وضع معيار محاسبي

معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض

في قيمة الأصول وأثر ذلك على تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية

إعداد

خالد جمال شتيوي الجعارات

إشراف

الأستاذ الدكتور نعيم حسني دهمش

قدمت هذه الأطروحة استكمالا لمتطلبات منح درجة دكتوراه فلسفة

في العلوم الإدارية والمالية تخصص محاسبة

كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا

جامعة عمان العربية للدراسات العليا

كانون ثاني ، ٢٠٠٤

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

التفويض

أنا خالد جمال الجعارات

أفوض جامعة عمان العربية للدراسات العليا بتزويد نسخ من أطروحتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها .

الاسم : خالد جمال شتيوي الجعارات

التوقيع :

التاريخ : ٢٠٠٥/٨/١٦

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الأطروحة وعنوانها وضع معيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول وأثر ذلك على تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية .

وأجيزت بتاريخ : ١٦/ ٨ / ٢٠٠٥

أعضاء لجنة المناقشة		**التوقيع**
الأستاذ الدكتور محمد مطـر	رئيسا	
الأستاذ الدكتور نعيم دهمش	عضوا ومشرفا	
الأستاذ الدكتور منصور السعايده	عضوا	
الدكتور حامد الحديدي	عضوا	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

شكر وتقدير

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي ألهمني الطموح وسدّد خطاي .

وأتقدّم بجزيل الشكر والعرفان للأستاذ الدكتور نعيم حسني دهمش الذي أشرف على هذا العمل ولم يبخل بجهد أو نصيحة وكان مثالا للعالم المتواضع المرشد الموجه ، الأمر الذي ساعد في إخراج هذا العمل بالقالب المأمول .

كما أشكر الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلّهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة.

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

الإهداء

أهدي هذه الأطروحة

إلى

والدي ووالدتي العزيزين اللذين ربياني صغيرا ورعياني كبيرا

وزوجتي وبناتي اللواتي لم يبخلـن علـيَ بالحبّ والاهتمام

وإخوتي وأخواتي الذين أشعـر بقربهـم بالصدق والإخلاص

وإلى صديقي العزيز خليل أبو الفيلات في زمن ندر فيه الأخلاّء

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات ..... و
قائمة الملاحق ..... ح
قائمة الأشكال ..... ط
الملخص ..... ي
الفصل الأول : خلفية الدراسة ١
المقدمة ٢
مشكلة الدراسة ٥
عناصر مشكلة الدراسة ٦
فرضيات الدراسة ٧
التعريفات الإجرائية للمصطلحات ٧
أدبيات الدراسة : ١٠
منهجية الدراسة ١٦
أولاً :- نوعية الدراسة :- ١٦
ثانياً :- مجتمع وعينة الدراسة :- ١٦
مصادر معلومات الدراسة :- ١٧
تحليل البيانات واختبار الفرضيات : ١٧
نموذج الدراسة : ١٨
الفصل الثاني : الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية ١٩
الصفة المحورية أو الارتكازية : Core of Qualitative Characteristics ٢٥
أولا : الصفة الارتكازية(المحوريّة) : ٢٨
ثانيا : الصفات الأساسية : ٣٤
الحيادية وقابلية التحقق ٣٥
الاتساق وقابلية المقارنة ٣٥
ثالثا : الصفات الوظيفية : ٤٢
١.القدرة التنبئية Predictive Value: ٤٢
٢. التغذية العكسية Feedback Value: ٤٤
رابعا : الصفات العامة : ٤٥
الفصل الثالث : الانخفاض في قيمة الأصول ٤٧

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أولا : أهمية تبني الانخفاض في قيمة الأصول :..... ٤٨
ثانيا : التعريف بالانخفاض :..... ٥٢
ثالثا:مجالات تطبيق الانخفاض في الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ :..... ٥٨
رابعا : تحديد الانخفاض..... ٦٠
خامسا : تحديد القيم المتعلقة بقياس الانخفاض..... ٧١
سادسا : الاعتراف بخسائر الانخفاض..... ٧٤
الفصل الرابع : بدائل التقييم..... ٩٦
أولا : مفهوم القيمة..... ٩٩
ثانيا :بدائل التقييم..... ١٠٢
الفصل الخامس : الدراسة الميدانية والنتائج..... ١٢١
أولا : تمهيـــد..... ١٢٢
ثانيا :الأسس العامة للدراسة الميدانية..... ١٢٢
ثالثا : تنفيذ الدراسة الميدانية..... ١٢٥
رابعا:- اختبار الفرضيات..... ١٥٢
الفصل السادس : نموذج المعيار المقترح..... ١٥٥
تمهيد المعيار المقترح..... ١٥٦
الانخفاض وبدائل التقييم..... ١٦٥
الفصل السابع : النتائج والتوصيات..... ١٩٦
النتائج والتوصيات..... ١٩٧
أولا : النتائج:..... ١٩٧
ثانيا : التوصيات..... ٢٠٣
المراجع..... ٢٠٧
المراجع العربية..... ٢٠٧
المراجع الأجنبيّة..... ٢٠٧
الملاحق..... ٢١٣

