الدولية هذا المعيار أفضل مقياس لإعطاء معلومات مفيدة للمستخدمين في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية التي تولدها الوحدة الاقتصادية ، وعند تقدير القيمة الزمنية للنقود و المخاطر المتعلقة بالأصل في تحديد ما إذا كان الأصل قد انخفضت قيمته فإن العوامل مثل الاحتمالية أو دوام الانخفاض يتم تصنيفه في القياس .

4- استرجاع قيمة الانخفاض : حسب المعيار الدولي IAS36 يجب على المؤسسة أن تقوم في نهاية كل فترة بتقويم ما

إذا كان هناك مؤشر أو دليل على أن الخسارة في انخفاض القيمة لفترات سابقة لم تعد موجودة و في حالة وجود هذه مؤشرات أو دلائل فعلى المؤسسة أن تقدر المبلغ الممكن استرجاعه من الأصل .

وتأخذ المؤسسة بعين الاعتبار تقريبا عكس المؤشرات التي تم الاعتماد عليها في حالة الاعتراف بانخفاض جديد في القيمة.

III- عرض منهجية الدراسة

تم تناول هذا البحث عن طريق مقارنة نوعية، بهدف الحصول على فهم متعمق ودقيق للإشكالية المطروحة. إن تبرير اعتمادنا على المقاربة النوعية في هذه الدراسة يعود لسببين رئيسيين اولها قلة البحوث النوعية في المجال المحاسبي التي عاجلت إشكالية تطبيق معيار انخفاض قيمة الأصول ، ثانيا اكتشاف مختلف العوامل المفسرة لصعوبة تطبيق هذا في البيئة الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي .

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

إنّ جمع معلومات الدراسة تم باستعمال أداة المقابلات شبه الموجهة؛ والتي تمت وفق إطار صارم نسبيا، إلا أنه يعطي للمستجوب هامشا في حرية الكلام في تناوله لمواضيع البحث، هذه المواضيع تم تناولها وفق دليل مقابلات يحمل تساؤلات حول إشكالية البحث.

تم اختيار عينة الدراسة وفق منهج مدروس مسبقا وليس بشكل عشوائي حسب الأهداف المراد الوصول إليها من خلال البحث، يتم طلب المقابلة للأشخاص المزمع استجوابهم مسبقا، مع شرح طريقة صيرورة المقابلة وشرح أسباب اختيار الباحث للشخص المستجوب، ففي كل الشركات محل الدراسة تم استجواب مدراء المالية والمحاسبة بالإضافة إلى المحاسبين الموظفين بالمصلحة .

لثبيت المعلومات المستقاة من إجراء المقابلة تم الاعتماد على التدوين الكتابي مع بعض المستجوبين أمّا مع البعض الآخر تم استعمال التسجيل الصوتي وهذا بعد طلب الإذن المسبق طبعاً من الشخص، مع الحرص على التحفظ على هويتهم. بعد جمع البيانات من المستجوبين تم معالجتها وفق طريقة منهجية مروراً بعدة مراحل، تتمثل المرحلة الأولى في الترميز الوصفي *codification descriptive* بحيث يتم تلخيص كل عبارة أو مقطع في كلمة أو كلمتين، ولقد تم ترميز البيانات بالاعتماد على نمط التشابه في الأجوبة المتحصل عليها، أمّا المرحلة الثانية فتمثلت في تصنيف الترميزات المتماثلة و المتشابهة و المتقاربة فيما بينها في تصنيف واحد يسمى موضوع *thème* ، حيث تمّ اعتماد موضوعين رئيسيين مستمدان من فرضيتي البحث وذلك من أجل تأكيدهما أو نفيهما .

بعد تصنيف البيانات النوعية في موضوعات تأتي المرحلة الأخيرة و هي مرحلة التحليل الموضوعي *analyse thématique* بحيث تتم من خلال التركيز على القواسم المشتركة بين البيانات ، لقد اعتمدنا في بحثنا على تصنيف البيانات النوعية في الموضوعين ، بحيث تمثل الموضوع الأول في عدم كفاءة البيئة الداخلية للمؤسسة لتطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول ، و الموضوع الثاني في عدم ملائمة البيئة الاقتصادية الجزائرية لتطبيق المعيار .

IV- عرض نتائج المقابلات شبه الموجهة

1- عرض خصائص الشركات و الأفراد عينة الدراسة

الجدول 1 : تقديم الشركات محل الدراسة

اسم الشركة	الشكل القانوني	قطاع النشاط	المنتجات المباعة	رقم الاعمال 2016 دج	عدد العمال 2016
ORSIM spa	شركة مساهمة عامة	صناعي	Counjous rivets Tiges	1342000000	298
Laitrie Sidi saada SPA	شركة مساهمة خاصة	فلاحي	Dérivées de lait	1455000000	225
ETANCHAI spa	شركة مساهمة خاصة	صناعي	Produit d'étanchéité	620000000	136

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (26-1)

