



الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية
كلية العلوم المالية والمصرفية
القاهرة

"دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن
انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية
دراسة تطبيقية "

إعداد الطالب

محمد نواف حمدان عابد

تحت إشراف

أ.د/ كوثر عبد الفتاح الأبجي

عميدة كلية التجارة جامعة بني سويف

أستاذة المحاسبة في

الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول علي شهادة ماجستير العلوم

في تخصص المحاسبة

٢٠٠٦م - ١٤٢٧هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
((وَقُلْ رَبِّي زِدْنِي عِلْمًا))
صدق الله العظيم

لجنة الحكم والمناقشة

الأستاذ الدكتور / كمال حسين أحمد . (رئيساً)

أستاذ المحاسبة _ كلية التجارة جامعة عين شمس

ووكيل كلية التجارة جامعة عين شمس سابقاً

أستاذ محاسبة التكاليف في

الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية .

الأستاذ الدكتور / يحيى محمد أبو طالب . (عضواً)

أستاذ المحاسبة والمراجعة _ كلية التجارة

جامعة عين شمس

ووكيل كلية العلوم المالية والمصرفية في

الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية .

الأستاذة الدكتورة / كوثر عبد الفتاح الأبجي . (مشرفاً وعضواً)

عميدة كلية التجارة _ جامعة بني سويف .

أستاذة المحاسبة في

الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية

وأجيزت

نوقشت بتاريخ

٢٠٠٦/٢/١٣

شكر وتقدير

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده ، سيدنا ونبينا محمد بن عبد الله الذي بعثه ربه بالهدى ودين الحق ليظهره على الدين كله ولو كره الكافرون ، صلى الله وعلى آله وأصحابه ومن سار على منوال شريعته إلى يوم الدين وبعد :

أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذة الدكتورة / كوثر عبد الفتاح الأبجي _ عميدة كلية التجارة جامعة بني سويف وأستاذة المحاسبة في الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية_ على المجهود الكبير الذي بذلته معي خلال فترة إعدادي لرسالة الماجستير، وعلى كل ما قدمته لي نصح وإرشاد وتوجيه . أطال الله في عمرها وجزاها كل خير.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أستاذي الفاضل :
الأستاذ الدكتور / كمال حسين أحمد . على تفضله بقبول الاشتراك في لجنة الحكم والمناقشة.

وكما أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أستاذي ومعلمي :
الأستاذ الدكتور / يحيى محمد أبو طالب . على تفضله بقبول الاشتراك في لجنة الحكم والمناقشة.

كما أتقدم بشكري العميق إلى كل من وقف بجانبي من أكاديميين ومهنيين وأصدقاء وخاصةً الدكتور جبر الداعور ، والدكتور عماد إبراهيم أبو شعبان ، والصديقان محمد سالم طرده ، وعلاء نافذ أبو شماله.

الإهداء

إلى من يكد ويتعب من أجل راحتي

" والدي "

إلى من تحملت التعب والعناء حتى أكبر

" والدتي "

إلى من لا أستطيع أن أعيش بدونهم

" أخوتي "

إلى كل من غرس زهرة في بستان حياتي

" أساتذتي "

إلى الفوانيس المضيئة في قطار حياتي

" أصدقائي "

إلى الأرض التي نحلم أن نعيش عليها بسلام

" فلسطين "

الفهرس	
رقم الصفحة	موضوع
أ_ ز	الفهرس
	الإطار العام للبحث.
ح	(١) طبيعة المشكلة.
ط	(٢) أهمية البحث.
ي	(٣) هدف البحث
ي	(٤) فروض البحث.
ي	(٥) منهج الدراسة.
ك	(٦) خطة البحث.
الباب الأول: قياس انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية.	
١	المقدمة.
٢	الفصل الأول: الطرق التقليدية لقياس قيمة الأصول الثابتة.
٣	مفهوم وخصائص الأصول الثابتة.
٥	طرق تحديد تكلفة الأصول الثابتة.
٧	أسباب إهلاك الأصول الثابتة.
٧	طرق الإهلاك التقليدية للأصول الثابتة.
٩	الفصل الثاني: الأسباب التي تؤدي إلى حدوث الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة.
١٠	مفهوم الانخفاض الحاد في قيمة الأصول الثابتة.
١١	العوامل التي تؤدي إلى حدوث الانخفاض الحاد في قيمة الأصل الثابت.
١٥	توقيت الاعتراف بالانخفاض الحاد في قيمة الأصل الثابت في الدفاتر المحاسبية.
١٦	مقاييس الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة الأصول.
١٩	معالجة الانخفاض الحاد في قيمة الأصول محاسبياً.

الفهرس	
رقم الصفحة	موضوع
٢٠	استرداد خسارة انخفاض في قيمة الأصل الثابت التي سبق الاعتراف بها
٢١	العوامل التي تؤدي إلى إعادة تقييم الأصول المنخفضة لإثبات قيمتها السوقية.
٢٣	الأسباب التي أعتمد عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية لطلب استرداد خسائر الانخفاض التي سبق الاعتراف بها.
٢٤	الفصل الثالث: اتجاهات المعايير الدولية لمعالجة أثر الانخفاض الحاصل في قيمة الأصول الثابتة.
٢٥	التجربة الاسترالية في إعادة تقييم الأصول الثابتة.
٢٧	التجربة البريطانية في إعادة تقييم الأصول الثابتة.
٢٩	التجربة المصرية في إعادة تقييم الأصول الثابتة.
٣٠	إعادة تقييم الأصول الثابتة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
٣٢	المراحل التي مر بها المعيار الدولي (٣٦) "انخفاض قيمة الأصول".
٣٥	نتائج الباب الأول: قياس انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية .
الباب الثاني: التقرير والإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية.	
٣٩	المقدمة.
٤١	الفصل الأول: التقرير عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية
٤٢	التقرير عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة.
٤٢	تقدير القيمة الاستردادية للأصل الثابت.
٤٣	القيمة الاستعمالية للأصل الثابت.
٤٥	وحدة توليد النقد.

الفهرس	
رقم الصفحة	موضوع
٤٦	سعر الخصم.
٤٩	المحاسبة عن القيمة العادلة لأغراض إعادة تقييم الأصول الثابتة.
٤٩	نماذج القيمة العادلة المستخدمة في إعادة تقييم الأصول الثابتة.
٥٠	نموذج التكلفة التاريخية.
٥١	نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.
٥٢	نموذج التكلفة الاستبدالية.
٥٥	نموذج القيمة السوقية العادلة.
٦١	نموذج القيمة الاقتصادية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية).
٦٤	التقرير عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصول الثابتة.
٦٤	تسجيل الشهرة في السجلات والدفاتر المحاسبية.
٦٥	مميزات الشهرة عن باقي الأصول الأخرى الواردة في الحسابات .
٦٦	إطفاء الشهرة.
٦٧	الشهرة التجارية السالبة الناتجة من عملية الشراء أو الاندماج مع وحدة اقتصادية.
٦٨	الاعتراف بخسارة انخفاض الشهرة وقياسها.
٧١	استرداد خسرة انخفاض في قيمة الشهرة التي سبق الاعتراف بها.
٧٢	الفصل الثاني: الإفصاح و الشفافية عن الانخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة في ضوء المعايير الدولية.
٧٣	الشفافية المالية.
٧٣	مفهوم الشفافية وأهميتها.
٧٦	شروط الشفافية.
٧٨	الشفافية في القوائم المالية.
٧٩	الخصائص النوعية للشفافية والإفصاح.
٨١	معوقات الشفافية.

الفهرس	
رقم الصفحة	الموضوع
٨٣	الشفافية والمساءلة.
٨٤	مفهوم الغرر في الشريعة الإسلامية وأنواعه.
٨٨	الموضوع الثاني: الإفصاح المحاسبي.
٨٨	مفهوم الإفصاح المحاسبي.
٨٩	أهمية الإفصاح المحاسبي.
٩٠	شروط الإفصاح المحاسبي.
٩١	مستويات الإفصاح المحاسبي.
٩١	المعلومات التي يجب إن تشملها التقارير المالية وفقاً لمتطلبات الإفصاح المناسب (الملائم و الكافي).
٩٣	العلاقة بين فصاح و الشفافية في القوائم المالية.
٩٥	متطلبات الإفصاح و الشفافية و التقرير عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة و الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت.
٩٩	الإجراءات التي يتبعتها المدققين عند مراجعة القوائم المالية لوحداث اقتصادية تعاني من انخفاض حاد في قيمة أصولها الثابتة.
١٠١	نتائج الباب الثاني: التقرير و الإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة و الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية.
الباب الثالث: دراسة ميدانية عن القياس و الإفصاح و الشفافية المحاسبية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة و الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية.	
١٠٦	المقدمة.
١٠٧	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية
١٠٨	أهداف الدراسة الميدانية.
١٠٨	تحديد مجتمع الدراسة.

الفه	رس
الم	وض
رقم الصفحة	وع
أسلوب جمع البيانات.	١٠٩
تصميم قائمة الاستقصاء.	١٠٩
الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات قائمة الاستقصاء.	١١٠
الفصل الثاني: تحليل بيانات الدراسة الميدانية.	١١٢
النتائج و التوصيات التي توصل إليها الباحث.	١٤٩
المراجـع.	١٥٣
الملاحـق.	١٦٣

فهرس الجداول		
رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
١٠٩	تحديد توزيع مجتمع الدراسة من حيث الاستجابة.	١
١١٠	توضيح القياس الترتيبي.	٢
١١٧-١٢٢	بيان بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة.	٣
١٢٣-١٢٥	نتائج متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بمحددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة.	٤
١٢٦-١٢٨	بنتائج اختبار مان - وتتي (ى) لاختبار المقارنة بين الأكاديميين والمهنيين بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة.	٥
١٣٠-١٣١	بيان بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبط بالأصل الثابت	٦
١٣٢-١٣٣	نتائج متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بمحددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت.	٧
١٣٤	نتائج اختبار مان - وتتي (ى) لاختبار المقارنة بين الأكاديميين والمهنيين بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت	٨
١٣٦	بيان بخصوص العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية	٩
١٣٧	نتائج متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب بخصوص العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية.	١٠
١٣٨	نتائج اختبار مان - وتتي (ى) لاختبار المقارنة بين الأكاديميين والمهنيين بخصوص العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية.	١١

فهرس الجداول		
رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
١٤٣-١٤١	بيان بخصوص متطلبات الشفافية والإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها	١٢
١٤٥-١٤٤	نتائج متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بمتطلبات الإفصاح والشفافية عن انخفاض	١٣
١٤٧-١٤٦	نتائج اختبار مان - وتتي (ى) لاختبار المقارنة بين الأكاديميين والمهنيين بخصوص متطلبات الإفصاح والشفافية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها.	١٤

الإطار العام للبحث:-

(١) طبيعة المشكلة.

(٢) أهمية البحث.

(٣) هدف البحث.

(٤) فروض البحث.

(٥) منهج الدراسة.

(٦) خطة البحث.

(١) طبيعة المشكلة:

تحظى مشكلة تقييم الأصول الثابتة باهتمام الفكر الأكاديمي والمهني على حد سواء منذ زمن طويل.

حيث نشر مجلس معايير المحاسبة في المملكة المتحدة دراسة عن دور تقييم الأصول في إعداد القوائم المالية وقد أوضحت هذه التقارير أن مجلس معايير المحاسبة ينوي التحول تدريجياً من نظام تقييم الأصول على أساس التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة الجارية وبالتحديد في " قيمة الأصول الثابتة للوحدة الاقتصادية " وقد حدثت تطورات مماثلة في كل من استراليا و نيوزلندا.

فإذا كانت مهنة المحاسبة لديها معايير محاسبية لمعالجة انخفاض قيمة الأصول المتداولة منذ زمن طويل فقد وجه حديثاً مجلس معايير المحاسبة الدولية اهتمامه لمعالجة نفس الأثر على الأصول طويلة الأجل مثل الأراضي والأصول القابلة للإهلاك مثل الآلات والمباني وكذلك الأصول المعنوية التي يمكن قياسها والشهرة.

حيث أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار دولي خاص " بانخفاض قيمة الأصول " علي أن يمتد تطبيق المعيار ليشمل الشهرة الناجمة عن امتلاك الأصل و الشهرة المرتبطة بوحدة توليد النقد.^(١)

فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة عرض لمعيار محاسبة خاص بعنوان " انخفاض قيمة الأصول "، وأجرى المجلس اختبار ميداني لأكثر من عشرين وحدة اقتصادية في دول مختلفة ومن قطاعات اقتصادية مختلفة، وقام نصف المشاركين بإعداد بياناتهم المالية في الاختبار الميداني باستخدام المعايير الدولية وقام النصف الآخر بإعداد بياناتهم المالية باستخدام معايير أخرى، وقام فريق من لجنة معايير المحاسبة الدولية بزيارة معظم هذه الوحدات الاقتصادية لمناقشة اقتراحاتهم حول مسودة العرض لهذا المعيار.

(١) يقصد بوحدة توليد النقد: أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد والتي تولد تدفقات نقدية داخلية من الاستعمال المستمر لها وهي تكون مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الثابتة الأخرى.

وعملت لجنة معايير المحاسبة الدولية مع مجالس معايير المحاسبة في استراليا وكندا ونيوزيلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية بنشر ورقة نقاش تحت عنوان "مراجعة دولية لمعايير المحاسبة لتحديد اختبار المبلغ القابل للاسترداد للأصول المعمرة". وبعد إجراء المناقشات وتسجيل الملاحظات حول مسودة العرض وأخذاً بنتائج الاختبار الميداني في الاعتبار. أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية في إبريل ١٩٩٨م. معيار محاسبي بعنوان "انخفاض قيمة الأصول". وقد أصبح هذا المعيار نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يوليو ١٩٩٩م. أو بعد هذا التاريخ.

وقبل صدور هذا المعيار كانت الوحدات الاقتصادية بوجه عام تقوم بتخفيض قيمة الأصول عندما يكون لديها دليل دائم ومستمر على انخفاض قدرة الأصل الإنتاجية عن تغطية القيمة الدفترية للأصل خلال عمره الإنتاجي المتبقي. ومعالجة قيمة الانخفاض بهذه الطريقة جعل من عملية القياس في الأصول الثابتة متضاربة ومختلفة بين الوحدات الاقتصادية علاوة على عدم وجود إرشادات ملزمة صادرة عن جهة مهنية معينة، الأمر الذي جعل عملية مقارنة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية غير صحيحة.

ويتجه الفكر المحاسبي إلى تأييد تطبيق معيار محاسبي دولي خاص بانخفاض قيمة الأصول. ومن ثم سوف يحاول الباحث في هذا البحث الإجابة عن عدة تساؤلات تتعلق بالمحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة ومناقشة أهم المشاكل المتعلقة بانخفاض هذه الأصول في ضوء المعايير الدولية وكيفية الإفصاح والتقرير عن انخفاض قيمه الأصول الثابتة.

(٢) أهمية البحث:

يرى الباحث أن القصور المحاسبي في مجال القياس والإفصاح عن القيمة العادلة للأصول الثابتة لدى الكثير من الوحدات الاقتصادية إنما يرجع إلى الأسباب التالية:

١. قلة وضوح الهدف والسياسات المحاسبية التي يجب أن يتم على أساسها القياس والتقييم المحاسبي للقيمة العادلة للأصول الثابتة المنخفضة القيمة.

٢. قلة المعرفة بأسس تطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS's36) "انخفاض قيمة الأصول" لدى الكثير من المحاسبين والمراجعين.

وفي ضوء السببين السابقين تتحدد أهمية البحث في مدى الحاجة إلى ضرورة تناول أسس الإفصاح والتقرير للمحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية.

(٣) هدف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي:

١. قياس القيمة العادلة للأصول الثابتة المنخفضة القيمة والأسباب التي تؤدي إلى انخفاض هذه الأصول والمعالجة المحاسبية لها.
٢. الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول الثابتة المنخفضة القيمة في ضوء المعايير الدولية.

(٤) فروض البحث:

١. الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل يتم تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بما لا يزيد عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الوحدة الاقتصادية استردادها من استخدام الأصل خلال عمرة الإنتاج المتبقي حتى الوصول بالأصل الثابت إلى مرحلة الاستغناء عنه.
٢. الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل^(١) الثابت يتم قياسها ومعالجتها على أساس معقول و ثابت.

(٥) منهج الدراسة:

يعتمد البحث على المنهج الاستقرائي حيث يقوم الباحث بدراسة الواقع لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية باعتبارها أحد مجالات البحث الحديثة في مجال الفكر المحاسبي المعاصر.

(١) ويقصد بالشهرة المرتبطة بالأصل الثابت: هي تلك الشهرة الناجمة عن امتلاك أصل ثابت وتكون مقابل دفعة يقوم بها الممتلك متوقعاً الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية.

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار فرضي البحث ومناقشة مدى صحة هذين الفرضين من عدمها.

وسوف يتم الاعتماد في إجراء التحليل الإحصائي واختبارات الفروض على البرنامج الإحصائي **SPSS** في إجراء اختبارات الحكم على مدى إمكانية قبول أو رفض الفروض السابق ذكرها.

(٦) خطة البحث:

تحقيقاً لهدف البحث يقوم الباحث بتقسيم البحث إلى ثلاث أبواب وهي:

الباب الأول: قياس انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية.

ويحتوى هذا الباب علي ثلاثة فصول هي:

❖ **الفصل الأول: الطرق التقليدية لقياس قيمة الأصول الثابتة.**

❖ **الفصل الثاني: الأسباب التي تؤدي إلي حدوث الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة.**

❖ **الفصل الثالث: اتجاهات المعايير الدولية لمعالجة أثر انخفاض قيمة الأصول الثابتة.**

الباب الثاني: التقرير والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة

المرتبطة بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية.

ويحتوى هذا الباب علي فصلين هما:

❖ **الفصل الأول: التقرير عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة**

بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية.

❖ **الفصل الثاني: الإفصاح و الشفافية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة الشهرة**

المرتبط بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية.

الباب الثالث: دراسة ميدانية عن القياس والإفصاح والشفافية المحاسبية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية.

ويحتوى هذا الباب علي فصلين هما:

❖ الفصل الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية.

❖ الفصل الثاني: تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

الباب الأول

قياس انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء
المعايير الدولية

الباب الأول

قياس انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية

ويحتوى هذا الباب على ثلاثة فصول هي:-

الفصل الأول: الطرق التقليدية لقياس قيمة الأصول الثابتة.

تناول الباحث في هذا الفصل عرض لمفهوم وخصائص وطرق تحديد تكلفة الأصول الثابتة، وأسباب إهلاك الأصول الثابتة، والطرق التقليدية المتبعة في إهلاك الأصول الثابتة.

الفصل الثاني: الأسباب التي تؤدي إلى حدوث الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة.

يعرض الباحث في هذا الفصل مفهوم الانخفاض الحاد في قيمة الأصول الثابتة مع إظهار أهم العوامل التي تؤدي إلى حدوث هذا الانخفاض وتوقيت الاعتراف بهذا الانخفاض ومقاييس قياس الانخفاض الحاد، وكيفية معالجة هذا الانخفاض محاسبياً، كما ناقش الباحث في هذا الفصل أيضاً كيفية استرداد قيمة الخسائر التي تم الاعتراف بها مسبقاً مع ذكر العوامل التي تؤدي إلى استرداد خسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها مسبقاً.

الفصل الثالث: اتجاهات المعايير الدولية لمعالجة أثر الانخفاض الحاصل في قيمة

الأصول الثابتة.

تناول الباحث في هذا الفصل عرض تجارب كل من استراليا وبريطانيا ومصر في إعادة تقييم الأصول الثابتة وفقاً للمعايير الدولية ، كما تناول الباحث المراحل التي مر بها المعيار الدولي (٣٦) " انخفاض قيمة الأصول " حتى الوصول بالمعيار إلى صيغته النهائية التي اعتمدها مجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك في الأول من يوليو سنة ١٩٩٩. وأخيراً تم عرض ملخص للنتائج التي توصل إليها الباحث من هذا الباب.

الفصل الأول

الطرق التقليدية لقياس قيمة الأصول الثابتة

يتناول هذا الفصل النقاط التالية:-

- مفهوم وخصائص الأصول الثابتة.
 - طرق تحديد تكلفة الأصول الثابتة.
 - أسباب أهلاك الأصول الثابتة.
 - طرق الإهلاك التقليدية.
- ويتم التعرض لكل منها بإيجاز كما يلي:-

الفصل الأول

الطرق التقليدية لقياس قيمة الأصول الثابتة

يطلق مصطلح الأصول الثابتة علي تلك الأصول التي تكون ذات طبيعة مادية، يتم اقتنائها من قبل الوحدات الاقتصادية وخاصة الصناعية والخدمية منها للمساعدة في العملية الإنتاجية لعدد من الفترات المحاسبية ومن العناصر الشائعة لهذه الأصول: الأراضي، المباني، الآلات والمعدات، التركيبات، الأثاث، والسيارات... الخ (١)

أولاً: مفهوم وخصائص الأصول الثابتة:

"يُعرف البعض الأصول الثابتة بأنها تلك الأصول التي توفر مميزات اقتصادية للوحدة الاقتصادية عبر فترات زمنية أطول من تلك التي تغطيها القوائم المالية للعام الجاري وبناء عليه يجب رسملة هذه الأصول وتوزيع تكاليفها على فترات النفع التي تتحقق للوحدة الاقتصادية المصدرة للقوائم المالية". (٢)

أما معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز فيعرفها في توصياته التاسعة: بأنها تمتاز الأصول الثابتة مهما كانت طبيعتها، ومهما كان نوع الوحدة الاقتصادية التي تستخدمها. بخاصية رئيسية تتمثل في انه يتم الاحتفاظ بها بقصد الحصول على إيرادات من استخدامها وليس بقصد بيعها إثناء النشاط العادي للوحدة الاقتصادية. (٣)

(١) وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة: مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي، (عمان: دار جنين، بدون تاريخ) ص ٢٣٧.

(٢) طارق عبد العال حماد، محمد عبد العزيز خليفة، طارق أحمد محمد عرفة، شرح معايير المحاسبة المصرية وتعديلاتها: الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ مع بعض المعايير الدولية المكملة، الجزء الثالث (القاهرة: بدون ناشر، ٢٠٠٣)، ص ١٣٥.

(٣) خيرت ضيف، أحمد بسيوني شحاتة، في تطوير الفكر المحاسبي، (بيروت: دار النهضة العربية، ١٩٥١) ص ١٥٧. نقلا عن:

❖ The institute of chartered Accountant in England and Wales "Recommendation on Accounting principles, IX Depreciation of Fixed Assets" (London: Gee and co, (publihers) Limited 1951).

- كذلك يعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية الأصول الثابتة في فقرته رقم (٧) من المعيار الدولي رقم (١٦) الذي عنوانه محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات:
- " أن الممتلكات والمنشآت والمعدات عبارة عن أصول ملموسة:
- أ . تملكها الوحدة الاقتصادية لاستعمالها في الإنتاج، أو في عرض السلع والخدمات، أو للإيجار للغير، أو لأغراض إدارية، كما يمكن أن تكون أصول مملوكة لصيانة أو إصلاح أصول أخرى.
- ب . ملكية هذه الأصول أو إنشاؤها قد تم بنية الاستخدام على أساس مستمر.
- ج . لا تتوفر نية البيع لهذه الأصول من خلال النشاط العادي".^(١)

ويتضح من خلال عرض التعارف السابقة أن هناك خصائص لا بد من توافرها في الأصل الثابت وهي:

- أ . الكيان المادي الملموس وغير الملموس مثل الشهرة.
- ب . الاقتناء بهدف الحصول على خدمات مستقبلية من استخدام الأصل لأكثر من فترة محاسبية.
- ج . " أن يتم توزيع تكلفة الأصل الثابت على الفترات الزمنية بنسبة استفادة كل فترة من خدمات هذا الأصل الثابت. وهو ما يطلق عليه الإهلاك (Depreciation)، وبناء على ذلك فإن الأصول التي تقتنى لغرض الاستخدام لفترة قصيرة أو خلال فترة محاسبية واحدة لا ينطبق عليها وصف الأصل الثابت وتعالج هذه الحالة باعتبارها مصروفاً دورياً".^(٢)

(١) يحيى محمد أبو طالب، نظرية المحاسبة في إطار فكر جديد: وتطبيقاتها في ضوء المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية والمصرية مع مجموعة من البحوث والدراسات المحاسبية المتقدمة، (القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٩٨)، ص ١٠.

(٢) محمد عبد العزيز خليفة، محمد نور الدين عبده، طارق محمد أحمد عرفة، شرح معايير المحاسبة المصرية: وتطبيقاتها الصادرة بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، الطبعة الأولى، الجزء الأول، (القاهرة: بدون ناشر، ١٩٩٩)، ص ٣١١.

ثانياً: طرق تحديد تكلفة الأصول الثابتة:

تحدد تكلفة الأصول الثابتة حسب طريقة الاقتناء ومن هذه الطرق ما يلي:-

١. تحديد تكلفة الأصل الثابت عند الشراء.

" وفقاً لهذه الطريقة يتم قياس الأصول الثابتة حسب تكلفتها، وتتكون التكلفة من سعر شراء الأصل الثابت متضمناً رسوم الاستيراد، وضرائب الشراء، وأي تكلفة مباشرة تستلزمها عملية تجهيز الأصل حتى يصبح صالحاً للتشغيل، ويخصم أيضاً أي خصم تجاري أو تخفيض في القيمة للوصول إلى سعر الشراء، ومن أمثلة التكاليف المباشرة المتعلقة بالأصل (تكلفة إعداد الموقع، وتكلفة المناولة والتسليم، وتكاليف التركيب، وأتعاب المهنيين كالمهندسين والمعماريين والفنيين) ".^(١)

٢. تحديد تكلفة الأصل الثابت المصنع داخلياً.

" أعتبر المحاسبون قيام الوحدة الاقتصادية بشراء أصولها الثابتة من السوق هو القاعدة وتصنيعها هو الاستثناء ، ولذلك أثاروا مشاكل التكاليف التي ما كانت أن تثور لولا نظرتهم تلك ".^(٢)

ومع انه يتم تحديد تكلفة الأصل المصنع داخلياً بنفس الطريقة المتبعة في حالة شراء الأصل. ولكن إذا كانت الوحدة الاقتصادية تقوم بتصنيع هذا النوع من الأصول ضمن نشاطها الطبيعي فعندها تكون تكلفة الأصل هي نفسها تكلفة الإنتاج لغرض البيع وذلك بعد استبعاد أي أرباح داخلية. أما تكاليف الفاقد غير الطبيعية من المواد الخام والعمالة والمواد الأخرى المستخدمة التي تفقد أثناء إنتاج الأصل المصنع ذاتياً فهي لا تدخل ضمن تكاليف هذا الأصل.

وهنا يثور النقاش بين المحاسبين بخصوص التكاليف المتعلقة بالأصل الثابت

المصنع داخلياً:

(١) محمد محمود السجاعي، النظام المحاسبي الموحد: في ضوء الجهاز المركزي للحسابات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١،

(المنصورة: المكتبة العصرية، ٢٠٠٣)، ص ١٤٨.

(٢) يوسف مصطفى حسين سعادة، المشاكل المحاسبية: لتقييم الأصول الثابتة في المشروعات متعددة الجنسية،

رسالة ماجستير، (كلية التجارة: جامعة القاهرة، ١٩٨٠) ص ٩٤.

❖ بالنسبة للتكاليف المباشرة.

هناك اتفاق واضح وموحد من قبل المحاسبين حول رسملة جميع التكاليف المتعلقة بالأصل المصنع داخليا.

❖ بالنسبة للتكاليف غير المباشرة.

فقد ظهر الاختلاف هنا بصورة واضحة بين المحاسبين حول تحميل الأصل الثابت بشكل كلي أو جزئي بنصيبه من هذه التكاليف غير المباشرة فقد كان لأصحاب الفكر المحاسبي ثلاث وجهات نظر بخصوص هذه القضية هي:

- أ. عدم تحميل الأصل الثابت بأي تكلفة صناعية غير مباشرة. وذلك لاعتبار أن مسألة تصنيع الأصل مسألة عرضية وليست متكررة بشكل دائم.
- ب. تحميل الأصل الثابت بقيمة التكاليف الصناعية غير المباشرة. ويعد هذا الإجراء مقبولاً على أساس أن التكلفة الصناعية غير المباشرة هي التي تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرار الخاص بتصنيع الأصل داخليا.
- ج. تحميل الأصل الثابت بنسبة من التكاليف الصناعية غير المباشرة. ويقصد بذلك توزيع هذه التكاليف غير المباشرة التي تحملتها الوحدة الاقتصادية خلال الفترة التي تم بها إنتاج الأصل على باقي الأصول المنتجة خلال نفس الفترة وعلى الرغم من راحة هذا الرأي إلا انه لا يستخدم بشكل كبير في الحياة العملية.^(١)

٣. تحديد تكلفة الأصل الثابت في حالة الشراء بالتقسيط أو بالأجل.

تلجأ الوحدات الاقتصادية في كثير من الأحيان إلى شراء الأصول الثابتة بنظام التقسيط ، وفي هذه الحالة عادة يختلف السعر النقدي عن السعر الآجل حيث ينطوي السعر الآجل في هذه الحالة على فوائد تتناسب مع طول الفترة الزمنية التي يتم خلالها سداد الأقساط، بالإضافة إلى ما سبق يتم تسجيل هذه الفوائد كمصروفات ولا تحمل على تكلفة الأصل الثابت.^(٢)

(١) أحمد نور، المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٤)، ص ٤٧١-٤٧٤.

(٢) عصافنت السيد احمد عاشور، الإطار الفكري والتطبيقي لمعايير المحاسبة المصرية، الجزء الأول، (القاهرة: مكتبة عين شمس، بدون تاريخ)، ص ٢٦٧.

ثالثاً: أسباب إهلاك الأصول الثابتة:

تتعرض الأصول الثابتة في عصرنا الحالي لنوعين من الانخفاض هما الإهلاك والانخفاض الحاد (التدهور).

١. الإهلاك Depreciation

" وصفت لجنة الإجراءات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين الإهلاك بأنه توزيع لتكلفة الأصل الثابت على حياته الإنتاجية على أساس أن تكلفة أي أصل تتمثل في حجم تكاليف الخدمات التي يؤديها هذا الأصل خلال حياته الإنتاجية من الناحية الاقتصادية . ومن المبادئ المحاسبية المقبولة توزيع تلك التكلفة على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل على أن يتصف هذا التوزيع بالعدالة ".^(١)

٢. الانخفاض الحاد (التدهور) Impairment

يُعرف بانخفاض القيمة الاستردادية عن القيمة الدفترية للأصل الثابت ويتم معالجة آثاره المالية كعنصر من عناصر الخسائر وتحمل الحسابات النتيجة الخاصة بالفترة التي تحقق فيها هذا التقادم أو قد يتم تحميله لأكثر من فترة محاسبية واحدة خاصة إذا كان أثره المالي كبيراً حسب ما يترأى لمحاسبي الوحدة الاقتصادية " ^(٢) وسيتم مناقشة هذا النوع من التقادم بصورة موسعة في الفصول اللاحقة مباشرة.

رابعاً: طرق الإهلاك التقليدية:

تقوم جميع طرق الإهلاك على نظام توزيع تكلفة الأصل الثابت ناقصاً قيمة الخردة المقدرة خلال فترة استخدام للأصل.^(٣)

(١) أحمد محمد نور، الأميرة عثمان، في مبادئ: المحاسبة المالية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٠)، ص ٣٥٥، نقلاً عن:

❖ American Institute of certified public Accountants, committee on Auditing procedure Accounting Research and Terminology find Editlhb, New York, 1961.

(٢) عباس مهدي الشيرازي، دور المحاسب الإداري في ترشيد سياسة إهلاك الأصول الثابتة، (مجلة البحوث التجارية، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ١٩٨٠)، ص ٥.

(3) Et, al. Davidson. D. Financial Accounting: Introduction to concepts, Methods, Uses 5th, (ed). Americas: Advanced Management Research, p 388).

ومع تعدد طرق الإهلاك أصبح المحاسب يواجه مشاكل وجود هذه الطرق الكثيرة والبديلة والمختلفة لقياس الإهلاك الدوري أو الفتري للأصول الثابتة، وقد أدى استخدام هذه الطرق المختلفة في قياس الإهلاك إلى ظهور نتائج مختلفة لصافي الربح والقيمة الحقيقية لرأس المال، حيث تنقسم طرق قياس إهلاك الأصول الثابتة إلى أربع مجموعات رئيسية هي:

١. طرق تؤدي إلى تحميل السنوات المختلفة بعبء ثابت من الإهلاك كما في حالة طريقة القسط الثابت وطريقة الدفعة السنوية.
٢. طرق تؤدي إلى تحميل السنوات الأولى بعبء كبير والسنوات الأخيرة بعبء أقل من الإهلاك كما في حالة طريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع أرقام السنين.
٣. طرق تؤدي إلى تحميل السنوات الأولى بعبء قليل والسنوات الأخيرة بعبء أكبر من الإهلاك كما في طريقة احتياطي الاستهلاك المستمر.
٤. طرق تؤدي إلى تحميل السنوات المتتالية بأعباء غير منتظمة من الإهلاك كما في طريقة الإهلاك على أساس كمية الإنتاج أو عدد ساعات التشغيل أو طريقة إعادة التقدير.^(١)

وهنا يُثار أماننا السؤال التالي: وهو هل يجوز الاعتماد على التقدير الشخصي في اختيار طريقة إهلاك الأصول الثابتة؟

" لقد أوضحت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC في المعيار رقم (٤) الخاص بمحاسبة الاستهلاك أن اختيار طريقة الإهلاك وتحديد العمر الإنتاجي للأصل الثابت يعتبر من الأمور الاجتهادية وتخضع اختيار السياسات المحاسبية لتقديرات إدارة الوحدة الاقتصادية، ولذلك فإنه في كثير من الأحيان لا يتم تسجيل كل الأحداث المالية على أساس مستندي أو قياس موضوعي حيث يتدخل عنصر التقدير الشخصي في تسجيل بعض العمليات مثل مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص إهلاك الأصول الثابتة اللذان يخصان فترة محاسبية معينة".^(٢)

(١) مصطفى علي الباز، مدخل مقترح لتطوير القياس الكمي والتكليف المحاسبي لتكاليف إهلاك وصيانة وإصلاح الأصول الثابتة مع دراسة تطبيقية، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ١٩٩٥)، ص ٤-٥.

(٢) المرجع السابق، ص ٥.

الفصل الثاني

الأسباب التي تؤدي إلى حدوث الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة

ويتناول هذا الفصل النقاط التالية:

- مفهوم الانخفاض الحاد في قيمة الأصول الثابتة.
- العوامل التي تؤدي إلى حدوث الانخفاض الحاد في قيمة الأصل الثابت.
- توقيت الاعتراف بالانخفاض الحاد في قيمة الأصل الثابت في الدفاتر المحاسبية.
- مقاييس الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة الأصول.
- معالجة الانخفاض الحاد في قيمة الأصول محاسبياً.
- استرداد خسارة الانخفاض في قيمة الأصل التي سبق الاعتراف بها.
- العوامل التي تؤدي إلى إعادة تقييم الأصول المنخفضة لإثبات قيمتها السوقية.
- الأسباب التي أعتمد عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية لاسترداد خسائر الانخفاض التي سبق الاعتراف بها.

الفصل الثاني

الأسباب التي تؤدي إلى حدوث الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة .

يشغل موضوع الانخفاض الحاد فكر كثير من الهيئات المهتمة بالمعايير المحاسبية المحلية والدولية ، لأن هذا الانخفاض الحاد وغير المتوقع في القيمة غالباً ما يكون سببه عدة عوامل منها الإبداع التقني والتكنولوجي ودخول منافسين جدد في السوق ... الخ.

كما أن هذا الانخفاض يحدث عادة بصورة مفاجئة لذا يعتبر هذا الانخفاض الحاد تحدياً كبيراً لكل من المحاسبين والمراجعين والباحثين في مجال الفكر المحاسبي وكذلك رجال الأعمال بما يفرض ضرورة دراسة كيفية التعامل مع هذا الانخفاض ومعالجته معالجة موضوعية وموثوق بها من خلال النقاط التالية:

أولاً: مفهوم الانخفاض الحاد في قيمة الأصول الثابتة:

جرت عدة دراسات على مستوى مجالس معايير المحاسبة المالية لوضع تعريف محدد لهذه الظاهرة . حيث عرّفَ مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** سنة ١٩٩٣ هذا الانخفاض " بأنه عدم القدرة على استرداد القيمة الدفترية بالكامل على مدار العمر المتوقع للأصل".^(١)

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية **IAS'S** . فقد عرّفَ هذا الانخفاض سنة ١٩٩٨ " بأنه الزيادة في القيمة الدفترية المرحلة عن المبلغ القابل للاسترداد ".^(٢)

وكما هو معروف أن مبدأ التكلفة التاريخية هو الأساس الاستراتيجي للقياس في الفكر المحاسبي، ولكن مع بداية التسعينات من القرن الماضي فقد بدأ توجه الكثير من رواد الفكر المحاسبي بالاهتمام بنموذج القيمة العادلة **Fair value** _ لاستخدامها كوسيلة

(١) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسة متقدمة: في مجال المحاسبة المالية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، بدون تاريخ) ص ١٩٥ .

(٢) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الثاني، (القاهرة: بدون ناشر، ٢٠٠٢)، ص ٢٨٤ .

للإثبات والقياس في الدفاتر. معللين هذا الاهتمام بان التكلفة التاريخية تعترف بالمبلغ الأصلي للعملية وتنتهي بمجرد الانتهاء من تسجيل المبلغ الأصلي فقط.

أي أنها لا تعكس أي تغير يحدث في القيمة إلا في الحدود التي تفرضها السياسات المحاسبية المتعارف عليها للاعتراف بقيمة الانخفاض فمثلا: يتم تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما اقل لمعالجة الانخفاض الحاصل في قيمة المخزون ولا تنطبق هذه القاعدة على الأصول الثابتة وذلك لان هذه الأصول تقتنى لغرض الاستخدام وليس لغرض البيع وهي تخضع للاستهلاك بشكل دوري.

وبناء على ما سبق نلاحظ أن الفكر المحاسبي لم يهتم بانخفاض قيمة الأصول إلا منذ مطلع تسعينيات القرن الماضي، حيث لم تكن هذه الظاهرة معروفة من قبل . فقد كان قسط الاستهلاك المحسوب للأصل الثابت يكفي لتغطية النقص الحاصل في قيمة الأصل نتيجة الاستخدام المتكرر، أما اليوم فلم يعد قسط الاستهلاك يكفي لتغطية الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل في كثير من الحالات مما دفع الكثير من أصحاب الفكر المحاسبي للبحث والدراسة عن أسباب هذا الانخفاض وكيفية معالجته محاسبيا بما يتلاءم مع سياسات الحيطة والحذر والإفصاح و الشفافية الموثوق بها في القوائم المالية.

ويرى الباحث انه قبل الإجابة عن التساؤلات السابقة لابد من معرفة أهم العوامل التي تؤدي إلى حدوث الانخفاض الحاد في قيمة الأصل. حيث قسم الباحث هذه العوامل من حيث الترتيب إلى عوامل أساسية وعوامل ثانوية كما يلي:-

❖ العوامل الأساسية:

- أ . عوامل ترجع إلى طبيعة الأصل.
- ب . عوامل ترجع إلى تبني المفهوم التقليدي للاستهلاك.
- ج . عوامل ترجع إلى تطورات تكنولوجية ومتغيرات اقتصادية.^(١)

(١) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص ٢٠٢-٢٠٨.

وسوف يتم تناول هذه العوامل الثلاثة بشيء من التفصيل فيما يلي.

أ- عوامل ترجع إلى طبيعة الأصل:

" وفقا للسياسات المحاسبية المتعارف عليها يتم تقييم المخزون السلعي على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل كأساس عملي لقياس الخسارة التي ينبغي الاعتراف بها والمحاسبة عليها في الفترة الجارية ".^(١)

ولكن لا يمكن تطبيق هذه القاعدة على الممتلكات والمعدات والأجهزة حتى ولو أن هذه الأصول تعاني من تقادم جزئي فإن المحاسبين يترددون في تخصيص القيمة التي سيتحملها الأصل في الدفاتر ويظهر هذا التردد بسبب اختلاف الأصول الثابتة عن المخزون.^(٢)

ويعالج المحاسبون هذا التقادم الجزئي بحساب قسط الاستهلاك عن طريق توزيع تكلفة الأصل على الفترات المحاسبية للأصل. كما تركت مجالس معايير المحاسبة المالية الدولية والمحلية لإدارة الوحدة الاقتصادية الحرة في اختيار سياستها المحاسبية التي تتفق مع طبيعة الأصل واستخداماته والحرة في تغيير هذه السياسة عند تغير الظروف الاقتصادية المحيطة بالوحدة الاقتصادية.^(٣)

ب- عوامل ترجع إلى تبني المفهوم التقليدي للاستهلاك:

عند استقراء نطاق المعيار الدولي (٣٦) الخاص بانخفاض قيمة الأصول والتفسيرات الملحقة بهذا المعيار نلاحظ انه تم استبعاد مفهوم الاستهلاك من نطاق المعيار بالكامل.

لان هذا الانخفاض الذي تحدث عنه المعيار هو الانخفاض الحاد في قيمة الأصل والذي عرفه المعيار بعدم القدرة على استرداد القيمة الدفترية للأصل بالكامل. إما الإهلاك فيقصد به توزيع لتكلفة الأصل على حياته الإنتاجية هذا من الناحية الاقتصادية، إما من

(١) أحمد نور، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، مرجع سابق، ص ٤٢٦.

(٢) فداع عبد الجبار الفداغ، المحاسبة المتوسطة: بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، (الرياض: دار المريخ، ١٩٩٩)، ص ٥٤٤.

(٣) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص ٢٠٢.

الناحية المحاسبية " فيعرف الإهلاك بأنه أسلوب يهدف إلى توزيع تكلفة الأصل مطروحاً منها قيمة الخردة أو النفاية على سنوات الحياة الإنتاجية للأصل، وذلك بطريقة منطقية ورشيدة أي انه بمثابة عملية تخصيص وليس عملية تقييم"^(١)

وبعد دراسة كلا المفهومين الانخفاض الحاد والإهلاك نلاحظ الاختلاف التالي:-

١. أن مفهوم الإهلاك يقوم على أساس الانخفاض التدريجي في تكلفة الأصل التاريخية على مدار العمر الإنتاجي للأصل نتيجة الاستخدام، أما الانخفاض الحاد فيقوم على أساس التدهور المفاجئ في القيمة الدفترية للأصل.

٢. يقوم مفهوم الاستهلاك على افتراض انه توزيع لتكلفة الأصل على مدار العمر المتوقع له، أي لا تعتبر هذه العملية إعادة تقييم للأصل بعكس الانخفاض الحاد لان هذا الانخفاض يقوم على افتراض إعادة تقييم الأصل عن طريق قياس مدى إمكانية استرداد القيمة الدفترية.

٣. يبنى مفهوم الإهلاك على افتراض حالة السكون في نهاية كل سنة مالية ولا يجوز إعادة تقييم الأصول الثابتة في أي وقت وخاصة بعد تاريخ الاقتناء وهو ما يتفق مع مبدأ التكلفة التاريخية.^(٢)

ومن خلال ما سبق تتضح أوجه الاختلاف بين كل من مفهوم الإهلاك والانخفاض الحاد وهذا الاختلاف جعل من موضوع الانخفاض الحاد موضوعاً للنقاش والبحث العلمي من قبل لجان معايير المحاسبة الدولية والمحلية.