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الملاحق

الرقم	المحتوى	الصفحة
١	طرق تقدير بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة	١٨٩
٢	مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والبريطانية حول الإنخفاض في قيمة الأصول	١٩٠
٤	مقارنة بين بدائل التقييم	١٩٥
٤	نتائج إختبار ألفا كورونباخ للمصداقية	١٩٨
٥	توزيع مفردات العينة حسب طبيعة العمل	٢٠١
٦	نسبة الإستجابة العامة لمفردات العينة وتوزيعها	٢٠٢
٧	نسبة الإستجابة على مستوى فئات العينة	٢٠٣
٨	المعلومات القاموسية للإستبيان	٢٠٤
٩	تصنيف البيانات حسب طبيعة العمل والمؤهل العلمي والخبرة العملية	٢١٥
١٠	النتائج الإحصائية لتحليل البيانات حسب طبيعة العمل والمؤهل العلمي والخبرة العملية	٢١٦
١١	توزيع المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية حسب طبيعة العمل	٢١٧
١٢	المعلومات الإحصائية عن متابعة المعايير المحاسبية الدولية	٢١٨
١٣	الإرتباط بين المعايير المحاسبية الدولية والمؤهل العلمي والخبرة العملية	٢١٩
١٤	المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية حسب المؤهل العلمي	٢٢٠
١٥	المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية حسب الخبرة العملية	٢٢١
١٦	توزيع المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ حسب طبيعة العمل	٢٢٢
١٧	المعلومات الإحصائية المتعلقة بالمعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦	٢٢٣
١٨	الإرتباط بين المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦والمؤهل العلمي والخبرة العملية	٢٢٤

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٩	المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ حسب المؤهل العلمي	٢٢٥
٢٠	المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ حسب الخبرة العملية	٢٢٦
٢١	المعلومات الإحصائية لأسئلة الإستبانة	٢٢٧
٢٢	النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الأولى	٢٢٩
٢٣	النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الثانية	٢٣١
٢٤	النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الثالثة	٢٣٣
٢٥	النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الرابعة	٢٣٥
٢٦	النتائج الإحصائية لاختبار تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع	٢٣٧
٢٧	مقارنة بين بدائل القيمة الجارية	٢٣٩
٢٨	الاستبانة	٢٤١
٢٩	مقارنة بين المعيار الأصيل والمعيار المقترح	٢٥٤

قائمة الأشكال

الرقم	المحتوى	الصفحة
١	الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية حسب SFAC No.٢ الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الأمريكي FASB	٢٢
٢	تكامل أدوار الجهات التي تعنى بالمعلومات المحاسبية	٢٣
٣	الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي	٢٥
٤	هيكل الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية حسب رأي الباحث	٢٧
٥	إجراءات إحتساب الإنخفاض	٥٠
٦	حركة الأصول في الشركة وعلاقتها بسعري الدخول والخروج	١٥٧

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وضع معيار محاسبي

معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض

في قيمة الأصول وأثر ذلك على تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية

إعداد

خالد جمال شتيوي الجعارات

إشراف

الأستاذ الدكتور نعيم حسني دهمش

الملخص

لقد قام الباحث بدراسة إمكانية وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية يمكن تطبيقه في الأردن أمام العقبات التي تعترض تطبيقه بما يكفل تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية، وبذلك فيكون الهدف الرئيس للدراسة هو صياغة المعيار المقترح، ولكن قبل ذلك سعى الباحث إلى تحقيق أهداف أخرى تتعلق بالهدف الرئيس وهي التعريف بالصفات النوعية للمعلومات المحاسبية، وكذلك التعريف بالانخفاض في قيمة الأصول وفقا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦، إضافة إلى التعرّف على بدائل التقييم، وذلك لتكوين صورة واضحة لما اعتبره الباحث قاعدة علمية نظرية تثري نتائج الدراسة الميدانية وتوصياتها لإغناء المعيار المقترح بما يكفل تحقيق الهدف الرئيس للدراسة المنوّه عنه مسبقا .