85	840000000	treillis soudé	صناعي	شركة ذات مسؤولية محدودة خاصة	Cts rahmoun sarl
59	1200000000	Brique Céramique	تجاري	شركة ذات مسؤولية محدودة خاصة	DISMAC Sarl
70	238000000	Sel Alimentaire	صناعي	شركة مساهمة عمومية	ENASEL spa
1172	13200000000	Ciment	صناعي	شركة مساهمة عمومية	ECDE spa

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مراجع من الشركات

من خلال الجدول ؛ يتضح أنّ عينتنا مكونة من 7 شركات (4 شركات عمومية و 3 شركات خاصة)، ويعود هذا المزج بين القطاعين إلى رغبة الباحثان في معرفة مدى تطبيق معيار انخفاض قيمة الأصول في كلى القطاعين ، أمّا تقسيم العينة حسب القطاع الذي تنشط فيه الشركة فتتمّ التركيز تقريبا على الشركات التي تنشط في القطاع الصناعي لتوفرها على أصول ضخمة بغية تحقيق أهداف الدراسة.

الجدول 2: توزيع المستجوبين حسب الوظيفة

العدد	المنصب
7	مدير المحاسبة و المالية
8	محاسب
15	المجموع

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد المقابلات شبه الموجهة

حسب الجدول أعلاه يتبين إن عينتنا من المستجوبين تتكون من 46,66% من مدراء المالية و المحاسبة ، و 53,33 % من موظفي مصلحة المحاسبة و المالية غالبا ممن هم مكلفون بمحاسبة الاستثمارات على مستوى شركاتهم .

الجدول 3: توزيع المستجوبين حسب مستوى التكوين

العدد	مستوى التكوين
3	مستوى ثانوي
10	شهادة ليسانس
2	شهادة ماستر
15	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد المقابلات شبه الموجهة

يمثل مستوى حاملي الشهادات الجامعية 80 % بواقع (83,33 % لحاملي شهادة الماستر و 16,66 % لحاملي ليسانس) ، و 20 % من لهم مستوى ثانوي ، وتفسر هذه النسب على ان أغلبية موظفي مصلحة المالية و المحاسبة من حاملي الشهادات ، أمّا ممن لهم مستوى ثانوي فهم من المتقاعدين الذين يعملون بالقطاع الخاص .

الجدول 4: توزيع المستجوبين حسب سنوات الخبرة

العدد	سنوات الخبرة	العدد	سنوات الخبرة
-------	--------------	-------	--------------

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (26-1)

6	من 10 الى 15 سنوات	2	اقل من 5 سنوات
4	اكثر من 15 سنة	3	من 5 الى 10 سنوات

من إعداد

المصدر:

الباحثين بالاعتماد المقابلات شبه الموجهة

يمثل المستجوبين ممن لهم اقل من 5 سنوات خبرة نسبة 13,33 % ، و 20% ممن لهم اكثر من 5 سنوات و اقل من 10 سنوات خبرة ، و نسبة 40 % ممن لهم اكثر من 10 سنوات و اقل من 15 سنة ، اما من لهم اكثر من 15 سنة خبرة فيمثلون نسبة 26,66 %، و تبين هذه النسب ان معظم افراد عينة الدراسة قد توظفوا قبل سنة 2010 اي سبق وان عملوا بالمخطط المحاسبي الوطني بواقع 66,66% لهم أكثر من 10 سنوات خبرة .

الجدول 5: جدول يلخص تواريخ ومدة إجراء المقابلات شبه الموجهة

المستجوب	مدة المقابلة	تاريخ المقابلة
مدير المالية و المحاسبة 1	ساعة و 10 دقائق	2018/1/2
مدير المالية و المحاسبة 2	ساعة و 13 دقيقة	2018/1/2
مدير المالية و المحاسبة 3	ساعة و 25 دقيقة	2017/12/3
مدير المالية و المحاسبة 4	ساعة و 45 دقيقة	2017/12/4
مدير المالية و المحاسبة 5	ساعتان و 15 دقيقة	2018/1/3
مدير المالية و المحاسبة 6	ساعة و 18 دقيقة	2017/12/31
مدير المالية و المحاسبة 7	ساعة و 39 دقيقة	2018/1/9
المحاسب 1	50 دقيقة	2017/12/3
المحاسب 2	30 دقيقة	2017/12/3
المحاسب 3	45 دقيقة	2017/12/4
المحاسب 4	40 دقيقة	2017/12/4
المحاسب 5	38 دقيقة	2018/1/3
المحاسب 6	55 دقيقة	2018/1/2
المحاسب 7	34 دقيقة	2018/1/3
المحاسب 8	46 دقيقة	2017/12/31

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على المقابلات شبه الموجهة

إن كل المقابلات التي قمنا بها تمت وجها لوجه مع الأشخاص المستجوبين، بعضها تم بمكاتب عملهم و البعض الآخر تم بأماكن أخرى مراعاة لطلب بعض المستجوبين، المقابلة الأقل مدة كانت بـ 30 دقيقة ، أما الأكثر بـ ساعتان و 15 دقيقة

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (26-1)

، وتعود مدة المقابلة غالبا لحجم المؤسسة و أيضا لمدى أريحية الشخص المستجوب مع الباحث، أما تواريخ المقابلات فتمت معظمها في شهر جانفي نظرا لانشغال المستجوبين بإعداد القوائم المالية لسنة 2017 .