ج- عوامل ترجع إلى تطورات تكنولوجية و متغيرات اقتصادية.

لم يكن هذا العامل مشكلة أو عائق أمام الفكر المحاسبي أو المحاسبين والمراجعين قبل عقد من الزمان، ويرجع ذلك لبطئ التقدم التكنولوجي وملائمة قسط الإهلاك المحسوب للأصل مع طبيعته.

أما اليوم وفي ظل هذا التقدم التكنولوجي و سرعته الهائلة نلاحظ أن قسط الإهلاك لم يعد يكفي لتغطية حجم الانخفاض الحاد في قيمة الأصل مما دفع ذلك كل من أصحاب

(١) أحمد محمد نور، الأميرة إبراهيم عثمان، في مبادئ: المحاسبة المالية، مرجع سابق، ص ٣٣٥.

(٢) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص ٣٣٥.

الفكر المحاسبي والجهات المعنية بوضع المعايير على المستوى الدولي والمحلي بدراسة هذا الانخفاض ومعرفة أسبابه.

❖ العوامل الثانوية:

وتنقسم هذه العوامل إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية كما يلي:-

(أ) العوامل الداخلية:

١. الزلازل والبراكين والكوارث الطبيعية.
٢. التخطيط للتوقف أو الاستغناء عن أصل مستخدم.
٣. إعادة الهيكلة الاقتصادية للخطط الداخلية.

(ب) العوامل الخارجية:

١. الانخفاض الحاد في القيمة السوقية للأصول بسبب التقدم التكنولوجي أو زيادة حدة المنافسة القائمة.
٢. التغيرات في اللوائح والقوانين المحلية والقوانين الضريبية باتجاه يتناقض مع سياسة الوحدة الاقتصادية.
٣. زيادة الأسعار نتيجة لحدوث تضخم اقتصادي مما يؤثر بشكل واضح على معدل الخصم السائد.

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

١. الانخفاضات الجوهرية في القيمة السوقية للأصل.
٢. التغيرات السلبية في كل من بيئة العمل والعوامل القانونية المؤثرة على قيمة الأصل الثابت.
٣. التغيرات في طريقة أداء الأصل.
٤. الزيادة الجوهرية في تكلفة الأصل الأولية.
٥. التنبؤ بظهور خسائر مستمرة للأصل وخسائر في التدفقات النقدية المستقبلية.^(١)

(١) Et, al. Delaney. P, R." Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 1999"(New York, John Wiley & Sons. INC) 1999.P.310.

كما ترك مجلس معايير المحاسبة الدولية أيضا حرية الخيار لكل إدارة بتحديد العوامل والظروف التي من الممكن أن تؤثر على قيمة أصولها الثابتة بشرط عدم الخروج عن مبدأ الموضوعية والموثوقية في إعداد القوائم المالية.

وبعد الاعتراف بوجود خسائر انخفاض في قيمة الأصول الثابتة فعندها يجب القيام بقياس هذا الانخفاض، وفيما يلي سيتم توضيح مقاييس الاعتراف بخسائر الانخفاض الحاد في قيمة الأصل الثابت.

ثانياً: توقيت الاعتراف بالانخفاض الحاد في قيمة الأصل الثابت في الدفاتر المحاسبية:-

متى يجب الاعتراف بالانخفاض الحاد في قيمة الأصل الثابت في الميزانية ؟.
يجب الاعتراف بالانخفاض الحاد في قيمة الأصل الثابت في الميزانية "عند وجود أحداث أو ظروف تشير إلى أن القيمة المرحلة للأصول المستخدمة قد لا تكون قابلة للاسترداد، فعندها يجب على الإدارة القيام بإجراء اختبار الاسترداد وتقدير قيمة السيولة النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل حتى الوصول بالأصل إلى مرحلة الاستغناء النهائي أو التخريد.

فإذا كانت القيمة الدفترية أكبر من السيولة النقدية غير المخصصة فعندها توجد خسارة انخفاض يجب الاعتراف بها. وهذا الانخفاض هو الاختلاف بين المبلغ المرحل وقيمة الأصل العادلة المعترف بها. أما إذا تجاوزت السيولة النقدية للقيمة الدفترية فعندها لا توجد خسارة انخفاض ولا تكون هناك حاجة للاعتراف بالانخفاض".^(١)

(1) Nurnberg. H.H& . Nelson .W." Auditing consideration of FASB121 " Journal of accounting July .1996 .p .71

ثالثاً: مقاييس الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة الأصول:

يتطلب معيار المحاسبة الدولي (٣٦) وجوب الاعتراف بخسائر انخفاض القيمة عندما يكون المبلغ القابل لاسترداد الأصل أقل من القيمة المسجلة لقيمة الأصل في الدفاتر، وقد اخذ المجلس في الاعتبار ثلاثة مقاييس للاعتراف بخسارة الانخفاض في البيانات المالية:-

١. إذا اعتبرت خسارة الانخفاض دائمة ويعتبر هذا المقياس دائماً.
 ٢. إذا اعتبر أن انخفاض قيمة الأصل احتمالية، أي إذا كان من المحتمل أن الوحدة الاقتصادية لن تسترد المبلغ المسجل بها الأصل والمعتبر هنا هو المقياس الاحتمالي.
 ٣. الاعتراف الفوري عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد أقل من المبلغ المسجل ويستخدم في هذه الحالة المقياس الاقتصادي.
- ويتم إيضاح كل من المقاييس السابقة كما يلي:-

(أ) الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة على أساس المقياس الدائم:

يعتمد هذا المقياس على مخالفة مبدأ التكلفة التاريخية لمحاسبة الأحداث المستقبلية والاعتماد على القيمة العادلة للاعتراف بقيمة الانخفاض. كما يشترط هذا المقياس أن يحدث هذا الانخفاض بشكل دائم وليس بشكل مؤقت ورغم ذلك فقد رفض مجلس معايير المحاسبة الدولية هذا المقياس بشكل مطلق. معلنين رفضهم بالأسباب التالية:

١. صعوبة تحديد ما إذا كانت خسارة الانخفاض دائمة، وهناك مخاطر مرتبطة بهذا المقياس مثل تأخير الاعتراف بخسارة الانخفاض في القيمة.
٢. هذا المقياس لا يتفق مع المفهوم الأساسي للأصل لان الأصل هو مورد يولد منافع اقتصادية مستقبلية، ولا يمكن لمحاسبة الاستحقاق على أساس التكلفة أن تعكس الأحداث التي أدت إلى انخفاض قيمة المبلغ القابل للاسترداد بالفعل فعندها يجب تخفيض المبلغ المسجل تبعاً لذلك.^(١)

(١) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٢، (الأردن: لجنة معايير المحاسبة المالية التأسيسية، ٢٠٠٢)، ص ٣٦/١١٤-١١٦.

(ب) الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة بناء على المقياس الاحتمالي:

تقوم فكرة هذا المقياس على احتمال أن القيمة المسجل بها الأصل لا يمكن استردادها بالكامل . وينقسم مؤيدي هذا المقياس إلى قسمين:

القسم الأول: أولئك الذين يؤيدون استخدام حافز الاعتراف بخسارة الانخفاض بناء على قيمة التدفقات النقدية المستقبلية (غير المخصومة وبدون تخصيص لتكاليف الفائدة) كأسلوب علمي لتنفيذ المقياس الاحتمالي.

وبني هذا الرأي على أساس:

١. أن استخدام حافز للاعتراف بخسارة الانخفاض بناء على المبالغ غير المخصومة تتفق مع إطار التكلفة التاريخية.
٢. تجنب الاعتراف بأي خسائر انخفاض مؤقتة لأنه من المحتمل أن تكون هذه الخسائر متقلبة وقد تضلل مستخدمي القوائم المالية.
٣. صعوبة إثبات صحة صافي سعر البيع والقيمة المستعملة وصعوبة تقدير سعر التصرف في الأصل أو تحديد سعر خصم مناسب^(١).

ورغم كل التبريرات السابقة ألا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية رفض هذا المقياس للأسباب التالية:

١. "عندما تحدد الوحدة الاقتصادية أن أصلا قد تنخفض قيمته فأنها تتخذ قرارا بالاستغناء، وعلى ذلك فمن المناسب أخذ القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل في الاعتبار عند تحديد ما إذا كان الأصل قد انخفضت قيمته من عدمه.
٢. أن المعيار الدولي (٣٦) لا يطلب من الوحدات الاقتصادية إعادة تقييم أصولها كل سنة ، ويطلب ذلك فقط إذا كانت هناك دلالة على أن الأصل قد تنخفض قيمته ماديا.
٣. تم إدخال عوامل الاحتمال في تحديد القيمة المستعملة وتوزيع التدفقات النقدية المستقبلية وطلب وجوب أن يكون المبلغ القابل للاسترداد مساوي لصافي سعر البيع أو القيمة المستعملة أيهما أعلى.

(١) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٢، مرجع سابق، ص ٣٦/١١٤-

٤. حدوث تغييرات سلبية في الطرق المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للاسترداد فإنه سيكون من الأفضل للمستخدمين إعلامهم بهذا التغيير في الوقت المناسب.^(١)

القسم الثاني: أولئك الذين يؤيدون إظهار المتطلبات كما جاء في المعيار الدولي (١٠) الذي عنوانه البنود الطارئة والإحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية. إذ تطلب المعيار الدولي IAS's 10 وجوب الاعتراف بمبالغ خسارة الانخفاض الحاد على أنها مصروف كما في الحالات التالية:

١. إذا كان من المحتمل أن الإحداث المستقبلية ستؤكد انه بعد الأخذ في الاعتبار أي استرداد محتمل من انخفاض قيمة الأصل أو تحميل مطلوب في تاريخ الميزانية العمومية.

٢. وإذا أمكن إجراء تقدير معقول لمبلغ الخسارة الناتجة.

ورغم ذلك رفض المجلس هذا الرأي معللاً هذا الرفض بما يلي:
أن هذا المعيار لم يفصل المتطلبات بشكل واضح وكاف مما جعل صعوبة في تطبيق مقياس الاحتمال.^(٢)

(ج) الاعتراف بخسارة الانخفاض بناء على المقياس الاقتصادي:

" يعتمد المعيار الدولي (٣٦) على المقياس الاقتصادي للاعتراف بخسارة الانخفاض في أي وقت يكون فيه المبلغ القابل لاسترداد الأصل أقل من قيمته المسجلة، وقد أستخدم هذا المقياس في العديد من معايير المحاسبة الدولية قبل معيار المحاسبة الدولي (٣٦) مثل معيار المحاسبة الدولي (٩) تكاليف البحث والتطوير، ومعيار المحاسبة الدولي (٢٢) اندماج الأعمال، ومعيار المحاسبة الدولي (١٦) السابق الممتلكات والمنشآت والمعدات.

واعتبر المجلس أن المقياس الاقتصادي هو أفضل مقياس لإعطاء معلومات مفيدة للمستخدمين في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية التي تولدها الوحدة الاقتصادية ككل وعند تقدير القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل في تحديد ما إذا كان الأصل قد

(١) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٢، مرجع سابق، ص ١١٧/٣٦.

(٢) المرجع السابق، ص ٣٦-١١٧.

انخفضت قيمته فان العوامل مثل احتمالية أو دوام خسارة الانخفاض يتم تصنيفها في القياس " (١).

ويرى الباحث إن المقياس الثالث (المقياس الاقتصادي) هو أفضل المقاييس لأنه يوفر معلومات تساعد على إعادة تقييم الأصل الثابت مثل التدفقات النقدية المستقبلية للأصل والقيمة الزمنية للنقود والمخاطر المرتبطة بالأصل فعند توفير هذه البيانات يصبح من السهل إعادة تقييم الأصول داخل الوحدة الاقتصادية. لان معرفة مقدار القيمة الاستردادية يحتاج إلى معرفة حجم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل.

وبما أن النقد هو وحدة القياس المستخدمة في المعاملات المالية ويتم إعداد القوائم المالية عن طريقه، إذاً فأي تقدير سلبي في القيمة النقدية سوف يؤثر بشكل مباشر على قيمة الأصل بالانخفاض. فعندها يحتاج الأصل لإعادة التقييم، وهو ما يوفره هذا المقياس وبذلك فهو يعتبر من أفضل المقاييس.

وبعد ثبوت خسارة انخفاض في قيمة الأصل الثابت، لا بد إن يتم معالجة هذا الانخفاض محاسبياً.

رابعاً: معالجة الانخفاض الحاد في قيمة الأصول محاسبياً:

اشترط المعيار الدولي IAS'36 أن يتم خفض القيمة الدفترية المرحلة للأصل وان يتم الاعتراف بأي انخفاض حاد في قيمة الأصل في الحال في قائمة الدخل، وذلك بالنسبة للأصول المعالجة محاسبياً بالطريقة القياسية (التكلفة التاريخية المستهلكة) كما جاء في المعيار الدولي IAS'16.

إما الانخفاض المؤثر على قيمة الأصول المعالجة محاسبياً بطريقة البديل المسموح (إعادة التقويم) فيتم الاعتراف به في حساب إعادة التقويم (حقوق الملكية) واسترجاع

(١) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٢، مرجع سابق، ص ٣٦/١١٨.

القيمة – التي يجب ألا يتجاوز القيمة المرحلة السابقة للانخفاض – ويتم أيضاً الاعتراف بها تماشياً مع المحاسبة المطبقة على الانخفاض الحاد الحاصل في القيمة.^(١)

وبعد الانتهاء من الاعتراف بخسارة الانخفاض وتسجيل الأصل بعد تخفيضه في الميزانية هل يجوز استرداد هذه الخسائر وإعادة تقييم القيمة العادلة للأصل أو مجموعة الأصول المنخفضة؟.

خامساً: استرداد خسارة انخفاض^(٢) _ Restoration of Impairment loss _ في قيمة الأصل التي سبق الاعتراف بها:

عند وجود مؤشرات أو دلائل تدل على أن خسارة الانخفاض التي تم الاعتراف بها سابقاً لم تعد توجد فعندها يجب على إدارة الوحدة الاقتصادية العمل على إعادة تقييم القيمة العادلة للأصل منذ آخر تاريخ لعملية الاعتراف بالخسائر. والعمل على زيادة المبلغ المرحل للأصل أو مجموعة الأصول المنخفضة القيمة حتى تساوي القيمة الاستردادية لها.

ويتم استرداد خسارة انخفاض الأصل أو مجموعة الأصول التي تم إعادة تقييمها ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم وبعد الاعتراف باسترداد خسارة الانخفاض يجب تعديل تكلفة استهلاك (الإطفاء) للأصل أو مجموعة الأصول في الفترة المستقبلية لتخصيص القيمة المرحلة والمعدلة للأصل أو مجموعة الأصول مخصوماً منها قيمتها المتبقية إن وجدت على أساس منتظم على مدي حياة الأصل النافعة والمتبقية.

(١) طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص ٢٨٧.

(٢) ملاحظة: أن منشورات مجلس معايير المحاسبة الدولية أشارت إلى **Restoration of Impairment loss** بعبارة عكوسات خسارة الانخفاض، إما الدكتور وصفي عبد الفتاح أبو المكارم فقد استخدم عبارة استرداد خسارة الانخفاض في كتابه دراسات متقدمة: في مجال المحاسبة المالية. ولكن الدكتور طارق عبد العال حماد فقد تشابه في التسمية مع منشورات مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث أستخدم تقريباً نفس العبارة وهي عمليات انعكاس انخفاضات سبق الاعتراف بها وذلك في كتابه موسوعة المعايير المحاسبية: شرح معايير المحاسبة الدولية المقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية.

سادساً: العوامل التي تؤدي إلى إعادة تقييم الأصول المنخفضة لإثبات قيمتها السوقية:

وتنقسم هذه العوامل إلى عوامل خارجية وداخلية كما يلي:-

(أ) العوامل الخارجية:

١. ارتفاع القيمة السوقية للأصل خلال الفترة.
٢. حدوث تغيرات هامة لصالح الوحدة الاقتصادية خلال الفترة أو انه سيحصل في المستقبل القريب تغيرات في البيئة الاقتصادية أو القانونية أو السوقية التي تعمل بها الوحدة الاقتصادية.
٣. انخفاض في أسعار الفائدة في السوق أو أسعار العوائد الأخرى في السوق خلال الفترة ، ومن المحتمل أن تؤثر هذه الانخفاضات على سعر الخصم المستخدم في حساب قيمة الأصل المستعملة ويزيد قيمة الأصل أو مجموعة الأصول القابلة للاسترداد أو بشكل مادي.

(ب) العوامل الداخلية:

١. حدوث تغيرات هامة لصالح الوحدة الاقتصادية خلال الفترة أو من المتوقع حدوثها في المستقبل القريب أو تغير في طريقة استعمال الأصل، وتشمل هذه التغيرات المصروفات الرأسمالية التي تم تكبدها خلال الفترة لتحسين الأصل أو زيادة قيمته بما يتعدى مستوى أدائه المقيم أصلاً أو التزاماً بإيقاف أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل.
٢. توفر الأدلة من التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل أو مجموعة الأصول المنخفضة أفضل مما يتوقع أو سيكون كذلك في القريب العاجل.^(١)

ورغم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية في معياره الدولي IAS's36 "انخفاض قيمة الأصول " على استرداد خسائر الانخفاض إلا انه هناك معارضين لهذه الاستردادات مبررين هذه المعارضة بما يلي:

(١) يمكن الرجوع إلي:

منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٢، مرجع سابق،

١. أن استرداد خسارة الانخفاض التي سبق الاعتراف بها مخالفة لنظام محاسبة التكلفة التاريخية، وعندما يخفض المبلغ المسجل يصبح المبلغ القابل للاسترداد أساس التكلفة الجديدة للأصل، وتبعاً لذلك لا يختلف استرداد خسارة الانخفاض عن إعادة تقييم الأصل نحو الأعلى، وفي الحقيقة ففي العديد من الحالات يكون المبلغ القابل للاسترداد مماثلاً لأساس القياس المستخدم لإعادة تقييم الأصل، وعلى ذلك فإنه يجب أما منع استرداد خسائر الانخفاض أو الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية على أنها إعادة تقييم.
٢. تأخذ استرداد خسائر الانخفاض التي سبق الاعتراف بها عنصر التقلب في الأرباح الواردة في التقارير، ويجب ألا تتأثر قياسات الدخل الدورية قصيرة المدى بالتغيرات غير المحققة في قياس أصل معمر.
٣. لن تكون نتيجة استرداد خسائر الانخفاض نافعة لمستخدمي البيانات المالية حيث أن مبلغ استرداد خسارة الانخفاض بموجب المعيار الدولي (٣٦) محدد بمقدار قيمة الأصل ولا ترتفع القيمة المسجلة للأصل فوق تكلفه التاريخية المستهلكة ولا يوجد للمبلغ المسترد أو للمبلغ المسجل المعدل أي محتوى معلوماتي.
٤. في العديد من الحالات ينجم عن استرداد خسائر الانخفاض اعتراف ضمني بالشهرة المولدة داخلياً.
٥. تفتح استرداد خسائر الانخفاض الباب أمام سوء الممارسة وتوزيع الدخل بشكل متساوي على الفترات غير الحقيقية.^(١)

(١) ملحق منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٢، مرجع سابق، ص ١٢٥/٣٦-١٢٦.

سابعاً: الأسباب التي اعتمد عليها مجلس معايير المحاسبة الدولية لطلب استرداد خسائر الانخفاض التي سبق الاعتراف بها:

١. تتفق استردادات انخفاض قيمة الأصول المعترف بها مع إطار لجنة معايير المحاسبة الدولية والرأي القائل بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية التي لم يكن يتوقع تدفقها في السابق من أصل أعيد تقييمه على أنها محتملة.
٢. أن استرداد خسارة انخفاض ليس إعادة تقييم، ويتفق نظام المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية ما دام الاسترداد لا ينجم عنه زيادة في المبلغ المسجل لأصل عن تكلفته الأصلية ناقصاً الاستهلاك أو الإطفاء لو لم يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض، وتبعاً لذلك يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض في بيان الدخل ومحاسبة أي مبلغ يزيد عن التكلفة التاريخية المستهلكة على انه إعادة تقييم.
٣. يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض الحاد وقياسها بناء على التقديرات، وأي تغيير في قياس خسارة الانخفاض يمثل تغييراً في التقدير.
٤. توفر استردادات خسائر الانخفاض للمستخدمين دلالة أكثر فائدة لإمكانية المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصل أو مجموعة الأصول.
٥. يتم بيان نتائج العمليات بشكل أكثر عدلاً في الفترة الحالية وفي الفترات المستقبلية لأن الاستهلاك أو الإطفاء لن يظهر خسارة انخفاض سابقة لم تعد مناسبة، وقد يؤدي منع استردادات خسائر الانخفاض الحاد إلى سوء الاستعمال فمثلاً تسجيل خسارة انخفاض حاد في احد السنين مع قسط الاستهلاك أو الإطفاء مما يؤدي ذلك إلى ظهور أرباح أكثر في السنوات اللاحقة.^(١)

ويميل رأي الباحث مع رأي مجلس معايير المحاسبة المالية بضرورة إعادة استرداد خسارة الانخفاض الحاد خاصةً عند ظهور مؤشرات ودلائل تدل على تحسن في القيمة العادلة للأصل وذلك من باب الشفافية في إعداد القوائم المالية. ومع ضرورة إعادة حساب قسط الاستهلاك أو الإطفاء للفترات التي حصل لها استرداد لخسارة الانخفاض.

(١) ملحق منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٢، مرجع سابق، ص ١٢٥/٣٦-١٢٦.

الفصل لثالث

اتجاهات المعايير الدولية لمعالجة أثر الانخفاض الحاصل في قيمة الأصول الثابتة

يناقش هذا الفصل الجوانب التالية:

- تجارب كل من استراليا وبريطانيا ومصر في إعادة تقدير الأصول الثابتة ومقارنتها مع المعايير الدولية.
- المراحل التي مر بها المعيار الدولي (٣٦) " انخفاض قيمة الأصول".

الفصل الثالث

اتجاهات المعايير الدولية لمعالجة أثر الانخفاض الحاصل في

قيمة الأصول الثابتة.

" تسمح لجنة معايير المحاسبة الدولية وهيئات معايير المحاسبة وقوانين الوحدات الاقتصادية في بعض الدول مثل بريطانيا، وأستراليا، ونيوزيلندا، وبلجيكا، واليابان، ومصر بإعادة تقييم الأصول الثابتة سواء بالزيادة أو بالنقص بما يوفر معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية".^(١)

يتناول هذا الفصل المعايير المحاسبية التي تحكم إعادة تقييم الأصول الثابتة في كل من أستراليا وبريطانيا ومصر ومقارنتها مع المعايير الدولية، والمراحل التي مر بها المعيار الدولي (٣٦) " انخفاض قيمة الأصول " كما يلي.

أولاً: التجربة الأسترالية في إعادة تقييم الأصول الثابتة:

" ينظم قانون الوحدات الاقتصادية الصادر في أستراليا عام ١٩٨١ منهج المحاسبة الأسترالية في إعادة التقييم وبالإضافة إلى ذلك ، فإن معايير المحاسبة بأستراليا والتي أصبحت لها الصفة القانونية مؤخراً قد أوجدت بيئة محددة لإعادة التقييم بإصدارها المعياريين رقم ١٠ لسنة ١٩٨١، ورقم ١٠١٠ لسنة ١٩٨٧ والذي تم تعديل عام ١٩٩١. ويمكن تلخيص أسس المحاسبة عن إعادة تقييم الأصول الثابتة في أستراليا في النقاط التالية:

١. يُسمح للوحدات الاقتصادية الأسترالية (دون إلزامها) بإعادة تقييم أصولها الثابتة، ونتيجة لعدم الإلزام نجد أن بعض الوحدات الاقتصادية تعيد التقييم لأغراض خاصة، والبعض يعيد التقييم على أساس دوري ومنتظم كل ثلاث سنوات^(٢).

(١) محمد عبد الحميد طاحون، إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة بين السماح والمنع مع الإشارة لمصر، (مجلة البحوث العلمية: الإسكندرية، مارس ٢٠٠١)، ص ٣٩.

(٢) المرجع السابق، ص ٣٩.

٢. إذا تم إعادة تقييم بعض الأصول، والتي تنتمي إلى فئة أو مجموعة معينة من الأصول ، فيجب إعادة تقييم الفئة أو المجموعة ككل في نفس الوقت ، ويمكن عمل مقاصة بين الزيادة والنقص الناتج عن إعادة تقييم الأصول الفردية المكونة للفئة أو المجموعة وأيضا على مستوي الوحدة الاقتصادية ككل.
٣. إذا كان المبلغ الذي يمكن استرداده من الأصل الثابت أقل من قيمته الدفترية، فيجب تخفيض قيمة هذا الأصل إلى المبلغ القابل للاسترداد منه. (١)
٤. يجب معالجة صافي الزيادة أو النقص في قيمة الأصول لكل فئة أو مجموعة والناتج عن إعادة التقييم على النحو التالي:
- أ. تُجَعَل الزيادة الصافية دائنة في حساب احتياطي إعادة تقييم الأصول والذي يبوب ضمن حقوق الملكية.
- ب. يُحْمَل صافي النقص _ الخسارة _ لحساب الإرباح والخسائر.
- ج. إذا كانت الزيادة الصافية أو (النقص الصافي) حديثاً عكسياً لنقص أو (زيادة) سابقة، فأنها تعالج في نفس الحساب الذي سجلت به من قبل في حدود المبلغ السابق، وما زاد عليه يعالج كما في (أ)، (ب) أعلاه.
٥. إذا تم إعادة تقييم فئة أو مجموعة من الأصول الثابتة، فيجب احتساب مصروف الإهلاك على أساس القيمة بعد إعادة التقييم، ومن الجدير بالملاحظة، أن إعادة التقييم لا تؤثر على الأعباء الضريبية حيث يحتسب مصروف الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل للأغراض الضريبية.
٦. تُحَسَب الأرباح والخسائر الناتجة عن التخلص من أصل ثابت سبق إعادة تقييمه على أساس الفرق بين قيمته الدفترية (المرحلة) وثمان بيعه ويتم إقفالها في حساب الأرباح والخسائر، مع عدم معالجة احتياطي إعادة التقييم المحقق نتيجة التخلص من الأصل في حساب الأرباح والخسائر، بل يتم التصرف فيه بأحد التصرفات التالية: (٢)

(١) يقصد بالفئة أو المجموعة هنا الأصول الثابتة من الآلات ومعدات والتي لها نفس الطبيعة وتؤدي نفس الوظيفة داخل الوحدة الاقتصادية

(٢) محمد عبد الحميد طاحون، مرجع سابق، ص ٣٩، نقلاً عن:

❖ Easton, p. p. Eddy, and T. Harris. 1993. An investigation of revaluations of tangible long-lived assets. Journal of Accounting Research (supplement):1-38.

- أ . ترك مبلغ الاحتياطي المحقق كما هو في حساب احتياطي إعادة التقييم، أو
- ب . تحويل مبلغ احتياطي إعادة التقييم المحقق إلي حساب احتياطي أرباح رأسمالية.أو
- ج . تحويل مبلغ احتياطي إعادة التقييم المحقق إلى حساب الأرباح المحتجزة ، وفي هذه الحالة يصبح متاح كتوزيعات أرباح نقدية فيما بعد. أو
- د . تحويل مبلغ احتياطي إعادة التقييم المحقق إلى حساب الاحتياطي العام.
- ٧ . يمكن استخدام رصيد حساب احتياطي إعادة التقييم سواء المحقق، أو غير المحقق، في إصدار أسهم يتم توزيعها على المساهمين بدلا من توزيعات الأرباح النقدية، ومع ملاحظة أن احتياطي إعادة التقييم غير المحقق غير متاح كتوزيعات نقدية.
- ٨ . لا توجد أي متطلبات معينة فيما يتعلق بطريقة إعادة التقييم المستخدمة. ويتطلب قانون الوحدات الاقتصادية الإفصاح عن السنة التي تم فيها إعادة التقييم، وما إذا كان إعادة التقييم قد تمت بواسطة الإدارة أو بواسطة خبراء تثمين مستقلين.^(١)

ثانياً: التجربة البريطانية في إعادة تقييم الأصول الثابتة:

" ينظم قانون الوحدات الاقتصادية البريطاني الصادر عام ١٩٨٥ القواعد المحاسبية لإعادة تقييم الأصول الثابتة، كما يشجع المعيار البريطاني رقم ١٢ إعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة على أساس أن إعادة التقييم توفر معلومات نافعة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية. وتسمح معايير المحاسبة البريطانية بإعادة التقييم بالزيادة للأصول الثابتة الملموسة والأصول غير الملموسة ما عدا الشهرة، بينما تطلب إعادة التقييم بالنقص لجميع الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة. وتبين الممارسة العلمية أن هناك عددا قليلا من الوحدات الاقتصادية التي تعيد تقييم الأصول غير الملموسة، بينما تعتبر إعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة (خاصة الأراضي، والمباني، والآلات، والمعدات) من الأمور الشائعة في بريطانيا ".^(٢)

(١) محمد عبد الحميد طاحون، مرجع سابق، ص ٤٠.

(٢) المرجع السابق، ص ٤١، نقلاً عن:

❖ Aboody, D. Barh, and R. kasznik, 1999. Revaluations of fixed assets and future firm performance: Evidence from the U.K. Journal of Accounting and Economics (26): 149-178.

" وفي ظل المعايير المحاسبية البريطانية لإعادة التقييم فإنه إذا كانت هناك زيادة في قيمة الأصل نتيجة إعادة التقييم يتم جعل حساب احتياطي إعادة التقييم دائماً بهذه الزيادة وللإدارة الحرية في التحويل بين احتياطي إعادة التقييم وغيره من الاحتياطيات الظاهرة ضمن حقوق الملكية .

وتؤثر إعادة التقييم على الإرباح من خلال:

١. مصروف الإهلاك المحتسب على أساس القيمة بعد إعادة التقييم.
٢. إعادة التقييم بالنقص والتي تتجاوز إعادة تقييم سابقة بالزيادة لنفس الأصل.
٣. المكسب أو الخسارة الناتجة عن التخلص من الأصل بالإضافة إلى جزء من احتياطي إعادة التقييم بالأصل المباع والذي تحقق من التخلص من الأصل، وهو ما يختلف عن المعالجة الاسترالية التي سبق التعرض لها والتي تعالج الجزء المحقق من احتياطي إعادة التقييم بعيداً عن حساب الأرباح والخسائر عن طريق تحويله إلى الاحتياطيات الأخرى أو إلى حساب الأرباح المحتجزة. كما تسمح المعالجات البريطانية أيضاً بالتحويل من احتياطي إعادة التقييم إلى الاحتياطيات الأخرى المكونة في حساب التوزيع وذلك بالنسبة لجزء مصروف الإهلاك المرتبط بإعادة التقييم.

وتتشابه باقي قواعد المحاسبة البريطانية والأسترالية لإعادة التقييم باستثناء ما سبق الإشارة إليه من اختلافات. ولكن هناك بعض الممارسات المحاسبية والتي يمكن أن تختلف في الواقع العملي، ويمكن إيجاز هذه الاختلافات فيما يلي:

- أ. تعيد الوحدات الاقتصادية الأسترالية تقييم أصولها الثابتة بصورة متكررة، حيث لديها ممارسات دورية منتظمة لإعادة التقييم كل ثلاث سنوات بينما نجد أن إعادة التقييم بواسطة الوحدات الاقتصادية البريطانية لا تتم بصورة دورية أو متكررة.
- ب. تتيح المعايير البريطانية حرية كبيرة بالنسبة للأصول التي يعاد تقييمها ، بينما في ظل المعايير المحاسبية الأسترالية إذا تم إعادة تقييم أحد الأصول الثابتة داخل فئة أو مجموعة معينة فيجب إعادة تقييم الفئة أو المجموعة بأكملها.^(١)

ثالثاً : التجربة المصرية في إعادة تقييم الأصول الثابتة .

أصدرت وزارة الاقتصاد المصرية بقرارها الوزاري رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ .
معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكها.

" وقد عدل هذا المعيار ليتلافى المشاكل التي كان يمكن أن تنتج عن تطبيق معيار المحاسبة المصري القديم الذي يتفق في مضمونه مع المعيار الدولي (١٦) والذي كان يسمح بتحديد قيمة الأصول الثابتة بعد القياس الأولي لها إما على أساس تكلفة الأصل مطروحاً منها مجمع الإهلاك، أو تحديد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولي على أساس إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها مجمع الإهلاك اللاحق لهذا التاريخ، وعلى أن تتم عملية إعادة التقييم بانتظام كاف بحيث لا تختلف القيمة الدفترية اختلافاً جوهرياً عن القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة الميزانية.

وقد وجد أن السماح بإعادة تقييم الأصول قد يترتب عليه تأثر القوائم المالية بالحكم الشخصي للقائمين بعملية إعادة التقييم. مما يترتب عليه أن تكون القوائم المالية غير موضوعية. ولذلك فقد تطلب الأمر تقنين وليس إلغاء عملية التقييم كلياً.

ويسمح المعيار المعدل بتحديد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولي عندما تسمح القوانين المصرية بذلك على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم.

لذلك فإن المعيار المصري لم يشذ عن المعيار الدولي ولكنه قنن اللجوء إلى طريقة إعادة التقييم بحيث لا تتم وفقاً للأهواء الشخصية لمعدي القوائم المالية، ولكنها تتم فقط عندما تسمح القوانين المصرية بذلك مثل حالات الاندماج وحالات تغيير الشكل القانوني للوحدات الاقتصادية والتي يتم فيها تقييم الأصول العينية بمعرفة لجان تقييم محايدة فنية تحت الإشراف القضائي وقرار من وزارة التجارة الخارجية.

وبذلك يكون المعيار المصري (١٠) بوضعه المعدل لم يختلف عن المعيار الدولي (١٦) بحيث لم يسمح بالتجاوزات التي تحدث نتيجة إعادة التقييم غير الموضوعي ولكنه سمح بذلك في حالات محدودة وفقاً لضوابط معينة.^(١)

رابعاً: إعادة تقييم الأصول الثابتة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية:

نص المعيار الدولي (١٦) المعدل عام ١٩٩٢ - الممتلكات والمنشآت والمعدات _ على منهجين بديلين لتقييم الأصول الثابتة هما:

❖ المنهج الأول: المعالجة القياسية التاريخية:

طبقاً لهذه المعالجة يسجل الأصل الثابت بتكلفة استحواذه أو إنشائه مخصصاً منها مجمع الإهلاك وأية خسائر متراكمة ناتجة عن الانخفاض في القيمة الدفترية.

❖ المنهج الثاني: المعالجة البديلة المسموح بها (إعادة التقييم):

"ويسمح بتسجيل الأصول الثابتة على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل من تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها مجمع الإهلاك اللاحق لهذا التاريخ وأية خسائر متراكمة لاحقة في انخفاض القيمة"^(٢).

ولقد سمح المعيار الدولي (١٦) بإعادة تقييم الأصول الثابتة الملموسة ولكنه تطلب الآتي بالنسبة للأصول المعاد تقييمها:

١. " يجب إعادة تقييم الأصول الثابتة باستمرار وبصفة دورية بحيث لا تختلف القيمة الدفترية اختلافاً جوهرياً عن القيمة العادلة عند تاريخ إعداد القوائم المالية "^(٣).

(١) البورصة المصرية، تعزيز الشفافية: معايير جديدة للمحاسبة، تاريخ الإطلاع ٢٠٠٥/٧/٢٠ متاح في:

[Http://ik.ahram.org/ik/ahram/2002/10/28/invbi.htm](http://ik.ahram.org/ik/ahram/2002/10/28/invbi.htm)

(٢) طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص ٢٠٤-٢٠٥.

(٣) محمد عبد الحميد طاحون، مرجع سابق، ص ٤٢.

٢. " يجب تقييم جميع بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات في آن واحد وذلك تجنباً لممارسة إعادة التقييم الانتقائي للأصول وإظهارها في البيانات المالية في صورة مزيج من التكاليف والقيم المحددة في تواريخ مختلفة ومع هذا يمكن تقييم الأصول على دفعات شريطة الانتهاء من إعادة تقييم الأصول خلال فترة زمنية قصيرة ومع مراعاة المحافظة عند تحديد تلك القيم ".^(١)

٣. " إذا تم إعادة تقييم أصل ثابت بالزيادة فهذه الزيادة تعالج باعتبارها دائنة في حساب إعادة التقييم (أي احتياطي إعادة التقييم) أما إذا كانت هذه العملية تمثل عملية عكسية لعملية تقييم سابقة بالنقص سبق معالجتها كمصروف في قائمة الدخل، في هذه الحالة يتم معالجة هذه الزيادة كإيرادات بقائمة الدخل".^(٢)

٤. عند تحقق فائض إعادة التقييم يتم تحويله مباشرة إلى حساب الأرباح المحتجزة. ويتحقق هذا الفائض عند استبعاد الأصول أو التخلص منها. وكما يمكن أن يتحقق جزء من فائض إعادة التقييم خلال فترة استخدام الأصل، وعندها يمثل الجزء المحقق من هذا الفائض الفرق بين قيمة الإهلاك المحسوبة على أساس إعادة التقييم والتكلفة التاريخية للأصل.

وعند تسجيل الأصول الثابتة بقيمة إعادة التقييم يجب الإفصاح عن الآتي:

- أ . الأساس المستخدم في إعادة التقييم.
- ب . تاريخ سريان إعادة التقييم.
- ج . ما إذا كانت عملية التقييم قد تمت من قبل خبير محدد.
- د . طبيعة أية مؤشرات للقياس استخدمت في تحديد التكلفة الاستبدالية.
- هـ . القيمة المفترض إظهارها لكل بند من بنود الأصول الثابتة في البيانات المالية فيما لو تم إدراج الأصول بصافي التكلفة بعد خصم الإهلاك.
- و . فائض إعادة التقييم، مع توضيح أي تغيير في القيمة خلال الفترة وأي قيود تتعلق بتوزيعات المساهمين.^(٣)

(١) معايير المحاسبة الدولية، (الأردن: سابا وشركائهم، ١٩٩٦). ص ٢٩٥.

(٢) محمد عبد الحميد طاحون، مرجع سابق، ص ٤٣.

(٣) معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص ٣٠٥.

وأخيراً وبعد العرض السابق لتجارب كل من استراليا وبريطانيا ومصر نلاحظ ما يلي:

هناك تشابه كبير بين المعيار الدولي (١٦) والمعالجات الأسترالية وذلك من حيث انتظام عملية التقييم الدورية، وأيضاً ضرورة إعادة تقييم الفئة أو مجموعة الأصول الثابتة بأكملها، و في حالة معالجة فائض إعادة التقييم المحقق فإن المعيار الدولي اقتصر على معالجة هذا الفائض في حساب الأرباح المحتجزة فقط بعكس المعالجة الاسترالية التي تسمح بمعالجة هذا الفائض بأكثر من طريقة كما أتضح سابقاً.^(١)

وأما بالنسبة للمعيار البريطاني وعلاقته بالمعيار الدولي نلاحظ أن هناك اختلاف في كثير من الجوانب مثل انتظام ودورية إعادة التقييم، وتقييم فئة أو مجموعة الأصول بأكملها، و الحرية في تحويل احتياطي إعادة التقييم غير المستخدمة إلى الاحتياطيات الأخرى.^(٢)

إما المعيار المصري (١٠) فلم يختلف عن المعيار الدولي (١٦) في طريقة إعادة تقييم الأصول إلا أن المعيار المصري قللت من عملية اللجوء إلي إعادة التقييم إلا في ظروف محددة وأن تتم عملية التقييم من خلال لجان محايدة وبإشراف قضائي وقرار من وزارة التجارة الخارجية.

خامساً: المراحل التي مر بها المعيار الدولي (٣٦) "انخفاض قيمة الأصول":

❖ قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS's في يونيو ١٩٩٦ إعداد معيار محاسبي

خاص بانخفاض قيمة الأصول، وقد أشتمل هذا المعيار على ما يلي:

أ. جميع المتطلبات اللازمة لتحديد وقياس والاعتراف وعكس خسارة انخفاض القيمة في آن واحد.

ب. ولم يتم توضيح المتطلبات والإرشادات الحالية بالتفصيل بشكل كاف في معايير

المحاسبة الدولية لضمان قيام الوحدات الاقتصادية بتحديد خسائر انخفاض القيمة والاعتراف بها وقياسها بطريقة مشابهة.^(٣)

(١) محمد عبد الحميد طاحون، مرجع سابق، ص ٤٤-٤٥.

(٢) المرجع سابق، ص ٤٤-٤٥.

(٣) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٢، مرجع سابق، ص ٣٦/٨٠.

ج. قرر المجلس في مارس ١٩٩٦ بحث ما إذا كان من الممكن أن تزيد فترة الإطفاء للأصول غير الملموسة والشهرة في حالات نادرة معينة عن ٢٠ سنة - وهو الحد المحدد في المعيار الدولي ٢٢ - اندماج الأعمال.

❖ وفي أبريل ١٩٩٧ أعتد المجلس مسودة العرض رقم I'55 - انخفاض قيمة الأصول ، وقد استلم المجلس أكثر من ٩٠ كتاباً يحتوي على ملاحظات أكثر من ٢٠ دولة كما قام المجلس بإجراء دراسة ميدانية لاقتراحات مسودة العرض I'55 في أكثر من ٢٠ وحدة اقتصادية مختلفة النشاط الاقتصادي من عشرة بلدان مختلفة، وقد أعد حوالي نصف المشاركين في هذا الاختبار بياناتهم المالية باستخدام معايير المحاسبة الدولية، أما النصف الآخر فقد استخدم معايير أخرى، كما قام فريق من مجلس معايير المحاسبة الدولية بزيارة ميدانية لبعض هذه الوحدات الاقتصادية والاستماع إلى اعتراضاتهم لتطبيق هذه المسودة.

❖ وفي أكتوبر ١٩٩٧ قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية مع مجالس معايير المحاسبة في استراليا وكندا ونيوزيلندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية بنشر ورقة نقاش تحت عنوان "مراجعة دولية لمعايير المحاسبة تحدد اختبار المبلغ القابل للاسترداد للأصول المعمرة" وتبين هذه الورقة ما يلي:
أ. الملامح الرئيسية لمعايير المحاسبة الحالية المقترحة لأعضاء فريق العمل التي تتطلب اختباراً خاصاً بانخفاض القيمة وتقرن الورقة بين هذه المعايير.
ب. اقتراح آراء فريق العمل حول المسائل الرئيسية. (١)

❖ أعتد المجلس المعيار الدولي (٣٦) "انخفاض قيمة الأصول" في أبريل ١٩٩٨ وبعد اخذ كل الملاحظات المستلمة حول مسودة العرض I'55 ونتائج الاختبار الميداني في الاعتبار. (٢)

(١) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٢، مرجع سابق، ص ٣٦/٨١.

(٢) المرجع السابق، ص ٣٦ / ٨١.

❖ وقد أصبح هذا المعيار نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترة التي تبدأ من أول/يوليو/١٩٩٩. أو بعد هذا التاريخ، ويشجع المعيار على تطبيقه بشكل أكبر. وإذا طبقت الوحدة الاقتصادية هذا المعيار على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ قبل ذلك فيجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن هذه الحقيقة.^(١)

وأصبح هذا المعيار "انخفاض قيمة الأصول" يحمل رقم (٣٦) من معايير المحاسبة الدولية. وحدد هذا المعيار المعالجات المحاسبية والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة جميع الأصول وحدد هذا المعيار متطلبات تقدير القيمة الاستردادية للأصل ويعترف بالخسائر الناتجة عن الانخفاض في قيمة الأصول كما في الحالات التالية:^(٢)

١. معيار المحاسبة الدولي ١٦ – الممتلكات والمنشآت والمعدات.
٢. معيار المحاسبة الدولي ٢٢ – اندماج الأعمال.
٣. معيار المحاسبة الدولي ٢٨ – المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة.
٤. معيار المحاسبة الدولي ٣١ – التقرير المالي عن الحصص المشاريع المشتركة.