وبناء على ذلك تم صياغة أربع فرضيات عدميّة للدراسة، تتعلق كل فرضية بسؤال من أسئلة الدراسة وكانت هذه الفرضيات على النحو التالي :

الفرضية الأولى :لا يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، يؤدي إلى زيادة ملاءمة معلومات القوائم المالية لاتخاذ القرارات .

الفرضية الثانية :لا يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، يؤدي إلى زيادة موثوقية واعتمادية تمثيل المعلومات في القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة ونتيجة الأعمال وحقوق أصحاب الملكية والتدفقات النقدية .

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

الفرضية الثالثة : لا يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، يؤدي إلى زيادة اتساق القيم التي تحتويها القوائم المالية .

الفرضية الرابعة :لا يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، يؤدي إلى زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة.

وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج ، كان أهمها : إمكانية وضع معيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، وبذلك تم رفض الفرضيات العدمية آنفة الذكر وتم صياغة المعيار المقترح، وتضمنت الدراسة أيضا مجموعة من النتائج التي توصل إليها الباحث خلال استعراضه للأساس النظري للمعيار مثل : إعادة صياغة الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية بنموذج جديد، والتوصل إلى بديل تقييم جديد أطلق عليه تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد ، وكذلك أن الانخفاض لم يعد سياسة محاسبية فقط بل تعدى الأمر إلى كونه سياسة اقتصادية ترمي إلى تجديد الأصول، وأخيرا أن هناك حاجة إلى إجراء دراسة عن إمكانية إحلال الانخفاض محل الاهتلاك والإطفاء.

أما التوصيات فكان أهمها: ضرورة تبني المعيار المقترح وإرسال نسخ من الدراسة بما توصلت إليه من نتائج إلى المجمعات المهنية العالمية كمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي وغيرها ، وضرورة تبني الأفكار الجديدة التي تضمنتها الدراسة والمتعلقة بنموذج الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية، ومفهوم التقييم الجديد والمسمى بتكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Proposing an Accounting Standard that Modifies IAS ٣٦ Relating to Impairment of assets and the Influence of this on Improving Qualitative Characteristics of Accounting Information

prepared by

khaled Jamal I. Jaarat

Supervised by :

Professor Naim Hosni Dahmash

Abstract

The Researcher investigates the possibility of proposing an accounting standard that modifies IAS ٣٦ Impairment of Assets , and can be applied in Jordan in order to remove all obstacles faced applying IAS ٣٦, and to improve the qualitative characteristics of accounting information, thus the main objective of the study is coining the proposed standard. The researcher also intends to achieve several objectives related to the main one, these are : blurbing qualitative characteristics of accounting information ,blurbing impairment of assets pursuantly as it in IAS ٣٦ , also to study the alternatives of valuation , so as to clarify what is considered a scientific theoretical basis that strengthens the study and its recommendations , and enriches the proposed standard that attempts to achieve the main objectives as mentioned previously .

Relying on the four questions of the study , four null hypothesis were assigned to the study as follows :

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

- It is not possible to propose an accounting standard that modifies IAS ٣٦ relating to “Impairment of Assets” and leads to improving relevance of information in financial statements for decisions making.
- It is not possible to propose an accounting standard that modifies IAS ٣٦ relating to “Impairment of Assets” that leads to improving verifiability of information within financial statements to represent the financial position , result of activities, owners equity, and cash flows .
- It is not possible to propose an accounting standard that modifies IAS ٣٦ relating to “Impairment of Assets” that leads to improving consistency between values in financial statements .
- It is not possible to propose an accounting standard that modifies IAS ٣٦ relating to “Impairment of Assets” that leads to improving the comparability of financial statements .

There are several conclusions to the study , the most important one is the possibility of proposing an accounting standard in Jordan that modifies IAS ٣٦ “impairment of assets”, thus the null hypotheses were rejected, then proposal of an accounting standard was coined, other conclusions appeared through discussing what was mentioned as the theoretical basis of the standard, these conclusions are : A new model of qualitative characteristics of accounting information, a new valuation method called replacement cost by the new similar value, also impairment considered not only as accounting policy and concept, but also an economic policy aimed to achieve investment promotion, finally the need for other studies about the possibility to replace impairment

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

accounting instead of depreciation and amortization .