الجدول 6: توزيع المستجوبين حسب الشركات محل الدراسة

المستجوب	ترميز المستجوب	اسم الشركة
مدير المحاسبة و المالية 1	A	شركة الصناعات الميكانيكية orsim spa
المحاسب 6	B	
مدير المحاسبة و المالية 7	C	- شركة سيدي سعادة لمشتقات الحليب laiterie sidi saada spa
مدير المحاسبة و المالية 2	D	شركة انتاج المواد المانعة للتسرب etanchal spa
مدير المحاسبة و المالية 3	E	شركة انتاج الشبكات الحديدية للبناء بالشلف cts rahmoun sarl
المحاسب 1	F	
المحاسب 2	G	
مدير المحاسبة و المالية 4	H	شركة توزيع مواد البناء بالشلف sarl dismac
المحاسب 3	I	
المحاسب 4	K	
مدير المحاسبة و المالية 6	L	الشركة الوطنية لانتاج الملح enasel spa
المحاسب 8	M	
مدير المحاسبة و المالية 5	N	شركة الاسمنت ومشتقاته بالشلف ecde spa
المحاسب 5	O	
المحاسب 7	P	
15		المجموع

المصدر : من إعداد الباحثين بالاعتماد على المقابلات شبه الموجهة

يمثل الجدول أعلاه توزيع الأفراد المستجوبين على الشركات التي يعملون بها، حيث تم ترميز كل مستجوب بحرف من اللغة اللاتينية؛ وذلك من اجل تسهيل عرض العبارات التي تم استخلاصها من المقابلات.

2- إفراغ محتوى المقابلات شبه الموجهة

اعتمدنا في هذه النقطة على عرض نتائج المقابلات شبه الموجهة مع المستجوبين من الشركات عينة الدراسة بطريقة تسلسلية حسب دليل المقابلة الذي تم العمل به، بحيث تكتب عبارة المستجوب مباشرة و بخط عريض لتمييزها عن النص.

2-1 تحديد مؤشرات الانخفاض في قيمة الأصل

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

من خلال البيانات المجمعة من المقابلات شبه موجهة ، يتبين أن آراء المستجوبين اتفقت حول صعوبة إن لم نقل استحالة تحديد مؤشرات الانخفاض وبالتالي إجراء الاختبار ، يقول احد المستجوبين " إن مثل هذا النوع من الإجراء غالبا ما يتم في شركات كبرى من لديها الوسائل المادية و البشرية و بحكم أن شركتنا خاصة و صغيرة فلا يمكن تحديد مثل هذه المؤشرات (H) " ، يضيف آخر " منذ بدايتي مع الشركة لم يتم إجراء اختبار لتحديد انخفاض قيمة الأصول k " ، أمّا مستجوب آخر فيرى " أظن أن تحديد و جود مؤشرات على انخفاض القيمة ربما يتم في الشركات الكبرى المسعرة في البورصة (I) " . أمّا بعض المستجوبين أكدوا على انه " منذ بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي لم يتم إجراء اختبار لانخفاض قيمة الأصول رغم تقادم وسائل الإنتاج (G) ، (F) ، (E) " يضيف آخرون " رغم أن الشركة تمتلك وسائل إنتاج ضخمة إلا أنّ نظام الرقابة الداخلي لا يمكن من تحديد هذه المؤشرات ، نكتفي فقط أحيانا بتسجيل الخسائر في القيمة الظاهرة فقط (N)، (O) ، (P) " ، ويقول آخر " رغم دخول النظام المحاسبي المالي حيز التنفيذ منذ 8 سنوات لم نقم بتحديد إن كانت هناك مؤشرات على انخفاض قيمة الأصل ، أظن أنّ تطبيق هذا المعيار يحتاج إلى تكوين خاص (C) " . أما باقي المستجوبين فقد اجمعوا على أن " تحديد مؤشرات الانخفاض في قيمة الأصول غير ممكن في الوقت الراهن لضعف وأحيانا لعدم وجود نظام رقابة يمكن الشركة من ذلك (M) ، (L) ، (D) ، (B) ، (A) " .

2-2 تقدير قيمة البيع " القيمة القابلة للتحصيل " بصفة موثوقة

بالنسبة لمعظم المستجوبين " فان تقدير قيمة البيع الأصل بصفة موثوقة هو شبه مستحيل؛ نظرا لعدم وجود سوق يتم من خلالها الحصول على سعر وسائل إنتاج أغلبها تم اقتناءها منذ سبعينيات القرن الماضي وبالتالي لم تعد موجودة في الوقت الحالي (B) (A) (M) (L) (P) (O) (N) " ويتساءل آخرون يعملون في شركات مساهمة لها أصول مالية " كيف يمكن معرفة أنّ الأصل المالي قد انخفضت قيمته لعدم كون الشركة مسعرة في البورصة ؛ وحتى ولو كانت مسعرة فالسوق المالي الجزائري لا يمكن أن يستدل عليه لأخذ سعر البيع نظرا لركوده (D) ، (C) (P) ، (O) ، (N) " . كما يضيف آخرون " أن بعض الأصول المعنوية تمت إنتاجها من طرف المؤسسة نفسها فيكيف يمكن تحديد قيمتها القابلة للتحصيل مثل مصاريف التنمية (E) ، (C) " .