ونود الإشارة إلى انه لا يغطي هذا المعيار الانخفاضات الحاصلة في قيمة المخزون والأصول الضريبية المؤجلة و الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء والأصول الناشئة من منافع الموظفين أو معظم الأصول المالية.^(٣)

(١) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٢، مرجع سابق، ص ٤/٣٦

(٢) المرجع سابق، ص ٢/٣٦.

(٣) المرجع السابق، ص ٢/٣٦.

نتائج الباب الأول

قياس انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية.

ناقش البحث مشكلة انخفاض قيمة الأصول الثابتة وتوصل الباحث إلى النتائج الآتية:

١. تُعرّف الأصول الثابتة بأنها تلك الأصول التي توفر مميزات اقتصادية للوحدة الاقتصادية عبر فترات زمنية أطول من تلك التي تغطيها القوائم المالية للعام الجاري.

٢. يتم تحديد تكلفة الأصل الثابت حسب طريقة الحصول على الأصل ولقد قام الباحث باستعراض أكثر ثلاث طرق شيوعاً مثل:

- ❖ تحديد تكلفة الأصل الثابت عند الشراء.
- ❖ تحديد تكلفة الأصل الثابت المصنع داخلياً.
- ❖ تحديد تكلفة الأصل الثابت في حالة الشراء بالقسط أو بالأجل.

٣. تعاني الأصول الثابتة من نوعين من الانخفاض أحدهما. الإهلاك ويقصد به توزيع لتكلفة الأصل على حياته الإنتاجية ناقصاً قيمة الخردة. أما الثاني فهو الانخفاض الحاد (التدهور) ويُقصد به زيادة القيمة الدفترية عن القيمة القابلة للاسترداد من استعمال الأصل الثابت.

٤. تنقسم طرق الإهلاك إلى أربع مجموعات رئيسية:

- ❖ طرق تؤدي إلى تحميل السنوات المختلفة بعبء ثابت من الإهلاك كما في حالة القسط الثابت وطريقة الدفعة السنوية.
- ❖ طرق تؤدي إلى تحميل السنوات الأولى بعبء كبير والسنوات الأخيرة بعبء أقل من الإهلاك كما في حالة طريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع أرقام السنين.

- ❖ طرق تؤدي إلى تحميل السنوات الأولى بعبء قليل والسنوات الأخيرة بعبء أكبر من الإهلاك كما في طريقة احتياطي الاستهلاك المستثمر.
- ❖ طرق تؤدي إلى تحميل السنوات المتتالية بأعباء غير منتظمة من الإهلاك كما في طريقة الإهلاك على أساس كمية الإنتاج أو عدد ساعات التشغيل أو طريقة إعادة التقدير.

٥. لقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB.121 الانخفاض الحاد Impairment على انه عدم القدرة على استرداد القيمة الدفترية بالكامل على مدار العمر المتوقع للأصل.

أما مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS's36 فقد عرف هذا الانخفاض على بأنه الزيادة في القيمة المرحلة للأصل عن القيمة الاستردادية للأصل.

٦. ومن العوامل الأساسية التي تؤدي إلى حدوث الانخفاض الحاد في قيمة الأصل الثابت ما يلي:

- ❖ عوامل ترجع إلى طبيعة الأصل.
 - ❖ عوامل ترجع إلى تبني المفهوم التقليدي للاستهلاك.
 - ❖ عوامل ترجع إلى تطورات تكنولوجية و متغيرات اقتصادية.
٧. يتم الاعتراف بالانخفاض الحاد في قيمة الأصل الثابت في الميزانية عند حدوث مؤشرات أو ظروف تشير إلى أن القيمة المرحلة للأصول المستخدمة قد لا تكون قابلة للاسترداد.

٨. مقاييس الاعتراف بخسارة الانخفاض الحاد.

- ❖ المقياس الدائم: وهذا المقياس مرفوض من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية.
- ❖ المقياس الاحتمالي: ورغم وجود فريق مؤيد لاستخدام هذا المقياس إلا أن مجلس معايير المحاسبة الدولية رفض هذا المقياس.

❖ المقياس الاقتصادي: وهو المقياس المعتمد من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية لأنه يوفر معلومات مفيدة عن التدفقات النقدية المستقبلية والقيمة الزمنية للنقود وحجم المخاطر المرتبطة بالأصل الثابت.

٩. يتم تسجيل خسارة الانخفاض في القيمة ضمن مصروفات قائمة الدخل ويتم الإفصاح عن هذه الخسائر ضمن ملحقات بنود قائمة الدخل.

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

١١. تناول البحث تجارب ثلاث دول هي استراليا وبريطانيا ومصر في إعادة تقييم الأصول الثابتة ومدى تشابهها واختلافها مع المعايير الدولية وتوصل إلى النتائج التالية:

❖ تتشابه التجربة الاسترالية مع المعيار الدولي (١٦) وذلك من حيث انتظام عملية التقييم الدورية، وضرورة إعادة تقييم الفئة أو مجموعة الأصول الثابتة بأكملها، وفي حالة معالجة فائض إعادة التقييم المحقق فإن المعيار الدولي اقتصر على معالجة هذا الفائض في حساب الأرباح المحتجزة فقط بعكس المعالجة الاسترالية التي تسمح بمعالجة هذا الفائض بأكثر من طريقة.

❖ تختلف التجربة البريطانية مع المعايير الدولية اختلاف كبير مثل انتظام ودورية إعادة التقييم، وتقييم الفئة أو مجموعة الأصول بأكملها، والحرية في تحويل احتياطي إعادة التقييم غير المستخدمة إلى احتياطات أخرى.

❖ سمح المعيار المصري (١٠) بتحديد القيمة الدفترية للأصل الثابت بعد القياس الأولي، وعندما تسمح القوانين المصرية بذلك على أساس قيمة إعادة التقييم وبذلك فإن المعيار المصري (١٠) لم يشذ عن المعيار الدولي ولكنه قن للجوء إلى طريقة إعادة التقييم بحيث لا تتم وفقا للأهواء الشخصية لمعدي القوائم

المالية، ولكنها تتم فقط عندما تسمح القوانين المصرية بذلك مثل حالات الاندماج وحالات تغيير الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية والتي يتم فيها تقييم الأصول العينية بمعرفة لجان تقييم محايدة فنية تحت إشراف القضاء وبقرار من وزارة التجارة الخارجية.

١٠. تم تطبيق المعيار الدولي IAS's36 "انخفاض قيمة الأصول" في أول يوليو/١٩٩٩. وألزم الوحدات الاقتصادية بتطبيق متطلبات هذا المعيار على بياناتها المالية من أول يوليو/١٩٩٩.

١١. يطبق هذا المعيار عندما تكون القيمة الاستردادية للأصل أقل من القيمة الدفترية للأصل.

١٢. ولا يطبق هذا المعيار عندما تكون القيمة الاستردادية للأصل أكبر من القيمة الدفترية للأصل.

الباب الثاني

التقرير والإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة
والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في
ضوء المعايير الدولية

الباب الثاني

التقرير والإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة

بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية

ينقسم هذا الباب إلى فصلين:

الفصل الأول: التقرير عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية.

ينقسم هذا الباب إلى قسمين رئيسيين . حيث يرتبط القسم الأول بالتقرير عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة، أما القسم الثاني فقد تناول التقرير عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت.

فتناول الباحث في القسم الأول من هذا الفصل تقديرات القيمة الاستردادية (صافي سعر البيع ، والقيمة الاستعمالية للأصل) . كما تم توضيح مفهوم وحدة توليد النقد وسعر الخصم المستخدم في تحديد التدفقات النقدية المستقبلية، كما تناول هذا الجزء نماذج القيمة العادلة المستخدمة في إعادة تقييم الأصول الثابتة مع عرض لأهم مميزات وعيوب كل نموذج.

وبعد ذلك انتقل الباحث إلى القسم الثاني وهو التقرير عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت حيث تم عرض مقدمة وجيزة عن مفهوم الشهرة وكيفيه تسجيلها في الدفاتر المحاسبية مع ذكر بعض الصفات المميزة لها عن باقي الأصول في الميزانية العمومية مع توضيح مفهوم الشهرة التجارية السالبة. وتوضيح كيفية الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الشهرة واستردادها من وجهة نظر المعايير الدولية.

الفصل الثاني: الإفصاح والشفافية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة

بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية.

يتحدث هذا الفصل عن مصطلح جديد وهو الشفافية من حيث المفهوم ومدى أهميته على مستوى الوحدة الاقتصادية مع إظهار المعوقات المرتبطة بالشفافية. كما تم توضيح أهم الخصائص النوعية المرتبطة بين الشفافية والإفصاح وإظهار العلاقة بينهما. وقد تم

عرض عدة تعاريف لمفهوم الإفصاح وأهميته والمعوقات التي تمنع من قيام الوحدة الاقتصادية من الإفصاح.

وبعد ذلك انتقل الباحث ليعرض مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالانخفاض الحاصل في قيمة الأصول الثابتة على مستوى الوحدات الاقتصادية وذلك من خلال عرض متطلبات التقرير عن الشفافية والإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت. وأخيرا نهى الباحث هذا الفصل بعرض الإجراءات التي يتبعها المدققين عند مراجعة القوائم المالية لوحدات تعاني من انخفاض حاد في قيمة أصولها الثابتة. وفي نهاية هذا الباب تم عرض ملخص لأهم النتائج التي توصل إليها الباحث.

الفصل الأول

التقرير عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية.

ينقسم هذا الفصل إلى قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول : التقرير عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة:

● تقدير القيمة الاستردادية للأصل الثابت.

■ صافي سعر بيع الأصل الثابت.

■ القيمة الاستعمالية للأصل الثابت.

■ وحدة توليد النقد.

■ سعر الخصم.

● نماذج القيمة العادلة المستخدمة في إعادة تقييم الأصول الثابتة.

■ نموذج التكلفة التاريخية.

■ نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.

■ نموذج التكلفة الاستبدالية.

■ نموذج القيمة السوقية العادلة.

■ نموذج القيمة الاقتصادية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية).

القسم الثاني: التقرير عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصول الثابتة:

● تسجيل الشهرة في السجلات والدفاتر المحاسبية.

● مميزات الشهرة عن باقي الأصول الأخرى الواردة في الحسابات.

● إطفاء الشهرة.

● الشهرة التجارية السالبة الناتجة من عملية الشراء أو الاندماج مع وحدة اقتصادية.

● الاعتراف بخسارة انخفاض الشهرة وقياسها.

● استرداد خسرة انخفاض في قيمة الشهرة التي سبق الاعتراف بها.

الفصل الأول

التقرير عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية

القسم الأول: التقرير عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة.

عند المحاسبة عن الانخفاض الحاصل للقيمة الدفترية للأصل الثابت يجب القيام بخطوتين:-

"الخطوة الأولى: تحديد الأحداث أو المتغيرات في الظروف التي تشير إلى وجود تدهور في قيمة الأصل أو مجموعة معينة من الأصول الثابتة.
الخطوة الثانية: فهي اختبار مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على استرداد القيمة الدفترية على الأقل باستخدام معيار الاعتراف بخسائر الانخفاض الحاد. ووفقا لهذا المعيار يعترف بهذه الخسائر عندما تزيد القيمة الدفترية للأصل (بعد خصم مجمع الإهلاك) عن القيمة الاستردادية للأصل"^(١).

أولاً: تقدير القيمة الاستردادية للأصل الثابت:

"بموجب المعيار الدولي (٣٦) المتعلق بانخفاض قيمة الأصول فإن الوحدة الاقتصادية يجب عليها أن تقدر القيمة القابلة للاسترداد لكل أصل من أصول العملية المتوقعة. (صافي القيمة البيعية للأصل أو قيمته الاستعماليه أيهما أكبر).
وكذلك الاعتراف بالخسائر الناتجة عن انخفاض القيمة أو بأي زيادات تالية لخسائر سابقة إن وجدت".^(٢)

(١) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص ٢٢٣ .

(٢) طارق عبد العال حماد، التقارير المالية : أسس الإعداد والعرض والتحليل وفقا لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٢) ص ٥٣٨ .

أ- صافي سعر بيع الأصل الثابت :

"وبالنظر إلى صافي سعر البيع للأصل في جوهره على انه القيمة العادلة للأصل ناقصاً مصاريف البيع أو التصرف في الأصل، ويشير مصطلح القيمة العادلة إلى القيمة التي تنتج من معاملة متوازية Arm's Length أي معاملة تعمل وفقاً لآليات السوق وقوى العرض والطلب ويطلق عليها أحياناً قيمة الخروج"^(١).

ويتم الحصول على صافي سعر البيع للأصل في السوق النشطة من خلال المعلومات المتاحة في السوق، أما في حالة السوق غير النشطة فقد قدم المعيار الدولي (٣٦) بعض التوجيهات المحددة في مثل هذه المواقف مثل استخلاص استدلالات من معاملات حديثة من أصول أخرى مماثلة.

كما قام مجلس معايير المحاسبة الأمريكية في معياره رقم (١٢١) بوضع عدة اشتراطات فيما يتعلق بتقرير وقياس واثبات التدهور الحاصل في قيمة الأصل، وذلك لوجود ثروة هائلة من المعلومات يجب استخدامها، لان هذا العصر أصبح فيه كل شيء ممكن الوصول إليه عن طريق الانترنت، كما توجد كميات هائلة من المعلومات تنشر عن طريق الوحدات الاقتصادية المنتجة للأصول، وهناك بعض المنشورات التي توفرها مصادر حكومية وخاصة تقدير الأسعار البيعية الصافية لمجموعة عريضة من الأصول الإنتاجية.

علاوة على ما سبق فان كثيراً من الدول التي عانت من مشاكل التضخم لفترة طويلة من الزمن ربما قد مارست بعض السياسات المحاسبية التي تعمل على ضبط تقاريرها المالية وفقاً لحالة التضخم، كما أن محاسبي هذه الوحدات الاقتصادية قد اكتسبوا خبرات ومهارات في تطوير أعمالهم.^(٢)

ب- القيمة الاستعمالية للأصل الثابت:

أما القيمة الاستعمالية فتعرف في الغالب بأنها القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المرتبطة بالأصل أو مجموعة الأصول والتي يتم الحصول عليها نتيجة

(١) طارق عبد العال حماد، محمد عبد العزيز خليفة، طارق محمد أحمد عرفة، مرجع سابق، ص ٣٢٣-٣٢٤ .

(٢) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير

الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص ٢٨٩.

الاستعمال المستمر للأصل أو مجموعة الأصول حتى الوصول بها إلى مرحلة التصرف النهائي.^(١)

كما تتضمن عملية حساب القيمة الاستعمالية اتخاذ خطوتين:-

الأولي: يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية.

والثانية: يجب أن تحتسب القيمة الحالية لهذه التدفقات النقدية بتطبيق سعر خصم مناسب. ويجب أن يبنى توقع التدفقات النقدية المستقبلية على افتراضات معقولة كما يجب تقادي معدلات نمو الإيرادات المبالغ فيها وتخفيضات التكاليف المتوقعة الكبيرة.

كما أن تقدير القيمة الاستعمالية، يجب أن تمثل توقعات التدفق النقدي التقديري الأفضل للإدارة، وليس نظرتها المستقبلية الأكثر تفاؤلاً، وتعتبر البيانات والمعلومات المستمدة من الخارج أكثر سلامة من المعلومات الداخلية.^(٢)

"وبالرجوع إلى تقديرات التدفق النقدي، فإن المعايير الإرشادية المذكورة في المعيار الدولي (٣٦) توحى بأن التدفقات النقدية العادلة المتكررة والمتولدة من الاستخدام المتواصل للأصل الجاري تقييمه يجب أن تؤخذ في الاعتبار زائداً قيمة النفاية المقدرة في نهاية عمره المقيد إن وجد. والتدفقات النقدية اللازمة لتوليد التدفقات النقدية للداخل يجب أن تدرج أيضاً في التحليل، بما في ذلك أي تدفقات نقدية للخارج لازمة لإعداد الأصل لغرضه الإنتاجي المقصود، أما التكاليف غير النقدية مثل إهلاك الأصل فيجب أن تستبعد بوضوح بقدر ما تؤثر على التدفقات النقدية فيؤدي ذلك إلى ازدواجية احتساب ما يجري قياسه.

ويجب أن تستبعد التقديرات المستقبلية للتدفقات النقدية المتصلة بتمويل الأصل مثل مدفوعات الفائدة وأصل الدين على أي دين متكبد في سبيل اكتساب الأصل حيث أن قرارات التشغيل (مثل الاحتفاظ بالأصل أو التخلص منه) منفصلة عن قرارات التمويل (مثل الاقتراض، الاستئجار، الشراء بأموال حقوق الملكية). وأيضاً يجب أن تكون التقديرات المستقبلية للتدفقات النقدية وثيقة الصلة بالأصل الموجود والمستعمل وليس بأصول مستقبلية افتراضية أو بأصول جاري استخدامها في الوقت الحاضر ولكن ستزيد

(1) Accounting Standards Board "Impairment of Fixed Assets and Goodwill". Accountancy_ International Edition, July 1997.p.101.

(٢) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص ٢٨٩.

قيمتها من خلال تطويرات أو إعادة تصميم لاحقاً. ويجب أيضاً تجاهل تأثيرات ضرائب الدخل (أي أن تحليل الكيان يجب أن يكون على أساس ما قبل الضريبة).
وأن الحاجة للتعرف على تدفقات نقدية محددة هي السبب في أن قياس كل أصل على حدة وسوف يكون في معظم الأصول غير فعال أو مستحيل حيث أن عدد قليل من الأصول الفردية ذات تدفقات نقدية ممكن التعرف عليها . ولهذا السبب قام المعيار الدولي (٣٦) بصياغة مفهوم وحدة توليد النقد".^(١)

❖ وحدة توليد النقد:

وفقاً للمعيار الدولي (٣٦). عندما يصعب على الوحدة الاقتصادية تقدير المبلغ القابل للاسترداد لأصل المفرد فيجب على الوحدة الاقتصادية تحديد المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد التي ينتمي إليها الأصل.
وأن وحدة توليد النقد هي أصغر تجميع للأصول وتشمل الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلية من الاستعمال المستمر لها والتي تكون مستقلة إلى حد كبير عن باقي التدفقات النقدية الداخلة من باقي الأصول. ويشترط المعيار الدولي (٣٦) أن يتم تجميع الأصول عند أصغر حد ممكن، وتخضع عملية تحديد وحدة توليد النقد للحكم الشخصي، ويعرض المعيار مثالين لتوضيح ما سبق وهما كما يلي:-

١. تمتلك وحدة اقتصادية للتعدين خط سكة حديد خصوصية لنقل ما تستخرجه من خام الحديد، حيث أن السكة الحديدية ليس لها عملاء خارجيين. وبذلك ليس لها تدفقات نقدية مستقلة إلى الداخل، فإن انخفاض القيمة يمكن فقط أن يقدر بتجميع المنجم والسكة الحديدية معاً في صورة وحدة توليد نقد واحدة فقط.^(٢)

٢. قامت وحدة اقتصادية للنقل بتوقيع عقد مع البلدية تتطلب فيه بتوفير حافلات للنقل لخمس خطوط وفيه يمكن للوحدة الاقتصادية تحديد حجم التدفقات النقدية الداخلة من كل خط على حدة وأن واحد من هذه الخطوط الخمسة يحقق خسائر كبيرة إلا أن العقد يشترط

(١) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير

الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص ٢٩٢.

(٢) المرجع السابق ، ص ٢٩٤.

على الوحدة الاقتصادية عدم اتخاذ أي قرارات من جانب واحد وخاصةً إيقاف خط نقل. فإن مستوى التدفقات النقدية الداخلة التي يمكن تحديدها من الاستعمال المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من باقي الأصول الأخرى هي التدفقات النقدية المتولدة من الخطوط الخمسة معاً، ووحدة توليد النقد هي الوحدة الاقتصادية للنقل ككل.

لحساب قيمة التدفقات النقدية المستقبلية نحتاج إلى حساب سعر الخصم المناسب.

❖ سعر الخصم:

ولتحديد سعر الخصم المناسب تطبيقه على التدفقات النقدية المستقبلية يجب التصدي لموضوعين رئيسيين هما:-

١. تقدير معدل خصم مناسب مع تجاهل تأثيرات التضخم.
٢. تقدير معدل خصم مناسب معدلاً بالتضخم لحساب تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

وقد تم التطرق لهذين الموضوعين كما يلي:-

أولاً: هو تقدير معدل خصم مناسب مع تجاهل تأثيرات التضخم.

نص المعيار IAS'36 على أن يتم استخدام معدل مخاطرة وثيق الصلة بنوع الأصل الجاري تقدير قيمته.

"يشير المعيار IAS'36 إلى أن التعرف على تكلفة رأس المال المعدلة بالمخاطر المناسبة لاستخدامها كسعر خصم يمكن أن يتحقق بالرجوع للمعدلات الموجودة في معاملات السوق الجارية _ الإيجار والاستئجار _ أو من واقع تكلفة رأس المال ذات المتوسط المرجح للوحدات الاقتصادية التي يتم تداول أسهمها تداولاً عاماً في نفس مجموعة الصناعة . وتوجد مثل هذه الإحصائيات في كثير من الأسواق ، وسوف تكون المعاملات الحديثة الخاصة بالوحدة الاقتصادية _ مثل الاستئجار أو الاقتراض لشراء أصول أخرى معمرة _ معلومات ظاهرة وملحوظة بدرجة عالية غير أنه إذا لم تكن

المعدلات المعدلة بالمخاطر متاحة فسوف يصبح من الضروري وضع معدل ما من واقع بيانات بديلة لهذه العملية جانبان هما: (١)

١. التعرف على القيمة الزمنية للنقود فيما يتصل بالأفق الزمني الأساسي الذي سيتم استخدامه حتى نهاية العمر النافع للأصل.

٢. ومخاطر اختلاف التدفقات النقدية المستقبلية في القيمة أو الزمن عند التقدير. (٢)

ثانياً: تقدير معدل خصم مناسب معدلاً بالتضخم لحساب تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية:

يجب أن يكون معدل الخصم المستخدم معدلاً بالتضخم أو غير معدل بالتضخم ليتماشي مع التدفقات النقدية المستقبلية وهو ما يسمى بوحدة العملة الاسمية وإذا كان من المتوقع أن تتضخم الأسعار بمرور الوقت فإنه سيقدر مستقبلياً أن التدفقات النقدية إلى الداخل والخارج ستتمو حتى إذا ظلت عوامل المدخلات والمخرجات ثابتة. وفي حالة استخدام وحدات العملة الاسمية، الأمر الذي يضخم المبالغ الإجمالية والتدفقات النقدية الصافية بشكل متزايد على مر السنوات بسبب الأثر المركب لافتراضات التضخم السنوية، فإن سعر الخصم سوف يتزايد بالمثل.

ومن ناحية أخرى، إذا قدرت التدفقات النقدية المستقبلية إلى الداخل والخارج بوحدة عملة حقيقية، سيكون سعر الخصم المناسب سعراً أذني غير معدل بالتضخم. وفي حالة استخدام افتراضات ثابتة متلائمة مع التدفقات النقدية وسعر الخصم سوف تكون النتيجة الصافية - أي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية - متطابقة ومن ثم يكون أي المنهجين مقبولاً - إذا طبق بطريقة سليمة وجيدة. وتتمثل المخاطر العملية في أنه عند إجراء تحليلات، سوف يتم عمل افتراضات غير متسقة، مما يجعل النتائج محدودة القيمة. وسعر الفائدة الواجب تطبيقه يجب أن يعكس ظروف السوق الحالية في تاريخ إعداد الميزانية. (٣)

(١) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص ٢٩٥-٢٩٦.

(٢) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٢، مرجع سابق، ص ٣٦/٢٣.

(٣) طارق عبد العال حماد، محمد عبد العزيز خليفة، طارق محمد أحمد عرفة، شرح معايير المحاسبة المصرية وتعديلاتها: الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ مع بعض المعايير المحاسبية الدولية المكملة، الجزء الثالث، مرجع سابق، ص ٣٣٧ .

وأخيراً فإن الحصول على صافي سعر البيع والقيمة الاستعمالية قد يكون من أصعب الأمور أو أسهلها وذلك حسب طبيعة الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية ومع ذلك فإن المعيار الدولي (٣٦) يقدم توجيهات للتعامل مع المواقف التي يحتمل أن تنشأ في الواقع العملي.

وعندما يتقرر أن أحد الأصول أو (وحدة توليد النقد) قد أصابها انخفاض في القيمة فإن المعيار الدولي (٣٦) يتطلب أن يتم تخفيض القيمة الدفترية بعد خصم الإهلاك للوصول إلى القيمة الاستردادية للأصل أو لوحدة توليد النقد. وهنا يمكن قياس هذه الخسائر وفقاً لمعيار آخر وهي القيمة العادلة.^(١)

"حيث تتحدد الخسائر بإيجاد الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية، وبعد الاعتراف بخسائر الانخفاض الحاد سوف تتخفض القيمة الدفترية للأصل وعندها تصبح القيمة الدفترية المعدلة (المنخفضة) مساوية للقيمة العادلة."^(٢)

و تتمثل القيمة العادلة للأصل الثابت في المبلغ المتفق عليه بين البائع والمشتري والأطراف الراغبة في إتمام الصفقة دون الإجبار على البيع أو التصفية. ويعتبر سعر السوق هو أفضل وسيلة لتقييم القيمة العادلة في ظل السوق النشطة، وفي حالة عدم توفر معلومات عن القيمة العادلة يتم الاستعانة بأسعار الأصول المماثلة ونتائج الأساليب الفنية.^(٣)

(١) طارق عبد العال حماد، محمد عبد العزيز خليفة، طارق محمد أحمد عرفة، شرح معايير المحاسبة المصرية وتعديلاتها: الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ مع بعض المعايير المحاسبية الدولية المكملية، الجزء الثالث، مرجع سابق، ص ٣٢٤.

(٢) وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سابق، ص ٢٢٣.

(3) Nurnberg , H , U . & Nelson .W , “ Auditing considerations of FASB 121 “ , Journal of Accountancy , July , 1996 , P .74-75

المحاسبة عن القيمة العادلة لأغراض إعادة تقييم الأصول الثابتة:

" يقصد بالقيمة العادلة في المحاسبة واحدة من ثلاث:-

١. القيمة التي تم الاعتراف بها مبدئياً وتم تخصيصها بالفعل (التكلفة التاريخية).
 ٢. ما يساويه قيمة الأصل من وحدات نقدية أو أسواق مبادلة وعادلة وموثوق بها في ظل افتراض وجود سوق كفاء.
 ٣. هي قيمة التدفقات النقدية المستقبلية المحصلة مخصومة باستخدام أسعار السوق السائدة للفائدة لأصول أخرى مماثلة.
- وبناء على ذلك فإن القيمة العادلة للأصول بعد إعادة تقييمها لأغراض مستقبلية قد تصبح مساوية أو أكبر أو أقل من القيمة الدفترية قبل إعادة التقييم.^(١)

نماذج القيمة العادلة المستخدمة في إعادة تقييم الأصول الثابتة:-

تقسم نماذج القياس المحاسبي للقيمة العادلة إلى خمسة نماذج :

- أ. نموذج التكلفة التاريخية.
- ب. نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.
- ج. نموذج التكلفة الجارية.
- د. نموذج القيمة السوقية العادلة.
- هـ. نموذج القيمة الاقتصادية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية).

وتتناول الباحث في هذا الجزء من البحث إبراز مفهوم ومزايا وعيوب كل نموذج من هذه النماذج، ومدى ملائمتها في تقييم الأصول الثابتة وخاصة عند انخفاض قيمتها الاستردادية.

(١) محمد زيدان إبراهيم، المحاسبة عن القيمة العادلة لأغراض تنظيم عوائد الدمج المصري في إطار المعايير المحاسبية: بالتطبيق علي البنوك التجارية في مصر، (الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعه عين شمس، العدد الثاني، ٢٠٠١). ص ٩٤ .

أولاً: نموذج التكلفة التاريخية .

"وفقا لهذا النموذج يتم تقييم الأصول الثابتة بناء على السعر النقدي المدفوع للحصول على الأصل، مضافا إليه جميع النفقات الضرورية واللازمة للوصول بالأصل إلى موقعه المخصص وحالته المطلوبة لبدء الإنتاج".^(١)

وقد استمرت التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الوقت هي أساس القياس والتسجيل في الدفاتر وذلك لأنها سهلة الفهم وموضوعية لأنها تقوم على وقائع حدثت بالفعل لأنها تكون مؤيده بالمستندات، وبالتالي لا تكون عرضة لاختلافات في التقدير، ويسهل التحقق منها لأنها حدثت فعلا وتقاس بما دُفع في مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها.^(٢)

مميزات نموذج التكلفة التاريخية:

يتميز نموذج التكلفة التاريخية بالموضوعية والقابلية للمقارنة والقياس في ظل حالة من الثبات والاستقرار الاقتصادي، كما يوفر هذا النموذج الوقت والجهد والتكلفة عند مقارنة القوائم المالية لوحدة اقتصادية مع القوائم المالية السابقة لنفس الوحدة الاقتصادية أو مقارنتها مع قوائم مالية لوحدات اقتصادية أخرى لها نفس النشاط الاقتصادي.

عيوب نموذج التكلفة التاريخية:

تواجه التكلفة التاريخية انتقادات شديدة وخاصة في ظل تغير مستوي الأسعار والتضخم والتقدم . وفيما يلي أهم هذه الانتقادات:

١. "عدم مصداقية القيم التاريخية لبنود قائمة المركز المالي نظراً لاستخدام توليفة من الوحدات النقدية ذات قوة شرائية مختلفة، حيث أن وحدة القياس المستخدمة تتفاوت قوتها الشرائية من فترة لأخرى، الأمر الذي يؤدي إلى أن قيمة المركز المالي أصبحت ممثلة بخليط من الأرقام غير المتجانسة، مما يترتب عليها أنها لا تعطي صورة صادقة وواضحة عن المركز المالي.

(1) Hendriksen .E , S .& Van Breda , M .” Accounting Theory “ , 5th ed . Mc Graw _Hill ,2001 .P.491

(٢) طارق عبد العال حماد، المدخل الحديث في المحاسبة: المحاسبة عن القيمة العادلة، الطبعة الأولى، (القاهرة: دار النهضة المصرية، ٢٠٠٣) ، ص.٩٠.

٢. لا يتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن التخيرات في الأسعار السوقية للأصل عند حدوثها وإنما يتم تسجيلها فقط عند تحقيقها بالبيع وفقا لمبدأ التحقق.

٣. يهدم نموذج التكلفة التاريخية حقيقة جوهرية لأي نظرية لقياس القيمة وهي أن قيمة الشيء محددة بالزمن والظروف، وبالتالي أن قيمة أي أصل عبارة عن قيمة نقدية غير مستقرة بدرجة كبيرة".^(١)

ثانيا : نموذج التكلفة التاريخية المعدلة :

" تتخذ المحاسبة النقود كوحدة قياس وأساسا لتسجيل المعاملات ويفترض المحاسبون أن قيمة وحدة النقود ثابتة ولا تتغير من فترة لأخرى، إلا أن قيمة وحدة النقود المتمثلة في قوتها الشرائية تتغير من فترة لأخرى. مما أدى إلى توجيه الانتقادات المستمرة إلى أساس التكلفة التاريخية نظرا لأنه يتجاهل الحقائق الاقتصادية، الأمر الذي أدى إلى التفكير في تعديل التكلفة الدفترية باستخدام الأرقام القياسية لكي تعكس القوائم المالية الحقيقية".^(٢)

مميزات نموذج التكلفة التاريخية المعدلة:

- يتميز نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بعدة مزايا لمعالجة آثار التضخم على القوائم المالية والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:
١. سهولة وبساطة تطبيقها.
 ٢. يمكن تصوير القوائم المالية بوحدة قياس ثابتة.
 ٣. يمكن إجراء مقارنات بين أداء الوحدات الاقتصادية، لان أدائها يقاس بنفس وحدة القياس، كما أن بياناتها المالية جميعا تتأثر بنفس التغير الحادث في الفترة وكذلك استخدام التعبير العام في القوة الشرائية لوحة النقد.
 ٤. تأخذ في الاعتبار تواريخ اقتناء الأصل.

(١) سامية تاودروس إبراهيم، دراسة تحليلية لمشكلات تقييم عناصر الأصول وتحديد الالتزامات بهدف إعداد الميزانية القومية، رسالة دكتوراه، (كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ٢٠٠١) ص ٢١٨.

(٢) المرجع السابق ص ٢٢٠ .

٥. أسعار وقيم الأصول المعدلة تكون قريبة من أسعارها في السوق.^(١)

عيوب نموذج التكلفة التاريخية المعدلة:

١. " قد يؤدي استخدام الرقم القياسي العام للأسعار إلى نتائج غير دقيقة وذلك لان الوحدات الاقتصادية غالباً ما تتأثر بالتضخم المتعلق بالأصول التي تستخدمها وتتعامل فيها وليس بالتضخم العام".^(٢)
٢. " أن الأصول ليست من طبيعة واحدة فهناك بعض الأصول أسعارها في ارتفاع مستمر والبعض الآخر أسعارها في انخفاض مستمر.
٣. هذه الأرقام لا تأخذ عنصر التقدم التكنولوجي للأصول في الاعتبار.
٤. تعدد صيغ حساب الأرقام القياسية العامة ولكل صيغة نتائج مختلفة، ولا يوجد اتفاق بين المحاسبين على الصيغة الواجب إتباعها.
٥. لا يأخذ هذا النموذج في الاعتبار التغيرات الخاصة في أسعار البيع والخدمات فهي تعكس فقط التغيرات العامة في الأسعار ممثلة في القوة الشرائية للنقود".^(٣)

ثالثاً : نموذج التكلفة الاستبدالية:

" يقصد بها قيمة الأصل الثابت المدفوع خلال فترة استبدال الأصل، وغالباً ما تكون هذه التكلفة هي القيمة الحالية لتكلفة الأصل عند تقديره "^(٤)

"ويري البعض أن التكلفة الاستبدالية هي التكلفة التي يمكن تحملها من اجل استبدال الأصل بأصل آخر مماثل في قدرته الإنتاجية ولا يلزم أن يكون مطابقاً له من حيث المواصفات الفنية ومكوناته"^(٥)

(١) محمد مطر، عبد الكريم زواتي، محمد مجيد سليم، المحاسبة المتوسطة: دراسة نظرية وتطبيقات عملية، (عمان : دار حنين ، ١٩٩٤) ، ص ٢٦٩-٢٧٠.

(٢) المرجع السابق، ص ٢٦٩-٢٧٠.

(٣) سامية تاودروس إبراهيم ، مرجع سابق ، ص ٢٢٤ .

(4) Poulshing , p ."Business Accounting (1) " 6th , (London, Frank wood , 1993),p.445.

(٥) سامية تاودروس إبراهيم ، مرجع سابق ، ص ٢٤٢ . نقلاً عن :

عبد الله سالم ، الخصخصة وتقييم الأصول والأسهم في البورصة ، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية ،

ويتم تحديد التكلفة الاستبدالية الجارية للأصول المملوكة بإحدى الطرق التالية:

١. تكلفة الشراء الجارية للأصل، أو ما يكافئه في قدرته الإنتاجية في سوق منتظمة للأصول المستعملة.
٢. تكلفة شراء أصل مماثل جديد مع تخفيضه بنسبة الصلاحية لتعويض الفرق بين حالته المادية وبما يتميز به من تقدم تكنولوجي وبين الأصل محل التقييم.
٣. استخدام الأرقام القياسية الخاصة لتعديل التكلفة الأصلية للأصول محل التقييم لتعكس سعر الشراء الجاري الذي كان سيدفع فيها إذا كانت هذه الأصول موجودة الآن، ولكن قد لا تعكس الأرقام القياسية الخاصة التكلفة الاستبدالية الجارية للأصول، إما لأن بيانات العمر الاقتصادي وتكلفة الأصل غير متاحة أو لعدم وجود رقم قياسي يغطي هذه الفئة من الأصول.
٤. استخدام قوائم أسعار الموردين في الحصول على التكلفة الاستبدالية للأصول، وعلى الرغم من أن هذه الطريقة قابلة للتطبيق في الواقع العملي، إلا أنه من الصعب الحصول على أسعار موثوق فيها من هذه القوائم.
٥. استخدام القيم التي تحددها مؤسسات التأمين عند تغطية الأخطار على الأصول الثابتة، حيث تعتمد هذه القيم عموماً على ملاحظة أسعار السوق لهذه الأصول، ولكن تعتبر هذه القيم غير دقيقة في حساب التكلفة الاستبدالية الجارية نظراً لأنها تعتمد على معايير مختلفة من جانب هذه المؤسسات. وعلى الرغم من ذلك يمكن أن يستخدم هذا المدخل في تقييم الأصول.
٦. استخدام أسعار صرف العملات الأجنبية لتقييم الأصول وفقاً لعملة الدولة المنتجة لها.^(١)

(١) سامية تاودروس إبراهيم ، مرجع سابق ، ص ٢٤٣ . نقلاً عن :

عبد الله سالم، الخصخصة وتقييم الأصول والأسهم في البورصة، الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية،

١٩٩٦، ص ٢٤٤.

يتميز نموذج التكلفة الاستبدالية الجارية في تقييم الأصول الثابتة بما يلي:-

١. المحافظة على رأس المال الحقيقي، حيث أن تحديد قيمة الإهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية للأصول المستنفذة في العملية الإنتاجية ستؤدي تلقائياً إلى استبعاد الأرباح أو الخسائر الرأسمالية المحققة بالاستعمال من أرباح العمليات على مستوى الوحدة الاقتصادية.

٢. ضمان التخصيص الكفء لرأس المال، حيث أن استخدام أسعار السوق في تقييم الأصول الثابتة يؤدي إلى زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة، مما يمكن مستخدمي تلك القوائم من إعداد تقديرات ذات دلالة لقيمة الوحدة الاقتصادية، فضلاً عن تسهيل مقارنات معدل العائد بين الوحدات الاقتصادية والذي يعد من الأمور الضرورية للتخصيص الكفء للموارد.

٣. يؤدي تطبيق التكلفة الاستبدالية الجارية في تقييم الأصول إلى احتساب إهلاك يحقق إمكانية الإحلال الطبيعي للأصول وقياس تقديري جاري لخدمات الأصول، إما بالنسبة للإهلاك فهو يمثل الاستخدام الجاري لهذه الخدمات، وهذا ما يتفق مع تحديد قيمة الإهلاك وفقاً للمفهوم الاقتصادي.^(١)

ورغم ذلك واجهت هذه الطريقة مجموعة من الانتقادات:-

عيوب نموذج التكلفة الاستبدالية:

١. تدخل عنصر التقدير الشخصي في التقييم وبالتالي لا تتمتع هذه الطريقة بالموضوعية الكاملة.

٢. اختلاف تواريخ حيازة الأصول يؤدي إلى تعقيد العمليات الحسابية اللازمة لتحديد التكلفة الجارية للأصول، وكذلك صعوبة تحديد تكلفة الإهلاك لكل أصل على حده خصوصاً مع استمرار التحسينات التكنولوجية.

٣. لا تأخذ هذه الطريقة في الاعتبار أثر التغير في المستوى العام للأسعار مما يعني افتراض ثبات وحدة النقد، وهذا الفرض لا يعترف به في الفكر الاقتصادي.

(١) سامية تاودروس إبراهيم ، مرجع السابق، ص ٢٤٤ ، نقلا عن :

- ❖ Enthouen .A.J.H,Hega Accounting Trends _ Extended Accountancy Dimensions in changing societal patterns . op.cit.pp.16-17 .
- ❖ Revsine.L.Towards Greater Comparability in Accounting Reports .financial analysis .Journal. jan .feb.1975.pp.46-48.

٤. هناك بعض الأصول لا تتناسب قيمتها الحقيقية مع التكلفة وليس لها علاقة بالتكلفة سواء التاريخية أو الجارية وأيضا لا تعكس القيمة الحقيقية لهذه الأصول والمنافع المتوقع الحصول عليها من تلك الأصول.(١)

رابعا : نموذج القيمة السوقية العادلة :-

"عرّف البعض القيمة السوقية العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين مشتري وبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية.

كما عرفت مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية في مارس ١٩٥٩ القيمة السوقية العادلة بذلك السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع وان يكون لدى كلا الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية.

كما عرفتها لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بأنها:
القيمة السوقية العادلة هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد الصفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث يتوافر لكل منها المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه في إتمام الصفقة".(٢)

(١) سامية تاودروس إبراهيم ، مرجع سابق، ص ٢٤٥.

(٢) طارق عبد العال حماد، مشكلات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البيئة المصرية: بالتطبيق علي البنوك، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠٠٣)، ص٥٢٣.
نقلا عن :

- ❖ Siegel, J.G.& J, K. Dictionary of Accounting Terms. Second Edition Barron's .1995. P.158.
- ❖ The International Assets Valuation Standards committees International Valuation standard 3.2000.p.5.

بينما عرفت لجنة قواعد المحاسبة الدولية القيمة العادلة "بأنها المبلغ الذي يمكن أن يستبدل بها أصل بين مشتري وبائع راغبين ومطلعين إلى معاملة متساوية بينهما".^(١)

" وعلى الرغم من احتواء فهرس المعايير المهنية الأمريكي على حوالي ٥١ تعريفا للقيمة العادلة. إلا أن التعريف الرئيسي للقيمة العادلة يتحدد بالقيمة التي يمكن بها مبادلة أصل في عملية بيع متوقعة بين مشتري وبائع راغبين في أتمام الصفقة أي في غير حالات البيع أو التصفية الإجبارية ويمكن الاعتماد على أسعار السوق في تحديد القيمة العادلة للأصل في حالتي السوق النشطة والسوق غير النشطة. وفي حالة عدم وجود سعر سوقي يمكن الاعتماد على تقديرات خصم التدفقات النقدية المستقبلية للأصل مع استخدام معدل خصم يتفق مع درجة الخطر الموجودة".^(٢)

وأيضاً عرف مجلس معايير المحاسبة بانجلترا وويلز القيمة العادلة "بأنها ذلك السعر الذي يمكن أن يباع به الأصل في المعاملات الحرة بعيداً عن الأطراف المشتركة في عملية الشراء والبيع".^(٣)

واستخلص الباحث من خلال العرض السابق لمفهوم القيمة العادلة ما يلي:-

١. القيمة العادلة هي القيمة المتفق عليها بين كل من البائع والمشتري دون الضغط على أي من أطراف العلاقة.
٢. يتم تحديد القيمة العادلة للأصول في حالة وجود سوق نشطة من خلال سعر العرض الحالي في السوق، أما في حالة عدم وجود سوق نشطة فإنه يتم اللجوء إلى تقديرات خصم التدفقات النقدية المستقبلية للأصل مع استخدام معدل خصم مناسب أو الاستعانة بأسعار الأصول المماثلة في السوق.
٣. عند عدم الاتفاق بين كل من البائع والمشتري على قيمة محددة للأصل وفي ظل معاملات حرة فعندها يشترط لتحديد هذه القيمة ما يلي :

(١) فؤاد محمد الليثي، منظور محاسبي لتحديد القيمة العادلة لتقييم شركات قطاع الأعمال العام المختصة، (مجلة

البحوث العلمية : الإسكندرية ، العدد الأول ، مجلد ٣٣ ، مارس ١٩٩٦) ، ص ٤٠ .