The most important recommendation of the study is the necessity of adopting the proposed standard , and sending copies to international professional associations as : IASB, FASB, and the like, also the necessity to adopt the new ideas in the study like: the new model of qualitative characteristics of accounting information, the new valuation concept that called replacement cost by evaluating the new similar.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول :
خلفية الدراسة

المقدمة

مشكلة الدراسة

عناصر مشكلة الدراسة

فرضيات الدراسة

التعريفات الإجرائية للمصطلحات

أدبيات الدراسة

منهجية الدراسة

نوعية الدراسة

مجتمع وعينة الدراسة

مصادر معلومات الدراسة

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

نموذج الدراسة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الأول

خلفية الدراسة

المقدمة

تعد المعلومات المحاسبية المخرجات الرئيسة للنظام المحاسبي، حيث أن البيانات التي يتم تجميعها وتبويبها وتحليلها، يتم تلخيصها في القوائم المالية، وهذا يدل على أهمية الأرقام التي تحتويها القوائم المالية باعتبارها قمة التلخيص لكم هائل من الأحداث والعمليات المالية التي تمت خلال فترة معينة، وباعتبارها أيضا تمثل قيمة الوحدة الابلاغية، وتمثل أيضا قيمة هامة لمن يرتكز عليها في اتخاذ قراراته، أي أنها محرك للقيمة. وبشكل عام فان شفافية الوحدة الابلاغية وقيمتها تتحددان في ضوء المعلومات المحددة التي يفصح عنها لكل من هو خارج المنشأة .

وحدد المهتمون بدراسة النظرية المحاسبية أساس بناء النظرية، والهدف الأساسي الذي يسعىعلم المحاسبة لتحقيقه والذي يشكل أساس وجوده (Kieso, Weygandt & Warfield, ٢٠٠٣، P.٣٦)، بأنه الإبلاغ المالي والذي يزود بمعلومات :-

أ-مفيدة لغايات اتخاذ القرارات الاستثمارية والائتمانية لأولئك الذين لديهم فهم معقول للنشاطات الاقتصادية والتجارية .

ب-لمساعدة المستثمرين والمقرضين الحاليين والمتوقعين والمستخدمين الآخرين في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها ودرجة عدم التأكد المحيطة بها .

ج-عن الموارد الاقتصادية والحقوق على هذه الموارد والتغيرات فيها .

ولكن ما يشكل عثرة أمام الفهم الصحيح والكامل للمعلومات المحاسبية، أن الأرقام ربما تخفي وراءها ما لا يمكن التعبير عنه بالأرقام، فلجأ المهتمون بالنظرية المحاسبية إلى وضع الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي بسبب عدم إمكانية إخضاعها للتقدير الكمي الرقمي عرضة للانتقاد، كونها قد تعني مزيداً من التحيز و اختلاف الجوهر عن الشكل، وبالتالي تقليل درجة مصداقيتها واعتماديتها، وخاصة في ضوء الانتقادات التي توجه للقوائم الماليــة، والتي منها ما يتعلق بقائمة الدخل(Kieso et.al., ٢٠٠٣,P.١٣١):

كعدم الإبلاغ عن البنود التي لا يمكن قياسها بموثوقية، و تبني أساليب محاسبية تؤثر على الأرقام الواردة في

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القائمة، وتدخل الحكم الشخصي في قياس الدخل، ومنها ما يتعلق بالميزانية العمومية (Kieso et. al., ٢٠٠٣,P.٣٦): كتبني مبدأ التكلفة التاريخية، واستخدام التخمين والحكم الشخصي، إضافة إلى غياب بعض البنود التي ليس لها قيمة مالية بالرغم من أهميتها مثل : الموارد البشرية والتكنولوجيا وغيرها، وبأنها تعد في تاريخ معين، وقد لا تعكس بالضرورة ما حدث خلال الفترة المالية المعدة في نهايتها القوائم المالية .