كما يضيف مستجوبان آخران على " أنّ المؤسسة تمتلك بعض وسائل الإنتاج ربما يوجد مثلها في الجزائر إلا مجرد واحدة أو اثنتان ، فكيف يمكن معرفة سعر بيعها في السوق لعدم وجودها أصلا (A) (B) " .

2-3 حساب القيمة النفعية الأصل

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

فيما يخص هذه النقطة يرى بعض المستجوبين " إن حساب مثل هذه القيمة يستند على صيغة رياضية معقدة، بحيث يجب التمكن من جانب الرياضيات المالية الذي يستند عليه النظام المحاسبي المالي (N) (L) (D)." أما بعض الآخر فيرى على انه " رغم وجود هذه الصيغة في برنامج excel إلا أن الإشكال المطروح يبقى في كيفية تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتأتية من استعمال الأصل (M) (C) (B)." فيما يتساءل آخر " على أي أساس يستند تحديد معدل التحيين لحساب قيمة المنفعة (N) ، بينما أضاف آخرون " مرة عند حضور محافظ الحسابات شرح لنا انه عند حساب قيمة المنفعة يجب أيضا تحين مبلغ القيمة المتبقية إن وجد ، مما يطرح إشكال كيف يمكن تحديد مبلغ هذه القيمة بحيث ان اغلب وسائل الإنتاج التي عندنا يمكن بيعها كخردة او كقطع غيار (A) (B) ."

واجمع مختلف المستجوبين على " ضرورة التكوين المستمر في النظام المحاسبي المالي ، لان التكوين الذي قمنا به كان فقط عند سنة الانتقال و ليس كافي (P) (O) (N) (M) (L) (B) (A) ، وأكد آخرون على " لم نتلقى أي تكوين في النظام المحاسبي المالي قبل أو بعد تطبيقه (K) (I) (H) (G) (F) (E) ."

2 - 4 تحديد وحدة توليد النقد

فيما يخص هذه النقطة فقد أكد بعض المستجوبين " لم نسمع بهذا المصطلح أبدا منذ البدء بتطبيق النظام المحاسبي المالي (K) (I) (H) (G) (F) (E) (C) ، وأضاف البعض الآخر " سمعنا بهذا المصطلح في تكوين قمنا به في سنة الانتقال للنظام المحاسبي المالي ، إلا أننا لا نعرف لا ماهيته ولا متى يتم استعماله (A) (P) (O) (N) (M) (L) (B) ."

3- التحليل الموضوعي لنتائج المقابلات شبه الموجهة باستعمال نموذج جوني سالدانا Johnny saldana

(2016) لتحليل البيانات الكمية

3-1 تحديد مؤشرات الانخفاض في القيمة

المستجوب	الرميزات codifications	الموضوعات thèmes
H	حجم المؤسسة يؤثر على تطبيق المعيار	عدم كفاءة البيئة الداخلية للمؤسسة
K	عدم إجراء اختبارات لانخفاض قيمة الأصل	عدم كفاءة البيئة الداخلية للمؤسسة
I	تحديد المؤشرات يتم في الشركات المسعرة	عدم ملائمة البيئة الاقتصادية الجزائرية
E, F, G	لم يتم حساب خسارة القيمة في الاصل	عدم كفاءة البيئة الداخلية للمؤسسة
N, O, P	ضعف نظام الرقابة الداخلي	عدم كفاءة البيئة الداخلية للمؤسسة
C	ضرورة التكوين الخاص في هذا المعيار	عدم كفاءة البيئة الداخلية للمؤسسة
M, L, D, B, A	عدم وجود نظام رقابة داخلي فعال	عدم كفاءة البيئة الداخلية للمؤسسة

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

3-2 تقدير قيمة البيع " القيمة القابلة للتحصيل " بصفة موثوقة

المستجوب	الترميزات codifications	الموضوعات thèmes
O , P , L, M, A, B ,N	عدم وجود سوق أصول لتقييم أصول المؤسسة	عدم ملائمة البيئة الاقتصادية الجزائرية
C , D ,N, O P	غياب ثقافة التسعير في البورصة عند الشركات	عدم كفاءة البيئة الداخلية للمؤسسة
C, D, N, O P	ركود السوق المالي الجزائري وعدم كفاءته	عدم ملائمة البيئة الاقتصادية الجزائرية
E ,C	عدم وجود سوق خاص لتقييم الأصول المعنوية	عدم ملائمة البيئة الاقتصادية الجزائرية