(٢) المرجع السابق، ص ٤٠ .

(٣) حسن محمد سويلم، نموذج محاسبي مقترح لتحديد القيم العادلة للمنشأة لغرض ترشيد القرارات الاستثمارية:

دراسة نظرية، رسالة دكتوراه، (كلية التجارة: جامعة الزقازيق، ١٩٩٨)، ص ٥٦ نقلاً عن:

❖ The institntes of chartered Accounting in England and Wales " Accounting standards(London, 1986-1987)" .p.281.

- أ . وجود السوق النشطة.
- ب . الحصول على سعر البيع أو الاستبدال.

تقديرات القيمة العادلة :

رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية IASC ومجلس معايير المحاسبة الأمريكية FASB أن يتم استخدام القيمة العادلة لتقدير قيمة الأصول الثابتة عند الانخفاض، وينقسم موضوع تقدير القيمة العادلة إلى قسمين:

القسم الأول: تقدير القيمة العادلة في حالة السوق النشطة:

- حيث يتم قياس القيمة العادلة للأصل بناء على الأسعار المأخوذة من السوق النشطة وتحسب القيمة العادلة بنتائج ضرب عدد الوحدات في سعرها السوقي.
- وتعرف السوق النشطة Active market بأنها السوق التي يتوفر فيها ما يلي:
- أ- جميع الأصناف التي يتم التعامل فيها متجانسة.
 - ب- يتواجد المشترون والبائعون الراغبون في التعامل عادة في أي وقت.
 - ج- تكون الأسعار متاحة للجمهور.^(١)

القسم الثاني: تقدير القيمة العادلة في حالة عدم وجود سوق نشطة:

إذا لم يتوفر للأصل قيمة سوقية لعدم وجود السوق النشطة فيتم الاستعانة بالقيمة السوقية لأصول أخرى مماثلة لتحديد هذه القيمة. كما يدخل في تقدير القيمة العادلة بعض الأساليب الفنية.

"وتشمل أمثلة الأساليب الفنية لتقييم القيمة الحالية التدفقات المقدرة على نتائج تسعير الخيارات Option Pricing Models، وأسعار المصفوفة Matrix Pricing، والتحليل الأساسي Fundamental Analysis (ويتدرج التحليل الأساسي من أعلى إلى أسفل من خلال تحليل الظروف الاقتصادية العامة إلى تحليل ظروف الصناعة وأخيراً ظروف وأوضاع الوحدة الاقتصادية).

(١) طارق عبد العال حماد، المدخل الحديث في المحاسبة: المحاسبة عن القيمة العادلة، الطبعة الأولى، مرجع سابق، ص ١٥.

فهذه الأساليب الفنية تتضمن الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في تقديراتهم للقيم والإيرادات المستقبلية والمصروفات المستقبلية وبما في ذلك افتراضات حول معدلات الفائدة والعجز عن السداد وإعادة السداد.^(١)

وإذا لم يتوفر سعر متاح في السوق للأصل محل التقييم "نتيجة لعدم وجود أصل مماثل للأصل محل التقييم وبنفس حالته الراهنة بالسوق في تاريخ التقييم، نتيجة التوقف عن إنتاج مثل هذا النوع من الأصول مثلاً أو ظهور أنواع جديدة وحديثة ذات كفاءة إنتاجية واقتصادية أفضل".^(٢) "فعلها يمكن استخدام التدفقات النقدية في المساعدة في تقدير القيمة العادلة بشرط أن يتم خصم التدفقات النقدية بمعدل خصم يناسب المخاطر المرتبطة بالأصل".^(٣)

"وقد اعترف مجلس معايير المحاسبة المالية بأن التقديرات الداخلية للوحدة الاقتصادية للتدفقات النقدية المتوقعة هي التي يمكن أن تكون المعلومات الوحيدة المتاحة والتي يمكن من خلالها تقدير القيمة العادلة، وفي الفقرة (٣٨) من بيان المفاهيم رقم (٧) لاحظ المجلس أن الأخذ بالقيمة العادلة كهدف لقياس القيمة الحالية لا يعوق استخدام المعلومات والافتراضات القائمة على أساس توقعات الوحدة الاقتصادية وكأمر عملي فإن الوحدة الاقتصادية التي تستخدم التدفقات النقدية في القياس غالباً ما يكون لديها معلومات قليلة أو ليس لديها معلومات عن بعض أو كل الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في تقييم القيمة العادلة للأصول الثابتة، وفي تلك الظروف _ فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تستخدم المعلومات المتاحة دون تكلفة أو جهد غير لازمين في وضع تقديرات التدفقات النقدية، واستخدام الافتراضات الخاصة بالوحدة الاقتصادية حول التدفقات النقدية المستقبلية تكون مطابقة لتقديرات القيمة العادلة _ طالما لا توجد بيانات تشير إلى أن المشاركين في السوق يستخدمون افتراضات مختلفة، فإذا وجدت مثل هذه

(١) طارق عبد العال حماد، المدخل الحديث في المحاسبة: المحاسبة عن القيمة العادلة، الطبعة الأولى، مرجع سابق، ص ١٦-١٧.

(٢) سيد عبد الفتاح حسن، دراسة تحليلية لمشاكل الإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في ضوء معيار FASB رقم (١٢١)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، (١٩٩٨)، ص ٧٥٨.

(٣) سامية تاودروس إبراهيم، مرجع سابق، ص ٢٤٤.

البيانات فعلى الوحدة الاقتصادية إن تعدل من افتراضاتها لإدخال معلومات السوق في الاعتبار.

وقد خلص مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن القيمة العادلة هي الثمن الذي ينتقل به أصل أو التزام من حائز أو ملتزم إلى آخر، وهذا المبلغ يسهل مشاهدته في الأسواق، ومع هذا فإن كثير من العناصر يمكن تقديرها على أساس توقعات الوحدة الاقتصادية وباستخدام أساليب ومعلومات معروفة، وفي ظل غياب البيانات فإن المشاركين في السوق سيكون لهم توقعات مختلفة حول التدفقات النقدية، وتكون النتيجة هي التوصل إلى أفضل تقدير للقيمة العادلة.^(١)

"ويضع بيان المفاهيم رقم (٧) هنا هدفا هو: تقدير القيمة العادلة باستخدام أفضل الأدوات المتاحة في ظل الظروف القائم، ومع هذا يعترف المجلس بأنه مع غياب صفقات ملحوظة من السوق – فإن التقدير يحتاج إلى حكم شخصي هام وستكون النتيجة غير دقيقة".^(٢)

ولابد من الإشارة إلى الدوافع والمبررات التي دعت إلى استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي. وأهم هذه المبررات ما يلي:

١. تمكن من القياس الملائم والواقعي للأصول الثابتة والالتزامات والإفصاح عنها بالقوائم المالية بشكل مقبول ومفهوم لجميع المستفيدين ولجميع الأغراض حيث أصبح الاعتماد على مفهوم التكلفة التاريخية أقل ملائمة ودلالة.
٢. تعمل على تصحيح المناخ العلمي للوحدات الاقتصادية عند نشر المعلومات المحاسبية من الأصول والالتزامات عند إعادة تقييمها وأثر ذلك على ربحية الوحدة الاقتصادية.
٣. تعمل على توفير مناخ أكثر واقعية للأرباح في ظل المخاطر المختلفة.
٤. تعمل على توفير قياس أكثر ملائمة ودلالة للتدفقات النقدية المستقبلية.

(١) طارق عبد العال حماد، المدخل الحديث في المحاسبة: المحاسبة عن القيمة العادلة، مرجع سابق ١٧-١٨.

(٢) المرجع السابق، ص ١٨.

٥. تعمل على تحسين تشغيل أداء الوحدات الاقتصادية وتحسين صور الأداء.
٦. تعمل على توفير قوائم مالية عادلة وحقيقية لأغراض الدمج بين الوحدات الاقتصادية.^(١)

كما تعد القيمة السوقية العادلة أفضل مقياس للتعبير عن القيمة الذاتية للأصل والتي تعبر عن الخدمات والمنافع المتوقعة منه، إلا أنه من الصعب تحقيقها بالاعتماد على جهاز السوق المعتاد بل لابد من توافر خصائص معينة في السوق بما يجعله مثاليا لا احتكار فيه ولا استغلال وبالتالي التأكد من دقة هذه القيمة".^(٢)

خصائص السوق الكفاء المثالي :

١. توافر المعلومات الكافية عن السلع والأصول ووجود الوسائل المحاسبية السريعة لنقل وتوصيل هذه المعلومات، أي توفر عنصر العلانية وسرعة الاتصال.
 ٢. عدم وجود احتكار في السعر.
 ٣. عدم وجود اتفاقيات بين البائعين للبيع بسعر معين، أو بين المشترين للامتناع عن الشراء بسعر معين.
 ٤. كثرة عدد البائعين والمشترين بحيث لا يستطيع أحدهم أن يؤثر في قيمة السلعة.
 ٥. إتباع كافة الوسائل المألوفة اقتصاديا لتحقيق السوق المنتظمة والحررة والنشطة، أي تحقيق الأسواق الكاملة.^(٣)
- وإذا توافرت هذه الخصائص في السوق فإن ذلك يؤدي إلى وجود قيمة تبادلية عالمية للسلعة الواحدة لا تختلف من مكان لآخر إلا بسبب نفقات النقل والحيازة وفقا لطبيعة كل دولة، ويعد هذا الأمر في غاية الصعوبة رغم تمتع القيمة العادلة بالموضوعية في التعبير عن القيمة الحقيقية للأصول.

(١) محمد إبراهيم زيدان، المحاسبة عن القيمة العادلة لأغراض تنظيم عوائد الدمج المصرفي في إطار المعايير المحاسبية: بالتطبيق علي البنوك التجارية في مصر، (الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠٠١)، ص ٩٤-٩٥.

(٢) سامية تاودروس إبراهيم، مرجع سابق، ص ٢٣٦.

(٣) فؤاد محمد الليثي، منظور محاسبي لتحديد القيمة العادلة لتقييم شركات قطاع الأعمال العام المخصصة : دراسة نظرية تطبيقية، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثاني، ١٩٩٣)، ص ٤٨.

وأخيراً يلاحظ انه كثيراً ما يتم استخدام القيمة العادلة fair value وسعر السوق market value _ based والقيمة المستمدة من سعر السوق market value _ to _ market والقيمة السوقية market value كمترادفات للمحاسبة عن القيمة العادلة.^(١)

ولكن يرى بعض الكتاب إن هناك اختلافات كثيرة بين مفهوم القيمة العادلة والقيمة السوقية والقيمة المستمدة من السوق ومن هذه الاختلافات ما يلي:

١. تقضي السياسات المحاسبية المتعارف عليها في تقييم الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية مع تكوين مخصص هبوط أسعار في حالة اختلاف القيمة السوقية لها عن التكلفة التاريخية.

٢. القيمة السوقية قد لا تعبر عن القيمة الحقيقية للأصول الثابتة لتأثرها بالعوامل الشخصية والسلوكية بينما ترتبط القيمة العادلة بالقيمة الحقيقية لهذه الأصول الثابتة.

٣. قد لا تتناسب القيمة السوقية مع المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية لارتباطها بعوامل كثيرة بينما يجب أن تعبر القيمة العادلة عن حقيقة المركز المالي للوحدة الاقتصادية التي تعاني من الانخفاض الحاد في قيمتها.^(٢)

خامساً: نموذج القيمة الاقتصادية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية):

" تتحدد قيمة أي أصل وفقاً للنظرية الاقتصادية بالقيمة الحالية لكل التدفقات النقدية والمستقبلية التي تنتج عن هذا الأصل وغالباً ما تسمى هذه القيمة بالقيمة الاقتصادية للأصل، وهذه القيمة ذاتية جداً أي غير موضوعية، لأنها تتعلق بتفضيل الأشخاص لبند ما عن البنود الأخرى ".^(٣)

(1) Barth.M.E, Fair Value Accounting : Evidence from Investment Securities and the Market Valuation of Banks , The Accounting Review ,vol.69,No1.January1994.p.3

(٢) عاطف محمد العوام، المحاسبة المالية عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية قصيرة الأجل في إطار المعايير المحاسبية وقانون سوق المال المصري، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، ١٩٩٦)، ص ١٠٥٧-١٠٥٩.

(٣) ليلي محمد لطفي مرعي ، قيمة الأصول للمنشأة: النظرية والتطبيق، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ١٩٩٦)، ص ٥٤٩-٥٥٠.

حيث تستند هذه الطريقة على فكرة أساسية هي أن الدخل أداة لقياس القيمة وهو ما نادي به العديد من الاقتصاديين حيث أوضحوا أن قيمة الأصل تعتمد كلياً على المتصلات الصافية المستقبلية الناتجة من استعمال الأصل، ومن ثم يتم النظر إلى نتائج الأصل وليس إلى الأصل نفسه.

ويتطلب نموذج القيمة الاقتصادية تحديد العناصر الأساسية التالية:

١. " تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل.
٢. تحديد توقيت الحصول على هذه التدفقات النقدية.
٣. تحديد عدد السنوات المتوقع أن يستمر فيها الأصل من الإنتاج بصورة اقتصادية.
٤. تحديد معدل خصم ملائم يأخذ في الاعتبار الظروف الاقتصادية السائدة والمخاطر المحيطة بالأصل".^(١)

يتميز نموذج القيمة الاقتصادية بعدة مميزات ومنها ما يلي:

١. يتفق نموذج القيمة الاقتصادية مع المفهوم الاقتصادي للأصل الثابت بأنه مجموعة من الخدمات المستقبلية، وقيمة الأصل هي القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من استخدام هذا الأصل في المستقبل القريب.
٢. تأخذ القيمة الاقتصادية في الاعتبار التغيرات الحاصلة في مستوي الأسعار عند تحديد معدل الخصم الملائم لتحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل.
٣. يعمل نموذج القيمة الاقتصادية على تقييم الأصول غير التشغيلية التي ليس لها مثيل في السوق وذلك من خلاله تحديد القيمة العادلة للأصل.
٤. لا ينطوي هذا النموذج على أية أخطاء قياس أو أخطاء توقيت.^(٢)

(١) سامية تاودورس إبراهيم ، مرجع سابق ، ص ٢٥٤ نقلاً عن :

❖ Lee .T .A. Income & value Measurement: Theory and practice. Van Nostrand Reinlaild , 1987. PP 6-9.

(٢) محمد زيدان إبراهيم، مرجع سابق، ص ١٠٧.

عيوب نموذج القيمة الاقتصادية:

١. يعتمد نموذج القيمة الاقتصادية على التنبؤات المستقبلية، حيث قد يشوب هذه التنبؤات عدم التأكد في معظم الأحيان نتيجة لتأثير العوامل الداخلية والخارجية وخاصةً إذا امتدت هذه التنبؤات لفترات زمنية طويلة.
٢. صعوبة تحديد معدل الخصم المناسب الذي يعكس المخاطر المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الفائدة التي من المتوقع أن تكون سائدة في المستقبل. وقد يكون من المحتم استخدام معدل خصم مختلف للتدفقات الخاصة بكل أصل، وذلك في حالة الاختلاف بين درجات المخاطرة المصاحبة للتدفقات النقدية.
٣. صعوبة تحديد قيمة التدفقات النقدية لكل أصل على حدة وذلك في حالة ما إذا كانت هناك أصولاً لا تنتج إلا وهي متجمعة كوحدة لتوليد النقد، وفي هذه الحالة يجب توزيع التدفقات النقدية بطريقة ما على هذه الأصول حتى يتم احتساب القيمة الاقتصادية لكل منها على انفراد.^(١)

ويستخلص الباحث من العرض السابق:-

أن نموذج القيمة السوقية العادلة هو أفضل النماذج لمعالجة الانخفاض الحاد في قيمة الأصول الثابتة لما يوفره من مرونة في التقدير والقياس وأيضاً لتشابه هذا النموذج في شكله ومضمونه مع صافي القيمة البيعية والقيمة الاستعمالية التي تحدث عنها المعيار الدولي (٣٦).

القسم الثاني: التقرير عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصول الثابتة.

تعتبر الشهرة من ابرز الأصول غير الملموسة وأكثرها تعقيدا وجدلاً، لأنها فريدة في نوعها وعلى خلاف الذمم المدينة أو المخزون أو براءة الاختراع أو الأصول غير الملموسة، كما انه لا يمكن بيعها أو مبادلتها بصورة منفصلة عن الوحدة الاقتصادية.^(١) وتتكون الشهرة من مجموعة من العناصر والعوامل المختلفة التي تساهم في قيمة الوحدة الاقتصادية أو ربحيتها أو إنتاجيتها.

أولاً: تسجيل الشهرة في السجلات والدفاتر المحاسبية:

"وقد جرى العرف على عدم إثبات الشهرة إلا في حالة شرائها، أي عند شراء أصول وحدة اقتصادية قائمة بذاتها بما فيها الشهرة. وتتمثل قيمة الشهرة في هذه الحالة بالفرق بين ثمن الشراء المدفوع في الوحدة الاقتصادية وصافي القيمة العادلة للأصول. وعندما يكون ثمن الشراء أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول تكون الشهرة سالبة والشهرة التي تنشأ عن عدة عوامل داخلية فقد جرى العرف على عدم إثباتها بسبب صعوبة تحديد قيمتها".^(٢) لأنها تتكون داخل الوحدة الاقتصادية خلال سنوات حياتها المستمرة نتيجة لتمتع الوحدة الاقتصادية بمميزات خاصة تفوق الوحدات الاقتصادية الأخرى ذات النشاط الاقتصادي المماثل.^(٣)

(١) فداغ عبد الجبار الفداغ، مرجع سابق، ص ٥٨٧ .

(٢) محمد مطر، المحاسبة المالية: الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل، (عمان: دار حنين، ١٩٩٣)، ص ٤٧٤ .

(٣) مصطفى علي الباز، التنظير والتقييم المحاسبي للشهرة المكتسبة في منشآت الأعمال وفقاً للاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الأول، العدد الثاني، ١٩٩٤)، ص ٩٩ .

وقد أظهر المعيار الدولي (٢٢) المعدل في عام ١٩٩٨ بعنوان " اندماج الأعمال " في فقرته رقم (٤٨) عدة عوامل يجب أخذها في الاعتبار عند تقدير العمر المتبقي للشهرة وهي:

١. طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية التي تم شراؤها وعمرها المتوقع.
٢. استقرار الصناعة التي تعود الشهرة لها وعمرها المتوقع.
٣. المعلومات العامة حول خصائص الشهرة في الأعمال أو الصناعات المشابهة ودورات الحياة النموذجية للأعمال المشابهة.
٤. آثار تقادم المنتج والتغيرات في الطلب والعوامل الاقتصادية الأخرى على الأصل المملوك.
٥. مدة الخدمة المتوقعة للموظفين الرئيسيين أو مجموعات الموظفين وما إذا كان من الممكن إدارة العمل المملوك من قبل فريق إداري آخر.
٦. مستوى إنفاق الصيانة أو التمويل اللازم للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من العمل المملوك وقدرة الوحدة الاقتصادية ونيتها في الوصول إلى هذا المستوى.
٧. الإجراءات المتوقعة من المنافسين أو المنافسين المحتملين . وفترة السيطرة على العمل المملوك والأحكام القانونية أو التنظيمية أو الثقافية التي تؤثر على عمره النافع.^(١)

ثانياً: تتميز الشهرة عن باقي الأصول الأخرى الواردة في الحسابات بالصفات التالية:

١. لا توجد للشهرة قيمة معتمدة أو قابلة للتحقق أو ممكنة التوقع على أساس أي تكلفة ممكنة التحقق.
٢. هناك عوامل فردية غير ملموسة قد تساهم في عدم إمكانية تقييم الشهرة.
٣. قد تتغير قيمة الشهرة بصورة كبيرة وواضحة وفقاً للظروف الداخلية والخارجية وعلى امتداد فترة زمنية قصيرة.

(١) معايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، منشورات المجمع العربي القانوني للمحاسبين القانونيين، (عمان : جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،١٩٩٩)، ص ٩٦٣-٩٦٤.

٤. يحتاج تقييم مبلغ الشهرة إلى الموضوعية في القياس.^(١)
"وبناء على ذلك، فإن أي قيمة مسجلة لحساب الشهرة هي عملية فريدة بالنسبة للشخص المقيم، وكذلك بالنسبة لنقطة زمنية محددة يتم عندها قياس واحتساب الشهرة، وتكون صالحة وفاعلة حتى ذلك الوقت، وكذلك بالنسبة للظروف اللاحقة".^(٢)

ثالثاً: إطفاء الشهرة^(٣):

" يثير موضوع تخصيص رصيد الشهرة المشتراه سنوياً خلافات كبيرة بين المحاسبين"^(٤) توجد ثلاث وجهات نظر مختلفة هي:

١. الاحتفاظ بقيمة الشهرة بالكامل ما لم تظهر مؤشرات تدل على انخفاض قيمتها.
٢. "تحميل الشهرة بالكامل على حقوق الملكية، وهو ما يعني إقفالها في حساب الأرباح المحتجزة فور الانتهاء من عملية الشراء وتسجيلها في الدفاتر. وذلك حتى يمكن تحقيق الاتساق بين الشهرة المشتراه وتلك التي يتم تطويرها داخلياً ولا يتم رسملتها وتعتبر بمثابة مصروفات دورية. ذلك نظراً لصعوبة تحديد الفترة الزمنية المتوقعة الحصول خلالها على المنافع المتوقعة من الشهرة".^(٥)
٣. إطفاء الشهرة أو استهلاكها دورياً بنفس الأسلوب المتبع للأصول الثابتة ولكن الخلاف القائم بين أصحاب هذا الرأي الأخير يبقى قائماً بالنسبة لطول الفترة الزمنية التي سيتم إطفاء الشهرة خلالها أي بمعنى آخر يكون الخلاف بخصوص طول العمر الإنتاجي للشهرة.

-
- (١) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الممارسة المحاسبية المقدمة: الكتاب المقرر للمتقدمين لامتحانات التأهيل للقب محاسب قانوني عربي، الجزء الثاني، أشرف على الترجمة، توفيق إبراهيم أيوب، (الأردن: طلال أبو غزال، بدون تاريخ)، ص ٢/٣٤.
 - (٢) المرجع السابق، ص ٢/٣٤.
 - (٣) ملاحظة: في حالة الأصول غير الملموسة والشهرة يتم استخدام مصطلح "إطفاء" بشكل عام بدلاً من "الاستهلاك" كلا المصطلحين لهما نفس المعنى.
 - (٤) أحمد نور، المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، مرجع سابق، ص ٦٠٦.
 - (٥) محمد سمير الصبان، رجب السيد راشد، المحاسبة المتوسطة: قواعد القياس والاتصال المحاسبي لتحديد الدخل والمركز المالي، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٠)، ص ١٢٨.

فالمبادئ المحاسبية الأمريكية الصادرة عن FASB مثلًا تنص على وجوب إطفاء الشهرة خلال فترة لا تتعدى ٤٠ عامًا وذلك بموجب طريقة القسط الثابت، على أن يتم الإفصاح عن مصروف الإطفاء السنوي وطريقة وتحديد هذا المصروف. أما بالنسبة للمعايير المحاسبية البريطانية وكذلك معايير المحاسبة الدولية فهما لا ينصان على أسلوب محدد أو مدة محددة يجب الالتزام بها في إطفاء الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت ولكن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC حددت أن يتم إطفاء الشهرة بمدة لا تزيد عن ٢٠ سنة من تاريخ الامتلاك".^(٣)

رابعاً: الشهرة التجارية السالبة الناتجة من عملية الشراء أو الاندماج مع وحدة اقتصادية :

"ينطوي مصطلح "الشهرة التجارية السالبة" على تناقض لأن الشهرة التجارية يجب أن تكون موجبة، ألا أنه في الكثير من عمليات الاندماج أو الشراء يوجد عنصر الشراء بأسعار مخفضة وهذا يؤدي إلى نشوء ما أصبح معروفاً الآن باسم الشهرة التجارية السالبة".^(٢)

"ويتمثل هذا في شراء وحدة اقتصادية قائمة بسعر يقل عن القيمة السوقية العادلة لصافي الأصول المنتقلة للمشتري، وقد أوصى مجلس مبادئ المحاسبة في الإصدار رقم (١٦) بعدم إثبات الشهرة السالبة في الدفاتر، وأتباع ما يلي:

١. توزيع قيمة الشهرة السالبة على الأصول الثابتة الأجل – المنتقلة للمشتري ، حيث يتم تخفيض الشهرة من القيمة السوقية لهذه الأصول. ويتم توزيع الشهرة السالبة في هذه الحالة على أساس نسبة القيمة السوقية للأصول طويلة الأجل إلى إجمالي هذه الأصول في الدفاتر بقيمتها السوقية بعد التخفيض.

(١) محمد مطر، المحاسبة المالية: الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل، مرجع سابق، ص ٤٧٨.

(٢) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الرابع، القياس والتقييم المحاسبي، (الدار الجامعية: الإسكندرية، ٢٠٠٤)، ص ٦٧-٦٨.

٢. إذا أدى توزيع الشهرة السالبة على الأصول الثابتة إلى ظهور هذه الأصول بقيمة مساوية للصفر فإن ما يتبقى منها يظهر في الميزانية كمبالغ دائنة مرحلة وتستنفد كإيرادات خلال فترة لا تزيد عن ٤٠ سنة مع الإفصاح في هذه الحالة عن طريقة الاستنفاد والفترة التي يتم خلالها^(١).

خامساً: الاعتراف بخسارة انخفاض الشهرة وقياسها :

" أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية مؤخراً اقتراحاته لمراجعة المعالجات المحاسبية المتعلقة بالشهرة المشتريّة، والأصول المعنوية المشتريّة أيضاً. وتحتوي هذه الاقتراحات على ظاهرتين جديدتين: الأولي: الاعتراف بالأصول المعنوية المشتراه مثل العلامات التجارية وحقوق نشر العناوين.

والثانية: مراجعة الانخفاض الحاصل للأصول المعنوية وللشهرة في نهاية كل سنة. ويرجع الهدف من مبدأ المراجعة هو مقارنة قيمة الأصول المدونة في الميزانية العمومية بحيث لا تفوق المبلغ القابل للاسترداد"^(٢).

" أما في حالة الحصول على أصل مستعمل من عملية اندماج بين الوحدات الاقتصادية فإن الأصل يخضع لاختبار الاسترداد وفقاً لطريقة الشراء. فإن الشهرة التي تظهر من تلك المعاملة تكون مرتبطة بمجموعة الأصول التي تم الحصول عليها. ويكون اختبار الاسترداد مقصوراً على بعض الأصول وليس على الكل. لأن الشهرة ستكون موزعة على جميع الأصول على أساس قاعدة نسبية وذلك وفقاً للقيمة العادلة لهذه الأصول الثابتة، والأصول المعنوية المكتسبة من تاريخ الامتلاك، ما لم يكن هناك إرشادات أو اقتراحات لبعض الطرق الأخرى الأكثر ملائمة. حيث أن الشهرة ستكون مرتبطة بباقي أصول الوحدة الاقتصادية وتخضع أيضاً لخسارة الانخفاض الحاد"^(٣).

(١) محمد سمير الصبان، رجب السيد راشد، مرجع سابق، ص ١٢٩-١٣٠.

- (2) Kennedy, S.H. "accounting issues: The practicalities of goodwill" Accountancy, august,1995, p.79.
- (3) FASB "Statement of Financial Accounting Standards No121."1995Financial Accounting standards Board .p.121/33.

وقد اقترحت FASB استبعاد الشهرة من القيمة المرحلة قبل عمل أي تخفيض في القيمة المرحلة لباقي الأصول الثابتة المنخفضة والأصول المعنوية المنخفضة أيضاً. (١)

" وأما FRED فقد اقترح أن يتم تسجيل التغير في الشهرة في حالة انخفاض القيمة في حساب الأرباح والخسائر ومراجعة الشهرة سنوياً هذا من الناحية النظرية، أما من الناحية العملية فمن المتوقع أن تكون للشهرة حياة اقتصادية محددة بفترة إطفاء معقولة وثابتة . ولكن هناك بعض الظروف تتطلب مراجعة الشهرة بشكل سنوي وقد تكون عملية صعبة وخاصة في الوحدات الاقتصادية الصغيرة وذلك بسبب ارتفاع تكلفة المعلومات الضرورية مقابل الفائدة منها. وفي هذه الظروف يقترح استهلاك الشهرة بطريقة تكون معترف بها وأكثر حذراً ولكن تكون لفترة قصيرة وغير متوقعة." (٢)

" فبعد الاعتراف بحدوث انخفاض حاد في قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت فقد وصف المعيار الدولي (٣٦) ما يشار إليه باسم اختبارات Bottom-Up (من أسفل لأعلى) و Top-Down (من أعلى لأسفل) لكي يتم تطبيقها في مثل هذه الظروف. ويقارن ما يسمى باختبار Bottom-Up (من أسفل لأعلى) المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد بالمبلغ المرحل الكلي لتلك الأصول. وإذا تم توزيع كل الشهرة التجارية للأصول التشغيلية ووحدات توليد النقد، سوف يكون اختبار Bottom-Up (من أسفل لأعلى) هذا كافياً لتحقيق هدف اختبار انخفاض القيمة.

وفي بعض الأحوال، قد لا يكون ممكناً توزيع كل الشهرة التجارية للأصول أو مجموعة الأصول التي يمكن ربط التدفقات النقدية إلى الداخل وإلى الخارج بها. وفي مثل هذه الظروف تنص القاعدة على تطبيق ما يسمى باختبار Top-Down (من أعلى لأسفل) وهنا يكون ضرورياً التعرف على أصغر وحدة توليد للنقد داخل الوحدة الاقتصادية والتي يمكن توزيع الشهرة التجارية عليها على أساس معقول وثابت." (٣)

(1) FASB "Statement of Financial Accounting Standards No121." Op.cit, .p.121/33.

(2) Brown, J .O." Accounting for goodwill and intangible assets ", Accountancy – International edition , July , 1996 ,p .75.

(٣) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الرابع، القياس والتقييم المحاسبي، مرجع سابق، ص ٦٥.

"وبعد الانتهاء من هذه الخطوة يتم تقييم المبلغ القابل للاسترداد الخاص بالوحدة عن طريق مقارنة المبلغ القابل للاسترداد بمبلغ الترحيل المقابل. فإذا تم رصد تدهور في عملية التقييم هذه . فسوف يتم استهلاك أو خفض الشهرة التجارية على النحو المبين في الفقرات التالية:

أن الهدف من اختبار Top-Down (من أعلى لأسفل) هو ضمان أن كل الشهرة التجارية المذكورة في الميزانية العمومية يتم اختبارها للتأكد من وجود انخفاض حاد أم لا وأن عدم القدرة على توزيع الشهرة على الأصول التشغيلية لن يكون حائلاً دون إنجاز اختبار الانخفاض. وعند مستوى ما من التجميع سوف يكون من الممكن مقارنة المبالغ الممكن استردادها بالقيم المرحلة وال فشل في إتباع مثل هذا الإجراء سوف يخلق مخاطرة الاحتفاظ بالأصل بتلك الشهرة التجارية في الميزانية حتى ولو لم يعد لها قيمة بالنسبة للوحدة الاقتصادية مما يشكل خروجاً عن السياسات المحاسبية المتعارف عليها بوجه عام، وعن المعيار IAS36 بوجه خاص. ومن خلال تطبيق اختبار Bottom-Up (من أسفل لأعلى) أولاً تم اختبار Top-Down (من أعلى لأسفل) بعد ذلك - إذا لم يتم التعرف على الانخفاض الحاد في المرحلة الأولى - يصبح أي انخفاض يتم رصده إثناء الاختبار اللاحق يجب ربطه بالشهرة التجارية.

وبعد إجراء اختبارات التحليل سواء كان _ اختبار Bottom-Up (من أسفل لأعلى) أو اختبار Top-Down (من أعلى لأسفل) _ سيكون من المطلوب إجراء تسويه. ووفقاً للمعيار الدولي IAS36 يتم أولاً استيعاب خسائر الانخفاض الحاد بواسطة الشهرة التجارية وما يزيد من خسارة الانخفاض الحاد يتم تحميلها على أصول أخرى".^(١)

(١) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الرابع، القياس والتقييم المحاسبي، مرجع سابق، ص ٦٦.

سادساً: استردادات خسارة انخفاض في قيمة الشهرة التي سبق الاعتراف بها:
لا يسمح مجلس معايير المحاسبة الدولية باسترداد خسارة الانخفاض في قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل إلا إذا :

١. نجمت خسارة الانخفاض عن حدث خارجي محدد ذو طبيعة غير عادية لا يتوقع تكراره.

٢. وقوع إحداث خارجية لاحقة تبرز أثر ذلك الحدث.

ورغم ذلك واجهت هذه الاستردادات فريقان من المعلقين:

الفريق الأول: أيد المنع الفوري لاسترداد خسائر انخفاض قيمة الشهرة .

الفريق الثاني فقد شعروا بأن هذه الاستردادات مقيدة جداً ولا تعكس الحقيقة الاقتصادية.

وقد رفض مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS بنص صريح استرداد خسائر الانخفاض المتعلقة بالشهرة، على الرغم من احتواء المعيار IAS36 صراحةً على إمكانية وقوع أحداث خارجية خارجة عن إرادة صاحب الوحدة الاقتصادية ومعد التقارير فمثلاً: فرض لوائح وقوانين جديدة تحد بشدة من عمليات الوحدة الاقتصادية أو تقليص في ربحية الوحدة الاقتصادية. فإذا فرضت هذه اللوائح أولاً ثم تم إلغاء العمل بها لاحقاً، يكون من المتوقع أن الانخفاض الحاد الذي نتج عنه تسوية هبوط في الشهرة التجارية أو إلغائها لاحقاً.^(١)

ويرى الباحث أن معالجة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في حالة الانخفاض الحاد هي نفس معالجة الأصل الثابت المنخفض قيمته ولكن الاختلاف بين الأصول الثابت والشهرة هو عند استرداد الخسائر التي سبق الاعتراف بها حيث أن المعيار الدولي ٣٦ وضع شرطين لا بد من تحقق احدهما للقيام بعملية الاسترداد الخاص بالشهرة .

(١) طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الرابع، القياس والتقييم المحاسبي، مرجع سابق، ص ٦٧.

الفصل الثاني

الإفصاح و الشفافية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة في

ضوء المعايير الدولية.

يتناول هذا الفصل موضوعين رئيسيين هما:

الأول: الشفافية المالية:

- مفهوم الشفافية وأهميتها.
- شروط الشفافية.
- الشفافية في القوائم المالية.
- الخصائص النوعية للشفافية والإفصاح.
- معوقات الشفافية.
- الشفافية والمساءلة.
- مفهوم الخزر في الفقه الإسلامي وأنواعه.

الثاني: الإفصاح المحاسبي:

- مفهوم الإفصاح المحاسبي.
- أهمية الإفصاح المحاسبي
- شروط الإفصاح المحاسبي.
- مستويات الإفصاح المحاسبي.
- العلاقة بين الإفصاح و الشفافية في القوائم المالية.
- المعلومات التي يجب إن تشملها التقارير المالية وفقاً لمتطلبات الإفصاح المناسب (الملائم و الكافي).
- الإجراءات التي يتبناها المدققين عند مراجعة القوائم المالية لوحدات اقتصادية تعاني من انخفاض حاد في قيمة أصولها الثابتة.
- متطلبات الإفصاح و الشفافية و التقرير عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت.

الفصل الثاني

الإفصاح و الشفافية عن الانخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة

في ضوء المعايير الدولية

لقد شهد العالم بأكمله تغيرات سياسية واقتصادية واجتماعية نتج عنها ظهور مصطلحات ومفاهيم جديدة أصبحت تستخدم باستمرار وعلى لسان الكبار والصغار من جميع فئات المجتمع.

" حيث ظهرت كلمة كثيرا ما نقرأها في الكتب التي تعني بالعلوم الإنسانية والمجتمعية عموماً، وكثيراً ما سمعناها على لسان الساسة الكبار وخاصة في مراحل التحولات في المجتمعات التي يعملون بها، وكثيراً ما قرأت وسمعت في أقوال وكتابات المفكرين ومحاضراتهم التي يلقونها جهراً، وبنفس الوقت كثيراً ما سمعناها تتردد على لسان أشخاص ابعدها ما يكون لهم علاقة بها من باقي فئات المجتمع"^(١). وهذه الكلمة هي الشفافية.

وفي هذا الفصل سوف يتم تناول التفرقة بين كل من الإفصاح والشفافية ومدى أهميتهما في موضوع الانخفاض الحاد في قيمة الأصول الثابتة.

الموضوع الأول: الشفافية المالية:

أولاً: مفهوم الشفافية وأهميتها:

تعددت التعريفات ما بين اقتصادية ومالية وسياسية واجتماعية ولكل واحدة منها دلائلها الخاصة.

❖ الشفافية من الناحية الاقتصادية:

يقصد بها " توفير المناخ الذي يتيح للكافة المعلومات أو البيانات أو أساليب اتخاذ القرارات المتعلقة بالإفراد أو الوحدات الاقتصادية ذوي الصفة العامة."^(٢)

(١) عاطف مسوح، نخب الشفافية. تاريخ الإطلاع ٢٩ يونيو ٢٠٠٥، متاح في :

<http://WWW.nesasy.com/corners/atefmassoun/htm>

(٢) هاني توفيق، الشفافية والمساءلة : رفاهية أم ضرورة ، مجلة وجهات نظر، (الإسكندرية: مركز الأهرام الإقليمي للصحافة بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد ١٢ ، سبتمبر ٢٠٠٤)، ص٦.

❖ الشفافية من الناحية المالية:

تعتبر الشفافية مفهوماً مناقضاً لعادات عديدة سيئة تمارس داخل الوحدات الاقتصادية فالشفافية نقيض للروتين القائل في المعاملات الاقتصادية على مستوى العقود والتحويلات المالية والنقل وتحرير الاعتمادات والكفالات ومراقبة التصنيع و التحجر في دفاتر الشروط التجارية والفنية.^(١)

كما يقصد بها "خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة لكل المشاركين في السوق".^(٢)

إن الشفافية والإفصاح المحاسبي هما أساس قيام السوق الاقتصادي السليم ورغم ذلك ما زال بعض أصحاب رؤوس الأموال لم يتعودوا على الإفصاح الحقيقي عن طبيعة النشاط الاقتصادي، فالإفصاح هو أساس قيام السوق المالي وأساس نجاحه واستمرار نشاطه، والإفصاح يوفر جواً من الثقة بين المتعاملين من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة البيانات الحالية لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين الحاليين والمحتملين ببيانات ومعلومات كافية وملائمة عن الوحدات الاقتصادية القائمة والحديثة لأنه من حق المستثمرين والدائنين أن يتوقعوا أن المعلومات والقوائم المالية التي بين أيديهم صحيحة وتعكس بصورة شفافة كافة المعلومات الحالية والاقتصادية المفيدة والتي تؤثر في قرارهم الاستثماري.

ويطالب العالم الوحدات الاقتصادية بالشفافية وذلك بأن تقوم بفتح الملفات والحسابات والأوراق المصنفة سرية أو غير ذلك للجمهور العام فيكون هناك نوع واحد من الشفافية التي تعني انفتاحاً عاماً على الجمهور وبعيداً عن الشفافية المضغوطة أو الاختيارية والتي لا تؤدي الغرض المطلوب وعلى العكس تكون معرقلاً للشفافية التامة المطلوبة.^(٣)

(١) بكور عاروب، الشفافية شعار سياسي أم مطلب وطني ؟..، تاريخ الإطلاع ٣/ديسمبر/٢٠٠٥ من متاح في:

<http://www.rezgar.com/debat/show.art.asp?aid>

(٢) طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات: المفاهيم - المبادئ - التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف،

(الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٥) ص ٧٣١.

(٣) بكور عاروب، الشفافية شعار سياسي أم مطلب وطني ؟..، مرجع سابق، متاح في:

<http://www.rezgar.com/debat/show.art.asp?aid>

والشفافية ليست حكراً على الوحدات الاقتصادية فقط بل تشمل مؤسسات صنع القرار الاقتصادي على مستوى الدولة وترتفع هنا حرارة الطلب لتصبح أكثر من ضرورة ماسة ولاسيما عندما يتعلق الأمر بلقمة عيش المواطن فالعالم العربي يعاني اليوم من حالة ضياع في تحديد الجهات المسؤولة عن بعض الأزمات المحلية.^(١)

تحرص الدول العربية حالياً على الشفافية الاقتصادية والمالية في القطاع العام والخاص بهدف المساعد في اتخاذ قرارات مستنيرة من قبل المستثمرين ليس فقط بل تسعى إلى أبعاد المفسدين من السوق . وتكمن مشكلة الشفافية داخل بعض الوحدات الاقتصادية كما يلي:

١. عدم التحديد المسبق للبيانات والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها.
٢. غياب آلية أو جهاز مركزي لتعزيز الشفافية يلاحق المخالفين.
٣. غياب المعلومات عن الأنشطة ذات العلاقة التي يمارسها المسؤولون.
٤. غياب المساءلة في حالات تعارض المصالح.
٥. غياب المساءلة عند تدني الأداء.

ويؤدي تعزيز الشفافية في البلاد النامية والعربية حتماً إلى تطوير مناخ الاستثمار المحلي وترتقي بمستوى الأداء والحد من فرص الفساد. فالقرار الاستثماري يغدو مطمئناً ومستقراً مع تدفق المعلومات عن وضع الأنشطة الاقتصادية في البلاد تحت ضوء المتابعة والتفتيش، يضاف إلى ذلك أن تمتع أي اقتصاد بدرجة عالية من الشفافية والإفصاح المنضبط يرفع من درجة المصداقية مما يساهم في تحديد مخاطر الاستثمار على وجه أكثر دقة وهذا بدوره يساهم في خفض تكلفة الاستثمار.

ويجب إلزام الوحدات الاقتصادية والمؤسسات الوطنية بإتباع المعايير المحاسبية الدولية والالتزام بقوانين الشفافية عند إعدادها لقوائمها المالية وبياناتها العامة وكذلك تطبيق معايير الشفافية والمحاسبة مع الإشارة إلى افتقار كليات الاقتصاد و المؤسسات التربوية المختصة إلى منهج الشفافية، فالشفافية أضحت اليوم مطلباً عالمياً قبل أن تكون مطلباً محلياً بعد أن أصبح العالم كله قرية صغيرة.^(٢)

(١) بكور عاروب، الشفافية شعار سياسي أم مطلب وطني ؟..، مرجع سابق، متاح في:

<http://www.rezgar.com/debat/show.art.asp?aid>

(٢) المرجع السابق، متاح في:

<http://www.rezgar.com/debat/show.art.asp?aid>

❖ مفهوم الشفافية من وجهة نظر السياسيين:

" مصطلح الشفافية مصطلح جديد أدخلته أمريكا وأوروبا إلى مفردات اللغة السياسية اليومية في السنوات السابقة لأحداث ١١/سبتمبر/٢٠٠١. في إطار خطة تجريد الاتحاد السوفيتي والصين وبقية الدول الشيوعية لقدرتها على إخفاء عيوب ونواقص في مجتمعاتها خصوصا السياسة التي كانت قائمة على النزعة الشمولية، ونجحت اللعبة الأمريكية في أكبر مراهنتها: وهي إيقاع رئيس الاتحاد السوفيتي في فخ الشفافية_ ميخائيل غورباتشوف _ حيث عرف السياسيون الشفافية بأنها الانفتاح والتخلي عن الغموض والسرية واللف والدوران والكذب والغش والتضليل وجعل كل شيء قابلا للتحقق والرؤية السليمة ومن ثم إبعاد أجهزة الدولة والإعلاميون عن قرارات الأفراد، إضافة لتحويل الحكومات إلى إناء زجاجي يفضح كل ما يحويه ويعريه حتى العظم".^(١)

كما أن الشفافية مطلوبة في العمل السياسي وخاصة في أساليب تعيين وترشيح الكوادر داخل الأحزاب، ونشر أهداف واستراتيجيات كل حزب ومناقشة هذه الاستراتيجيات بصورة موضوعية، ومنطقية بالإضافة إلى كل ما سبق مساءلة واستجواب كل مسئول داخل الحكومة من قبل مجالس الشعب والدولة.