أمام هذه الانتقادات، فإن المهتمين بنظرية المحاسبة والعاملين في مهنة المحاسبة لا يألون جهداً في تقليل الأثر الناتج عن الانتقادات، نظراً لتأثيرها السلبي على فائدة المعلومات المالية في اتخاذ القرارات، فظهرت محاولات عديدة منها ما يتعلق ببدائل التقييم مثل : التكلفة الاستبدالية، وصافي القيمة الحالية، وصافي القيمة القابلة للتحقق، وذلك لتوفير التجانس والتناغم بين الأرقام، ومنها ما يتعلق بمتطلبات الإفصاح، ومنها ما يتعلق بالمحافظة على راس المال، وغير ذلك من المحاولات، لعكس المركز المالي بما أمكن من العدالة وفقا لما يعبر عنه العاملون في مهنة التدقيق، و نجد مواكبة علم المحاسبة للتطورات ظاهراً في جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية، في وضع معايير محاسبية دولية جديدة، للتعامل مع كافة المستجدات على واقع ساحة الأعمال، إضافة إلى جهود جهات ومنظمات عديدة تعنى بالمهنة مثل: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ومعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز، وغيرهما.

ولعل من بين المواضيع التي استحوذت على اهتمام المهنة : مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول، حيث تم التطرق لذلك بشكل رئيسي في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ والذي بدأ تطبيقه اعتباراً من ١٩٩٩/٧/١، إضافة إلى معايير محاسبية دولية عدة منها : المعيار رقم ١٦ المتعلق بالممتلكات والمنشآت والمعدات، وكذلك المعيار رقم ٣٩ المتعلق بالأدوات المالية، والمعيار رقم ٤٠ المتعلق بالاستثمار في الممتلكات، إضافة إلى المعيار رقم ٣٨ المتعلق بالأصول غير الملموسة، والمعيار رقم ٢٢ المتعلق باندماج الشركات، إضافة إلى تطرق العديد من الإصدارات المحاسبية للانخفاض في قيمة الأصول : كالنشرة رقم ١٢١، والتي تم معالجة المشاكل التطبيقية التي نشأت عنها بالنشرة رقم ١٤٤(دهمش، ٢٠٠٣، ص. ٣)، وهاتان النشرتان صادرتان عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، وكذلك النشرة رقم ٣١ الصادرة عن مجمع المحاسبين في هونغ كونغ وغيرها، وهذا يدل على الأهمية التي تم إيلاؤها للانخفاض في قيمة الأصول لإظهارها بالقيمة التي يمكن تحققها أو استردادها، والتي تمثل صافي القيمة البيعية للأصل، أو قيمته الاستخدامية أيهما أعلى، ويعتبر ذلك من توجهات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المهنة نحو تطبيق القيمة العادلة، وذلك يعود كما تم ذكره آنفا لكثرة الانتقادات الموجهة للمحاسبة لتبنيها قيما مختلفة، والجهد المستمر من المهتمين بالنظرية المحاسبية للتخلص من هذه الانتقادات، لما يترتب على الأخذ بالقيم المختلفة، من عدم وجود قاعدة معلوماتية محاسبية ملائمة لاتخاذ القرارات، وخاصة فيما يتعلق ببعض بنود الميزانية مثل : الأصول غير الملموسة وخاصة الشهرة والأصول طويلة الأجل أو غير المتداولة .

ولعل هذا المعيار كغيره من المعايير المحاسبية الدولية قد تم إقرار العمل به في الأردن استنادا إلى المادة رقم ١٨٤ من قانون الشركات رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧، ولكن نتيجة لوجود العديد من المعوقات والصعوبات، حال الأمر دون إلزامية تطبيق هذا المعيار في الأردن، وبالتالي دون الاستفادة من مساهمة هذا المعيار في تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية، ومن هذه المعوقات والصعوبات : اختلاف البيئة الاقتصادية والقانونية في الأردن عن تلك الموجودة في الدول المطبقة للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦، وكذلك عدم وجود سوق ثانوي للأصول التي يمكن تطبيق الانخفاض عليها، ومنها أيضا : النظر إلى خسائر الانخفاض من وجهة نظر دائرة ضريبة الدخل على أنها نفقة غير نقدية، وأن الاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصول يقلل من الوعاء الضريبي وبالتالي من الضرائب المستحقة .

من هنا جاءت هذه الدراسة، للتطرق للانخفاض في قيمة الأصول كمفهوم جديد في المحاسبة للتعرف عليه، وكيفية تطبيقه على الأنواع المختلفة من الأصول الخاضعة للانخفاض، بنظرة شمولية لكافة الجوانب المتعلقة بالانخفاض، ونظرة تحليلية معمقة للآثار المترتبة على تطبيق هذا المفهوم، وكل ذلك سيتم في إطار الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية، وصولا إلى وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ يراعي وضع حلول عملية للصعوبات والمعوقات التي تواجه تطبيق المعيار المذكور، وبذات الوقت يراعي خصوصية البيئة الاقتصادية والقانونية في الأردن .