3-3 حساب القيمة النفعية للأصل

المستجوب	الترميزات codifications	الموضوعات thèmes
N , L, D	ضرورة التكوين في الجانب المالي للنظام المحاسبي المالي	عدم كفاءة البيئة الداخلية للمؤسسة
M ,C, B	صعوبة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل	عدم كفاءة البيئة الداخلية للمؤسسة
B , A	عدم وجود سوق تخريد لقياس القيمة المتبقية للأصل	عدم ملائمة البيئة الاقتصادية للجزائر
P,O , N , L M, B A	عدم كفاية الدورات التكوينية للتمكن من جميع جوانب النظام المحاسبي المالي	عدم كفاءة البيئة الاقتصادية للمؤسسة

3-4 تحديد وحدة توليد النقد

المستجوب	الترميزات codifications	الموضوعات thèmes
جميع المستجوبين	مفهوم غامض لم يتم استيعابه لحد الآن	عدم كفاءة البيئة الداخلية للمؤسسة

IIV - تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

1- تحليل نصوص النظام المحاسبي المالي حول الانخفاض في قيمة الأصول

انطلاقاً من تطبيق مبدأ الحيطة و الحذر و الذي ينص على مراعاة درجة معقولة من الحيطة في القيام بالأحكام اللازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط الشك ، بكيفية لا يتم تقييم الأصول أو المنتجات أكبر من قيمتها ؛ أو تقييم الخصوم أو الأعباء أقل من قيمتها ، نص النظام المحاسبي المالي على إجراء اختبار سنوي للأصول من أجل مقارنة القيمة المحاسبية المسجل بها الأصل في سجلات المؤسسة مع قيمته الحقيقية في السوق و التي يمكن الحصول عليها

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

فلو تتبعنا النصوص القانونية التي عالجت انخفاض القيمة في الأصول نجد ما نصت عليه المادة 112-5 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 التي سبق ذكرها في المحور الثاني ، ثم تليها المادة 112-6 من نفس القرار كشرح لها حيث نصت على " تقييم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و القيمة النفعية " .

ثم تلتها عدة شروح للمفاهيم التي وردت في المادة 112-6 ، " فثمن البيع الصافي هو المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أي معاملة ضمن ظروف المنافسة العادية ، بين أطراف على علم تام ودراية وتراضي مع طرح منه تكاليف خروج الأصل " ، إذن يتبين لنا أن النظام المحاسبي المالي اشترط وجود سوق للأصول بحيث تتوفر فيه كل شروط المنافسة ، ويتم الحصول على سعر البيع منه في الوقت الحقيقي en temps réel .

ويعرف النظام المحاسبي المالي مفهوم القيمة النفعية للأصل بـ " هي القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل و التنازل عنه في مدة الانتفاع " ، فمن خلال هذا الشرح القيمة النفعية يتم تحديدها انطلاقا من صيغة رياضية تحتوي على عدة متغيرات يتم تحديدها بناء على معطيات اقتصادية موثوقة و صادقة، بحيث تتمثل هذه الصيغة فيما يلي:

$$\text{VALEUR D'UTILITE} = \sum_{t=0}^n \frac{cft(1+i)^t}{(1+i)^t} + \frac{VR}{(1+i)^n}$$

حيث:

Cf التدفقات النقدية المستقبلية

i معدل العائد من الاستثمارات

VR القيمة المتبقية من الأصل عن انتهاء مدة المنفعة

i عدد السنوات المتبقية عن انتهاء مدة المنفعة

n مدة منفعة الأصل

وعند استحالة تحديد سعر البيع الصافي للأصل ، فان قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس انها مساوية لقيمته النفعية

$$\text{valeur recouvrable} = \text{valeur d'utilité}$$

وعند وجود صعوبة في تحديد التدفقات النقدية التي يتم بها حساب القيمة النفعية للأصل أو أنّ الأصل لا تتولد منه

تدفقات نقدية بشكل مباشر ، فان قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة الى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة التي ينتمي

إليها الأصل

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

من منطلق هذه الفقرة نستنتج انه في حالة وجدت المؤسسة؛ صعوبة في تقدير السيولة النقدية المستقبلية المتأتية من استعمال الأصل ، فان المؤسسة تلجأ إلى تعريف اصغر وحدة منتجة للخزينة ضمن الأصول لتحديد قيمتها القابلة للتحصيل

إن الوحدة المنتجة لخزينة جاء تعريفها في النظام المحاسبي المالي على أنها " أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخيل الخزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول " .

ولتبسيط مفهوم الوحدة المنتجة للخزينة ؛ نضرب مثال مجلس المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي 36 " مؤسسة تعمل في مجال المعادن تمتلك تمتلك سكة خاصة بدهم نشاطها ، يمكن بيع السكة الحديدية الخاصة فقط كخردة ، ولا تولد تدفقات نقدية داخلية مستقلة بشكل كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى في المنجم ، في حالة تقدير المبلغ الممكن استرداده من السكة الحديدية الخاصة لانه لايمكن تحديد قيمة استخدامها ومن المحتمل ان تكون مختلفة عن قيمة الخردة ، وبالتالي فان المؤسسة تقوم بتقدير مبلغ وحدة توليد النقد التي تنتمي اليها السكة الحديدية اي المنجم ككل " .