ثانياً: شروط الشفافية:

هناك عدة شروط يجب توافرها في أي معلومة أو إجراء يتصف بالشفافية ومن هذه الشروط ما يلي:

١. إن تكون الشفافية في الوقت المناسب، حيث أن الشفافية المتأخرة تكون عادة لا قيمة لها ويعلن عنها أحيانا فقط لاستيفاء الشكل، ونستشهد على ذلك بميزانيات الوحدات الاقتصادية التي تنشر بعد شهور أو سنوات من صدورها.
٢. أن تتاح الشفافية لكافة الجهات في ذات الوقت فهل هناك فائدة من نشر إعلانات التوظيف التي تصدر بعد تعيين الأقارب والمعارف.
٣. أن تكون القوائم المالية شارحة نفسها بنفسها فما قيمة الشفافية الغامضة أو غير شفافة، فقد تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بنشر قوائمها المالية بالصحف لاستيفاء

(١) صلاح مختار، التجديد العربي . نواقض الشفافية ، تاريخ الإطلاع ٢٩/يونيو /٢٠٠٥ . متاح في :

الشكل القانوني بدون أي من المرفقات أو بدون تقرير مراقب الحسابات أو كشف حسابات البنوك _ على انه يجب ملاحظة إلا تخذ الشفافية بالمبادئ العامة للحفاظ على بعض المعلومات ذات الصلة بسرية العمل.

٤. أن يعقب الشفافية مساءلة، فالشفافية في حد ذاتها ليست غاية، بل وسيلة لإظهار الأخطاء والاقتصاص من مرتكبيها، وذلك بالطبع في إطار الوسائل القانونية المنظمة لذلك.^(١)

ويستنتج الباحث تعريف الشفافية محاسيباً بما يلي:

الشفافية تعني رؤية الأشياء بوضوح تام دون أي غش أو تلاعب أو تمويه أو تغيير في الحقائق، والحصول على المعلومات بغاية السهولة وخاصة في عصرنا الحالي عصر تدفق المعلومات بلا حدود أو قيود . كما انه يجب على الإدارة الإفصاح الكامل عن كافة الإجراءات الإدارية الداخلية وكيفية إعداد القوائم المالية والتقارير المالية من حيث التكلفة الحقيقية، ونوع التكنولوجيا المستخدمة في العمل. وأخيراً يجب التنويه إلى أن كلمة الشفافية تعني الصدق والموضوعية وعدم المبالغة في العمل.

ونظراً لاهتمام العالم اليوم بموضوع الشفافية فقد تم تأسيس "منظمة الشفافية الدولية" عام ١٩٩٣ على يد بيترايغن أحد الكوادر السابقين في البنك الدولي وأصبحت تضم هذه المنظمة الدولية فروعاً كثيرة في أكثر من سبعين بلداً. والنشاط الرئيسي لهذه المنظمة هو إصدار تقرير سنوي لمؤشر إدراك الفساد في العالم. وأول تقرير أصدرته هذه المنظمة كان عام ١٩٩٥.

ويصنف هذا التقرير الدول حسب درجة الفساد التي يسود الشعور بانتشارها في الإدارات وفي أوساط رجال السياسة وقد اتخذت المنظمة قاعدة تمتنع بموجبها عن تسمية الوحدات الاقتصادية المتعددة الجنسية لتحصر انتقاداتها في الدول فقط، وهنا تكمن نقطة ضعفها الرئيسية لأن بعض الوحدات الاقتصادية المتعددة الجنسية لا تملك ارتباطات وطنية لذا تلغيها المنظمة سلفاً من حقل رقابتها.

(١) هاني توفيق ، مرجع سابق ، ص ٦.

كما أن هذه المنظمة أصبحت تعدل من إحكامها السلبية وأصبحت تعطي شرعية نسبية.^(١)

ثالثاً: الشفافية في القوائم المالية:

"يتمثل الهدف من إعداد القوائم المالية في توفير معلومات عن المركز المالي (قائمة المركز المالي) والأداء (قائمة الدخل) والتغيرات في المركز المالي (قائمة التدفقات النقدية) للوحدة الاقتصادية، يتم تأمين وضمان وجود الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل وعن طريق العرض العادل للمعلومات المفيدة الضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية إلى مدى واسع من المستخدمين. في ضوء الإفصاح العام يجب أن يكون من السهل تفسير القوائم المالية، وفي حين أن مزيد من المعلومات يكون أفضل حالاً من أن تكون قليلة، إلا أنه من وجهة أخرى فإن تقديم تلك المعلومات يعتبر مكلفاً، لذلك فإن صافي عوائد تقديم مزيد من الشفافية يجب أن يتم تقييمه بحرص.

تعتبر المعايير المحاسبية المقبولة دولياً تبنى مقياساً ضرورياً لتسهيل الشفافية والتفسير الملائم للقوائم المالية، وقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC بتطوير إطار عام لإعداد وعرض القوائم المالية وقد تم نشره في عام ١٩٨٩، ويتضمن ذلك الإطار ما يلي:-

١. تحديد المفاهيم المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية إلى المستخدمين الخارجيين.
 ٢. أرشاد واضعي المعايير عند تطوير المعايير المحاسبية.
 ٣. مساعدة المعدين والمراجعين والمستخدمين في تفسير المعايير المحاسبية الدولية (IAS) والتعامل مع القضايا التي لم يتم تغطيتها بعد عن طريق تلك المعايير.
- وطبقاً للمعايير الدولية يتم إعداد القوائم المالية عادة بافتراض أن الوحدة الاقتصادية سوف تستمر في مزاوله أعمالها (فرض الاستمرارية)^(٢) وتسجيل العمليات المالية علي أساس الاستحقاق والاعتراف بها عندما تحدث، والتقرير عنها في القوائم المالية عن الفترة التي ترتبط بها.

(١) يمكن الرجوع إلي :

موقع منظمة الشفافية العالمية ، تاريخ الإطلاع ٢٨/يونيو/٢٠٠٥ . متاح في .

<http://www.mondiploar.com/novo/articles/shafa.htm>

(٢) أمين السيد لطفي ، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسية ، (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٤)،

رابعاً: الخصائص النوعية للإفصاح و الشفافية:

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات المقدمة في القوائم المالية ذات فائدة ومنفعة لمستخدميها، فإذا كانت المعلومات الشاملة المفيدة غائبة فإن المدير قد لا يكون على دراية وعلم بالموقف المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية كما أن الطرفين الرئيسيين الآخرين قد يتم تضليلهم وذلك قد يمنع نظم السوق من العمل بفاعلية، ويترتب على تطبيق الخصائص النوعية وإتباع المعايير المحاسبية الملائمة توفير قوائم مالية تعطي العرض الصادق والعاقل"، وتتمثل تلك الخصائص النوعية بما يلي: (١)

١. الملائمة:

تتصف المعلومات بالملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم العمليات والأحداث عن الفترة الماضية والفترة الحالية والفترات المستقبلية، أو عندما تؤكد أو تصحح وتقيم عمليات سابقة. (٢)

٢. إمكانية المقارنة :

يقصد بها مدى إمكانية المقارنة بين المعلومات والبيانات الموجودة في القوائم المالية لوحدات اقتصادية متماثلة في النشاط الاقتصادي، بشرط أن تتبع هذه الوحدات نفس السياسات والمبادئ المحاسبية عند إعداد قوائمها المالية، بالإضافة إلى إمكانية مقارنة القوائم المالية الحالية مع قوائم مالية سابقة لنفس الوحدة الاقتصادية. (٣)

٣. المصدقية :

يقصد بها مدى إمكانية استخدام المعلومات والبيانات المحاسبية الموجودة في الدفاتر المالية بدرجة عالية من الموثوقية لوصف الحالة الاقتصادية للوحدة الاقتصادية.

(١) أمين السيد لطفي ، مرجع سابق ، ص ٢٨٣.

(٢) يحيى محمد أبو طالب، المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة لإعداد وعرض القوائم المالية الختامية ذات الاستخدام العام (القاهرة : بدون ناشر ، 2004)، ص 54 .

(3) Kieson ,D.E.& Weygandt ,J.J " intermediate Accounting " 3td,ed .(New York : John Wiley& sons ,1989) p.41.

ولأن هذه القوائم المالية هي مخرجات النشاط الاقتصادي لأي وحدة اقتصادية لذا يجب أن تحتوي هذه القوائم على كل المعلومات الضرورية وان تكون هذه المعلومات والبيانات مسجلة بدرجة عالية من الموثوقية .

و للمصداقية عدة مظاهر وأشكال منها :

الثبات، والتمثيل الصادق، والحياد، والحيطة والحذر.(١)

٤. القابلية للفهم :

" وتعني إدراك مستخدمي المعلومات لأهمية محتواها مما يجعلهم يستخدمونها كمدخلات للقرار .

وتضمن عملية إنتاج معلومات مفيدة عدد من النقاط القرارية التي يمكن أن تحدد مقدار المعلومات المقدمة على النحو التالي:

١. التوقيت المناسب.

فالتأخير في إعداد القوائم المالية قد يحسن من المصداقية عند تكلفة الملائمة.

٢. العائد في مقابلة التكلفة.

يجب أن تزيد العوائد المشتقة من المعلومات بطبيعة الحال عن تكلفة تقديمها.

٣. الموازنة بين الخصائص النوعية.

لوفاء بأهداف القوائم المالية وجعلها كافية لبيئة محددة يجب على مقدمي

المعلومات أن يحققوا التوازن الملائم بين الخصائص النوعية ". (٢)

(1) Kieson ,D.E.& Weygandt, J.J " intermediate Accounting " 3td,ed Op.cit,p.41.

(٢) أحمد محمد كامل سالم، دور الإفصاح المحاسبي في خدمة قرارات الاستثمار في الأوراق المالية في مصر في ظل سياسة التحرر الاقتصادي ، رسالة دكتوراه ، (كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية : ٢٠٠٢) ص ٣ .

خامساً: معوقات الشفافية:

هناك العديد من العوامل التي تعوق سريان مبدأ الشفافية وهي تنتشر بصفة خاصة في الدول النامية ويمكن تصنيف هذه المعلومات تحت واحدة أو أكثر من العوامل التالية:

١. الفساد:

يظهر مفهوم الفساد بشكل أو بآخر في الحياة السياسية والاقتصادية والاجتماعية حيث يرتبط في أذهان العديد من الناس بالشر وربما يكون أصدق تعريف للفساد هو التعريف الذي ورد في موسوعة العلوم الاجتماعية:

" وهو أن الفساد استغلال للنفوذ العام في تحقيق أرباح ومنافع خاصة ".^(١)

ويأخذ الفساد أشكال عديدة ومتنوعة منها الغش والكذب والرشوة والخداع واستغلال المناصب وانعدام الأخلاق ... الخ .

و أهم ما يهم الباحث من أنواع الفساد هو الفساد المالي الذي أصبح شعاراً لأغلبية الدول النامية. وقد توصل علماء الاقتصاد المسلمين لوضع تعريف للفساد المالي: هو جعل الجانب المادي الهدف الوحيد للنشاط الاقتصادي الذي يمارسه الإنسان المعاصر دون مراعاة للقيود الشرعية التي تنظم أحكام المال، أو الالتفات للجوانب الأخرى التي يكتمل بها البناء الاقتصادي كالقيم والمبادئ الأخلاقية والروحية.^(٢)

ويتمثل الفساد المالي في تركيز الوحدة الاقتصادية أثناء ممارسة نشاطها الاقتصادي عملاً وإنتاجاً وتوزيعاً على جانب واحد من جوانب الحياة الإنسانية وإهمال الجوانب الأخرى، كعدم الالتزام الكامل بالأحكام الشرعية المنظمة لتحصيل المال وكيفية إنفاقه وتنميته وإنفاقه، وكذلك عدم أداء الحقوق الواجبة في المال وإساءة التصرف في التعامل بما يضر بمصالح النظام الاقتصادي السليم من جوهره الذي يقوم عليه، ويفرغ مساره التطبيقي من وسائله المشروعة التي تكفل له الوجود الحقيقي، والأداء المنشود.^(٣)

(١) جاسم محمد الذهبي ، الندوة العاشرة من سلسلة الندوات التي يقيمها مكتب الاستثمار . تاريخ الاطلاع

٢٠/يونيو/٢٠٠٥ متاح في :

http://www.berec_iraq.com/reform%5ccorruption.htm

(٢) رشاد حسين خليل، قضايا فقهية معاصرة، الجزء الثاني، (القاهرة: قسم الفقه المقارن بكلية الشريعة والقانون بجامعة الأزهر، ٢٠٠٣)، ص ٣١٩.

(٣) المرجع السابق ، ص ٣١٩.

ويرجع السبب الرئيسي لظهور الفساد المالي هو انعدام الشفافية والمساءلة لأن غياب الشفافية مما يؤدي إلى ظهور بعض السلبيات مثل:

١. المركزية في اتخاذ القرارات، والانفراد في توزيع الصلاحيات.
٢. عدم المتابعة والرقابة بشكل دائم ومستمر على تنفيذ القرارات داخل الوحدة الاقتصادية بصفة عامة وانعدام الرقابة والمتابعة على أعضاء مجلس الإدارة وغيرهم من المدراء بصفة خاصة قد يؤدي ذلك ظهور بعض حالات السرقة والاختلاس أحيانا مما يؤدي ذلك إلى انهيار الوحدة الاقتصادية.
٣. تنوع وتعدد المدراء داخل الوحدة الاقتصادية والأجهزة الحكومية داخل الدولة مما يساعد على انقطاع الاتصالات بين الأجهزة مما يسهل الطريق إلى الاختلاس والسرقة.
٤. خضوع جميع القرارات والقوانين داخل الدولة لتأثيرات أصحاب النفوذ والقوى، وصياغتها بما يتلاءم مع ميولاتهم الشخصية ومصالحهم الخاصة.

و يتضح من العرض السابق العلاقة العكسية بين كل من الشفافية والفساد فكلما زادت الشفافية في المجتمع كلما ارتفعت إمكانية محاربة ومواجهة الفساد والحد منه والسيطرة عليه وعلى آثاره المدمرة وقلت نسبة الفساد، لأن الفساد يستمد قوته من الغموض وعدم الوضوح.

٢. الجهل :

يعتبر جهل أفراد الشعب سواء كانوا منتجين أو مستهلكين للسلع والخدمات أحد معوقات الشفافية، فمثلاً بالنسبة للقائمين على الإنتاج والخدمات على المستوى العام والخاص في المجتمعات ذات الحكم الشمولي فهم لا يهتم بتحقيق الشفافية ولا يؤمنون بأهميتها، كذلك الأمر بالنسبة للمجتمعات النامية التي يهتم فيها الفرد بمشكلات تدبير احتياجات حياته المعيشية اليومية ولا يستطيع التطلع إلى التعرف على أمور مجتمعه الاقتصادية والمالية والسياسية بمستوى ملائم من الشفافية.

٣. ضعف أو غياب الإطار اللازم لحماية المواطن من غياب الشفافية أو على الأقل ضعف الآليات اللازمة لتطبيق القانون مما يزيد من تفاقم المشكلة وصعوبة التعامل معها، بل ويرسخ إلى حد كبير السببين السابقين لدرجة لا ندري معها أيضا أيهما السبب وأيهما النتيجة ولعل من المفيد الإشارة هنا إلى أن القوانين المحلية على سبيل المثال لا تحرم جنائيا استغلال المعلومات الداخلية أو غيرها من الممارسات السلبية السائدة والمتعلقة بغياب الشفافية أو سوء استخدام هذا الغياب.

٤. معوقات سياسية واجتماعية أخرى تؤدي إلى غياب الدور الفعال لمؤسسات المجتمع المدني التي ترمي إلى حماية ومتابعة حقوق الأفراد بداخله واحتوائها وعدم المساءلة تماما". (١)

سادساً: الشفافية و المساءلة:

الشفافية والمساءلة مفهومان مترابطان يعزز كل منهما الآخر، ففي غياب الشفافية لا يمكن وجود مساءلة وما لم يكن هناك مساءلة فلن تكون هناك للشفافية أية قيمة ويسهم وجود الشفافية والمساءلة معاً في تحقيق إدارة فعالة ذات كفاءة منصفة على صعيد المؤسسات العامة والخاصة.

والشفافية ظاهرة تشير إلى تقاسم المعلومات والتصرف بطريقة مكشوفة. فهي تُتيح لمن لهم مصلحة في شأن ما أن يجمعوا معلومات حول هذا الشأن وقد يكون لها دور حاسم في الكشف عن المساوئ وفي حماية مصالحهم.

" وتقوم الشفافية على التدفق الحر للمعلومات، وسهولة مراقبة هذه البيانات والمعلومات نتيجة لتطور تقنية التكنولوجيا والوسائل القادرة على تخطي الحدود الجغرافية والدولية . والمراقبة الفنية التي وفرتها شبكات الاتصالات والمنتشبكة من هواتف وانترنت والتي تساعد في الحصول على المعلومات بسرعة عالية". (٢)

(١) هاني توفيق ، مرجع سابق ، ص 7 .

(٢) أبو القاسم المشاوي ، مجتمع المعلومات / بين الشفافية والمراقبة (مجلة الحوار المتمدن : العدد رقم ١١٤٢

— ٢٠/٠٣/٢٠٠٥ ، تاريخ الإطلاع ١٢/٠٧/٢٠٠٥ ، متاح في :

والشفافية تعني في ظل هذه التقنية الحصول على كل ما يتعلق بالوحدات الاقتصادية مشروحا بالتفصيل على موقعها على الانترنت وان تكون كل المعلومات المقدمة كاملة دون أي إخفاء لأي شيء يتعلق بالواقع .

" أما المساءلة فيقصد بها الحاجة إلى أن يبرر المشاركون في السوق بما في ذلك السلطات المعنية، أفعالهم وسياساتهم وان يتحملوا المسؤولية عن القرارات و النتائج على حد سواء ".^(١)

" ويعرف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي المساءلة بأنها طلب تقديم التوضيحات اللازمة من المسؤولين لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتصريف واجباتهم والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم وتحملهم المسؤولية عن الفشل وعدم الكفاءة والخداع. إذا فالشفافية ليست هدفا في حد ذاتها وإنما هي وسيلة من الوسائل التي تساعد في عملية المحاسبة والمساءلة، كما أن المساءلة و المحاسبة لا يمكن أن تتم بصورة مناسبة وبفاعلية دون ممارسة الشفافية، وعلى هذا الأساس تعتبر الشفافية والمساءلة من أهم الركائز والمبادئ التي يقوم عليها النظام الديمقراطي، وهما مفهومان مرتبطان ببعضهما البعض ارتباطا وثيقا وخاصة في مجال عملية وضع واتخاذ القرارات والبيع ".^(٢)

وقد نهت الشريعة الإسلامية عن البيوع التي تنطوي على عدم المعرفة بالمبيع أو الجهالة به أو إذا كانت مشتملة على الغش والخداع، وقد انتشرت اليوم هذه الأنواع من البيوع والعقود التي أثرت سلباً على النشاط الاقتصادي وهو ما يسمى في الشريعة الإسلامية باسم الغرر.

سابعاً: مفهوم الغرر في الفقه الإسلامي:

يُعرف الغرر بأنه الخداع وعدم الوضوح في العقود، ويطلق الغرر على بيع الأشياء التي لا يمكن تسليمها وتجهل عاقبتها وعلى وصف السلع بغير صفتها الحقيقية أو

(١) طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات : المفاهيم _ المبادئ _ التجارب ، تطبيقات الحوكمة في المصارف، مرجع سابق ، ص ٧٣١ .

(٢) برنامج إدارة الحكم في الدول العربية ، الشفافية والمساءلة، تاريخ الاطلاع ٢٥/٧/٢٠٠٥ متاح في:
<http://www.pogar.org/arabic/themes/transparency/asp>.

ذكر سعر غير سعرها الحقيقي في السوق على أساس انه السعر السائد للتخريف بالمشتري.^(١)

والمراد ببيع الغرر: "هو البيع الذي يكتنفه الخطر أو الشك في وجود المبيع، أو الجهل بالعاقبة لاحتمال عدم القدرة على تسليم المبيع. وقد أبطلت الشريعة الإسلامية هذا النوع من البيع، لما يؤدي إليه من التنازع والشقاق بين المتعاقدين أو غبن أحدهما للآخر، فهو من أكل أموال الناس بالباطل. وقد جاء النهي عن بيع الغرر بما رواه أبو هريرة رضي الله عنه أن النبي صلى الله عليه وسلم: ((نهى عن بيع الغرر))^(٢). قال علي بن أبي طالب: ((نهى رسول الله صلى الله عليه وسلم عن بيع المضطر وبيع الغرر وبيع الثمرة حتى تدرك)) رواه أبو داود.^(٣)

ويدخل في بيع الغرر المنهي عنه إجماعاً أنواعاً كثيرة من البيوع شاع التعامل بها في الوقت الحاضر^(٤). نردها كما يلي:

أ- تحريم بيعتين في بيعة:

" يروى أبو هريرة عن الرسول صلى الله عليه وسلم أنه قال: ((من باع بيعتين في بيعة فله أوكسهما أو الربا)) وفي معرض آخر ذكر أبو داود عن الرسول أنه: ((نهى عن بيعتين في بيعة)) رواه النسائي والترمذي وفي معرض ثالث قال سماك عن عبد الرحمن... ((نهى النبي صلى الله عليه وسلم عن صفتين في صفة، قال سماك هو الرجل يبيع البيع فيقول هو بنساء بكذا وهو بنقد بكذا وكذا)) رواه أحمد. وقد فسر الشافعي الحديث بتأويلان: أحدهما: أن يقول بعثك بألفين نسيئة (بالأجل) وبألف نقداً فأيهما شئت أخذت به وهذا بيع فاسد لأنه إيهام وتعليق.

(١) كوثر عبد الفتاح الأبجي، دراسات الجدوى: في ظل المفاهيم التقليدية والفكر الإسلامي، ط٤ (القاهرة: ناس للطباعة، ٢٠٠٤)، ص ١٦٦.

(٢) رشاد حسين خليل، قضايا فقهية معاصرة، مرجع سابق، ص ٣١٩.

(٣) كوثر عبد الفتاح الأبجي، مرجع سابق، ص ١٦٦.

(٤) رشاد حسين خليل، مرجع سابق، ص ٣١٩.

والثاني: أن يقول بعثك عبدي على أن تبيعني فرسك.
والإبهام هنا هو الغرر المفسد للبيع لعدم وضوح الثمن، ويرى البعض أنه إذا تم تحديد الثمن في مجلس العقد كان العقد صحيحاً".^(١)

ب- تحريم بيع ما ليس عندك:

" وقد جاء في النهي عنه ما رواه اعبد الله ابن عمر عن النبي صلى الله عليه وسلم أنه قال: ((من ابتاع طعاما فلا يبيعه حتى يقبضه)) وما جاء عن حكم بن حزام أنه قال: قلت للرسول صلى الله عليه وسلم: يا رسول الله يأتيني الرجل فيسألني عن البيع لما ليس عندي فأبيعه منه، ثم أبتاع من السوق، فقال صلى الله عليه وسلم ((لا تبع ما ليس عندك)) أي لا تبيع ما ليس حاضرا عندك وتحت يدك، لأن البائع لا يعلم صفة المبيع، فكيف بالمشتري، فمن الأولى ألا يشتري شيئاً لا يعرف عنه شيئاً وليس للبائع عليه سلطان".^(٢)

ج- تحريم بيع الملامسة والمناذرة:

" عن أبا سعيد الخدري قال نهانا الرسول صلى الله عليه وسلم ((عن بيعتين ولبستين نهى عن الملامسة والمناذرة في البيع))، واللامسة لمس الرجل ثوب الآخر بيده بالليل والنهار ولا يقلبه إلا بذلك، والمناذرة أن ينبذ الرجل إلى الرجل بثوبه وينبذ الآخر إليه بثوبه ويكون ذلك بيعها من غير نظير ولا تراضي.

ويوضح بيع الملامسة في تأويل الشافعي ثلاثة أوجه أولها هو أن يأتي بثوب مطوي أو في ظلمة فيلمسه المستلم فيقول صاحبه بعثك وهو بكذا بشرط أن يقوم لمسك مقام نظرك ولا خيار لك إذا رأيت، والثاني أن يجعل نفس الملمس بيعا فيقول إذا لمسته فهو مبيع لك، والثالث أن يبيعه شيئاً على أنه متى لمسه انقطع خيار المجلس وغيره".^(٣)
" وفي المناذرة ثلاثة أوجه أيضاً، أحدهما أن يجعل نفس النبذ بيعاً، والثاني أن يقول بعثك فإذا نبذته إليك انقطع الخيار ولزم البيع، والثالث المراد نبذ بيع الحصة وكل هذه البيوع باطلة لما فيها من الغرر".^(٤)

(١) كوثر عبد الفتاح الأبجي، مرجع سابق، ص ١٦٦-١٦٧.

(٢) رشاد حسين خليل، مرجع سابق، ص ٣١٩-٢٢٠.

(٣) كوثر عبد الفتاح الأبجي، مرجع سابق، ص ١٦٧-١٦٨.

(٤) المرجع السابق، ص ١٦٨.

د - تحريم بيع الحصاة:

عن أبي هريرة قال نهى رسول الله صلى الله عليه وسلم عن بيع الحصاة وبيع الغرر.

ويوضح شرح النووي أن هذا البيع فيه ثلاث تأويلات أولها أن يقول بعثك من هذه الأثواب ما وقعت عليه الحصاة التي أرميها أو بعثك من هذه الأرض من هنا إلى ما انتهت إليه هذه الحصاة، والثاني أن يقول بعثك على أنك بالخيار إلى أن أرمي بهذه الحصاة، والثالث أن يجعل نفس الرمي بالحصاة بيعاً فيقول إذا رميت هذا الثوب بالحصاة فهو بيع منك بكذا.^(١)

ه - تحريم بيع الثمار في الحقول والحدائق قبل أن يبدو صلاحها:

كما يدخل في بيع الغرر، بيع الثمار في الحقول والحدائق، قبل أن يبدو صلاحها، وبعد التعاقد قد يحدث أن يصيبها آفة سماوية، فتهلك الثمار، ويختصم البائع والمشتري، فيقول البائع: قد بعث وتم البيع، ويقول المشتري إنما بعث لي ثمراً ولم أجده، ولذلك نهى النبي صلى الله عليه وسلم عن بيع الثمار حتى يبدو صلاحها إلا أن يشترط القطع في الحال، ونهى عن بيع السنبل حتى يبيض ويأمن العاهة، وقال: ((إذا منع الله الثمرة، بم يستحيل أحكم مال أخيه))^(٢).

و ليس كل الغرر ممنوعاً، فإن بعض ما يباع لا يخلو من غرر، كالذي يشتري داراً لا يستطيع أن يطلع على أساسها وداخل جدرانها، فذلك الغرر يسير تدعو إليه الضرورة لأنه غير مقصود فلا يفسد العقد.^(٣)

وبعد الانتهاء من عرض مفهوم الشفافية والغرر نلاحظ ما يلي:

أن الشريعة الإسلامية كانت سباقة في النهي عن أي بيع يشوبه نوع من الغش أو الخداع أو الكذب حيث أطلقت عليه اسم (بيع الغرر)، كما أبطلت هذا البيع. فالعالم اليوم ينادي بالشفافية وهو المفهوم العكسي لبيع الغرر أي البعد عن كل ما فيه من الغش والكذب والخداع والتزوير.

(١) كوثر عبد الفتاح الأبي، مرجع سابق، ص ١٦٨.

(٢) رشاد حسين خليل، مرجع سابق، ص ٢٢٠.

(٣) المرجع السابق، ص ٢٢٠-٢٢١.

الموضوع الثاني: الإفصاح المحاسبي:

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي:-

" الإفصاح في اللغة "الكشف عن الشيء وبيانه" إما في أدبيات المحاسبة فقد تعددت التعارف الخاصة بالإفصاح المحاسبي – فعلى سبيل المثال".^(١)

" يرى مجلس المبادئ المحاسبية (١٩٧٠) (A.P.B.) أن الإفصاح يعني أن تتضمن التقارير المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوق بها عن مصادر الأموال واستخداماتها بما يفيد في الحكم عليها من وجهة نظر المستثمرين عن حساب معدل العائد على الأسهم، وتهم الدولة لغرض الضرائب، والدائنين لبيان مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على سداد التزامات، بالإضافة إلى معلومات تفيد الإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء، وأي معلومات أخرى ملائمة للمستثمرين عند اتخاذ قراراتهم الرشيدة ".^(٢)

" ويمكن القول أن المقصود بالعرض والإفصاح في الفكر المحاسبي هو الإعلان عن جميع السياسات المحاسبية التي استندت إليها الوحدة الاقتصادية في إعداد التقارير والقوائم المالية، كذلك الإعلان عن جميع المعلومات والبيانات المحاسبية وغير المحاسبية المكملة لتلك السياسات، وذلك بصورة شاملة وعادةً ما تتلاءم مع احتياجات مستخدمي تلك القوائم المالية والتقارير".^(٣)

" كما أكد مجلس معايير المحاسبة المالية (١٩٧٨) (F.A.S.B) على انه يجب أن تمد التقارير المالية كلا من المستثمرين الحاليين والمرتبين والدائنين وغيرهم بالمعلومات عن التدفق النقدي والعائد المتوقع الحصول عليه نتيجة استثمارهم أو الفوائد على أموالهم التي اقرضوها ، كما يجب أن توضح ما يتعلق بحقوق الملكية وحقوق الغير،

(١) عوض سلامة فايز الرحيلي ، دور نظام السوق المالية الجديد في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية : دراسة تحليلية (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، سبتمبر ٢٠٠٤) ، ص ٣٠١ .

(٢) المرجع السابق ، ص ٣٠٢ .

(٣) محمد حسين احمد حسن ، اثر الإفصاح عن السياسة المحاسبية للمخزون السلعي علي أسعار الأسهم : دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية التجارية والتمويل، (كلية التجارة، جامعة طنطا: العدد الثاني، ١٩٩٧)، ص ٥.

وأى التزامات أخرى بالإضافة إلى أثر العمليات و الأحداث الاقتصادية على هذه الحقوق، أيضا يجب أن توضح طريقة الحصول على الموارد وكيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة ، وأي معلومات تفيد في تقييم الأداء بالأرباح في المستقبل^(١).

ثانياً: أهمية الإفصاح المحاسبي :

يهدف الإفصاح إلى توفير معلومات مالية على درجة عالية من الدقة لأصحاب المصالح ومساعدتهم في اتخاذ القرارات.

ويظهر مستوى الإفصاح عند عرض القوائم المالية وما توفره هذه القوائم وملحقاتها من بيانات ومعلومات مفيدة ذات موضوعية ومصداقية، وتبرز بشكل واضح نشاط واستمرارية الوحدة الاقتصادية . وفيما يلي عرض لبعض العوامل المتعلقة بشكل واضح بأهمية الإفصاح في الوحدات الاقتصادية:

١. تساعد معلومات القوائم المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الإدارة في إدارة الوحدة الاقتصادية التي تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين.
٢. تساعد معلومات القوائم المالية وتقاريرها على إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للوحدة الاقتصادية.
٣. الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط والبرامج للوصول إلى الأهداف المنشودة للوحدة الاقتصادية.
٤. تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب وخلافه.
٥. إمداد المستخدمين للتقارير بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق الدخل.
٦. خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لهم قدرة محدودة أو سلطة ضيقة في الحصول على المعلومات، والذين يعتمدون على القوائم المالية أساساً كمصدر أساسي للمعلومات حول الأنشطة الاقتصادية للوحدات الاقتصادية.^(٢)

(١) عوض سلامة فايز الرحيلي، مرجع سابق، ص ٣٠٢ .

(٢) الشحات محمد عطوه الزنقراني، مدى تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لوحدات قطاع الأعمال العام، (المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٢)، ص ٦٣٨.

ثالثاً: شروط الإفصاح المحاسبي :

هناك عدة شروط لا بد من توافرها ووجودها في القوائم المالية، وذلك حسب وجهة نظر الباحث:

١. أن تكون القوائم المالية المنشورة واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها ويجب أن يكون الإفصاح في هذه القوائم واضحاً وبدون أي غموض مع مراعاة عامل الزمن بحيث تكون هذه القوائم وملحقاتها جاهزة في الوقت المناسب بدون تأخير حتى لا تفقد هذه القوائم فائدتها.

٢. يجب أن يكون الإفصاح عن المعلومات المالية موجهاً لكافة الجهات والتخصصات دون تمييز فئة عن أخرى.

٣. يجب مراجعة عنصر التكلفة والفائدة بحيث تفوق الفائدة المتوقعة من وراء عملية الإفصاح التكلفة بكثير. وغالباً ما يتم تقسيم التكلفة إلى تكلفة مباشرة وتكلفة غير مباشرة. وتتمثل التكلفة المباشرة للإفصاح في العناصر التالية: (١)

- تكلفة تجميع وتشغيل البيانات.
- تكلفة الطباعة.
- تكلفة المراجعة.
- تكاليف النشر.

أما بالنسبة للتكاليف غير المباشرة فهي تتمثل في التأثير السلبي الذي يمكن أن تسببه المعلومات المفصحة عنها على مصالح الوحدة الاقتصادية. (٢)

٤. يهدف الإفصاح إلى تقليل الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية ومعدّي القوائم المالية حيث أن الإفصاح الكامل يساعد على اتخاذ وترشيد القرارات.

٥. يجب أن يضيف الإفصاح تغيير على قرار مستخدمي المعلومات وذلك لمساعدته للوصول إلى القرار الأمثل.

(١) رجب السيد راشد، دراسة تحليلية لإطار العلاقة بين البيئة والإفصاح المحاسبي مع دراسة اختباريه لمستوي كفاية متطلبات الإفصاح في جمهورية مصر العربية، رسالة دكتوراه، (كلية التجارة: جامعة الإسكندرية، ١٩٩٩)، ص ٣٣ .

(٢) حسين أحمد علي عبد العال، معايير الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية أداة لترشيد القرارات المالية، رسالة ماجستير، (كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٤)، ص ٢١-٢٢ .

رابعاً: مستويات الإفصاح المحاسبي:

" يعتمد مقدار المعلومات التي ينبغي الإفصاح عنها ليس فقط على خبرة القارئ ولكن يعتمد أيضا على مستوى الإفصاح المطلوب، وهناك ثلاث مستويات للإفصاح هي:

١. مستوى الإفصاح الشامل (الكامل):

ويشير هذا المستوى إلى العرض الكامل لجميع البيانات والمعلومات المتعلقة بالحالة المالية للوحدة الاقتصادية والأنشطة التي أثرت عليها.

٢. مستوى الإفصاح العادل (الواضح):

ويتطلب هذا المستوى عرض كافة البيانات التي تساهم في إيضاح الحالة المالية للوحدة الاقتصادية وبيان الأنشطة المالية التي أثرت عليها بدون تحيز لطائفة دون أخرى.

٣. مستوى الإفصاح الملائم (المناسب):

ويتطلب هذا المستوى الإفصاح عن الحد الأدنى من المعلومات بما يجعل القوائم المالية مفهومة وغير مضللة^(١).

خامساً: المعلومات التي يجب إن تشملها التقارير المالية وفقاً لمتطلبات

الإفصاح المناسب (الملائم و الكافي):

ويمكن تقسيمها إلى أربعة أقسام:

١. معلومات أساسية.

وهي المعلومات التي تتعلق بالحالة المالية ونتائج الأنشطة المختلفة لمفردات

المركز المالي وقائمة الدخل.

(١) رجب السيد راشد، مرجع سابق، ص ٣٣.

٢. معلومات مكملة.

وهي معلومات تهدف إلى إضفاء الثقة على التقارير المالية أو زيادة قابليتها للفهم والتفسير مثل تقرير مراقب الحسابات أو معدلات ونسب التحليل المالي والبيانات المقارنة والملاحظات الإضافية.

٣. معلومات مستخدمة.

وهي معلومات تنشأ الحاجة إليها نتيجة تأثير بعض الاتجاهات الحديثة في المحاسبة مثل الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية والمعلومات عن اثر التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد وغيرها من المعلومات التقليدية والتي تفرضها التطورات الحديثة في المحاسبة والتي تهدف إلى زيادة فائدة المحاسبة كنشاط اجتماعي يمارس داخل أي مجتمع.^(١)

٤. معلومات عن البيئة الاقتصادية والاجتماعية.

وهي معلومات تتمثل في معدلات النمو الاقتصادي ومعدلات التضخم أو الانكماش وطبيعة الصناعة التي تمارس فيها الوحدة الاقتصادية نشاطها ، وحجمها بالنسبة للاقتصاد القومي ونصيب الوحدة الاقتصادية فيها وعرض المعلومات الملائمة عن طبيعة البيئة الاقتصادية والاجتماعية لإعطاء دلالة أقوى للمعلومات التي تشملها التقارير المالية.^(٢)

" ومن المتفق عليه أن المعلومات الواردة بالقوائم المالية الأساسية لا يمكن إدراك دلالتها الحقيقية بدون توفير معلومات عن الظروف البيئية والاقتصادية والاجتماعية التي تمارسها الوحدة الاقتصادية خلال نشاطها الاقتصادي، كما أن زيادة قابلية هذه المعلومات للفهم والتفسير يرتبط بتوفير بعض النسب والمعدلات التي توضح اتجاهات السيولة ومؤشرات الربحية، كذلك تضاف بعض المعلومات المستحدثة التي توضح أثر بعض

(١) حسين أحمد عبد العال، معايير الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية: أداة لترشيد القرارات المالية،

مرجع سابق، ص ٣٠.

(٢) المرجع سابق، ص ٣١.

الاتجاهات الحديثة في المحاسبة مثل المعلومات المرتبطة بالمسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية والمعلومات المتعلقة بأثر التغيير في القوة الشرائية لوحدة النقد.^(١)

وبعد الانتهاء من توضيح مفهوم كل من الإفصاح والشفافية بشكل منفصل سيتم إيجاد العلاقة بينهما:

سادساً: العلاقة بين الإفصاح و الشفافية في القوائم المالية.

يهدف إعداد القوائم المالية إلى توفير معلومات كافية عن النشاط الاقتصادي للوحدة الاقتصادية بحيث تساعد على اتخاذ القرارات الملائمة من جانب أصحاب المصالح والتي تربطهم علاقة بنشاط الوحدة الاقتصادية. وتأخذ القوائم المالية أشكال عدة منها قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي.

" ويتم تأمين وضمان وجود الشفافية في القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل عن طريق توفير العرض العادل للمعلومات المفيدة والضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية إلى مدي واسع من المستخدمين."^(٢)

ولقد كان لتبني معايير المحاسبة المتعارف عليها دولياً (IAS) إجراءً ضرورياً لتسهيل الشفافية والتفسير المناسب للقوائم المالية وفي عام ١٩٨٩ تم إدراج " إطار لإعداد وعرض القوائم المالية " كمعيار ضمن معايير المحاسبة الدولية من أجل تحقيق ما يلي:

- ❖ شرح المفاهيم التي يقوم عليها إعداد وعرض القوائم المالية على المستخدمين.
- ❖ توجيه المسؤولية عند وضع معايير المحاسبة.
- ❖ مساعدة المعدين والمدققين والمستخدمين على تفسير معايير المحاسبة الدولية والتعامل مع القضايا التي لا تشملها المعايير.

(١) حسين أحمد عبد العال، معايير الإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية: أداة لترشيد القرارات المالية، مرجع السابق، ص ٣١.

(٢) أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص ٢٨٢.

ووفقاً للمعايير الدولية، يتم في العادة إعداد القوائم المالية انطلاقاً من افتراض مؤداه أن كيان الوحدة الاقتصادية سيتواصل ويستمر وان الأحداث ستسجل على أساس مبدأ الاستحقاق.^(١)

ويرى البعض أن كمية المعلومات والطريقة التي يتم الإفصاح بها لا تعتبر العامل الوحيد المستخدم في تحديد مستوى الإفصاح و الشفافية المطلوبة بل لابد من تحديد حجم المعلومات والبيانات المطلوبة للأشخاص لمساعدتهم على اتخاذ القرارات حيث انه من غير المستحب إظهار وعرض معلومات أكثر من المطلوب حيث أظهرت بعض الدراسات بعض الاعتراضات في النقاط التالية:

١. أن الإفصاح عن معلومات زائدة سوف يساعد المنافسين على العمل ضد الوحدة الاقتصادية المفصح عنها. ولكن أمكن الرد على هذا الاعتراض بأن المنافسين عادة ما يحصلون على ما يريدون من المعلومات من مصادر أخرى متعددة.
٢. يساعد الإفصاح الكامل عن المعلومات بالقوائم المالية الختامية على تدعيم موقف النقابات والاتحادات عند إجراء المفاوضات بشأن تعديل أجور العمال، وذلك لحصولهم على معلومات كاملة وإضافية عن نتائج الأعمال والمركز المالي للوحدة الاقتصادية.
٣. تؤدي الإفصاح والشفافية الكامل عن المعلومات إلى تضليل ذوي الاهتمام من المستثمرين بدلاً من مساعدتهم في اتخاذ القرارات الملائمة، ويرجع ذلك إلى عدم إلمام غالبية المستثمرين بالسياسات المحاسبية والإجراءات المتعلقة بها القواعد التي تستند إليها، ولقد أمكن الرد على هذا الاعتراض أيضاً لأن العديد من المحللين الماليين ومسؤولي الاستثمار لديهم التأهيل العلمي المناسب في مجال المحاسبة والفروع المرتبطة بها، وان باقي المستثمرين سيكون لديهم الفرصة للتعلم من خلال دراسة القوائم المالية وما تحتويه من معلومات.
٤. يؤدي توفير مصادر أخرى للمعلومات المالية إلى الحصول على نفس القدر من المعلومات بتكلفة أقل عما إذا تم الإفصاح عنها من خلال القوائم المالية الختامية.^(٢)

(١) طارق عبد العال حماد ، حوكمة الشركات : المفاهيم – المبادئ – التجارب – تطبيقات الحوكمة في المصارف، مرجع سابق، ص ٧٣٤ .

(٢) محمد سمير عبد السلام الصبان ، العلاقة بين مفهوم مستوي الإفصاح ودرجة التقدم الاقتصادي والاجتماعي وتأثيرها علي دور المراجع الخارجي ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، العدد الأول ، يناير ١٩٩٣) ، ص ٩٧٤-٩٧٥.

سابعاً: متطلبات الإفصاح والشفافية عن الانخفاض الحاد في قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت:

يعتبر الإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والتقارير عنه من المتطلبات الخاصة بقياس تلك القيمة وهو يعتبر من أهم مقومات الإفصاح الكامل لرفع جودة المحتويات المطلوبة للقوائم المالية المنشورة.^(١)

مثل هذا الانخفاض يحتاج إلى درجة عالية من الشفافية وذلك لخطورة هذا النوع من الانخفاض ، حيث ترتبط بالأصول الثابتة التي تمثل نسبة عالية في رأس مال أي وحدة اقتصادية وخاصة الصناعية والخدمية منها وأي انخفاض حاد في هذه الأصول سوف يؤثر مباشرة على رأس مال الوحدة الاقتصادية ومن ثم سوف يؤثر ذلك على قرار أي شخص له مصلحة من استخدام هذه القوائم المالية.