ويرمي الباحث من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :-

١-التعرف على الصفات النوعية وفقاً لما وردت في النظرية المحاسبية وأهمية هذه الصفات من وجهة نظر العاملين في مهنة المحاسبة وأصحاب المصالح .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢-التعرف على مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول ومدى مساهمته في تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية من وجهة نظر العاملين في مهنة المحاسبة والمهتمين بالمعلومات المحاسبية والمخاطر التي تتعلق به .

٣ – التعرف على الصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول في الأردن .

٤ – وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول متضمنا وضع حلول للصعوبات التي تواجه تطبيق المعيار في الأردن .

٥-صياغة النتائج والتوصيات اللازمة لكيفية استخدام مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول بما يساعد على زيادة فاعلية الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية .

وتتمثل أهمية الدراسة في زيادة وعي المهتمين بمهنة المحاسبة، بالدور الذي يمكن أن يلعبه مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول في زيادة اعتمادية وملاءمة المعلومات المحاسبية بشكل أساسي، وكذلك زيادة فهم القوائم المالية، وتوفير قاعدة دقيقة للمقارنة بين وحدات الأعمال المختلفة على أسس موحدة ومتماثلة، خاصة فيما يتعلق بالقيم، إضافة إلى الوقوف على أهمية مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول ودوره في تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية، كون القوائم المالية لا يمكن تحليلها ومعرفة دلالاتها والأرقام التي تحتويها إلا في ضوء الصفات النوعية، وكذلك المخاطر التي تحدق بالقوائم المالية التي تتضمن تطبيقات الانخفاض ،حيث سيقوم الباحث بدراسة وتحليل هذه المخاطر، والسبل الناجعة للتخلص منها أو تجنبها، وذلك بما يؤدي إلى ملاءمة مفهوم الانخفاض لعكس القيمة العادلة للأصول المخفضة، وكل ذلك سيتم من خلال وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يمكن تطبيقه في الأردن حيث ستكون القاعدة العريضة للمعيار المقترح ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وسيتم اقتراح تعديلات لبعض البنود فيه لتلائم البيئة الاقتصادية والقانونية في الأردن، لإلزام الشركات بتطبيقه وليساهم بفعالية في تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية .

مشكلة الدراسة

إن تطبيق مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول يعتبر إقرارا من العاملين والمهتمين بمهنة المحاسبة بأهمية القيمة العادلة، والتي يؤدي الأخذ بها إلى زيادة اعتمادية وملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القرارات، ولكن تطبيق مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول، يعتريه كثير من المخاطر الناتجة عن عدم وجود أسس دقيقة لاحتسابه، تتصف بالموثوقية والاعتمادية والدقة، إضافة إلى تدخل الحكم الشخصي، ومن هذه الأسس اختيار سعر الفائدة الذي سيتم بناء عليه خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة لتحديد القيمة الاستخدامية، والقيم التي يستند إليها عند احتساب مقدار الانخفاض وهي : صافي سعر البيع في ضوء عدم وجود سوق ثانوي لمثل هذه الأصول ،والقيمة الاستخدامية التي تعتمد على تقديرات للتدفقات النقدية، الأمر الذي يؤدي إلى الابتعاد عن القيمة العادلة المنشودة، أو اتخاذ الانخفاض كمجال مشروع للتلاعب والمناورة، وكنتيجة لذلك فانه لا يوجد التزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ كما ورد من مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويتطلب الأمر إحداث تعديلات في بنود المعيار تتناسب والبيئة الاقتصادية والقانونية في الأردن لتجنب المخاطر آنفة الذكر .

ويمكن وفق ما تقدم صياغة مشكلة الدراسة على النحو التالي : -

" هل يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يمكن تطبيقه في الأردن ويؤدي إلى تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية ؟

عناصر مشكلة الدراسة

ويمكن وفق ما تقدم صياغة عناصر مشكلة الدراسة كما يلي : -

١-هل يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي في الأردن معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة ملاءمة معلومات القوائم المالية لاتخاذ القرارات ؟

٢- هل يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي في الأردن معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة موثوقية واعتمادية تمثيل المعلومات في القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة ونتيجة الأعمال وحقوق الملكية والتدفقات النقدية ؟

٣- هل يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي في الأردن معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة اتساق القيم التي تحتويها القوائم المالية ؟

٤-هل يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي في الأردن معدل للمعيار المحاسبي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة ؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فرضيات الدراسة

تقوم الدراسة على الفرضيات التالية :-

الفرضية الأولى : لا يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي في الأردن معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة ملاءمة معلومات القوائم المالية لاتخاذ القرارات.