إذن فالملاحظ من خلال قراءتنا للنصوص القانونية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي التي تعالج محاسبة الانخفاض في قيمة الأصول ، نستنتج انه تبني حرفيا ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي 36 ، دون الأخذ بعين الاعتبار السياق الاقتصادي الجزائري وكذا بنية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مما جعلها تواجه عدة صعوبات لتطبيق هذا الإجراء المحاسبي الذي نص عليه النظام المحاسبي المالي .

2- مناقشة نتائج الدراسة النوعية

2-1 من حيث عدم كفاءة البيئة الداخلية للمؤسسة لتطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول

أ- صعوبة تحديد المؤشرات الدالة على انخفاض القيمة

حسب المعايير المحاسبية الدولية فانه للاعتراف بان قيمة الأصل قد انخفضت قيمته، فلا بد من توفر عدة مؤشرات داخلية أو خارجية كدليل على انخفاض قيمته، إلا انه هناك صعوبات تواجه المؤسسة في تحديد المؤشرات وهي:

❖ إشكالية تحديد المؤشرات الداخلية:

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

- إن الإشكال الواقع هو إن معظم المؤسسات محل الدراسة لا تمتلك نظام رقابة داخلية؛ وإن وجد فهو هش وغير فعال ولا يلبي احتياجات المؤسسة من معلومات، بحيث لا تتم متابعة الأصول من أجل معرفة مدى تدهورها ماديا وتقدمها تكنولوجيا.
- عدم وجود مصلحة على مستوى المؤسسة مختصة في التنبؤ بالتغيرات التي من شأنها أن يكون لها أثر سلبي على المؤسسة حدثت أو قد ستحدث في المستقبل خلال فترة استعمال الأصل أو من المتوقع أن يستعمل فيها الأصل.

❖ إشكالية تحديد المؤشرات الخارجية:

- صعوبة ملاحظة المؤشرات الدالة على انخفاض قيمة الأصل بشكل جوهري نتيجة لمرور الوقت أو الاستعمال العادي للأصل، خاصة في المؤسسات التي ليس الإمكانيات البشرية المؤهلة.
- صعوبة تحديد التغيرات الحاصلة في البيئة المحيطة بالمؤسسة في المجالات التقنية أو الاقتصادية أو القانونية، بسبب انعزال المؤسسة عن محيطها خاصة تلك النشطة في القطاع الخاص .
- صعوبة تحديد معدلات الفائدة أو معدلات العائد من الاستثمار لمعرفة مدى تأثيرها على معدل التحويل المستخدم لحساب قيمة المنفعة ، وكذلك عدم القدرة على مقارنة القيمة المحاسبية للأصل مع قيمته السوقية بسبب ضعف السوق المالي الجزائري

ب- إشكالية التكوين في النظام المحاسبي المالي

- من خلال قيامنا بالمقابلات شبه موجهة ؛ لاحظنا أنّ أغلب المستجوبين لديهم مشاكل في استيعاب المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي مثل وحدة توليد النقد ، فارق الاقتناء ، تثبيت مصاريف التنمية وغيرها ، وفي بعض المرات نلاحظ ان بعض المستجوبين يجهلون تماما بعض النصوص القانونية في النظام المحاسبي المالي وذلك يعود للأسباب التالية :

- عدم تحمس بعض المستجوبين للتكوين في النظام المحاسبي المالي بحجة كبر سنهم من جهة فحسب نظرهم لا فائدة لهم من التكوين في مثل عمرهم؛ ولا سيما في المؤسسات الخاصة التي تلجأ عادة لتوظيف المتقاعدين من القطاع العمومي ، و من جهة أخرى تغلغل المخطط المحاسبي الوطني في مفاهيمهم جراء العمل الطويل به ؛ حيث لاحظنا أن بعض المستجوبين يؤكدون على أنّ الفرق بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي الوطني هو مجرد تغيير في أرقام الحسابات، وهذا يدل على عدم فهمهم للفلسفة الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي.

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

- رغم بعض الدورات التكوينية المحتشمة التي قامت بها بعض الشركات العمومية محل الدراسة ؛ إلا نوعية التكوين حسب بعض المستجوبين اتسمت ببعض العشوائية و طغيان الجانب النظري عليها ؛ بحيث أكد احد المستجوبين أنه خلال تكوينهم اكتفى الشخص المكلف بالتكوين فقط بقراءة النصوص القانونية للنظام المحاسبي المالي، وتقديم أمثلة مستوحاة من المخطط العام الفرنسي دون أي شرح أو تبسيط للمفاهيم أو طرح دراسات حالة حسب السياق الجزائري .

2-2 من حيث عدم ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول

أ- إشكالية تحديد سعر البيع الصافي للأصل :

لتحديد سعر البيع الصافي للأصول لابد من توفر سوق تعتمد المؤسسة كمرجع لتحديد قيمة أصولها، ويعرف فاما اوجين Fama Eugen السوق الكفاء على انه السوق الذي تعكس فيه أسعار الورقة المالية جميع الأسعار المتاحة التي تتعلق بالأحداث الماضية والجارية بشكل كامل ، ولكي يؤهل السوق بأنه نشط يجب توفر فيه الشروط التالية :

- البنود التي تتم المتاجرة بها داخل السوق متجانسة؛

- من الممكن أن يوجد في أي وقت مشتررون وبائعون راغبون؛

- الأسعار متوفرة للجمهور .