ويرى مجلس معايير المحاسبة المالية أن تفصح البيانات المالية عن كل أصل تأثر بالانخفاض كما يلي:

١. مبلغ خسارة الانخفاض المعترف به في قائمة الدخل خلال الفترة التي حصل بها الانخفاض وإظهار هذا المبلغ مباشرة في ملحقات الإفصاح عن بنود قائمة الدخل.
٢. مبلغ استردادات خسائر الانخفاض المعترف بها في بيان الدخل وإظهارها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة التي تم بها الاسترداد مع الإفصاح عنها ضمن ملحقات بنود حقوق الملكية.
٣. إذا تم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة أصل مفرد أو وحدة توليد النقد أو استردادات الخسارة خلال الفترة وكانت نقدية بالنسبة للوحدة الاقتصادية التي تقدم التقارير المالية فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح في هذه التقارير عما يلي:

- أ. الأحداث والظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسارة الانخفاض واستردادها.
- ب. مبلغ خسارة الانخفاض المعترف بها أو الخسارة المستردة.
- ج. بالنسبة للأصل المفرد.

❖ طبيعة الأصل.

(١) سيد عبد الفتاح صالح حسن، مرجع سابق، ص ٧٥٣.

❖ القطاع الذي يصدر عنه التقارير الذي ينتمي إليه الأصل بناء على الشكل الرئيسي للوحدة الاقتصادية.

د. بالنسبة لوحدة توليد النقد:

❖ وصف لوحدة توليد النقد (مثل ما إذا كانت خط إنتاج أو مصنع أو عملية تجارية أو ناحية جغرافية أو القطاع الذي يصدر عنه هذه التقارير).

❖ مبلغ الخسارة المعترف بها أو المستردة حسب فئة الأصول وحسب القطاع الذي تصدر عنه هذه التقارير بناء على الشكل الرئيسي للوحدة الاقتصادية.

❖ إذا تغير جميع الأصول لتحديد وحدة توليد النقد منذ التقرير السابق للمبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد (إن وجد) فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية وصف الطريقة الحالية والسابقة لتجميع الأصول وأسباب تغير طريقة تحديد وحدة توليد النقد؛

هـ. ما إذا كان المبلغ القابل للاسترداد للأصل (وحدة توليد النقد) هو صافي سعر بيعه أو قيمته الاستعمالية.

و. إذا كان المبلغ القابل للاسترداد هو صافي سعر البيع فإنه يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد صافي سعر البيع (مثل ما إذا كان سعر البيع قد حدد بالرجوع إلى سوق نشطة أو بطريقة أخرى).

ز. إذا كان المبلغ المرحل هو القيمة الاستعمالية فإنه يجب الإفصاح عن سعر (أسعار) الخصم المستخدمة في التقدير الحالي والتقدير السابق (إن وجد) للقيمة المستعملة.

ط. إذا كانت خسائر الانخفاض المعترف بها (المستردة) خلال الفترة المالية معروضة كمجموعه داخل القوائم المالية للوحدة الاقتصادية الذي يعد التقارير ككل فئة فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن وصف موجز لما يلي:

❖ الفئات الرئيسية للأصول التي تأثرت بخسائر الانخفاض (استرداد خسائر الانخفاض) التي لم يتم الإفصاح عنها.

❖ الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت للاعتراف (استرداد) خسائر الانخفاض هذه التي تم الإفصاح عن معلومات متعلقة بها. (١)

٤. يشجع هذا المعيار الوحدات الاقتصادية على الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للاسترداد الأصول (وحدات توليد النقد) خلال الفترة. (١)

كما يجب على الوحدات الاقتصادية أن تفصح عن كل ما يتعلق بالأصول من حيث:

١. أساس القياس المستخدم وهو إما المعالجة القياسية أو البديل المسموح به.
٢. طريقة الإهلاك المستخدمة.
٣. معدلات الإهلاك المستخدمة.
٤. المبلغ الدفترى الإجمالي ومجمع الإهلاك في نهاية وبداية كل فترة.
٥. مطابقة المبلغ الدفترى في بداية ونهاية المدة، موضحا الإضافات وحالات التصرف وعمليات الاكتساب بواسطة اندماج الوحدات الاقتصادية، والزيادة أو النقص الناتج من إعادة التقييم. (٢)

كما يجب إن تفصح القوائم المالية أيضا عن الحقائق التالية:

١. أية قيود على الممتلكات وأية أصول مرهونة كضمان لدين.
٢. السياسة المحاسبية المتبعة بشأن تكاليف الإعادة إلى الوضع الأصلي الخاص ببنود الملكية والمصنع والمعدات.
٣. المصروفات المدفوعة نظير ملكية المصنع أو المعدات. بما في ذلك إي إضافات تضاف إلى الأصل. (٣)

(١) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٢، مرجع سابق، ص ٤٣/٤٤-٤٤.

(٢) طارق عبد العال حماد، محمد عبد العزيز خليفة، طارق أحمد عرفة، شرح معايير المحاسبة المصرية وتعديلاتها الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ مع بعض المعايير المحاسبية الدولية المكمل، مرجع سابق، ص ٣٥٩.

(٣) المرجع السابق، ص ٣٥٩.

إضافة لما سبق: يجب أن تفصح القوائم المالية عن الحقائق التالية:

١. "ما إذا كان قد تم عند تقدير المبلغ القابل للاسترجاع _ خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدره من القيم الحالية.
٢. أية قيود على الممتلكات وأي أصول مرهونة كضمان لسداد دين.
٣. مبلغ الالتزامات المتعلقة فيما يتصل بعمليات اكتساب الملكية والمصنع والمعدات".^(٣)

" ويقترح (FASB) NO121. أن يتم تسجيل الانخفاض الحاصل في قيمة الأصول المستخدمة والمتوقع استمرار استخدامها لفترات قادمة ضمن مكونات قائمة الدخل تحت اسم خاص (منظمة لاربحية - not-for profit organization) وذلك قبل خصم ضريبة الدخل، بالإضافة إلى ذلك يجب الإفصاح عن الأصول المنخفضة والظروف التي أدت إلى هذا الانخفاض ومقدار الخسارة المعترف بها ، وكيفية تحديد مقدار القيمة العادلة. كل ذلك يكون ضمن الإيضاحات اللاحقة لقائمة الدخل ".^(٢)

الإفصاح عن الشهرة في القوائم المالية:

- يتم الإفصاح عن السياسات المتبعة في معالجة الشهرة وعن بعض الأمور على شكل ملاحظات ملحقة بالحسابات على أن يتم مراعاة ما يلي:
١. يجب أن يتم عرض الشهرة الناتجة عن عمليات الشراء أو الاستئجار التي تمت خلال العام بصورة منفصلة لكل واحدة من عمليات الحيازة المادية.
 ٢. أما عندما يتم إطفاء الشهرة على طول مدة العمر الاقتصادي للأصل صاحب العلاقة، فعندها يجب أن تظهر الشهرة في الميزانية العمومية كبند مستقل ضمن الأصول غير الملموسة وحتى يتم استنفاد هذه الشهرة بصورة نهائية.

(١) طارق عبد العال حماد، محمد عبد العزيز خليفة، طارق أحمد عرفة، شرح معايير المحاسبة المصرية وتعديلاتها الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ مع بعض المعايير المحاسبية الدولية المكملة، مرجع سابق، ص ٣٥٩.

(2) FASB ", Statement of Financial Accounting Standards No 121" Op.cit,p121/33

٣. الإفصاح عن حركة حساب الشهرة والتي تظهر بها التكلفة، ومبالغ الإطفاء المتراكمة، وصافي القيمة الدفترية للشهرة في بداية السنة ونهايتها.
٤. يجب إدراج مبالغ الشهرة المطفأة خلال السنة في حساب الأرباح والخسائر.
٥. يجب الإفصاح عن الفترة وسبب اختيارها لبدء عملية إطفاء الشهرة المرتبطة بعمليات الحيازة الرئيسية.^(١)

ثامناً: الإجراءات التي يتبعها المدققين عند مراجعة القوائم المالية لوحدات اقتصادية تعاني من انخفاض حاد في قيمة أصولها الثابتة :

عندما تصدر مجالس المعايير المحاسبية المحلية والدولية معياراً جديداً، فليس المطلوب أن تتعامل الوحدات الاقتصادية مع متطلبات المعيار فقط . بل يجب أيضاً على المدققين التقرير عن كيفية القيام بمراجعة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية وكيفية إلزام الإدارة بتطبيق متطلبات المعيار.

وفيما يلي بيان بالإجراءات المتبعة عند مراجعة القوائم المالية لوحد اقتصادي تعاني من انخفاض حاد في قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبط بالأصول الثابتة.

١. مناقشة الإدارة عن السياسات والإجراءات التي طبقتها على أصولها لمعرفة حجم الانخفاض.

٢. مراجعة الأحداث والظروف التي تطلبت من الإدارة إعادة تقييم الأصول المنخفضة، وفي حالة عدم وجود أحداث أو ظروف تدل على حدوث انخفاض فليس من الضروري القيام بأجراء اختبارات الاسترداد على الأصول المدونة في الميزانية العمومية أو القيام بتحليل تقديرات السيولة النقدية المستقبلية.

٣. وفي حالة وجود الأحداث التي تشير إلى أن القيمة المرحلة أقل من القيمة الاستردادية، فعندها يتم مراجعة اختبار الانخفاض الذي قامت به الإدارة ويتضمن ما يلي:

- ❖ مراجعة توقعات الإدارة للسيولة النقدية المتوقعة .
- ❖ مراجعة الفرضيات الرئيسية التي استخدمتها الإدارة في تحليلها لمؤشرات الانخفاض التي تدعم بشكل واضح وكافي أسباب الانخفاض الحاصل.^(٢)

(١) منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الممارسة المحاسبية المتقدمة: الكتاب المقرر للمتقدمين

لامتحانات التأهيل للقب محاسب قانوني عربي، مرجع سابق، ص ١٢/٣٤.

(2) Nurnberg .H & Nelson W , "Auditing considerations of FASB121" OP.ict,P.73.

- ❖ مراجعة التطورات المستقبلية التي تؤيد مبررات الإدارة في اختيار سياستها.
- ❖ مراجعة السيولة النقدية المتوقعة ومقارنتها مع حياة الأصل الباقية في نفس الفترة الزمنية.
- ❖ الإقرار بأن توقعات السيولة النقدية تمثل الحد الأدنى لتوقعات السيولة النقدية المتوقعة من الأصل.
- ❖ مراجعة الشهرة المرتبطة بالأصول المنخفضة وإخضاعها لاختبار الاسترداد مع الأصل المنخفض قيمته.
- ❖ مراجعة الأحداث اللاحقة قبل انتهاء عملية المراجعة.
- ٤. إذا تجاوزت القيمة المرحلة للأصل السيولة النقدية المستقبلية المتوقعة من تحليل الإدارة فعندها يتم مراجعة الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل. فإذا تجاوزت القيمة المرحلة السيولة النقدية المستقبلية فلا داعي لإجراء اختبارات الاسترداد.
- ٥. فحص دقيق للوحدات التي تتخلص من أصولها في حالة الانخفاض.
- ٦. مراجعة كل عمليات الإدارة للكشف على البيانات المالية المطلوبة وذلك وفقاً ما تتطلب المعايير الدولية.
- ٧. الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة تقر بمسئوليتها عن الفرضيات التي استعملتها بالتنبؤ السيولة النقدية المستقبلية وان القيمة الاستردادية المحسوبة تمثل أفضل تقديراً للإدارة لاختبار الاسترداد. (١)

نتائج الباب الثاني

التقرير والإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت

في ضوء المعايير الدولية

توصل الباحث من دراسة الباب الثاني إلى النتائج التالية:

١. عند المحاسبة عن الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل الثابت الدفترية يجب القيام

بخطوتين:-

الخطوة الأولى: تحديد الأحداث والظروف التي تشير إلى وجود انخفاض حاد في قيمة الأصل أو مجموعة الأصول.

الخطوة الثانية: اختبار مدى قدرة الوحدة الاقتصادية على استرداد القيمة الدفترية للأصل باستخدام معيار الاعتراف بخسائر الانخفاض الحاد.

٢. فرض المعيار الدولي (٣٦) "انخفاض قيمة الأصول" على الوحدات الاقتصادية

تقدير القيمة القابلة للاسترداد لكل أصل من الأصول المتوقع انخفاضها وعند ثبوت خسائر انخفاض يتم قياس هذه الخسائر وفقاً لقيمتها العادلة حيث تتحدد هذه الخسائر بإيجاد الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية.

٣. تتمثل القيمة العادلة للأصول في المبلغ المتفق عليه بين البائع والمشتري

والإطراف الراغبة في إتمام الصفقة دون إجبار أو إكراه في البيع.

٤. يقصد بالقيمة العادلة في المحاسبة واحد من ثلاثة:

- ❖ القيمة التي يتم الاعتراف بها مبدئياً ويتم تحصيلها بالفعل (التكلفة التاريخية).
- ❖ هي ما يساوي قيمة الأصل من وحدات نقدية أو في أسواق مبادلة عادلة وموثوق بها في ظل وجود سوق كفاء.
- ❖ هي قيمة التدفقات النقدية المستقبلية المحصلة مخصومة باستخدام أسعار السوق السائدة للفائدة لأصول مماثلة.

٥. نماذج القياس المحاسبي للقيمة العادلة.

- ❖ نموذج التكلفة التاريخية.
- ❖ نموذج التكلفة التاريخية المعدلة.
- ❖ نموذج التكلفة الاستبدالية.
- ❖ نموذج القيمة السوقية العادلة.
- ❖ نموذج القيمة الاقتصادية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية).

٦. تقديرات القيمة العادلة:

- ❖ يتم قياس القيمة العادلة للأصل بناء على أسعار السوق في حالة السوق النشطة.
- ❖ في حالة عدم توفر السوق النشطة فإنه يتم الاستعانة بإحدى الطريقتين التاليتين:
 - الاستعانة بسعر أصل مماثل للأصل المراد تقييمه.
 - الاستعانة بالتدفقات النقدية المستقبلية مخصومة بمعدل خصم يناسب مع المخاطر المرتبطة بالأصل إذا لم يتوفر أصل مماثل للأصل المراد تقييمه.

٧. تسجل الشهرة في السجلات عند إتمام عملية الشراء بالتكلفة الفعلية.

٨. تتحدد قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت بناء على المبلغ الإضافي على قيمة الأصل العادلة.

٩. إن إطفاء الشهرة موضوع مثير للجدل وتوجد ثلاث وجهات نظر بهذا الخصوص.

١٠. يتم الاعتراف بانخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت من وجهة نظر المعايير الدولية عند ظهور عوامل ومؤشرات تدل على انخفاض قيمة الشهرة فعندها يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد لوحدة توليد النقد.

١١. لا يسمح مجلس معايير المحاسبة الدولية باسترداد خسارة الانخفاض في قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل إلا إذا :

❖ نجمت خسارة الانخفاض عن حدث خارجي محدد ذا طبيعة غير عادية لا يتوقع تكراره.

❖ وقوع أحداث خارجية لاحقة تعكس أثر ذلك الحدث.

١٢. يوضح المعيار الدولي ٣٦ الخاص بانخفاض قيمة الأصول نوعين من الاختبارات:

الأول: اختبار أسفل لأعلى. Bottom _ Up

الثاني: اختبار أعلى لأسفل. Top _ Down

١٣. يقصد بالشفافية توفير مناخ يتيح كافة المعلومات والبيانات وأساليب اتخاذ القرارات المتعلقة بالأفراد أو الوحدات الاقتصادية ذوي الصفة العامة هذا من الناحية الاقتصادية . كما يقصد بها أيضا خلق بيئة تكون فيها المعلومات المتعلقة بالظروف والقرارات والأعمال الحالية متاحة ومنظورة ومفهومة لكل المشاركين في السوق.

١٥. هناك عدة شروط لا بد من توافرها في أي معلومات أو إجراءات حتى يتصف بالشفافية.

١٦. تتمثل الخصائص النوعية للإفصاح و الشفافية بالصفات التي تجعل المعلومات المقدمة في القوائم المالية ذات فائدة ومنفعة لمستخدميها، ويوجد تشابه كبير بين خصائص الشفافية والإفصاح.

١٧. هناك بعض المعوقات التي تمنع من سريان تطبيق مبدأ الشفافية مثل: الفساد المالي، الجهل، وغياب الإطار اللازم لحماية المواطن من غياب الشفافية، وأخيرا وجود بعض المعوقات السياسية والاقتصادية والاجتماعية المختلفة.

١٨. الشفافية والمساءلة مفهومان مترابطان يعزز كل منهما الآخر ففي ظل غياب الشفافية يصعب وجود مساءلة والعكس صحيح.

١٩. تعتبر الشفافية أحد الركائز الأساسية التي يقوم عليها البيع وانعدام الشفافية في البيع وعدم معرفة نوع المبيع، أو الجهالة به، أو الغش والخداع عند البيع وقد انتشرت اليوم هذه الأنواع من المبيع مما أثرت سلباً على النشاط الاقتصادي ولقد سمي هذا النوع من المبيع في الشريعة الإسلامية باسم بيع الغرر حيث نهت الشريعة الإسلامية عن هذا البيع.

٢٠. والمراد ببيع الغرر: "هو البيع الذي يكتتفه الخطر أو الشك في وجود المبيع، أو الجهل بالعاقبة لاحتمال عدم القدرة على تسليم المبيع. وقد أبطلت الشريعة الإسلامية هذا النوع من البيع، لما يؤدي إليه من التنازع والشقاق بين المتعاقدين أو غبن أحدهما للآخر، فهو من أكل أموال الناس بالباطل. وقد جاء النهي عن بيع الغرر بما رواه أبو هريرة رضي الله عنه أن النبي صلى الله عليه وسلم: ((نهى عن بيع الغرر)). قال علي بن أبي طالب: ((نهى رسول الله صلى الله عليه وسلم عن بيع المضطر وبيع الغرر وبيع الثمرة حتى تدرك)) رواه أبو داود.

٢١. يقصد بالإفصاح لغةً الكشف عن الشيء وبيانه، أما في أدبيات الفكر المحاسبي فقد تعددت المفاهيم.

٢٢. أن المقصود بالعرض والإفصاح في الفكر المحاسبي هو الإعلان عن جميع السياسات المحاسبية التي استخدمتها الوحدة الاقتصادية في إعداد التقارير والقوائم المالية، كذلك عرض جميع المعلومات والبيانات المحاسبية المكملة لتلك السياسات، وذلك بصورة شاملة وعادلة تتلاءم مع احتياجات مستخدمي تلك القوائم المالية والتقارير.

٢٣. تظهر أهمية الإفصاح في توفير معلومات مالية على درجة عالية من الدقة لأصحاب المصالح ومساعدتهم في اتخاذ القرارات وكما توجد عدة شروط لا بد من توافرها في القوائم المالية.

٢٤. توجد ثلاثة مستويات للإفصاح وهي :

- ❖ مستوى الإفصاح الشامل (الكامل).
- ❖ مستوى الإفصاح العادل (الواضح).
- ❖ مستوى الإفصاح الملائم (المناسب).

٢٥. يعتبر الإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والإقرار بها وعن المتغيرات المحاسبية الخاصة بقياس تلك القيمة من أهم متطلبات ومقومات الشفافية ومبدأ الإفصاح الكامل لرفع جودة المحتويات الإجبارية للقوائم المالية.

٢٦. يرى مجلس معايير المحاسبة المالية في معياره (٣٦) الخاص بانخفاض قيمة الأصول انه على الوحدة الاقتصادية أن تسجل قيمة الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل أو الأصول المستخدمة والتي يتوقع استمرار استخدامها لفترات قادمة ضمن مكونات قائمة الدخل تحت اسم خاص " منظمة غير ربحية " _ "not – for profit organization" وذلك قبل خصم ضريبة الدخل بالإضافة إلى ذلك يجب الإفصاح عن الأصول المنخفضة والظروف التي أدت إلى هذا الانخفاض ومقدار الخسارة المعترف بها، وكيفية تحديد مقدار القيمة العادلة وكل ذلك يكون ضمن المتعلقات اللاحقة لقائمة الدخل.

٢٧. وعندما يصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار جديداً فليس المطلوب أن تتعامل الوحدات الاقتصادية مع متطلبات المعيار. بل يجب على المدققين أن يقرروا كيف سيقومون بمراجعة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية وكيفية إلزام الإدارة بتطبيق متطلبات المعيار.

الباب الثالث

دراسة ميدانية عن القياس والإفصاح و الشفافية
المحاسبية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة
والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت
في ضوء المعايير الدولية.

الباب الثالث

دراسة ميدانية عن القياس والإفصاح و الشفافية المحاسبية عن
انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت
في ضوء المعايير الدولية.

ويحتوى هذا الباب على فصلين هما:

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية.

يعتبر هذا الفصل بمثابة مقدمة وجيزة لطبيعة الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث، وذلك بتوضيح نوع العينة التي اختارها الباحث لتوزيع قوائم الاستقصاء، مع توضيح طبيعة أسئلة القائمة وعدد أقسامها، وكذلك الأساليب الإحصائية التي تم الاستعانة بها لتحليل إجابات العينة على قائمة الاستقصاء.

الفصل الثاني: تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

قام الباحث في هذا الفصل بتحليل إجابات العينة على قوائم الاستقصاء وفقا للأساليب الإحصائية التي تتلاءم مع طبيعة أسئلة قائمة الاستقصاء وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS. وذلك من أجل معرفة مدى تأييد العينة المسحية المختارة لصحة فرضي البحث من عدمه.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة الميدانية

- يقوم الباحث في هذا الفصل باستعراض الإطار العام للدراسة الميدانية والذي يتضمن عدداً من النقاط الأساسية وهي :
١. أهداف الدراسة الميدانية.
 ٢. تحديد مجتمع الدراسة.
 ٣. أسلوب جمع البيانات.
 ٤. تصميم قائمة الاستقصاء.
 ٥. الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات قائمة الاستقصاء.

الإطار العام للدراسة الميدانية

أولاً : أهداف الدراسة الميدانية.

تهدف الدراسة الميدانية إلى دراسة الواقع لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في ضوء المعايير الدولية باعتبارها أحد مجالات البحث الحديثة في الفكر المحاسبي المعاصر بالإضافة إلى ذلك تسعى هذه الدراسة إلى اختبار فروض البحث ومناقشة مدى قبول هذه الفروض أو رفضها.

ولتحقيق هذه الدراسة فقد استعان الباحث بأهداف وأهمية البحث في أسئلة قائمة الاستقصاء.

ثانياً : تحديد مجتمع الدراسة.

تم اختيار مجتمع الدراسة في شكل عينة مسحية لمجموعتين هما الأكاديميين والمهنيين:-

❖ المجموعة الأولى: الأكاديميين:

واشتملت هذه المجموعة على جميع أعضاء الهيئة التدريسية بكلية التجارة قسم المحاسبة في الجامعات الفلسطينية الموجودة داخل قطاع غزة.

❖ المجموعة الثانية: المهنيين.

اشتملت هذه المجموعة على جميع أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة المعتمدين لدي السلطة الوطنية الفلسطينية والمسجلين في دليل جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين في قطاع غزة.

والجدول التالي يوضح تفصيل حجم مجتمع الدراسة من حيث الاستجابة.

جدول رقم (١) لتحديد توزيع مجتمع الدراسة من حيث الاستجابة

الرقم	مجتمع الدراسة	عدد القوائم الموزعة	عدد القوائم التي تم الرد عليها	نسبة القوائم التي تم الرد عليها	القوائم التي لم يتم الرد عليها
١	الأكاديميين "أعضاء الهيئة التدريسية بقسم المحاسبة"	٢١	١٧	٨١%	٤
٢	المهنيين "المحاسبين والمراجعين".	٨٠	٦٢	٧٧,٥%	١٨

ثالثاً : أسلوب جمع البيانات.

قام الباحث بجمع البيانات باستخدام أسلوب قائمة الاستقصاء. حيث تم توجيه هذه القوائم لمجتمع الدراسة من أكاديميين ومهنيين مع إجراء بعض المقابلات الشخصية معهم عند توزيع القوائم عليهم.

رابعاً : تصميم قائمة الاستقصاء.

لقد تم تصميم قائمة الاستقصاء بما يتلاءم مع أهداف وفروض البحث مع مراعاة تصميم شكل القائمة بشكل منظم وسهل مع توضيح المصطلحات الصعبة في حواشي أسفل القائمة.

حيث خصص القسم الأول والثاني غي القائمة للتحقق من صحة فرضي البحث، أما القسم الثالث والرابع في القائمة فقد خصص لتحقيق أهداف وأهمية البحث. ولقد قسم الباحث قائمة الاستقصاء إلى أربعة أقسام:

❖ القسم الأول.

يهدف لمعرفة وجهة النظر بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة.

❖ القسم الثاني.

يهدف لمعرفة وجهة النظر بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت.

❖ القسم الثالث.

يهدف لمعرفة وجهة النظر بخصوص العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية.

❖ القسم الرابع والأخير.

يهدف لمعرفة وجهة النظر بخصوص متطلبات الإفصاح والشفافية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل.

خامساً : الأساليب الإحصائية المستخدمة.

أعتمد التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية باعتبارها بيانات وصفية غير قياسية على إجراء تحليل التباين وذلك لإجابات كل من الأكاديميين والمهنيين التي وردت في قائمة الاستقصاء. قد تم الاعتماد على:

١. التوزيع التكراري والمتوسط المرجح والانحراف المعياري.

٢. اختبارات الفروق. (NPar Tests)

٣. اختبار مان – وتي (U). (Mann _ Whitney Test)

وقد قام الباحث بإجراء التوزيعات التكرارية والمتوسطات الحسابية لقياس الدرجة التي حصل عليها كل سؤال من أسئلة قائمة الاستقصاء مع تحديد درجات القياس الترتيبي والانحراف المعياري، وقد تم تحديد درجات إجابة الأسئلة وفقاً لدرجات القياس الترتيبي وقد تم افتراض درجات الترتيب كما في جدول رقم (٢).

جدول رقم (٢) لتوضيح القياس الترتيبي

القياس الترتيبي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	٥	٤	٣	٢	١

ويحدد المتوسط المرجح درجات الموافقة بناء على درجات الترتيب كما يلي:
إذا كان المتوسط المرجح مساوياً (١) فتكون درجة الموافقة على السؤال غير موافق بشدة.

إذا كان المتوسط المرجح أكبر من (١) وأقل من (٢) فتكون درجة الموافقة على السؤال غير موافق.

إذا كان المتوسط المرجح أكبر من (٢) وأقل من (٣) فتكون درجة الموافقة على السؤال محايد.

إذا كان المتوسط المرجح أكبر من (٣) وأقل من (٤) فتكون درجة الموافقة على السؤال موافق.

إذا كان المتوسط المرجح أكبر من (٤) وأقل من (٥) فتكون درجة الموافقة على السؤال موافق بشدة. (١)

اختبار مان – وتني (ى) Mann _ Whitney Test

يستخدم هذا الاختبار للمقارنة بين عينتين مستقلتين عندما تكون البيانات عددية بطبيعتها وهو غالباً ما يستخدم عوضاً عن اختبار (تي) ويستند اختبار مان وتني على أساس ما إذا كانت الدرجة الخاصة بمجموعتين متشابهتين مرتبة معاً وكأنها مجموعة واحدة، فإنه سيكون هنا دمج بين رتب المجموعتين ولكن إذا تفوقت إحدى العينتين على المجموعة الأخرى فإن معظم رتب المجموعة المتفوقة ستكون أعلى من رتب المجموعة الدنيا.

ولذا فإن قيمة (ى) تحسب بعد دمج رتب المجموعتين معاً ثم يحسب عدد الرتب الخاصة بالمجموعة العليا التي تقع تحت رتب المجموعة الدنيا.

ويعتبر اختبار مان – وتني (ى) من أقوى الاختبارات اللامعلمية الخاصة بالفرق بين مقاييس النزعة المركزية التي يمكن استخدامه كبديل لاختبارات إذا لم تستوفي شروط تطبيق اختبار(تي). (٢)

(١) نانيس خليل محمد محمد، تطبيق فقه عقد الوكالة علي الشركات وأثره علي الربحية والنمو: مع دراسة ميدانية.

رسالة ماجستير، كلية التجارة، قسم محاسبة، جامعة الأزهر، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ١٦٢.

(٢) طارق عبد العال حماد، مشكلات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البيئة المصرية: بالتطبيق علي البنوك.

مرجع سابق، ص ٥٦٣-٥٦٤.

الفصل الثاني

تحليل بيانات الدراسة الميدانية

قام الباحث في هذا الفصل باستعراض وتحليل نتائج الاختبارات الإحصائية التي أجريت على البيانات التي تم جمعها من واقع قوائم الاستقصاء، حيث تم تشغيل هذه البيانات واختبار فرضي البحث باستخدام الأساليب الإحصائية.

وسيتم الإشارة إلى عناوين الجداول بالاختصارات التالية :

م.ب تعني موافق بشدة، م تعني موافق، مح تعني محايد، غ.م تعني غير موافق،
غ.م.ب تعني غير موافق بشدة، ك تعني التكرار، مج تعني مجموع التكرارات،
م.م تعني المتوسط المرجح، أ.م تعني الانحراف المعياري، % تعني النسبة.
وتم الإشارة إلى أعضاء الهيئة التدريسية بلفظ الأكاديميين، وأصحاب مكاتب المحاسبة
والمراجعة فقد تم استخدام لفظ المهنيين نيابةً عنهم.

=

تحليل بيانات الدراسة الميدانية

قام الباحث بتحليل نتائج الدراسة الميدانية للجوانب الرئيسية الأربعة السابقة وتوصل منها إلى ما يلي:

أولاً: النتائج المتعلقة بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة:

(أ) يتناول هذا القسم ثمانية عشر سؤالاً تقيم نتائجها من عرض الجدول رقم (٣) بيان بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة وقد تم حساب النسب المئوية والتوزيع التكراري والمتوسط المرجح والانحراف المعياري لكل عبارة مع الأخذ في الاعتبار إن نسبة الذين استجابوا للإجابة على هذا الجزء من القائمة بلغ ١٠٠% ، وتم التوصل إلى النتائج الآتية:-

١. بالنسبة " لتسجيل الأصول الثابتة في القوائم المالية بما لا يزيد عن المبلغ المتوقع أن يعود على الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل " . فقد حصلت هذه العبارة على درجة "موافق بشدة" من الأكاديميين والمهنيين بمتوسط مرجح (٤,٤١) وانحراف معياري (٠,٨٠) هذا بالنسبة للأكاديميين، أما المهنيين فكان المتوسط المرجح الخاص بهم (٤,٤٤) وانحراف معياري (٠,٨٠).

٢. أما بخصوص " التحول من نظام تقييم الأصول الثابتة المنخفضة القيمة من مبدأ التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة العادلة " . فقد أعطى كل من الأكاديميين والمهنيين هذه العبارة درجة "موافق بشدة" والمتوسط المرجح الخاص بالأكاديميين (٤,٤١) وانحراف معياري (٠,٥١). أما المهنيين فكان المتوسط المرجح الخاص بهم (٤,٠٦) وانحراف معياري (١,٠٨).

٣. فيما يتعلق بعبارة " التكلفة التاريخية تعتبر أكثر موثوقية من القيمة العادلة " . فقد حصلت على درجة محايد من كلا الطرفين نظراً لاختلاف وجهات النظر بخصوص التكلفة التاريخية والقيمة العادلة نظراً لأنها مصدر خلاف بين الأكاديميين والمهنيين في عصرنا الحالي فقد حصلت هذه العبارة على متوسط مرجح قدرة (٢,٥٩) وانحراف

معياري (١,٣٢) هذا بالنسبة للأكاديميين، والمتوسط المرجح الخاص بالمهنيين (٢,٩٨) وانحراف معياري (١,٤٥).

٤. فيما يتعلق " بتحديد القيمة العادلة للأصل في المبلغ المتفق عليه بين البائع والمشتري دون إجبار أو إكراه في البيع ". فقد حصلت هذه العبارة على درجة "موافق" بمتوسط مرجح (٣,٨٨) وانحراف معياري (١,١٧) بالنسبة للأكاديميين. أما بالنسبة للمهنيين فقد أعطوا هذه العبارة درجة " موافق بشدة " ومتوسط مرجح (٤,٠٦) وانحراف معياري (٠,٩٤).

٥. وبخصوص عبارة "أفضل سوق لتحديد القيمة العادلة للأصول هو السوق الكفاء". فقد أعطى كل من الأكاديميين والمهنيين درجة " موافق بشدة " ومتوسط مرجح (٤,٤١) وانحراف معياري (٠,٥١) بالنسبة للأكاديميين. بمتوسط المرجح (٤,٢٢) وانحراف المعياري (٠,٨٨) بالنسبة للمهنيين.

٦. " وبتحديد القيمة العادلة للأصل في حالة السوق النشطة على أساس سعر العرض الحالي في السوق الكفاء ". فقد أعطى الأكاديميين والمهنيين هذه العبارة درجة " موافق بشدة " بمتوسط مرجح (٤,٣٥) وانحراف معياري (٠,٤٩) بالنسبة للأكاديميين. بمتوسط مرجح (٤,٣٠) وانحراف معياري (٠,٦٢) بالنسبة للمهنيين.

٧. وبالنسبة " لتحديد القيمة العادلة للأصول في ظل السوق غير النشطة على أساس القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية ". فقد أعطى كل من الأكاديميين والمهنيين درجة " موافق بشدة " بمتوسط مرجح (٤,٢٩) وانحراف معياري (٠,٤٧) بالنسبة للأكاديميين، وبتوسط مرجح (٤,١٣) وانحراف معياري (٠,٧٨) بالنسبة للمهنيين.

٨. فيما يتعلق بعبارة " الاستعانة بالقيمة السوقية لأصل مماثل عند تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية في ظل وجود سوق غير نشطة ". فقد حصلت على درجة "موافق بشدة" بمتوسط مرجح (٤,٤٧) وانحراف معياري (٠,٥١) بالنسبة للأكاديميين، والمتوسط المرجح الخاص بالمهنيين (٤,١٦) وانحراف معياري (٠,٩٨).

٩. بخصوص " استخدام معدل خصم يتناسب مع حجم المخاطر المرتبطة بالأصل عند تحديد التقديرات النقدية المستقبلية ". فقد حصلت على درجة "موافق بشدة" ومتوسط

مرجح (٤,٤٧) وانحراف معياري (٠,٥١) هذا بالنسبة للأكاديميين، أما المهنيين فقد أعطوا نفس الدرجة بالموافقة بمتوسط مرجح (٤,٤٢) وانحراف معياري (٠,٦٧).

١٠. وبخصوص عبارة " الاحتكار و الاتفاقيات بين البائع والمشتري تحد من الوصول إلى القيمة العادلة للأصل ". فقد أعطى الأكاديميين والمهنيين درجة "موافق". بمتوسط مرجح (٣,٥٣) وانحراف معياري (١,٢٣) بالنسبة للأكاديميين. والمتوسط مرجح الخاص بالمهنيين هو (٣,٦٨) وانحراف معياري (١,٣٨).

١١. فيما يتعلق "بعدم وضوح الأهداف والمبادئ والفروض المحاسبية التي يتم على أساسها قياس وتقييم القيمة العادلة للأصول الثابتة". فقد حصلت على درجة "موافقة بشدة" من كلا الطرفين ذلك لارتباط هذه العبارة بالقيمة العادلة التي هي محض خلاف كبير بين الجميع، والمتوسط المرجح الخاص بالأكاديميين هو (٤,٢٩) والانحراف المعياري (٠,٨٥) والمتوسط المرجح الخاص بالمهنيين هو (٤,١٣) وانحرافه المعياري (٠,٩٣).

١٢. فيما يتعلق "بقياس انخفاض قيمة الأصول الثابتة أو الشهرة وذلك بمقارنة قيمتها الاستردادية مع القيمة التي يمكن أن تعود على الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل". فقد أعطى الأكاديميين والمهنيين درجة " موافق بشدة " والمتوسط المرجح الخاص بالأكاديميين (٤,٥٣) وانحراف معياري (٠,٥١٩). والمتوسط المرجح الخاص بالمهنيين (٤,٢٧) وانحراف معياري (٠,٧٩).

١٣. بخصوص " قياس ومعالجة الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل الثابت على أساس معقول وثابت ". فقد أعطى الأكاديميين والمهنيين درجة "موافق بشدة" ومتوسط مرجح (٤,٥٩) وانحراف معياري (٠,٥١) بالنسبة للأكاديميين. والمتوسط المرجح الخاص بالمهنيين (٤,٢٦) وانحراف معياري (٠,٧٢).

١٤. فيما " يتعلق بالاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس المقياس الدائم ". فلم يلقى هذا المقياس أي تأييد من كلا الطرفين فأعطوا درجة " غير موافق " والمتوسط المرجح الخاص بالأكاديميين (١,٧١) وانحراف معياري (٠,٧٧). والمتوسط المرجح الخاص بالمهنيين (١,٩٧) وانحراف معياري (٠,٨٥).

١٥. بخصوص عبارة " الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس المقياس الاحتمالي ". فقد انقسم كل من الأكاديميين والمهنيين حول مؤيد ومعارض لهذا

المقياس فأعطى الأكاديميين هذا المقياس درجة "محايد" بمتوسط مرجح (٢,٠٦) وانحراف معياري (٠,٨٣). والمتوسط مرجح الخاص بالمهنيين (٢,٣١) وانحراف معياري (١,١٤).

١٦. أما بخصوص "الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل على أساس المقياس الاقتصادي". فقد حصلت هذه العبارة على درجة " موافق بشدة "من كلا الطرفين بمتوسط مرجح (٤,٤١) وانحراف معياري (٠,٥١) بالنسبة للأكاديميين. بمتوسط مرجح (٤,٤٢) وانحراف معياري (٠,٧٢) بالنسبة للمهنيين.

١٧. بخصوص " الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أنها مصروفات في قائمة الدخل ". فقد أعطى كلا الطرفين درجة " موافق بشدة " بمتوسط مرجح (٤,٤٧) وانحراف معياري (٠,٥١) بالنسبة للأكاديميين. بمتوسط المرجح (٤,٣١) وانحراف معياري (١,٠٠) بالنسبة للمهنيين.

١٨. أخيراً بخصوص "إعادة النظر في سياسة الاستهلاك الخاصة بالأصل بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة بما يتلاءم مع تكلفة الأصل بعد التقييم ". فقد حصلت هذه العبارة على درجة " موافق بشدة " ومتوسط مرجح (٤,٢٩) وانحراف معياري (٠,٩٩) بالنسبة للأكاديميين، إما المهنيين فقد أعطوا هذه العبارة درجة "محايد" حيث انقسم المهنيين بين مؤيد ومعارض لهذه العبارة وحصلت هذه العبارة على متوسط مرجح (٢,٩٧) وانحراف معياري (١,٣٩).

يوضح جدول (٣) بيان بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة.

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة								الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية								العبارة	
أ.م	م.م	مج	م.غ.ب	م.غ	مح	م	م.ب	أ.م	م.م	مج	م.غ.ب	م.غ	مح	م	م.ب		
.٨٠	٤,٤٤	٦٢	-	٤	-	٢٣	٣٥	٨٠,	٤,٤١	١٧	-	١	-	٧	٩	ك	تسجل الأصول الثابتة في القوائم المالية بما لا يزيد عن المبلغ المتوقع أن يعود على الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل.
		٧٨,٥	-	٦٠,٥	-	٣٧,١	٥٦,٥			٢١,٥	-	٥,٩	-	٤١,٢	٥٢,٩	%	
١,٠٨	٤,٠٦	٦٢	٢	٧	١	٢٧	٢٥	٥١,	٤,٤١	١٧	-	-	-	١٠	٧	ك	التحول من نظام تقييم الأصول الثابتة المنخفضة القيمة من مبدأ التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة العادلة.
		٧٨,٥	٣,٢	١١,٣	١,٦	٤٣,٥	٤٠,٣			٢١,٥	-	-	-	٥٨,٨	٤١,٢	%	
١,٤٣	٢,٩٨	٦٢	١٠	٢٢	٢	١٥	١٣	١,٣٣	٢,٥٩	١٧	٢	١٠	١	١	٣	ك	التكلفة التاريخية تعتبر أكثر موثوقية من القيمة العادلة.
		٧٨,٥	١٦,١	٣٥,٥	٣,٢	٢٤,٢	٢١,٠			٢١,٥	١١,٨	٥٨,٨	٥,٩	٥,٩	١٧,٦	%	
.٩٤	٤,٠٦	٦٢	-	٨	١	٣٢	٢١	١,١٧	٣,٨٨	١٧	-	٤	-	٧	٦	ك	تحدد القيمة العادلة لأصل في المبلغ المنفق عليه بين البائع والمشتري دون إجبار أو إكراه في البيع.
		٧٨,٥	-	١٢,٩	١,٦	٥١,٦	٣٣,٩			٢١,٥	-	٢٣,٥	-	٤١,٢	٣٥,٣	%	

تابع جدول (٣) بيان بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابت.

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة								الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية								العبارة	
أ.م	م.م	مج	م.غ.ب	م.غ	مح	م	م.ب	أ.م	م.م	مج	م.غ.ب	م.غ	مح	م	م.ب		
.٨١	٤,٢٣	٦٢	-	٥	٣	٢٧	٢٧	٥٠,	٤,٤١	١٧	-	-	-	١٠	٧	ك	أفضل سوق لتحديد القيمة العادلة للأصول هو السوق الكفاء.
		٧٨,٥	-	٨,١	٤,٨	٤٣,٥	٤٣,٥			٢١,٥	-	-	-	٥٨,٨	٤١,٢	%	
.٥٩	٤,٣١	٦٢	-	١	٢	٣٦	٢٣	٤٩,	٤,٣٥	١٧	-	-	-	١١	٦	ك	تتحدد القيمة العادلة للأصل في حالة السوق النشطة على أساس سعر العرض الحالي في السوق الكفاء.
		٧٨,٥	-	١,٦	٣,٢	٥٨,١	٣٧,١			٢١,٥	-	-	-	٦٤,٧	٣٥,٣	%	
.٧٨	٤,١٣	٦٢	١	٢	٣	٣٨	١٨	٤٧,	٤,٢٩	١٧	-	-	-	١٢	٥	ك	تتحدد القيمة العادلة للأصول في ظل السوق غير النشطة على أساس القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.
		٧٨,٥	١,٦	٣,٢	٤,٨	٦١,٣	٢٩			٢١,٥	-	-	-	٧٠,٦	٢٩,٤	%	

تابع جدول (٣) بيان بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابت.