الفرضية الثانية : لا يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي في الأردن معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة موثوقية واعتمادية تمثيل المعلومات في القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة ونتيجة الأعمال وحقوق أصحاب الملكية والتدفقات النقدية.

الفرضية الثالثة : لا يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي في الأردن معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة اتساق القيم التي تحتويها القوائم المالية.

الفرضية الرابعة : لا يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي في الأردن معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة.

التعريفات الإجرائية للمصطلحات

١-الانخفاض في قيمة الأصل : الفرق الذي ينتج عن عدم إمكانية استرداد القيمة الدفترية للأصل نتيجة لمجموعة من الظروف الداخلية والخارجية (Kieso et.al., ٢٠٠٣,P.٥٦٢)، أو هو مقدار الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد(Deloitte Touche Tohmatsu, ٢٠٠٣, P.١) .

٢-الصفات النوعية: هي أحد المكونات الأساسية للإطار النظري للمحاسبة المالية والمستوى الثاني من مستويات الإطار المذكور، أوهي الخصائص والمزايا التي يجب تتمتع بها المعلومات المحاسبية حتى تكون صالحة لاتخاذ القرارات: الملاءمة والموثوقية هما الصفتان الأساسيتان، والمقارنة والاتساق هما الصفتان الثانويتان (Deloitte Touche Tohmatsu, ٢٠٠٣, P.١)، أو هي صفات تجعل المعلومات المزودة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين (

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

دهمش، ١٩٩٥، ص.٢٣) .

٣-الملاءمة : قدرة المعلومات على إيجاد تأثير في القرار، وذلك بمساعدة المستخدمين لبناء تنبؤات أساسها نتائج الماضي والحاضر، عن الأحداث المستقبلية، أو لتثبيت أو تصحيح التوقعات السابقة (FASB, ١٩٧٠, P.١٠) .

ويندرج تحت صفة الملاءمة: القدرة التنبئية، وقيمة التغذية العكسية، والتوقيت المناسب .

٤-الموثوقية (الاعتمادية) : الصفة النوعية والتي تؤكد أن المعلومات يمكن الاعتماد عليها، وأنها خالية من الخطأ والتحيز إلى حد معقول وتمثل بصدق ما يتم عرضه(FASB, ١٩٧٠, P.١٠) .

ويندرج تحت صفة الموثوقية التي يطلق عليها أحياناً الاعتمادية : القابلية للتحقق، والتمثيل الصادق، والحيادية .

٥-المحافظة على رأس المال: عدم المساس برأس المال والمحافظة عليه من التآكل أو التوزيع، ويندرج تحت هذا المفهوم تصورات مختلفة لماهية رأس المال الذي يجب المحافظة عليه :كرأس المال المالي، ورأس المال الذي يمثل القوة الشرائية العامة(الحقيقي أو الاقتصادي)، ورأس المال المادي، ورأس المال المتوقع، و رأس المال مع مراعاة القيمة الزمنية للنقود(Schroeder & Clark, ١٩٩٨, Pp:١٢١-١٣٢).

٦-مفهوم القياس : وهو تخصيص الأرقام لميزات أو خصائص الأشياء التي يمكن قياسها (Wolk, Tearney & Dodd, ٢٠٠١, P.٧)، أو هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية وتظهر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩، ص.٦٢)، ويمكن كذلك تعريفه بأنه " تخصيص أرقام لأشياء أو أحداث وفقاً لقواعد معينة" (Belkaoui, ٢٠٠٠,P.٣٧) .

ويندرج تحت مفهوم القياس العديد من أسس القياس : كالتكلفة التاريخية، والقيمة الجارية، وصافي القيمة البيعية (القيمة الخارجة)، وتكلفة الاستبدال أو القيمة الداخلة، والقيمة الاستخدامية، والتكلفة القابلة للاسترداد، إلى غير ذلك من أنواع القيم المختلفة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٧-القيمة العادلة: القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة وذات معرفة من خلال عملية تبادل حقيقية (Epstein & Mirza, ٢٠٠٠, P.١٢١) .