ولكي يتم تحديد سعر البيع بدقة لابد من الاستدلال على معاملات حديثة في أصول مماثلة، وإجراء تطويع لمتغيرات العمر والحالة والسعة الإنتاجية وغيرها ، إلا أن السياق الاقتصادي الجزائري لا يعكس هذا المفهوم حول السوق وذلك لعدم وجود أصلا سوق نشط رسمي يعتبر كأساس أو كمرجع لإجراء تقدير لسعر الأصول الثابتة ، ويمكن توضيح ذلك في :

- عدم وجود سوق تتم فيه معاملة منظمة لبيع أصل معنوي مثل مصاريف البحث و التطوير، فارق الاقتناء " الشهرة"، البرامج المعلوماتية وغيرهم من الأصول المعنوية؛

- بالرغم من وجود سوق عقاري في الجزائري إلا أنه يتسم بالفوضى و العشوائية ولا يخضع للقوانين الاقتصادية ، فلا يمكن اعتباره كسوق رسمي لتقدير سعر بيع الأراضي و المباني ؛

- أمّا فيما يخص الأصول المالية فان بورصة الجزائر لا تستجيب لقواعد الكفاءة و السيولة ، بل إنّ تقدير سعر بيع المشتقات المالية ربما يعتبر مستحيلا سواء في الوقت الراهن أو في المستقبل .

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

ب- إشكالية حساب القيمة النفعية الأصل:

نص النظام المحاسبي المالي انه في حالة صعوبة تحديد سعر البيع الصافي ؛ فانه يفرض أنّ القيمة القابلة للاسترداد تساوي القيمة النفعية للأصل ، إلا أنّ حساب هذه القيمة يمثل إشكالية في حد ذاتها وذلك للأسباب التالية :

- عدم التمكن من الجانب المالي الذي يركز عليه النظام المحاسبي المالي من قبل موظفي المؤسسة ، فمن خلال قيامنا بالمقابلات اكتشفنا أنّ اغلب المحاسبين الذين حاورناهم لا يعرفون الصيغة الرياضية لحساب القيمة النفعية ؛

حساب القيمة النفعية لا بد من تحيين التدفقات النقدية المتأتية من استعمال الأصل مما يطرح عدة إشكاليات أخرى هي:

- صعوبة تقدير التدفقات النقدية التي سيولدها جراء استعماله ، بسبب عدم وجود موظفين مؤهلين مختصين للتنبؤ بقيمة التدفقات النقدية المستقبلية ؛

- لتحيين التدفقات النقدية المستقبلية لا بد من استعمال معدل تحيين واقعي يستند على أسس اقتصادية واضحة، فحسب المعيار المحاسبي الدولي 36 هذا المعدل يستند الى معدل الفائدة في السوق او معدل العائد من الاستثمارات ، إذن الإشكال المطروح هنا هو انه في حالة الجزائر على أي أساس يتم الاستناد لتحديد معدل التحيين في ظل شبه انعدام السوق المالي .

- الإشكال الآخر المطروح انه عند حساب قيمة المنفعة ، يجب أيضا تحيين القيمة المتبقية أيضا إن وجدت ، فكيف يمكن تحديد هذه القيمة في ظل عدم وجود سوق تخريد un marché d'occasion لإعطاء قيمة تعكس القيمة الحقيقية للأصل عند انتهاء مدة منفعة.

من خلال تحليل النتائج المتحصل عليها ؛ يمكن تأكيد صحة الفرضيتان التي تنصّان على : أنّ البنية الداخلية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية لا تتصف بالكفاءة الكافية لتطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول، وعلى أنّ تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول يستوجب توفر بيئة اقتصادية ملائمة تتسم بالتطور و الكفاءة .

الخاتمة

تبين لنا من خلال هذه الدراسة أنّ إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي متعددة الأوجه، فرغم مرور ثماني سنوات على تطبيقه إلا انه لازال يعرف قصورا في تطبيقه و إشكالا كبيرا في استيعابه في مختلف المؤسسات ، لذا وجب القول أنّ تجربة الجزائر في تبني المعايير المحاسبية الدولية ليست عبارة فقط عن إصلاح محاسبي كما يظن أكثر المهنيين والأكاديميين ؛ بل هو

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

تغيير جذري ودقيق في المفاهيم أدى إلى اضطراب كبير في البيئة المحاسبية ، فالعديد من الخبراء الدوليين والمختصين أكدوا أن على النظام المحاسبي المالي يعتبر ثورة ثقافية كبيرة في المجال المحاسبي .