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة								الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية								العبرة	
أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	غ.م	مح	م	م.ب	أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	غ.م	مح	م	م.ب		
.٩٨	٤,١٦	٦٢	١	٦	١	٢٨	٢٦	٥١,	٤,٤٧	١٧	-	-	-	٩	٨	ك	يتم الاستعانة بالقيمة السوقية لأصل مماثل عند تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية في ظل وجود سوق غير نشطة.
		٧٨,٥	١,٦	٩,٧	١,٦	٤٥,٢	٤١,٩			٢١,٥	-	-	-	٥٢,٩	٤٧,١	%	
.٦٧	٤,٤٢	٦٢	-	-	٢	٣٠	٣٠	٥١,	٤,٤٧	١٧	-	-	-	٩	٨	ك	يتم استخدام معدل خصم يتناسب مع حجم المخاطر المرتبطة بالأصل عند تحديد التقديرات النقدية المستقبلية.
		٧٨,٥	-	-	٣,٢	٤٨,٤	٤٨,٤			٢١,٥	-	-	-	٥٢,٩	٤٧,١	%	
١,٣٨	٣,٦٨	٦٢	٨	٧	٢	٢٥	٢٠	٥١,	٣,٥٣	١٧	-	٦	-	٧	٤	ك	الاحتكار و الاتفاقيات بين البائع والمشتري تحد من الوصول إلى القيمة العادلة للأصل.
		٧٨,٥	١٢,٩	١١,٣	٣,٢	٤٠,٣	٣٢,٣			٢١,٥	-	٣٥,٣	-	٤١,٢	٢٣,٥	%	

تابع جدول (٣) بيان بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة								الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية								العبارة	
أ.م	م.م	مج	م.غ.ب	م.غ	مح	م	م.ب	أ.م	م.م	مج	م.غ.ب	م.غ	مح	م	م.ب		
.٩٣	٤,١٣	٦٢	-	٧	٢	٢٩	٢٤	١,٢٣	٤,٢٩	١٧	-	١	١	٧	٨	ك	عدم وضوح الأهداف والمبادئ والفروض المحاسبية التي يتم على أساسها قياس وتقييم القيمة العادلة للأصول الثابتة.
		٧٨,٥	-	١١,٣	٣,٢	٤٦,٨	٣٨,٧			٢١,٥	-	٥,٩	٥,٩	٤١,٢	٤٧,١	%	
.٧٨	٤,٢٧	٦٢	-	٤	١	٣١	٢٦	٥١,	٤,٥٣	١٧	-	-	-	٩	٨	ك	يتم قياس انخفاض قيمة الأصول الثابتة أو الشهرة وذلك بمقارنة قيمتها الاستردادية مع القيمة التي يمكن أن تعود علي الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل.
		٧٨,٥	-	٦,٥	١,٦	٥٠,٠	٤١,٩			٢١,٥	-	-	-	٥٢,٩	٤٧,١	%	
.٧٢	٤,٢٦	٦٢	-	٣	١	٣٥	٢٣	٥١,	٤,٥٩	١٧	-	-	-	٧	١٠	ك	يتم قياس ومعالجة الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل الثابت على أساس معقول وثابت.
		٧٨,٥	-	٤,٨	١,٦	٥٦,٥	٣٧,١			٢١,٥	-	-	-	٤١,٢	٥٨,٨	%	

تابع جدول (٣) بيان بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة								الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية								العبرة	
أ.م	م.م	مج	م.غ.ب	م.غ	مح	م	م.ب	أ.م	م.م	مج	م.غ.ب	م.غ	مح	م	م.ب		
.٨٥	١,٩٧	٦٢	٢٠	٢٧	١٢	٣	-	.٧٧	١,٧١	١٧	٧	٩	-	١	-	ك	الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس "المقياس الدائم".
		٧٨,٥	٣٢,٣	٤٣,٥	١٩,٤	٤,٨	-			٢١,٥	٤١,٢	٥٢,٩	-	٥,٩	-	%	
١,١٤	٢,٣١	٦٢	١١	٣٧	٤	٤	٦	٨٣,	٢,٠٦	١٧	٣	١٢	-	٢	-	ك	الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس "المقياس الاحتمالي".
		٧٨,٥	١٧,٧	٥٩,٧	٦,٥	٦,٥	٩,٧			٢١,٥	١٧,٦	٧٠,٦	-	١١,٨	-	%	
.٧٢	٤,٢٤	٦٢	-	٢	٤	٣٣	٢٣	٥١,	٤,٤١	١٧	-	-	-	١٠	٧	ك	الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس "المقياس الاقتصادي".
			-	٣,٢	٦,٥	٥٣,٢	٣٧,١			٢١,٥	-	-	-	٥٨,٨	٤١,٢	%	
١,٠٠	٤,٣٠	٦٢	-	٢	٤	٢٣	٣٣	٥١,	٤,٤٧	١٧	-	-	-	٩	٨	ك	الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أنها مصروفات في قائمة الدخل.
		٧٨,٥	-	٣,٢	٦,٥	٣٧,١	٥٣,٢			٢١,٥	-	-	-	٥٢,٩	٤٧,١	%	

تابع جدول (٣) بيان بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة.

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة								الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية								العبرة	
أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	غ.م	مح	م	م.ب	أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	غ.م	مح	م	م.ب		
١,٣٩	٢,٩٧	٦٢	١١	١٨	٤	٢٠	٩	٩٩,	٤,٢٩	١٧	١	-	-	٨	٨	ك	يمكن إعادة النظر في سياسة الاستهلاك الخاصة بالأصل بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة بما يتلاءم مع تكلفة الأصل بعد التقييم
		٧٨,٥	١٧,٧	٢٩,٠	٦,٥	٣٢,٣	١٤,٥			٢١,٥	٥,٩	-	-	٤٧,١	٤٧,١	%	

(ب) تطبيق اختبار مان – وتتي :-

يلزم لتطبيق اختبار مان – وتتي (ى) ضرورة إجراء اختبارات الفروق بين المجموعتين " الأكاديميين والمهنيين " لمعرفة متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بكل سؤال من أسئلة قائمة الاستقصاء ويوضح الجدول رقم (٤) متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بمحددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة.

جدول رقم (٤) يوضح نتائج متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بمحددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة.

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة		الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية		العبارة
حاصل جمع الرتب	متوسط الرتب	حاصل جمع الرتب	متوسط الرتب	
٢٤٩٦,٠	٤٠,٢٦	٦٦٤,٠	٣٩,٠٦	تسجل الأصول الثابتة في القوائم المالية بما لا يزيد عن المبلغ المتوقع أن يعود على الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل.
٢٥٢٥,٥	٣٩,١٢	٧٣٤,٥	٤٣,٢١	التحول من نظام تقييم الأصول الثابتة المنخفضة القيمة من مبدأ التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة العادلة.
٢٥٤٦,٠	٤١,٠٦	٦١٤,٠	٣٦,١٢	التكلفة التاريخية تعتبر أكثر موثوقية من القيمة العادلة.
٢٥٠٧,٠	٤٠,٤٤	٦٥٣,٠	٣٨,٤١	تحدد القيمة العادلة لأصل في المبلغ المتفق عليه بين البائع والمشتري دون إجبار أو إكراه في البيع.
٢٤٥٢,٥	٣٩,٦٥	٧٠٧,٥	٤١,٦٢	أفضل سوق لتحديد القيمة العادلة للأصول هو السوق الكفاء.
٢٤٧٣,٠	٣٩,٨٩	٦٨٧,٠	٤٠,٤١	تحدد القيمة العادلة للأصل في حالة السوق النشطة على أساس سعر العرض الحالي في السوق الكفاء.

تابع جدول رقم (٤) لتوضيح نتائج متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بمحددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة.

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة		الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية		العبارة
حاصل جمع الرتب	متوسط الرتب	حاصل جمع الرتب	متوسط الرتب	
٢٤٤٢,٠	٣٩,٣٩	٧١٨,٠	٤٢,٢٤	تحدد القيمة العادلة للأصول في ظل السوق غير النشطة على أساس القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.
٢٤١٧,٠	٣٨,٩٨	٧٤٣,٠	٤٣,٧١	يتم الاستعانة بالقيمة السوقية لأصل مماثل عند تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية في ظل وجود سوق غير نشطة.
٢٤٧٨,٠	٣٩,٩٧	٦٨٢,٠	٤٠,١٢	يتم استخدام معدل خصم يتناسب مع حجم المخاطر المرتبطة بالأصل عند تحديد التقديرات النقدية المستقبلية.
٢٥٢٣,٥	٤٠,٧٠	٦٣٦,٥	٣٧,٤٤	الاحتكار و الاتفاقيات بين البائع والمشتري تحد من الوصول إلى القيمة العادلة للأصل.
٢٤٣١,٠	٣٩,٢١	٧٢٩,٠	٤٢,٨٨	عدم وضوح الأهداف والمبادئ والفروض المحاسبية التي يتم على أساسها قياس وتقييم القيمة العادلة للأصول الثابتة.
٢٤٠٢,٠	٣٨,٧٤	٧٥٨,٠	٤٤,٥٩	يتم قياس انخفاض قيمة الأصول الثابتة أو الشهرة وذلك بمقارنة قيمتها الاستردادية مع القيمة التي يمكن أن تعود على الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل.

تابع جدول رقم (٤) لتوضيح نتائج متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بمحددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة.

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة		الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية		العبارة
متوسط الرتب	حاصل جمع الرتب	متوسط الرتب	حاصل جمع الرتب	
٣٧,٩٣	٢٣٥٤,٥	٨٠٨,٥	٤٧,٥٦	يتم قياس ومعالجة الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل الثابت على أساس معقول وثابت.
٤١,٥٣	٢٥٧٥,٠	٥٨٥,٠	٣٤,٤١	الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس المقياس الدائم.
٤٠,٧٨	٢٥٢٨,٥	٦٣١,٥	٣٧,١٥	الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس المقياس الاحتمالي .
٣٩,١٧	٢٤٢٨,٥	٧٣١,٥	٤٣,٠٣	الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس المقياس الاقتصادي.
٤٠,٠٩	٢٤٨٥,٥	٦٧٤,٥	٣٩,٦٨	الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أنها مصروفات في قائمة الدخل.
٣٥,٤٤	٢٤٨٥,٥	٩٦٢,٥	٥٦,٦٢	يمكن إعادة النظر في سياسة الاستهلاك الخاصة بالأصل بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة بما يتلاءم مع تكلفة الأصل بعد التقييم.

وبتطبيق اختبار مان – وتتي (ي) الإحصائي لقياس الفروق بين المجموعتين الأكاديميين والمهنيين بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة لم تظهر أي فروق جوهرية عند مستوي معنوية ٠,٠٥% ما عدا العبارة الأخيرة الخاصة بإمكانية إعادة النظر في سياسة الاستهلاك الخاصة بالأصل بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة بما يتلاءم مع تكلفة الأصل بعد التقييم فقد حصلت هذه العبارة على مستوى معنوية صفر أي أقل من مستوي المعنوية ٠,٠٥% ويعني هذا عدم وجود اتفاق بين وجهات النظر الأكاديمية والمهنية . ويوضح الجدول رقم (٥) نتائج اختبار مان – وتتي (ي) لاختبار المقارنة بين الأكاديميين والمهنيين بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة.

جدول رقم (٥) الخاص بنتائج اختبار مان – وتتي (ي) لاختبار المقارنة بين الأكاديميين والمهنيين بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة

مستوي الدالة	اختبار (ي)	العبارة
٠,٨٢٨ غير دالة	٥١١,٠	تسجل الأصول الثابتة في القوائم المالية بما لا يزيد عن المبلغ المتوقع أن يعود على الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل.
٠,٤٧٦ غير دالة	٤٧٢,٥	التحول من نظام تقييم الأصول الثابتة المنخفضة القيمة من مبدأ التكلفة التاريخية إلى نظام القيمة العادلة.
٠,٤١٠ غير دالة	٤٦١,٠	التكلفة التاريخية تعتبر أكثر موثوقية من القيمة العادلة.
٠,٧٢٥ غير دالة	٥٠٠,٠	تحدد القيمة العادلة لأصل في المبلغ المتفق عليه بين البائع والمشتري دون إجبار أو أكره في البيع.
٠,٧١٧ غير دالة	٤٩٩,٥	أفضل سوق لتحديد القيمة العادلة للأصول هو السوق الكفاء.
٠,٩٢٣ غير دالة	٥٢٠,٠	تحدد القيمة العادلة للأصل في حالة السوق النشطة على أساس سعر العرض الحالي في السوق الكفاء.
٠,٥٩٤ غير دالة	٤٨٩,٠	تحدد القيمة العادلة للأصول في ظل السوق غير النشطة على أساس القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية.

تابع جدول رقم (٥) الخاص بنتائج اختبار مان – وتني(ى) لاختبار المقارنة بين
الأكاديميين والمهنيين بخصوص محددات المحاسبة عن
انخفاض قيمة الأصول الثابتة

مستوي الدالة	اختبار (ي)	العبارة
٠,٤٠٦ غير دالة	٤٦٤,٠	يتم الاستعانة بالقيمة السوقية لأصل مماثل عند تقدير القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية في ظل وجود سوق غير نشطة.
٠,٩٧٨ غير دالة	٥٢٥,٠	يتم استخدام معدل خصم يتناسب مع حجم المخاطر المرتبطة بالأصل عند تحديد التقديرات النقدية المستقبلية.
٠,٥٨٤ غير دالة	٤٨٣,٥	الاحتكار و الاتفاقيات بين البائع والمشتري تحد من الوصول إلى القيمة العادلة للأصل.
٠,٥٢٣ غير دالة	٤٧٨,٠	عدم وضوح الأهداف والمبادئ والفروض المحاسبية التي يتم على أساسها قياس وتقييم القيمة العادلة للأصول الثابتة.
٠,٢٩٦ غير دالة	٤٤٩,٠	يتم قياس انخفاض قيمة الأصول الثابتة أو الشهرة وذلك بمقارنة قيمتها الاستردادية مع القيمة التي يمكن أن تعود على الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل.
٠,٠٨٢ غير دالة	٣٩٨,٠	يتم قياس ومعالجة الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل الثابت على أساس معقول وثابت.
٠,٢٢٢ غير دالة	٤٣٢,٠	الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس المقياس الدائم.
٠,٥٠٥ غير دالة	٤٧٨,٠	الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس المقياس الاحتمالي.
٠,٤٨٨ غير دالة	٤٧٥,٥	الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أساس المقياس الاقتصادي.
٠,٤٩١ غير دالة	٥٢١,٥	الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل الثابت على أنها مصروفات في قائمة الدخل.
٠,٠٠٠ دالة	٢٤٤,٥	يمكن إعادة النظر في سياسة الاستهلاك الخاصة بالأصل بعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة بما يتلاءم مع تكلفة الأصل بعد التقييم.

ثانياً: النتائج المتعلقة بمحددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت.

(ب) يتناول هذا القسم سبع أسئلةً تقيم نتائجها من عرض الجدول رقم (٦) بيان بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبط بالأصل الثابت ولقد تم حساب النسب المئوية والتوزيع التكراري والمتوسط المرجح والانحراف المعياري لكل عبارة مع الأخذ في الاعتبار إن نسبة الذين استجابوا للإجابة على هذا الجزء من القائمة بلغ ١٠٠%، وكانت نتائج الدراسة كما يلي:

١. فيما يتعلق "بتسجيل الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في القوائم المالية بما لا يزيد عن المبلغ المتوقع أن يعود على الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل الثابت". فقد لقيت هذه العبارة درجة "موافق بشدة" من كلا الطرفين وبمتوسط مرجح (٤,٥٩) وانحراف معياري (٠,٥١) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٤٧) وانحراف معياري (٠,٦٧) بالنسبة للمهنيين.
٢. فيما يتعلق بعبارة " لا تسجل الشهرة في الدفاتر إلا عند إتمام عملية الشراء فعلياً". فقد حصلت أيضاً هذه العبارة على درجة " موافق بشدة " من كلا الطرفين ومتوسط مرجح (٤,٤٧) وانحراف معياري (٠,٥١) وبمتوسط مرجح (٤,٤٩) وانحراف المعياري (٠,٦٧) بالنسبة للمهنيين.
٣. أما بخصوص "إطفاء قيمة الشهرة بنفس طريقة استهلاك الأصول الثابتة الأخرى". فقد اختلف الأكاديميين عن المهنيين في هذه العبارة حيث أعطى الأكاديميين هذه العبارة درجة " محايد " ومتوسط مرجح (٢,٧٥) وانحراف معياري (١,٦٤) أما المهنيين فقد أعطوا هذه العبارة درجة " موافق " بمتوسط مرجح (٣,١١) وانحراف معياري (١,٤٢).
٤. فيما يتعلق " بالاعتراف بخسارة انخفاض الشهرة في حساب الأرباح والخسائر". فقد أتفق كل من الأكاديميين والمهنيين على هذه العبارة فأعطوها درجة " موافق بشدة " بمتوسط مرجح (٤,٥٩) وانحراف معياري (٠,٥١) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٣٩) وانحراف معياري (٠,٨٠) بالنسبة للمهنيين.
٥. وفيما يتعلق " بقياس انخفاض قيمة الشهرة بمقارنة المبلغ المرحل لوحد توليد النقد مع المبلغ القابل للاسترداد لوحد توليد النقد". فقد أعطى كلا الطرفين نفس الدرجة " موافق بشدة"

وبمتوسط مرجح (٤,١٨) وانحراف معياري (٠,٨١) بالنسبة للأكاديميين، بمتوسط مرجح (٤,١٤) وانحراف معياري (٠,٨١) بالنسبة للمهنيين.

٦. وفيما يتعلق "بقياس ومعالجة الانخفاض الحاصل في قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل على أساس معقول وثابت". فقد أعطى كل من الأكاديميين والمهنيين هذه العبارة درجة "موافق بشدة" وبمتوسط مرجح (٤,٥٣) وانحراف معياري (٠,٥١) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٣٥) وانحراف المعياري (٠,٧٣) بالنسبة للمهنيين.

٧. وأخير فيما يتعلق "بإمكانية استبعاد الشهرة من القيمة الدفترية للأصل قبل عمل أي تخفيض في القيمة الدفترية للشهرة وقبل إثبات أي تخفيض في قيمة الأصل الثابت". فقد حصلت هذه العبارة على درجة " محايد " من الأكاديميين والمهنيين وبمتوسط مرجح (٢,٣٥) وانحراف معياري (١,١١) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٢,٧٩) وانحراف معياري (١,٢٠) بالنسبة للمهنيين.

يوضح جدول (٦) بيان بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبط بالأصل الثابت

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة								الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية								العبارة	
أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	م.غ	مح	م	م.ب	أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	م.غ	مح	م	م.ب		
.٦٧	٤,٤٧	٦٢	-	٢	-	٢٧	٣٣	٥١,	٤,٥٩	١٧	-	-	-	٧	١٠	ك	تسجل الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في القوائم المالية بما لا يزيد عن المبلغ المتوقع أن يعود على الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل الثابت.
		٧٨,٥	-	٣,٢	-	٤٣,٥	٥٣,٢			٢١,٥	-	-	-	٤١,٢	٥٨,٨	%	
.٦٧	٤,٥٢	٦٢	١	-	-	٢٦	٣٥	٥١,	٤,٤٧	١٧	-	-	-	٩	٨	ك	لا تسجل الشهرة في الدفاتر إلا عند إتمام عملية الشراء فعلياً.
		٧٨,٥	١,٦	-	-	٤١,٩	٥٦,٥			٢١,٥	-	-	-	٥٢,٩	٤٧,١	%	
١,٤٢	٣,١١	٦٢	٩	١٩	٢	٢٠	١٢	١,٦٤	٢,٧٧	١٧	٦	٣	-	٥	٣	ك	يجب إطفاء قيمة الشهرة بنفس طريقة استهلاك الأصول الثابتة الأخرى.
		٧٨,٥	١٤,٥	٣٠,٦	٣,٢	٣٢,٣	٢٩,٤			٢١,٥	٣٥,٣	١٧,٦	-	٢٩,٤	١٧,٦	%	
.٨٠	٤,٣٩	٦٢	-	٤	-	٢٦	٣٢	٥١,	٤,٥٩	١٧	-	-	-	٧	١٠	ك	الاعتراف بخسارة انخفاض الشهرة في حساب الأرباح والخسائر.
		٧٨,٥	-	٦,٥	-	٤١,٩	٥١,٦			٢١,٥	-	-	-	٤١,٢	٥٨,٨	%	

تابع جدول (٦) بيان بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبط بالأصل الثابت

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة								الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية								العبارة	
أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	غ.م	ل.أ	م	م.ب	أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	غ.م	ل.أ	م	م.ب		
.٨١	٤,١٤	١٧	-	٤	٤	٣٣	٢١	٨١,	٤,١٨	١٧	-	١	٤	٩	٦	ك	يتم قياس انخفاض قيمة الشهرة بمقارنة المبلغ المرسل لوحدة توليد النقد مع المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد.
	٥٢	٧٨,٥	-	٦,٥	٦,٥	٥٣,٢	٣٣,٩			٢١,٥	-	٥,٩	٥,٩	٥٢,٩	٣٥,٦	%	
.٧٣	٤,٣٥	١٧	١	١	-	٣٣	٢٧	٥١,	٤,٥٣	١٧	-	-	-	٨	٩	ك	يتم قياس ومعالجة الانخفاض الحاصل في قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل على أساس معقول وثابت.
		٧٨,٥	١,٦	١,٦	-	٥٣,٢	٤٣,٥			٢١,٥	-	-	-	٤٧,١	٥٢,٩	%	
١,٢٠	٢,٧٩	٦٢	٩	٢٠	١٣	١٥	٥	١,١١	٢,٣٥	١٧	٣	٩	٢	٢	١	ك	يمكن استبعاد الشهرة من القيمة الدفترية للأصل قبل عمل أي تخفيض في القيمة الدفترية للشهرة وقبل إثبات أي تخفيض في القيمة للأصل الثابت.
		٧٨,٥	١٤,٥	٣٢,٣	٢١,٠	٢٤,٢	٨,١			٢١,٥	١٧,٦	٥٢,٩	١١,٨	١١,٨	٥,٩	%	

(ب) تطبيق اختبار مان – وتتي :-

يلزم لتطبيق اختبار مان – وتتي (ى) ضرورة إجراء اختبارات الفروق بين المجموعتين "الأكاديميين والمهنيين" لمعرفة متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بكل سؤال من أسئلة قائمة الاستقصاء و يوضح الجدول رقم (٧) متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بمحددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت.

والجدول رقم (٧) يوضح متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بمحددات

المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت.

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة		الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية		العبارة
متوسط الرتب	حاصل جمع الرتب	متوسط الرتب	حاصل جمع الرتب	
٣٩,٤١	٢٤٤٣,٥	٤٢,١٥	٧١٦,٥	تسجل الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في القوائم المالية بما لا يزيد عن المبلغ المتوقع أن يعود على الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل الثابت.
٤٠,٧٣	٢٥٢٥,٠	٣٧,٣٥	٦٣٥,٠	لا تسجل الشهرة في الدفاتر إلا عند إتمام عملية الشراء فعلياً.
٤١,٢٣	٢٥٥٦,٥	٣٥,٥٠	٦٠٣,٥	يجب إطفاء قيمة الشهرة بنفس طريقة استهلاك الأصول الثابتة الأخرى.
٣٩,١٦	٢٤٢٨,٠	٤٣,٠٦	٧٣٢,٠	الاعتراف بخسارة انخفاض الشهرة في حساب الأرباح والخسائر.
٣٩,٨٣	٢٤٦٩,٥	٤٠,٦٢	٦٩٠,٥	يتم قياس انخفاض قيمة الشهرة بمقارنة المبلغ المرحل لوحدة توليد النقد مع المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد.

تابع جدول رقم (٧) لتوضيح نتائج متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بمحددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابتة.

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة		الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية		العبارة
حاصل جمع الرتب	متوسط الرتب	حاصل جمع الرتب	متوسط الرتب	
٢٤٢٢,٥	٣٩,٠٧	٧٣٧,٥	٤٣,٣٨	يتم قياس ومعالجة الانخفاض الحاصل في قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل على أساس معقول وثابت.
٢٥٩٣,٠	٤١,٨٢	٥٦٧,٠	٣٣,٣٥	يمكن استبعاد الشهرة من القيمة الدفترية للأصل قبل عمل أي تخفيض في القيمة الدفترية للشهرة وقبل أثبات أي تخفيض في القيمة للأصل الثابت.

وبتطبيق اختبار مان – وتتي (٥) الإحصائي لقياس الفروق بين المجموعتين الأكاديميين والمهنيين بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت لم تظهر أي فروق جوهرية عند مستوي معنوية ٠,٠٥%. مما يؤكد ذلك مدى اتفاق المجموعتين على طبيعة محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت. و يوضح الجدول رقم (٨) نتائج اختبار مان – وتتي (٥) لاختبار المقارنة بين الأكاديميين والمهنيين بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت.

جدول رقم (٨) الخاص بنتائج اختبار مان – وتي (ى) لاختبار المقارنة بين الأكاديميين والمهنيين بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت

العبرة	اختبار (ي)	مستوي الدالة
تسجل الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في القوائم المالية بما لا يزيد عن المبلغ المتوقع أن يعود على الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل الثابت.	٤٩٠,٥	٠,٦١٧ غير دالة
لا تسجل الشهرة في الدفاتر إلا عند إتمام عملية الشراء فعلياً.	٤٨٢,٠	٠,٥٣٦ غير دالة
يجب إطفاء قيمة الشهرة بنفس طريقة استهلاك الأصول الثابتة الأخرى.	٤٥٠,٠	٠,٣٤٥ غير دالة
تسجل الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت في القوائم المالية بما لا يزيد عن المبلغ المتوقع أن يعود على الوحدة الاقتصادية من استخدام الأصل الثابت.	٤٩٠,٥	٠,٦١٧ غير دالة
الاعتراف بخسارة انخفاض الشهرة في حساب الأرباح والخسائر.	٤٧٥,٠	٠,٤٨٢ غير دالة
يتم قياس انخفاض قيمة الشهرة بمقارنة المبلغ المرحل لوحدة توليد النقد مع المبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد.	٥١٦,٥	٠,٨٨٩ غير دالة
يتم قياس ومعالجة الانخفاض الحاصل في قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل على أساس معقول وثابت.	٤٦٩,٥	٠,٤٣٣ غير دالة
يمكن استبعاد الشهرة من القيمة الدفترية للأصل قبل عمل أي تخفيض في القيمة الدفترية للشهرة وقبل إثبات أي تخفيض في القيمة للأصل الثابت.	٤١٤,٠	٠,١٢٦ غير دالة

ثالثاً: النتائج المتعلقة بخصوص العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية.

(ب) يتناول هذا القسم على أربعة أسئلة . تقيم نتائجها من عرض الجدول رقم (٩) بيان بخصوص العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية وقد تم حساب النسب المئوية والتوزيع التكراري والمتوسط المرجح والانحراف المعياري لكل عبارة مع الأخذ في الاعتبار إن نسبة الذين استجابوا للإجابة على هذا الجزء من القائمة بلغ ١٠٠%، وكانت نتائج الدراسة كما يلي:-

١. أظهرت عبارة "مفهوم الشفافية أوسع وأشمل من مفهوم الإفصاح". لقيت هذه العبارة تأييداً بدرجة "موافق بشدة" من كلا الطرفين والمتوسط المرجح الخاص بالأكاديميين هو (٠,٢٩) وانحراف معياري (٠,٤٧). والمتوسط المرجح الخاص بالمهنيين هو (٤,٣٧) والانحراف المعياري (٠,٧٣).
٢. أما بخصوص عبارة "وجود فرق كبير بين الإفصاح والشفافية خاصةً عند إعداد التقارير المالية للوحدات الاقتصادية". فقد أعطى الأكاديميين هذه العبارة درجة "موافق بشدة" بمتوسط مرجح (٤,٢٩) وانحراف معياري (٠,٤٧) أما المهنيين فقد أعطوا هذه العبارة درجة "موافق" بمتوسط مرجح (٣,٩٠) وانحراف معياري (١,١٠).
٣. أما فيما يتعلق بعبارة "تسعى الشفافية لإظهار أوجه الفساد المالي داخل الوحدة الاقتصادية". فقد حصلت على درجة "موافق بشدة" من كلا الطرفين بمتوسط مرجح قدرة (٤,٠٠) وانحراف معياري (٠,٨٧) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٠٨) وانحراف معياري (١,١٣) بالنسبة للمهنيين.
٤. أخيراً بخصوص "وجود خصائص مشتركة بين كل من الإفصاح و الشفافية". فقد أعطى كل من الأكاديميين والمهنيين درجة "موافق بشدة" وبتوسط مرجح (٤,٥٣) وانحراف معياري (٠,٥١) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٥٨) وانحراف معياري (٠,٥٩) بالنسبة للمهنيين.

يوضح جدول (٩) بيان بخصوص العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة								الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية								العبرة	
أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	غ.م	مح	م	م.ب	أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	غ.م	مح	م	م.ب		
.٧٣	٤,٣٧	٦٢	-	٣	-	٣٠	٢٩	.٤٧	٤,٢٩	١٧	-	-	-	١٢	٥	ك	يعتبر مفهوم الشفافية أوسع وأشمل من مفهوم الإفصاح.
		٧٨,٥	-	٤,٨	-	٤٨,٤	٤٦,٨			٢١,٥	-	-	-	٧٠,٦	٢٩,٤	%	
١,١٠	٣,٩٠	٦٢	٢	٩	١	٣١	١٩	.٤٧	٤,٢٩	١٧	-	-	-	١٢	٥	ك	يوجد فرق كبير بين الإفصاح والشفافية خاصة عند إعداد التقارير المالية للوحدات الاقتصادية.
		٧٨,٥	٢,٥	١١,٤	١,٣	٥٠,٠	٣٠,٦			٢١,٥	-	-	-	٧٠,٦	٢٩,٤	%	
١,١٣	٤,١٠	٦٢	٢	٨	-	٢٤	٢٨	.٨٧	٤,٠٠	١٧	-	٢	-	١١	٤	ك	تسعى الشفافية لإظهار أوجه الفساد المالي داخل الوحدة الاقتصادية.
		٧٨,٥	٢,٥	١٢,٩	-	٣٨,٧	٤٥,٢			٢١,٥	-	١١,٨	-	٦٤,٧	٢٣,٥	%	
.٥٩	٤,٥٨	٦٢	-	١	-	٢٣	٣٨	.٥١	٤,٥٣	١٧	-	-	-	٨	٩	ك	توجد خصائص مشتركة بين كل من الإفصاح و الشفافية.
		٧٨,٥	-	١,٦	-	٣٧,١	٦١,٣			٢١,٥	-	-	-	٤٧,١	٥٢,٩		

(ب) تطبيق اختبار مان – وتتي :-

يلزم لتطبيق اختبار مان – وتتي (ى) ضرورة إجراء اختبارات الفروق بين المجموعتين " الأكاديميين والمهنيين " لمعرفة متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بكل سؤال من أسئلة قائمة الاستقصاء ويوضح الجدول رقم (١٠) متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بتوضيح العلاقة بين الإفصاح والشفافية من حيث المفهوم والخصائص والأهمية.

جدول رقم (١٠) يوضح نتائج متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب بخصوص العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية.

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة		الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية		العبارة
متوسط الرتب	حاصل جمع الرتب	متوسط الرتب	حاصل جمع الرتب	
٤١,١٩	٢٥٥٣,٥	٦٠٦,٥	٣٥,٦٨	يعتبر مفهوم الشفافية أوسع وأشمل من مفهوم الإفصاح
٣٨,٩٤	٢٤١٤,٥	٧٤٥,٥	٤٣,٨٥	يوجد فرق كبير بين الإفصاح والشفافية خاصةً عند إعداد التقارير المالية للوحدات الاقتصادية.
٣٥,٢٤	٢٥٦١,٠	٥٩٩,٠	٣٥,٢٤	تسعى الشفافية لإظهار أوجه الفساد المالي داخل الوحدة الاقتصادية.
٤٠,٦٥	٢٥٢٠,٠	٦٤٠,٠	٣٧,٦٥	توجد خصائص مشتركة بين كل من الإفصاح والشفافية.

وبتطبيق اختبار مان – وتتي (ى) الإحصائي لقياس الفروق بين المجموعتين الأكاديميين والمهنيين بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت لم تظهر أي فروق جوهرية عند مستوى معنوية ٠,٠٥% . مما يؤكد ذلك مدى اتفاق المجموعتين على طبيعة العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية . ويوضح الجدول رقم (١١) الخاص بنتائج اختبار مان – وتتي (ى) لاختبار المقارنة بين الأكاديميين والمهنيين بخصوص العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية.

جدول رقم (١١) الخاص بنتائج اختبار مان – وتتي (ى) لاختبار المقارنة بين الأكاديميين والمهنيين بخصوص العلاقة بين مبدأ الإفصاح والشفافية

العبرة	اختبار (ى)	مستوي الدالة
يعتبر مفهوم الشفافية أوسع وأشمل من مفهوم الإفصاح.	٤٥٣,٠	٠,٣١٨ غير دالة
يوجد فرق كبير بين الإفصاح والشفافية خاصةً عند إعداد التقارير المالية للوحدات الاقتصادية.	٤٦١,٥	٠,٣٨٥ غير دالة
تسعى الشفافية لإظهار أوجه الفساد المالي داخل الوحدة الاقتصادية.	٤٤٦,٠	٠,٢٩٣ غير دالة
توجد خصائص مشتركة بين كل من الإفصاح و الشفافية.	٤٨٧,٠	٠,٥٧٦ غير دالة

رابعاً: النتائج المتعلقة بخصوص متطلبات الشفافية والإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها.

(ب) يتناول هذا القسم عشرة أسئلة . تقيم نتائجها من عرض الجدول رقم (١٢) بيان بخصوص متطلبات الشفافية والإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها ولقد تم حساب النسب المئوية والتوزيع التكراري والمتوسط المرجح والانحراف المعياري لكل عبارة مع الأخذ في الاعتبار أن نسبة الذين استجابوا للإجابة على هذا الجزء من القائمة بلغ ١٠٠% وتم التوصل إلى النتائج التالية:-

١. بالنسبة لعبارة " الإفصاح عن الانخفاض الحاد في قيمة الأصول الثابت والشهرة المرتبطة بها من أهم متطلبات الشفافية ومبدأ الإفصاح الكامل وذلك لرفع جودة ومحتوى القوائم المالية". فقد أعطى كل من الأكاديميين والمهنيين درجة "موافق بشدة" بمتوسط مرجح (٤,٤١) وانحراف معياري (٠,٥١) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٢٩) وانحراف معياري (٠,٧١) بالنسبة للمهنيين.

٢. فيما يتعلق " الإفصاح عن قيمة انخفاض الأصول المعترف بها ". فقد أعطى كل من الأكاديميين والمهنيين درجة " موافق بشدة " وبمتوسط مرجح (٤,٤٧) وانحراف معياري (٠,٥١) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٤٨) وانحراف معياري (٠,٥٠) بالنسبة للمهنيين.

٣. وبخصوص " الإفصاح عن الأحداث والظروف التي أدت إلى حدوث هذا الانخفاض الحاد في قيمة الأصل ". فقد أعطى الأكاديميين هذه العبارة درجة " موافق بشدة" ومتوسط مرجح (٤,٤١) وانحراف معياري (٠,٥١)، أما المهنيين فأعطوا نفس الدرجة بمتوسط مرجح (٤,٤٢) وانحرافه معياري (٠,٥٠).

٤. وفيما يتعلق " الإفصاح عن أساس القياس المستخدم في تحديد قيمة الانخفاض ". فقد أعطى كل من الأكاديميين والمهنيين درجة " موافق بشدة " وبمتوسط مرجح (٤,٤٧) وانحراف معياري (٠,٥١) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٤٨) وانحراف معياري (٠,٥٠) بالنسبة للمهنيين.

٥. وبخصوص "الإفصاح عن الأنشطة الرئيسية للأصول التي تأثرت بهذا الانخفاض الحاد". فقد أعطى كل من الأكاديميين والمهنيين درجة "موافق بشدة" وبمتوسط مرجح (٤,٤٧) وانحراف معياري (٠,٥١) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٥٣) وانحراف معياري (٠,٥٠) بالنسبة للمهنيين.

٦. وفيما يتعلق "الإفصاح عن الأنشطة الفرعية للأصول التي تأثرت بهذا الانخفاض الحاد". فقد أعطى كلا الطرفين درجة "موافق بشدة" وبمتوسط مرجح (٤,٢٩) وانحراف معياري (٠,٥٩) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٣٩) وانحراف معياري (٠,٥٨) بالنسبة للمهنيين.

٧. وبالنسبة لعبارة "الإفصاح عن الطرق المستخدمة في تحديد القيمة العادلة للأصول". فقد أعطى كل من الأكاديميين والمهنيين درجة "موافق بشدة" وبمتوسط مرجح (٤,٣٥) وانحراف معياري (٠,٤٩) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٥٦) وانحراف معياري (٠,٥٠) بالنسبة للمهنيين.

٨. فيما يتعلق "الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في تحديد التقديرات الحالية للقيمة المستعملة للأصل". فقد أعطى كلا الطرفين درجة "موافق بشدة" وبمتوسط مرجح (٤,٢٤) وانحراف معياري (٠,٤٤) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٤٧) وانحراف معياري (٠,٥٠) بالنسبة للمهنيين.

٩. وبالنسبة لعبارة "الإفصاح بشفافية داخل القوائم المالية عن المعلومات المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول الثابتة لتحديد المركز المالي للوحدة الاقتصادية". فقد أعطى كل من الأكاديميين والمهنيين درجة "موافق بشدة" وبمتوسط مرجح (٤,١٨) وانحراف معياري (٠,٣٩) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٣٤) وانحراف معياري (٠,٧٢) بالنسبة للمهنيين.

١٠. فيما يتعلق بعبارة "الإفصاح عن مبلغ الخسائر المعترف بها في قائمة الدخل خلال الفترة التي حصل بها الانخفاض". فقد أعطى كل من الأكاديميين والمهنيين درجة "موافق بشدة" وبمتوسط مرجح (٤,٣٥) وانحراف معياري (٠,٤٩) بالنسبة للأكاديميين، وبمتوسط مرجح (٤,٥٠) وانحراف معياري (٠,٥٩) بالنسبة للمهنيين.

يوضح جدول (١٢) بيان بخصوص متطلبات الشفافية والإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة								الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية								العبارة	
أ.م	م.م	مج	م.غ.ب	م.غ	مح	م	م.ب	أ.م	م.م	مج	م.غ.ب	م.غ	مح	م	م.ب		
.٧١	٤,٢٩	٦٢	-	٣	-	٣٥	٢٤	٥١,	٤,٤١	١٧	-	-	-	١٠	٧	ك	الإفصاح عن الانخفاض الحاد في قيمة الأصول الثابت والشهرة المرتبطة بها من أهم متطلبات الشفافية ومبدأ الإفصاح الكامل وذلك لرفع جودة ومحتوى القوائم المالية.
		٧٨,٥	-	٤,٨	-	٥٦,٥	٣٨,٧			٢١,٥	-	-	-	٥٨,٨	٤١,٢	%	
.٥٠	٤,٤٨	٦٢	-	-	-	٣٢	٣٠	٥١,	٤,٤٧	١٧	-	-	-	٩	٨	ك	الإفصاح عن قيمة انخفاض الأصول المعترف بها.
		٧٨,٥	-	-	-	٥١,٦	٤٨,٤			٢١,٥	-	-	-	٥٢,٩	٤٧,١	%	
.٥٠	٤,٤٢	٦٢	-	-	-	٣٦	٢٦	٥١,	٤,٤١	١٧	-	-	-	١٠	٧	ك	الإفصاح عن الأحداث والظروف التي أدت إلى حدوث هذا الانخفاض الحاد في قيمة الأصل.
		٧٨,٥	-	-	-	٥٨,١	٤١,٩			٢١,٥	-	-	-	٥٨,٨	٤١,٢	%	

تابع جدول (١٢) بيان بخصوص متطلبات الشفافية والإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة								الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية								العبرة	
أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	غ.م	مح	م	م.ب	أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	غ.م	مح	م	م.ب		
.٥٠	٤,٤٨	٦٢	-	-	-	٣٢	٣٠	٥١,	٤,٤٧	١٧	-	-	-	٩	٨	ك	الإفصاح عن أساس القياس المستخدم في تحديد قيمة الانخفاض.
		٧٨,٥	-	-	-	٥١,٦	٤٨,٤			٢١,٥	-	-	-	٥٢,٩	٤٧,١		
.٥٠	٤,٥٣	٦٢	-	-	-	٢٩	٣٣	٥١,	٤,٤٧	١٧	-	-	-	٩	٨	ك	الإفصاح عن الأنشطة الرئيسية للأصول التي تأثرت بهذا الانخفاض الحاد.
		٧٨,٥	-	-	-	٤٦,٨	٥٣,٢			٢١,٥	-	-	-	٥٢,٩	٤٧,١	%	
.٥٨	٤,٣٩	٦٢	-	١	-	٣٥	٢٦	٥٩,	٤,٢٩	١٧	-	-	١	١٠	٦	ك	الإفصاح عن الأنشطة الفرعية للأصول التي تأثرت بهذا الانخفاض الحاد.
		٧٨,٥	-	١,٦	-	٥٦,٥	٤١,٩			٢١,٥	-	-	٥,٩	٥٨,٨	٣٥,٣	%	
.٥٠	٤,٥٦	٦٢	-	-	-	٢٧	٣٥	٤٩,	٤,٣٥	١٧	-	-	-	١١	٦	ك	الإفصاح عن الطرق المستخدمة في تحديد القيمة العادلة للأصول.
		٧٨,٥	-	-	-	٤٣,٥	٥٦,٥			٢١,٥	-	-	-	٦٤,٧	٣٥,٣	%	

تابع الجدول (١٢) بيان بخصوص متطلبات الشفافية والإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة								الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية								العبارة	
أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	غ.م	مح	م	م.ب	أ.م	م.م	مج	غ.م.ب	غ.م	مح	م	م.ب		
.٥٠	٤,٤٧	٦٢	-	-	-	٣٣	٢٩	٤٤,	٤,٢٤	١٧	-	-	-	١٣	٤	ك	الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في تحديد التقديرات الحالية للقيمة المستعملة للأصل.
		٧٨,٥	-	-	-	٥٣,٢	٤٦,٨			٢١,٥	-	-	-	٧٦,٥	٢٣,٥		
.٧٢	٤,٣٤	٦٢	١	١	-	٣٤	٢٦	٣٩,	٤,١٨	١٧	-	-	-	١٤	٣	ك	الإفصاح بشفافية داخل القوائم المالية عن المعلومات المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول الثابتة لتحديد المركز المالي للوحدة الاقتصادية.
		٧٨,٥	١,٦	١,٦	-	٥٤,٨	٤١,٩			٢١,٥	-	-	-	٨٢,٤	١٧,٦	%	
.٥٩	٤,٥٠	٦٢	-	١	-	٢٨	٣٣	٤٩,	٤,٣٥	١٧	-	-	-	١١	٦	ك	الإفصاح عن مبلغ الخسائر المعترف بها في قائمة الدخل خلال الفترة التي حصل بها الانخفاض.
		٧٨,٥	-	١,٦	-	٤٥,٢	٥٣,٢			٢١,٥	-	-	-	٦٤,٧	٣٥,٣	%	

(ب) تطبيق اختبار مان – وتتي :-

يلزم لتطبيق اختبار مان – وتتي (ى) ضرورة إجراء اختبارات الفروق بين المجموعتين " الأكاديميين والمهنيين " لمعرفة متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بكل سؤال من أسئلة قائمة الاستقصاء ويوضح الجدول رقم (١٣) متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بمتطلبات الإفصاح والشفافية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها.

جدول رقم (١٣) يوضح نتائج متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بمتطلبات

الإفصاح والشفافية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة

والشهرة المرتبطة بها.