إن الهدف من تطبيق معيار الانخفاض في الأصول ؛ هو إعطاء قيم حقيقية تعكس الواقع الفعلي لأصول مؤسسة من خلال عدم تسجيلها بقيمة تزيد عن مبلغها القابلة للاسترداد خاصة في الاقتصاد الجزائري الذي يعرف حالة من التضخم المرتفع والمستمر، وبالتالي فإنّ عدم التطبيق الفعلي له يؤدي إلى عدم تحقيق الغاية من تبنيه .

وحتى تكون المعلومة المفصح عنها من تطبيق النظام المحاسبي المالي ذات جودة ومفهومة من طرف مختلف مستخدميها ؛ لابد أن تكون لديهم معرفة معقولة عن الأنشطة التجارية و الاقتصادية عن المحاسبة وفق المعايير المحاسبية الدولية ، وبالتالي ومن اجل الاستفادة من تبني المعايير المحاسبية بشكل فعال يجب :

- التكييف من عقد الندوات والمؤتمرات المحاسبية لتعميق تطبيق المعايير ومحاولة دراسة متطلبات تطبيقها، بطرح مختلف مشاكل تطبيق النظام المحاسبي المالي بأسلوب يجمع بين التأصيل العلمي للمحاسبة والأخذ بعين الاعتبار السياق الاقتصادي و الاجتماعي للجزائر.

- تسطير برامج تكوين مستمرة لكافة الشرائح المستعملة للنظام المحاسبي المالي، مع ضرورة أن يكون للشخص المكوّن خبرة بيداغوجية وخبرة مهنية تمكنه من الربط بين الجانب النظري و الجانب التطبيقي للمحاسبة المالية .

- تكييف بعض المعايير في النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية للتقارير المالية للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة حتى تلائم حجم المؤسسات الجزائرية وإمكانياتها المادية والبشرية .

- ضرورة فتح جسر بين الجامعة والهيئات المهنية من اجل تضافر الجهود لإيجاد حلول و لتقديم شروح حول مختلف الإشكاليات التي تواجه المؤسسة الجزائرية جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

- 1- جمعة احمد حلمي، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص154
- 2- ريتشارد شرويد وآخرون، " نظرية المحاسبة "، ترجمة خالد علي احمد كاحيجي، دار المريح، الرياض، 2006، ص185
- 3- سالم عواد هادي الزويحي، تأثير قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، اطروحة مقدمة لنيل شهادة محاسب قانوني، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية ، ص44

إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. ص ص (1-26)

4- محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية: القياس، العرض و الإفصاح، دار وائل، عمان، الاردن، ط1، 2004، ص115

5- مطر محمد وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الاردن، ط2، 2008، ص 130

7- هوارى سوسي، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرارات في اطار التحولات الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص22

8- مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، الاطار التصوري لعرض و اعداد القوائم المالية Frame work، 2001، **المراجع باللغة الفرنسية**

9- Obert ROBERT , Pratique des normes IAS/IFRS, Ordre des experts-comptables, Dunod, 2003.

10- Gregory Heem , lire les états financiers en ifrs , Editions d'organisations, France, 2004, page 101

11- KADDOURI Ammar et MiMECHE Ahmed , cours de comptabilité financière selon les normes IAS IFRS et le SCF2007 , editions ENAG, Alger , 2009, p 149

مواقع الانترنت

12- www.fasb.org

13- www.focusifrs.com

الهوامش

¹هوارى سوسي، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرارات في إطار التحولات الاقتصادية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص22

²مطر محمد وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الأردن، ط2، 2008، ص 130

³ريتشارد شرويد وآخرون، " نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي احمد كاحيجي، دار المريخ، الرياض، 2006، ص185

⁴مجلس المعايير المحاسبية الدولية، IASB، الإطار التصوري لعرض و إعداد القوائم المالية Frame work، 2001، الفقرة 99

⁵محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية: القياس، العرض و الإفصاح، دار وائل، عمان، الاردن، ط1، 2004، ص115

⁶جمعة احمد حلمي، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص154

⁷مطر محمد وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص131

⁸سالم عواد هادي الزويجي، تأثير قيود القياس المحاسبي في القوائم المالية وانعكاسها على رأي مراقب الحسابات، أطروحة مقدمة لنيل شهادة محاسب قانوني، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية، ص44

⁹KADDOURI A et MiMECHE , cours de comptabilité financière selon les normes IAS IFRS et le SCF2007 , editions ENAG, Alger , 2009, p 149

¹⁰ www.fasb.org

¹¹ Obert ROBERT , Pratique des normes IAS/IFRS, Ordre des experts-comptables, Dunod, 2003,p

¹² www.focusifrs.com

¹³ Gregory Heem , lire les états financiers en ifrs , Editions d'organisations, France, 2004, page 101

الملاحق

Le guide d'entretien semi directive

- 1- pouvez-vous déterminer les indices de dépréciation d'un actif d'une manière pertinente ?
- 2-pouvez- vous estimer la valeur recouvrable d'un actif d'une façon fiable ?
- 3- rencontrez-vous des difficultés lors du calcul de la valeur d'utilité d'un actif ?
- 4- est ce que vous identifiez l'unité génératrice de trésorerie dans le cas d'un actif ne génère pas des flux de trésorerie ?