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة		الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية		العبارة
متوسط الرتب	حاصل جمع الرتب	متوسط الرتب	حاصل جمع الرتب	
٣٩,٥٥	٢٤٥٣,٠	٧٠٨,٠	٤١,٦٥	الإفصاح عن الانخفاض الحاد في قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها من أهم متطلبات الشفافية ومبدأ الإفصاح الكامل وذلك لرفع جودة ومحتوي القوائم المالية.
٤٠,١١	٢٤٨٧,٠	٦٧٣,٠	٣٩,٥٩	الإفصاح عن قيمة انخفاض الأصول المعترف بها.
٤٠,٠٦	٢٤٨٤,٠	٦٧٦,٠	٣٩,٧٦	الإفصاح عن الأحداث والظروف التي أدت إلى حدوث هذا الانخفاض الحاد في قيمة الأصل.
٤٠,١١	٢٤٨٧,٠	٦٧٣,٠	٣٩,٥٩	الإفصاح عن أساس القياس المستخدم في تحديد قيمة الانخفاض.
٤٠,٥٢	٢٥١٢,٥	٦٤٧,٥	٣٨,٠٩	الإفصاح عن الأنشطة الرئيسية للأصول التي تأثرت بهذا الانخفاض الحاد.

تابع جدول رقم (١٣) لتوضيح نتائج متوسط الرتب وحاصل جمع الرتب الخاص بمتطلبات الإفصاح والشفافية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها.

المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة		الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية		العبارة
حاصل جمع الرتب	متوسط الرتب	حاصل جمع الرتب	متوسط الرتب	
٢٥٢٧,٠	٤٠,٧٦	٦٣٣,٠	٣٧,٢٤	الإفصاح عن الأنشطة الفرعية للأصول التي تأثرت بهذا الانخفاض الحاد.
٢٥٩١,٥	٤١,٨٠	٥٦٨,٥	٣٣,٤٤	الإفصاح عن الطرق المستخدمة في تحديد القيمة العادلة للأصول.
٢٦٠٢,٥	٤١,٩٨	٥٥٧,٥	٣٢,٧٩	الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في تحديد التقديرات الحالية للقيمة المستعملة للأصل
٢٥٩٤,٠	٤١,٨٤	٥٦٦,٠	٣٣,٢٩	الإفصاح بشفافية داخل القوائم المالية عن المعلومات المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول الثابتة لتحديد المركز المالي للوحدة الاقتصادية.
٢٥٦٩,٠	٤١,٤٤	٥٩١,٠	٣٤,٧٦	الإفصاح عن مبلغ الخسائر المعترف بها في قائمة الدخل خلال الفترة التي حصل بها الانخفاض.

وبتطبيق اختبار مان – وتتي (ى) الإحصائي لقياس الفروق بين المجموعتين الأكاديميين والمهنيين بخصوص محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت لم تظهر أي فروق جوهرية عند مستوى معنوية ٠,٠٥% . مما يؤكد ذلك مدى اتفاق المجموعتين على طبيعة محددات المحاسبة عن انخفاض قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت . ويوضح الجدول رقم (١٤) الخاص بنتائج اختبار مان – وتتي (ى) لاختبار المقارنة بين الأكاديميين والمهنيين بخصوص متطلبات الإفصاح والشفافية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها.

جدول رقم (١٤) الخاص بنتائج اختبار مان – وتتي (ى) لاختبار المقارنة بين الأكاديميين والمهنيين بخصوص متطلبات الإفصاح والشفافية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها

العبرة	اختبار (ي)	مستوي الدالة
الإفصاح عن الانخفاض الحاد في قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها من أهم متطلبات الشفافية ومبدأ الإفصاح الكامل وذلك لرفع جودة ومحتوي القوائم المالية.	٤٩٩,٠	٠,٧٠١ غير دالة
الإفصاح عن قيمة انخفاض الأصول المعترف بها.	٥٢٠,٠	٠,٩٢٣ غير دالة
الإفصاح عن الإحداث والظروف التي أدت إلى حدوث هذا الانخفاض الحاد في قيمة الأصل.	٥٢٣,٠	٠,٩٥٥ غير دالة
الإفصاح عن أساس القياس المستخدم في تحديد قيمة الانخفاض.	٥٢٠,٠	٠,٩٢٣ غير دالة
الإفصاح عن الأنشطة الرئيسية للأصول التي تأثرت بهذا الانخفاض الحاد.	٤٩٤,٥	٠,٦٥٤ غير دالة
الإفصاح عن الأنشطة الفرعية للأصول التي تأثرت بهذا الانخفاض الحاد.	٤٨٠,٠	٠,٥١٧ غير دالة
الإفصاح عن الطرق المستخدمة في تحديد القيمة العادلة للأصول.	٤١٥,٠	٠,١٢٤ غير دالة

تابع جدول رقم (١٤) الخاص بنتائج اختبار مان – وتي (ي) لاختبار المقارنة بين الأكاديميين والمهنيين بخصوص متطلبات الإفصاح والشفافية عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بها

مستوي الدالة	اختبار (ي)	العبارة
٠,٠٨٧ غير دالة	٤٠٤,٥	الإفصاح عن سعر الخصم المستخدم في تحديد التقديرات الحالية للقيمة المستعملة للأصل
٠,١١١ غير دالة	٤١٣,٠	الإفصاح بشفافية داخل القوائم المالية عن المعلومات المتعلقة بانخفاض قيمة الأصول الثابتة لتحديد المركز المالي للوحدة الاقتصادية.
٠,٢٢٣ غير دالة	٤٣٨,٠	الإفصاح عن مبلغ الخسائر المعترف بها في قائمة الدخل خلال الفترة التي حصل بها الانخفاض.

أستخلص الباحث من نتائج الدراسة الميدانية قبول فروض البحث التالية:-

١. الأصول الثابتة والشهرة يتم تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بما لا يزيد عن قيمة التدفقات النقدية التي تتوقع الوحدة الاقتصادية استردادها من استخدام الأصل خلال عمره الإنتاجي المتبقي أو الاستغناء عنه.

٢. يتم قياس الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت ومعالجتهما على أساس معقول و ثابت.

كما استخلص الباحث من نتائج الدراسة الميدانية أن هناك توافق في الآراء بين الأكاديميين والمهنيين حول تطبيق متطلبات المعيار (IAS36) "انخفاض قيمة الأصول" حيث يستخدم المهنيين من أصحاب مكاتب المحاسبة والمراجعة القيمة العادلة كأساس عملي لتقييم الأصل المنخفض على الرغم من وجود خلاف في وجهات النظر بين المهنيين بخصوص التكلفة التاريخية والقيمة العادلة

إلا أن القيمة العادلة هي السائدة، كما يعالج المحاسبين خسائر الانخفاض كمصروفات ضمن بنود قائمة الدخل.

ويرى الباحث إن التكلفة التاريخية لاتصلح لإعادة تقييم الأصل أو مجموعة الأصول المنخفضة قيمه نظراً لأن التكلفة التاريخية تنتهي بمجرد الانتهاء من عملية التسجيل في الدفاتر فمن الطبيعي أن تتغير التكلفة التاريخية للأصل بعد فترة زمنية من الحصول على الأصل. إذاً كيف سيتم الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية في تقييم الأصل المنخفض قيمته. وبناءً عليه تكون القيمة العادلة أفضل بكثير من التكلفة التاريخية خاصةً عند تقييم الأصول بعد فترة زمنية من الاقتناء.

وبالنسبة لتقدير القيمة العادلة للأصل فيلجأ المحاسبون في قطاع غزة إلى طريقتين وهما

كما يلي:-

١. تقدير قيمة الأصل بناءً على سعر أصل آخر مماثل موجود في السوق.
٢. الاستعانة بجدول قيمة التدفقات النقدية المحسوبة بأسعار الخصم التي تصدرها سلطة النقد الفلسطينية - تقوم بمهام البنك المركزي - وذلك لمساعدة البنوك في تقييم أصولها.

كما يطالب المحاسبون في قطاع غزة الإفصاح بشفافية عن أي حدث غير طبيعي يحدث داخل الوحدة الاقتصادية سواء كان لصالح الوحدة الاقتصادية أو ضدها. إذاً فالنتيجة النهائية التي حصل عليها المعيار الدولي (٣٦) من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين هي التأييد والموافقة على متطلبات المعيار. وبناءً عليه نلاحظ أن مكاتب المحاسبة تطبق المعايير الدولية بما يتلاءم مع طبيعة النشاط الاقتصادي السائد في فلسطين.

النتائج و التوصيات التي توصل إليها الباحث

النتائج التي توصل إليها الباحث

لقد أستخلص الباحث من الدراسة النظرية ما يلي :

١. أن الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل يتم تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بما لا يزيد عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الوحدة الاقتصادية استردادها من استخدام الأصل خلال عمرة الإنتاجي المتبقي حتى الوصول بالأصل الثابت إلي مرحلة الاستغناء عنه.

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

٣. أن عملية الانخفاض الحاد التي يتعرض إليها الأصل ترجع إلى وجود حدث معين أدى إلى حدوث هذا الانخفاض، وهذه الأحداث قد تكون خارجية مثل تغيرات في البيئة القانونية أو الاقتصادية أو في البيئة السوقية المحيطة بالأصل، أما الأحداث الداخلية فهي أحداث مرتبطة بالأصل نفسه مثل تغيرات تكنولوجية وفنية في طبيعة الأصل الثابت.

٤. عند ثبوت حدوث انخفاض حاد في قيمة الأصل الثابت يتم إجراء اختبارات الاسترداد على الأصول المنخفضة القيمة وذلك بمقارنة قيمتها الدفترية مع القيمة الاستردادية للأصل.

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

٦. يتم إجراء اختبارات الاسترداد على الأصول الثابتة في حالة وجود مؤشرات أو أحداث تدل على وجود انخفاض حاد في قيمة الأصل الثابت ولا يتم إجراء هذه اختبارات بصورة دورية.

٧. بعد التأكد من وجود انخفاضات في قيمة الأصل الثابت و الشهرة المرتبطة بالأصل الثابت لابد من إعادة النظر في القيمة الدفترية للأصل المنخفض والمدة الزمنية المتبقية لحياة الأصل حتى الوصول به إلى مرحلة الاستغناء النهائي.

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

٩. يتم تحديد القيمة العادلة للأصل في حالة السوق النشط بناء على سعر العرض الحالي الموجود في السوق. أما في حالة السوق غير النشطة فيتم الاستعانة بأسعار أصل آخر مماثل للأصل المنخفض قيمته أو العمل على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية مخصومة بمعدل خصم مناسب يتلاءم مع حجم المخاطر المرتبطة بالأصل.

١٠. بعد عملية إعادة التقييم يتم إثبات هذه الخسائر ضمن مصروفات قائمة الدخل والإفصاح عن هذا الانخفاض ضمن بنود قائمة الدخل.

١١. قد يتم حدوث بعض الاستردادات في قيمة الأصل المنخفض المعاد تقييمه مما يتطلب العمل على إعادة التقييم مرة أخرى وإظهار هذه الاستردادات في الدفاتر المحاسبية.

١٢. يتم إظهار هذه الاستردادات في حساب حقوق الملكية مع الإفصاح عنها ضمن بنود حقوق الملكية.

١٣. ضرورة الإفصاح عن هذه الانخفاضات في القوائم المالية بصورة شفافة نظراً لما تمثله الأصول الثابتة من أهمية كبرى في الوحدات الاقتصادية، لان الأصول الثابتة تمثل في الغالب أعلى نسبة في رأس مال أي وحدة اقتصادية وأي انخفاض في قيمة الأصل أو مجموعة الأصول الثابتة قد يؤثر ذلك على نشاط الوحدة الاقتصادية وعلى قرار كل من له علاقة بهذه الوحدة الاقتصادية من موظف مالي أو مستثمر داخلي أو خارجي.

١٤. ضرورة الإفصاح في ملحقات القوائم المالية عن طبيعة نشاط الأصل المنخفض قيمته، وعن الطريقة المستخدمة في إعادة تقييم الأصل المنخفض، والطريقة المستخدمة في قياس هذا الانخفاض، والفترة الزمنية التي تعرض فيها الأصل للانخفاض... الخ.

كما أستخلص الباحث من الدراسة الميدانية:

١. إن هناك اتفاق بين مجتمع البحث والمتمثل في الأكاديميين من أعضاء الهيئة التدريسية بقسم المحاسبة في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، وأصحاب مكاتب والمحاسبة والمراجعة القانونية والمعتمدة لدى السلطة الوطنية الفلسطينية والمسجلين في جمعية المحاسبين الفلسطينية بقطاع غزة حول فرضي البحث الأول والثاني.

○ الفرض الأول:

أن الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل يتم تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بما لا يزيد عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الوحدة الاقتصادية استردادها من استخدام الأصل خلال عمرة الإنتاج المتبقي حتى الوصول بالأصل الثابت إلى مرحلة الاستغناء عنه.

○ الفرض الثاني:

الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت يتم قياسها ومعالجتها على أساس معقول و ثابت.

٢. وكما أن هناك اتفاق بين الأكاديميين والمهنيين حول تطبيق محددات تطبيق المعيار الدولي (٣٦) الذي عنوان (انخفاض قيمة الأصول).

ولقد أكد الباحث هذه النتيجة عند تطبيق اختبار مان _ وتتي (ى) على استجابات مجتمع البحث على قائمة الاستقصاء عند مستوى معنوية ٠,٥% .

التوصيات التي يوصي بها الباحث:

تنقسم التوصيات التي توصل إليها الباحث إلى ثلاث أقسام هي :

أولاً: توصيات متعلقة بقياس قيمة الأصول الثابتة .

١. ضرورة قيام الوحدات الاقتصادية بتسجيل قيمة أصولها الدفترية بما يتلاءم مع القيمة المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل.

(أنظر صفحة ٦٢)

٢. أن يتم إعادة تقييم الأصل المنخفض قيمته بناء على سعر العرض الحالي في السوق وفي حالة عدم وجود الأصل في السوق يتم الاستعانة بسعر أصل آخر مماثل للأصل المنخفض. كما انه من السهل اليوم الحصول على ثمن الأصل المنخفض قيمته من الوحدة الاقتصادية الأم المصنعة للأصل خاصة في ظل التقدم التكنولوجي وعصر المعلومات الحر الذي نعيشه، فأصبح يمكن عن طريق الانترنت الحصول على كل المعلومات المطلوبة.

(انظر صفحة ٥٧).

ثانياً: توصيات متعلقة بقياس قيمة الأصل الثابت بعد حدوث عملية الانخفاض الحاد وكيفية معالجته محاسبياً.

١. الاستعانة بجدول الأرقام القياسية التي تصدرها الدولة لتحديد القيمة السوقية المستقبلية ومعدل الخصم الذي يتلاءم مع حجم التضخم الفعلي.

(أنظر صفحة ٤٣).

٢. ضرورة العمل على معالجة وقياس الانخفاض الحاصل في قيمة الأصل الثابت على أساس ملائم وثابت بما يتواءم مع طبيعة كل دولة وأن تكون هناك سلطة عليا تقوم بالإشراف على الوحدات الاقتصادية الكبرى التي تعاني أصولها من انخفاضات مستمرة وخاصةً الوحدات الاقتصادية المساهمة.

٣. ضرورة تحديد أسس معالجة هذا الانخفاض الحاد والطريقة التي تستخدم لقياس هذا الانخفاض الحاد من قبل الجهات المختصة في الدولة حتى لا تترك الحرية لأصحاب الوحدات الاقتصادية وأصحاب المكاتب للتلاعب بالحسابات وعدم أظهر الحقائق.
(انظر صفحة ١٦ _ ٢٠)

٤. ضرورة قيام الدول التي تعاني من انخفاضات مستمرة في قيمة الأصول أو تعاني من التضخم بتقديم جداول تحتوي على تقديرات قيمة التدفقات النقدية المستقبلية وتعميم هذه الجداول حتى يتم استخدامها مما يسهل على محاسبي الوحدات الاقتصادية تقييم الأصول المنخفضة بناء على هذه الجداول وهذه الطريقة تحد بصورة كبيرة من درجة التلاعب والغش المقصودة.
(أنظر صفحة ٤٣)

ثالثاً: توصيات متعلقة بالإفصاح عن الانخفاض الحاد _ التدهور _ في قيمة الأصول الثابتة.

١. الإفصاح عن هذا الانخفاض بدرجة عالية من الشفافية وإظهار كل ما يتعلق بالأصل المنخفض قيمته لمساعدة متخذي القرارات من الموظفين أو المستثمرين على تقييم المركز المالي الصحيح للوحدة الاقتصادية ذلك لأن الأصول الثابتة تشكل نسبة كبيرة من رأس مال أي وحدة اقتصادية وخاصة الصناعية منها والخدمية.
(أنظر صفحة ٩٥)

٢. الإفصاح عن الإحداث و الظروف التي أدت إلي حدوث الانخفاض الحاد في قيمة الأصل الثابت، وعن المعالجة المحاسبية التي تم الاعتماد عليها في إعادة تقييم الأصل المنخفض، وعن طبيعة نشاط الأصل المنخفضة قيمته.
(أنظر صفحة ٩٦ _ ٩٧)

المراجع

المراجع

المراجع باللغة العربية:

أولاً: الكتب.

١. أحمد نور، المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية والعربية والمصرية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٤).
٢. _____، الأميرة إبراهيم عثمان، في المبادئ: المحاسبة المالية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٠)، نقلاً عن :
 - ❖ American Institute of certified public Accountant committee on Auditing procedure Accounting , Research and Terminology find Editlbh, New York.
٣. أمين السيد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٤).
٤. _____، في تطوير الفكر المحاسبي، (بيروت: دار النهضة العربية، ١٩٥١).
٥. خيرت ضيف، أحمد بسيوني شحاتة، في تطوير الفكر المحاسبي، (بيروت: دار النهضة العربية، ١٩٥١). نقلاً عن :
 - ❖ The institute of chartered Accounting in England and Wales " Recommendation on Accounting principles . IX Depreciation of Fixed Assets "(London : Gee & Co (publishers) limited 1951) .
٦. رشاد حسين خليل، قضايا فقهية معاصرة، الجزء الثاني، (القاهرة: قسم الفقه المقارن بكلية الشريعة والقانون بجامعة الأزهر، ٢٠٠٣).

٧. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الثاني، (القاهرة: بدون ناشر، ٢٠٠٢).

٨. _____، موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير المحاسبة الدولية والمقارنة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية، الجزء الرابع، القياس والتقييم المحاسبي، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٤).

٩. _____، التقارير المالية: أسس العداد والعرض والتحليل وفقاً لأحدث الإصدارات والتعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٢).

١٠. _____، حوكمة الشركات: المفاهيم - المبادئ - التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٥).

١١. _____، المدخل الحديث في المحاسبة: المحاسبة عن القيمة العادلة، الطبعة الأولى، (القاهرة: مكتبة النهضة المصرية، ٢٠٠٣).

١٢. _____، محمد عبد العزيز خليفة، طارق أحمد محمد عرفة، شرح معايير المحاسبة المصرية وتعديلاتها: الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ مع بعض المعايير الدولية المكملة، الجزء الثالث، (القاهرة: بدون ناشر، ٢٠٠٣).

١٣. عصافت السيد أحمد عاشور، الإطار الفكري والتطبيقي لمعايير المحاسبة المصرية، الجزء الأول، (القاهرة: مكتبة عين شمس، ٢٠٠٤).

١٤. فداغ عبد الجبار الفداغ، المحاسبة المالية: بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى (الرياض: دار المريخ، ١٩٩٩).
١٥. فتحي العاروري، شفيق العنوم، الأساليب الإحصائية: الجزء الثاني (عمان: دار المناهج، الطبعة الأولى، ١٩٩٥).
١٦. كوثر عبد الفتاح الأبجي، دراسات الجدوى: في ظل المفاهيم التقليدية والفكر الإسلامي، الطبعة الرابعة، (القاهرة: ناس للطباعة، ٢٠٠٤).
١٧. محمد عبد العزيز خليفة، محمد نور الدين عبده، طارق محمد أحمد عرفة، شرح معايير المحاسبة المصرية: وتطبيقاتها الصادرة بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧، الطبعة الأولى، الجزء الأول، (القاهرة: بدون ناشر، ١٩٩٩).
١٨. محمد سمير الصبان، رجب السيد راشد، المحاسبة المتوسطة: قواعد الاتصال المحاسبي لتحديد الدخل والمركز المالي، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٢).
١٩. محمد محمود السجاعي، النظام المحاسبي الموحد: في ضوء الجهاز المركزي للحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١، (المنصورة: المكتبة العصرية، ٢٠٠٣).
٢٠. محمد مطر، المحاسبة المالية: الدورة المحاسبية ومشاكل القياس والإفصاح والتحليل، (عمان: درا حنين، ١٩٩٣).
٢١. محمد مطر، عبد الكريم الزواتي، محمد مجيد سليم، المحاسبة المالية المتوسطة: دراسة نظرية وتطبيقات عملية، (عمان: دار حنين، ١٩٩٤).
٢٢. معايير المحاسبة الدولية، (الأردن: سابا وشركاهم، ١٩٩٦).

٢٣. منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٢، (الأردن: لجنة معايير المحاسبة الدولية التأسيسية، ٢٠٠٢).
٢٤. _____، الممارسة المحاسبية المقدمة: الكتاب المقرر للمتقدمين لامتحانات التأهيل للقب محاسب قانوني عربي، الجزء الثاني، أشرف علي الترجمة، توفيق إبراهيم أيوب، (الأردن: طلال أبو غزالة وارتراندرسن وشركاهم وآخرون، بدون تاريخ).
٢٥. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسة متقدمة: في مجال المحاسبة المالية، (الإسكندرية: الدار الجامعية، بدون تاريخ).
٢٦. وليد ناجي الحياي، المحاسبة المتوسطة: مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي، (عمان: دار حنين، بدون تاريخ).
٢٧. يحيى محمد أبو طالب، نظرية المحاسبة في إطار فكر جديد: وتطبيقاتها في ضوء المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية والمصرية مع مجموعة من البحوث والدراسات المحاسبية المتقدمة، (القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٩٨).
٢٨. _____، المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة لإعداد وعرض القوائم المالية الختامية ذات الاستخدام العام، (القاهرة: مكتبة عين شمس، ٢٠٠٤).

ثانيا: الدوريات العلمية.

١. الشحات محمد عطوه الزنقراتي، مدي تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لوحدات قطاع الأعمال العام، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٢.

٢. سيد عبد الفتاح حسن، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في ضوء معيار FASB رقم ١٢١، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٨.

٣. طارق عبد العال حماد، مشكلات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البيئة المصرية: بالتطبيق علي البنوك، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠٠٣. نقلاً عن :

❖ Siegel, J.G & J.K . Dictionary of Accounting Terms . Second Edition Barron's .1995 .

❖ Mille , W. D . commercial Bank Valuation . new York , John Wiley & Sons , Inc ,1995 .

❖ The International assets Valuation Standards committees International Valuation standards standards3 .2000 .

٤. عاطف محمد العوام، المحاسبة عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية قصيرة الأجل في إطار المعايير المحاسبية وقانون سوق المال المصري، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الثاني، ١٩٩٦.

٥. عباس مهدي الشيرازي، دور المحاسب الإداري في ترشيد سياسة إهلاك الأصول الثابتة، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، ١٩٨٠.

٦. عوض سلامة فايز الرحيلي، دور نظام السوق المالية الجديدة في تعزيز الشفافية والإفصاح المحاسبي في البيئة السعودية: دراسة تحليلية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، سبتمبر ٢٠٠٤.

٧. فؤاد محمد الليثي، منظور محاسبي لتحديد القيمة العادلة لتقييم شركات قطاع الأعمال العام الخصخصة: دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثاني، ١٩٩٣ .

٨. _____، منظور محاسبي لتحديد القيمة العادلة لتقييم شركات قطاع الأعمال العام الخصخصة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثالث والثلاثين، العدد الأول، مارس ١٩٩٦.

٩. ليلي محمد لطفي مرعي، قيمة الأصول للمنشأة: النظرية والتطبيق، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ١٩٩٦.

١٠. محمد حسن أحمد حسن، أثر الإفصاح عن السياسات المحاسبية للمخزون السلعي عن أسعار الأسهم: دراسة نظرية تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الثاني، ١٩٩٧.

١١. محمد زيدان إبراهيم، المحاسبة عن القيمة العادلة لأغراض تنظيم عوائد الدمج المصرفي في إطار المعايير المحاسبية: بالتطبيق علي البنوك التجارية في مصر، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠٠١.

١٢. محمد سمير عبد السلام الصبان، العلاقة بين مفهوم مستوي الإفصاح ودرجة التقدم الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع وتأثيرها علي دور المراجع الخارجي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير ١٩٩٣.

١٣. محمد عبد الحميد طاحون، إعادة تقييم الأصول الثابتة بالزيادة بين السماح والمنع مع الإشارة لمصر، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مارس ٢٠٠١. نقلاً عن :

- ❖ Easton, P . P , Eddy & T .Harris .1993. An investigation of reevaluation of tangible long – lived assets . Journal of Accounting Research (supplement).
- ❖ Aboody .d. m. Bath & R. Kaszink .1999. Revaluations of fixed assets and future firm performance : Evidence from the U.K . Journal of Accounting and Economice .

١٤ . مصطفى علي الباز، معيار محاسبي مقترح للقياس والإفصاح عن القيمة العادلة لمنشأة الأعمال المستمرة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع عشر، عدد الثالث، ١٩٩٣.

١٥ . _____، التنظيم والتقييم المحاسبي للشهرة المكتسبة في منشآت الأعمال وفقاً للاتجاهات الحديثة في الفكر المحاسبي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الأول، العدد الثاني، ١٩٩٤.

١٦ . _____، مدخل مقترح لتطوير القياس الكمي والتكليف المحاسبي لتكاليف إهلاك وصيانة وإصلاح الأصول الثابتة مع دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ١٩٩٥.

١٧ . هاني توفيق، الشفافية والمساءلة: رفاهية أم ضرورية، مجلة وجهات نظر، الإسكندرية: مركز الأهرام الإقليمي للصحافة بالتعاون مع مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد الثاني عشر، سبتمبر ٢٠٠٤.

ثالثاً: الرسائل العلمية.

١. أحمد محمد كامل سالم، دور الإفصاح المحاسبي في خدمة قرارات الاستثمار في الأوراق المالية في مصر في ظل سياسة التحرر الاقتصادي، رسالة دكتوراه، (كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠٠٢).

٢. حسن محمد سويلم، نموذج محاسبي مقترح لتحديد القيمة العادلة للمنشأة لغرض ترشيد القرارات الاستثمارية: دراسة نظرية، رسالة دكتوراه، (كلية التجارة: جامعة الزقازيق، ١٩٩٨) نقلا عن :

❖ "The instithes of chartered Accounting in England and Wales" accounting standards (London, 1986-1987)".

٣. حسين احمد كامل علي عبد العال، معايير الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية أداة لترشيد القرارات المالية، رسالة ماجستير، (كلية التجارة: جامعة عين شمس، ١٩٩٤).

٤. رجب السيد رشدان، دراسة تحليلية لإطار العلاقة بين بيئة الإفصاح المحاسبي مع دراسة اختباريه لمستوي كفاية متطلبات الإفصاح في جمهورية مصر الغربية، رسالة دكتوراه، (كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٦).

٥. سامية تاودروس إبراهيم، دراسة تحليلية لمشكلات تقييم عناصر الأصول وتحديد الالتزامات بهدف إعداد الميزانية القومية، رسالة دكتوراه، (كلية التجارة: جامعة القاهرة، ٢٠٠١). نقلا عن:

❖ عبد الله سالم، الخصخصة وتقييم الأصول والأسهم في البورصة، الهيئة العامة لشئون المطابع، الأميرية، ١٩٩٦.

❖ Enthonen. A. J. H, Hega Accountancy Trends _ Extended Accountancy Dimensions in changing in societal patterns

❖ Lee .T.A Income & Value Measurement : Theory and practice van Nostrand Reinlaid.

❖ Revsine .L.Towards Greater comparability in Accounting Reports
Financial Analysis .Journal. Jan-Feb.1975.

٦. نانيس خليل محمد محمد، تطبيق فقه عقد الوكالة علي الشركات وأثره علي الربحية والنمو: مع دراسة ميدانية. رسالة ماجستير، (كلية التجارة، قسم محاسبة، جامعة الأزهر، القاهرة، ٢٠٠٥).

٧. يوسف مصطفى حسين سعادة، المشاكل المحاسبية: لتقييم الأصول الثابتة في المشروعات متعددة الجنسية، رسالة ماجستير، (كلية التجارة: جامعة القاهرة، ١٩٨٠).

رابعاً: المواقع الالكترونية.

١. أبو القاسم المشاوي، مجتمع المعلومات: بين الشفافية والمراقبة، مجلة الحوار المتمدن، العدد ١١٤٢ / ٢٠٠٥. متاح في:

❖ [http:// www.rezgar.com/debat/show.art.asp?aid](http://www.rezgar.com/debat/show.art.asp?aid).

٢. البورصة المصرية، تعزيز الشفافية: معايير جديدة للمحاسبة، متاح في:

❖ [http:// www.lik.ahram.org/ik/ahram/2002/10/28/invbi.htm](http://www.lik.ahram.org/ik/ahram/2002/10/28/invbi.htm)

٣. برنامج إدارة الحكم في الدول العربية، الشفافية والمساءلة متاح في:

❖ [http:// www.pogar.org/arabc/themes/transparency.asp](http://www.pogar.org/arabc/themes/transparency.asp)

٤. بكور عاروب، الشفافية شعار سياسي أم مطلب وطني ..؟، تاريخ الإطلاع ٩/ديسمبر/٢٠٠٥ متاح في:

❖ <http://www.rezgar.com/debat/show.art.asp?aid>

٥. جاسم محمد الذهبي، الندوة العاشرة من سلسلة الندوات التي يقدمها مكتب الاستثمار، متاح في:

❖ [http:// www.berec-iraq.com/reform%5ccorruption.htm](http://www.berec-iraq.com/reform%5ccorruption.htm)

٦. صلاح مختار، التجديد العربي، نواقض الشفافية، متاح في:

❖ [http:// www.arabrenewal.com/index.php.rd](http://www.arabrenewal.com/index.php.rd).

٧. عاطف مسوح، نخب الشفافية، متاح في:

❖ [http:// www.nesasy.com/cornes/atefmassoun/htm](http://www.nesasy.com/cornes/atefmassoun/htm)

٨. موقع منظمة الشفافية الدولية، متاح في:

❖ [http:// www.mondipoar.com/novo/articles/shafa.htm](http://www.mondipoar.com/novo/articles/shafa.htm)

المراجع الأجنبية:

أولاً: الكتب.

1. Et. Al, Davidson .D . "Financial Accounting: An Introduction to concepts, Methods & Uses. 5th ed Americans, Advanced Management Research.
2. Et, al. Delaney .P.R " Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 1999 ". New York, John Wiley & Sons. INC. 1999.
3. Hendriksen, E.S, & Van Breda. M " Accounting Theory " 5th.ed,Mc Graw-Hill,2001.
4. Kieson, D. E & Weygandt .J.J." Intermediate Accounting "3th .ed. New York, John Wiley & Sons.1989.
5. Publishing, P." Business Accounting (1) " 6th, London, Frank Wood, 1993.

ثانياً: الدوريات العلمية:

1. Accounting Standards Board " Impairment of Fixed Assets and Goodwill". Accountancy_ International Edition ,July1997.
2. Barth, M.E. "Fair Value Accounting: Evidence from Investment Securities and the Market Valuation of Banks " The Accounting Review. Vol 69. No 1, January 1994.
3. Brown, J.O "Accounting for goodwill and intangible assets " Accountancy-International, edition , July 1996.
4. Chity, D. "Asimple Solution to tangible problem" Accountancy-International edition, March 1997.
5. FASB "Statement of Financial Accounting standards No121" 1995, Financial Accounting Standards Board .
6. Kennedy, S.H "Accounting issues: The practicalities of goodwill" Accountancy, August. 1995.
7. Nurnberg, H.H. & Nelson, W. "Auditing Considerations of FASB121 .Journal of Accountancy July. 1996.

الملاحق

عند تطبيق اختبار مان-وتني لاختبار الفروض يجب اتباع الخطوات التالية:-

١. ترتيب القيم في العينتين ترتيباً تصاعدياً. وإعطاء كل قيمة رتبة من الأصغر فالأكبر.

٢. تجميع رتب مشاهدات العينة الأولى ولتكن هذه المجموعة م١، وتجميع رتب مشاهدات العينة الثانية ولتكن هذه المجموعة م٢.

٣. التعويض في صيغة اختبار مان _ وتني التالية:

$$U = \frac{n_1(n_1+1)}{2} + 2n_1n_2 - \frac{n_2(n_2+1)}{2}$$

$$U = \frac{n_1(n_1+1)}{2} + 2n_1n_2 - \frac{n_2(n_2+1)}{2}$$

$$U = \frac{n_1(n_1+1)}{2} + 2n_1n_2 - \frac{n_2(n_2+1)}{2}$$

$$U = \frac{n_1(n_1+1)}{2} + 2n_1n_2 - \frac{n_2(n_2+1)}{2}$$

حيث ن١ حجم العينة الأولى ، ن٢ حجم العينة الثانية.

٤. إيجاد القيمة المتوقعة والتباين لاختبار مان _ وتني كما يلي:

$$E(U) = \frac{n_1n_2}{2}$$

$$E(U) = \frac{n_1n_2}{2}$$

$$E(U) = \frac{n_1n_2}{2}$$

$$E(U) = \frac{n_1n_2}{2}$$

$$E(U) = \frac{n_1n_2}{2}$$

$$E(U) = \frac{n_1n_2}{2}$$

٥. إيجاد قيمة التوزيع الطبيعي بالتوقع والتباين المستخرج من الخطوات السابقة كما يلي:

$$U - E(U)$$

$$U - E(U)$$

$$U - E(U)$$

٦. ثم نوجد من الجدول المعتاد القياسي قيمة U_{α} = ±

فإذا كانت قيمة U المحسوبة في الخطوة رقم (٥) تقع بين هاتين القيمتين فإننا نقبل الفرض،

ونرفض الفرض عندما لا تقع U المحسوبة بين هاتين القيمتين (ن١، ن٢).^(١)

(١) فتحي العاروري ، شفيق العتوم، الأساليب الإحصائية : الجزء الثاني (عمان: دار المناهج ، الطبعة الأولى، ١٩٩٥) ص

قائمة الاستقصاء

الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية
كلية العلوم المالية والمصرفية
القاهرة

السيد الفاضل /ة.....المحترم /ة .

بعد التحية

يقوم الباحث بأجراء دراسة علمية لنيل درجة الماجستير في المحاسبة بعنوان :

" دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية : دراسة تطبيقية " .

ويأمل الباحث من سيادتكم الموقرة التكرم بتعبئة بيانات قائمة الاستقصاء المرفقة ، علماً بأن هذه البيانات لأغراض البحث العلمي فقط .

ولكم مني جزيل الشكر والتقدير

تحت إشراف

أ.د / كوثر عبد الفتاح الأبي

عميدة كلية التجارة _ جامعة بني سويف

أستاذة المحاسبة في

الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية

الباحث

محمد نواف حمدان عابد

ملخص الرسالة

"دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض

قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية: دراسة تطبيقية"

يشغل الانخفاض الحاد فكر الكثير من الهيئات المهتمة بالمعايير المحاسبية المحلية والدولية، لأن هذا الانخفاض الحاد وغير المتوقع يحدث عادة بصورة مفاجئة لذا يعتبر هذا الانخفاض تحدياً كبيراً لكل من المحاسبين والمراجعين والباحثين في الفكر المحاسبي. حيث عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB سنة ١٩٩٣. هذا الانخفاض بأنه عدم القدرة على استرداد القيمة الدفترية بالكامل على مدار العمر المتوقع للأصل. أما مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS's فقد عرف هذا الانخفاض سنة ١٩٩٨ بأنه الزيادة في القيمة الدفترية المرحلة عن المبلغ القابل للاسترداد.

تتطلب مجلس معايير المحاسبة الدولية IAS's في المعيار الدولي (٣٦) انخفاض قيمة الأصول وجوب الاعتراف بخسارة الانخفاض عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد الأصل أقل من القيمة المسجل بها الأصل في الدفاتر. كما اعتمد IAS's 36 على المقياس الاقتصادي _الاعتراف الفوري بالمبلغ القابل للاسترداد عندما يكون أقل من المبلغ المسجل_ ذلك لأن هذا المقياس يوفر معلومات مفيدة للمستخدمين في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية التي تولدها الوحدة الاقتصادية وتقدير القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل.

كما يشترط المعيار IAS's36 أن يتم الاعتراف بقيمة الانخفاض الحاد وإظهاره في قائمة الدخل، كما يشترط المعيار أيضاً استرداد أي خسارة انخفاض قد سبق الاعتراف بها وذلك بزيادة المبلغ المرحل للأصل المنخفض حتى يتساوى مع قيمته الاسترداديه قبل الاعتراف بالخسائر، بشرط ألا تتجاوز الزيادة قيمة الأصل قبل الانخفاض. وإظهار هذه الزيادة ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة تقييم مع تعديل تكلفة الاستهلاك أو الإطفاء الخاصة بالأصل المنخفض. مع الإفصاح عن هذه الخسائر و الاستردادات ضمن ملحقات قائمة الدخل.

يسجل التغير في قيمة الشهرة عند انخفاض قيمتها في حساب الأرباح والخسائر على أن يتم مراجعة قيمة الشهرة بصورة مستمرة هذا من الناحية النظرية أما من الناحية العملية فمن المتوقع

أن تكون للشهرة حياة اقتصادية محددة بفترة إطفاء معقولة وثابتة، ولكن هناك بعض الظروف تتطلب مراجعة الشهرة بشكل سنوي رغم صعوبة ذلك في بعض الوحدات الاقتصادية خاصة الصغيرة بسبب ارتفاع تكلفة المعلومات الضرورية مقابل الفائدة منها. وفي هذه الظروف يقترح إطفاء الشهرة بطريقة تكون معترف بها وأكثر حذراً ولكن تكون الفترة صغيرة وغير متوقعة. كما لا يسمح IAS's36 باسترداد خسارة الانخفاض في قيمة الشهرة المرتبطة بالأصل إلا إذا :

- ❖ نجمت خسارة الانخفاض عن حدث خارجي محدد ذو طبيعة غير عادية لا يتوقع تكراره.
- ❖ وقوع إحداث خارجية لاحقة تعكس أثر ذلك الحدث.

ويتم إعادة تقييم الأصول الثابتة بناء على أساس القيمة العادلة ويقصد بالقيمة العادلة واحدة من ثلاث:

١. القيمة التي تم الاعتراف بها مبدئياً و تم تحصيلها بالفعل (التكلفة الفعلية).
 ٢. ما يساويه قيمة الأصل من وحدات نقدية أو أسواق مبادلة وعادلة وموثوق بها في ظل افتراض وجود سوق كفاء.
 ٣. هي قيمة التدفقات النقدية المستقبلية المرحلة ومخصومة بأسعار السوق السائدة للفائدة لأصول أخرى مماثلة.
- وبناء على ذلك فان القيمة العادلة للأصل بعد إعادة تقييمها لأغراض مستقبلية قد تصبح مساوية أو أكبر أو أقل من القيمة الدفترية قبل إعادة التقييم.
- فقد عرف البعض القيمة العادلة بأنها المبلغ المتفق عليه بين البائع والمشتري دون إكراه أو إجبار على البيع. و تقدر القيمة العادلة في حالة السوق النشطة على أساس سعر العرض الحالي المأخوذ من السوق. أما في حالة السوق غير النشطة فتقدر القيمة العادلة للأصل على أساس القيمة السوقية لأصل آخر مماثل أو استخدام قيمة تدفقات نقدية معدلة بسعر خصم مناسب.
- كما يعتبر الإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والتقرير عنه من المتطلبات الخاصة بقياس تلك القيمة وهو يعتبر من أهم مقومات الإفصاح الكامل لرفع جودة المحتويات المطلوبة للقوائم المالية المنشورة.

يحتاج هذا الانخفاض إلى درجة عالية من الشفافية وذلك لخطورة هذا النوع من الانخفاض، حيث ترتبط بالأصول الثابتة التي تمثل نسبة عالية في رأس مال أي وحدة اقتصادية وأي انخفاض

حاد في الأصول الثابتة سوف يؤثر مباشرة على رأس مال الوحدة الاقتصادية ومن ثم سوف يؤثر ذلك على قرار أي شخص له مصلحة من استخدام هذه القوائم المالية. كما يرى مجلس معايير المحاسبة المالية أن تفصح البيانات المالية عن كل أصل ثابت تأثر بالانخفاض كما يلي:

٤. مبلغ خسارة الانخفاض المعترف به في قائمة الدخل خلال الفترة التي حصل بها الانخفاض وإظهار هذا المبلغ مباشرة في ملحقات الإفصاح عن بنود قائمة الدخل.

٥. مبلغ استرداد خسائر الانخفاض المعترف بها في بيان الدخل وإظهارها مباشرة في حقوق الملكية خلال الفترة التي تم بها الاسترداد مع الإفصاح عنها ضمن ملحقات بنود حقوق الملكية.

٦. إذا تم الاعتراف بخسارة انخفاض قيمة أصل مفرد أو وحدة توليد النقد أو استرداد الخسارة خلال الفترة وكانت نقدية بالنسبة للوحدة الاقتصادية التي تقدم التقارير المالية فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية أن تفصح في هذه التقارير عما يلي:

- أ. الأحداث والظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسارة الانخفاض واستردادها.
- ب. مبلغ خسارة الانخفاض المعترف بها أو الخسارة المستردة.
- ج. بالنسبة للأصل المفرد.

❖ طبيعة الأصل.

❖ القطاع الذي يصدر عنه التقارير الذي ينتمي إليه الأصل بناء على الشكل الرئيسي للوحدة الاقتصادية.

ح. بالنسبة لوحدة توليد النقد:

❖ وصف لوحدة توليد النقد (مثل ما إذا كانت خط إنتاج أو مصنع أو عملية تجارية أو ناحية جغرافية أو القطاع الذي يصدر عنه هذه التقارير).

❖ مبلغ الخسارة المعترف بها أو المسترده حسب فئة الأصول وحسب القطاع الذي تصدر عنه هذه التقارير بناء على الشكل الرئيسي للوحدة الاقتصادية.

❖ إذا تغير تجميع الأصول لتحديد وحدة توليد النقد منذ التقرير السابق للمبلغ القابل للاسترداد لوحدة توليد النقد (إن وجد) فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية وصف الطريقة الحالية والسابقة لتجميع الأصول وأسباب تغير طريقة تحديد وحدة توليد النقد؛

ط. ما إذا كان المبلغ القابل للاسترداد للأصل (وحدة توليد النقد) هو صافي سعر بيعه أو قيمته الاستعمالية.

ي. إذا كان المبلغ القابل للاسترداد هو صافي سعر البيع فإنه يجب الإفصاح عن الأساس المستخدم لتحديد صافي سعر البيع (مثل ما إذا كان سعر البيع قد حدد بالرجوع إلى سوق نشطة أو بطريقة أخرى).

ك. إذا كان المبلغ المرحل هو القيمة الاستعمالية فإنه يجب الإفصاح عن سعر (أسعار) الخصم المستخدمة في التقدير الحالي والتقدير السابق (إن وجد) للقيمة المستعملة.

ط. إذا كانت خسائر الانخفاض المعترف بها (المسترده) خلال الفترة المالية معروضة كمجموعه داخل القوائم المالية للوحدة الاقتصادية الذي يعد التقارير ككل فئة فإنه يجب على الوحدة الاقتصادية الإفصاح عن وصف موجز لما يلي:

❖ الفئات الرئيسية للأصول التي تأثرت بخسائر الانخفاض (استرداد خسائر الانخفاض) التي لم يتم الإفصاح عنها.

❖ الأحداث والظروف الرئيسية التي أدت للاعتراف (استرداد) خسائر الانخفاض هذه التي تم الإفصاح عن معلومات متعلقة بها.

٥. يشجع هذا المعيار الوحدات الاقتصادية على الإفصاح عن الافتراضات الرئيسية المستخدمة لتحديد المبلغ القابل للاسترداد الأصول (وحدات توليد النقد) خلال الفترة.