٨-صافي القيمة البيعية: القيمة المتحققة من بيع الأصل في عملية تفاوضية بين أطراف راغبة وذات معرفة مطروحاً منها مصاريف التخلص من الأصل (Deloitte Touche Tohmatsu, ٢٠٠٣, P.١) .

٩-صافي القيمة القابلة للتحقق: كمية النقود المتوقع الحصول عليها من الأصل في حالته الطبيعية مطروحا منها تكاليف التحويل إلى نقود(Epstein & Mirza, ٢٠٠٠ , ١٢٣.) .

١٠-القيمة الدفترية: القيمة التي يتم الاعتراف بالأصل بها في الميزانية بعد حسم الاهتلاك المتجمع وخسائر الانخفاض المتجمعة(Deloitte Touche Tohmatsu, ٢٠٠٣, P.١) .

١١-مستخدمو القوائم المالية: كافة الفئات التي تتخذ القوائم المالية أساساً لاتخاذ القرارات سواء كانوا ذوي مصالح مباشرة كالملاك والدائنين والموردين والإدارة، أو ذوي مصالح غير مباشرة كالمحللين الماليين والبورصات والهيئات الحكومية المختلفة(سالم، ١٩٨٦، ص.٧) .

١٢ – التحيز : يعرف التحيز في القياس بأنه ميل المقياس للوقوع في الغالب في طرف معين اكثر من الوقوع في الطرف الآخر المقابل، وذلك بدلا من احتمال التساوي في الوقوع في أي من الطرفين، والتحيز في المقاييس المحاسبية يعني الميل بالارتفاع أو الانخفاض في القيمة المقاسة (FASB, ١٩٧٠, P.٩) .

١٣ – قابلية المقارنة : الصفة في المعلومات التي تمكن المستخدمين من تحديد أوجه الشبه أو الاختلاف بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية (FASB, ١٩٧٠, P.٩) .

١٤ – الاتساق : التماثل من فترة لأخرى بدون أي تغيير للسياسات والإجراءات (FASB, ١٩٧٠, P.٩) .

١٥ – الحياد : غياب التحيز المقصود من المعلومات في الحصول على نتائج محددة مسبقا أو إحداث نوع معين من السلوك (FASB, ١٩٧٠, P.١٠) .

١٦ – قيمة التغذية العكسية : الصفة في المعلومات التي تمكن المستخدمين من إثبات أو تصحيح توقعاتهم الماضية(FASB, ١٩٧٠, P.١٠) .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٧ – القدرة التنبؤية : الصفة في المعلومات التي تساعد المستخدمين لزيادة احتمالية التنبؤ الصحيح لنتائج الأحداث الماضية أو الحالية (FASB, ١٩٧٠, P.١٠) .

١٨ – التمثيل الصادق : التطابق أو التوافق بين مقياس أو وصف معين والظاهرة التي تمثله (أحيانا يطلق عليها الصحة) (FASB, ١٩٧٠, P.١٠) .

١٩ – التوقيت المناسب : أن تكون المعلومات متاحة لمتخذ القرار قبل أن تخسر قدرتها بالتأثير على القرارات . (FASB, ١٩٧٠, P.١٠)

٢٠ – قابلية الفهم : الصفة في المعلومات التي تمكن المستخدمين من إدراك أهميتها FASB,١٩٧٠,) . (P.١١

٢١ – القابلية للتحقق : القدرة عبر إجماع القائمين على القياس للتأكيد على أن المعلومات تمثل ما يجدر بها أن تمثله ، أو أن أسلوب القياس يستخدم بدون أخطاء أو تحيز (FASB, ١٩٧٠ , P.١١)

.

أدبيات الدراسة :

يعتبر الانخفاض في قيمة الأصول من الموضوعات حديثة الطرح، حيث أن المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول قد بدأ تطبيقه اعتبارا من ١٩٩٩/٧/١ كما تمت الإشارة إلى ذلك في مقدمة الدراسة، واستنادا على ذلك، فإن الدراسات التي تطرقت لمفهوم الانخفاض تكاد تكون شحيحة، فلم يستطع الباحث أن يطلع على أي دراسة عربية في هذا المجال، حيث اقتصرت المساهمات العربية على تراجم لما كتب عن الانخفاض في المراجع و المجلات والدوريات الأجنبية : كترجمة المعيار رقم ٣٦، وترجمة النشرتين أرقام ١٢١ و ١٤٤ الصادرتين عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، وفي الأردن أيضا لم يتم العثور على أي دراسة تتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول وفقا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية و إمكانية تطبيق هذا المعيار في الأردن، بالرغم من أهمية المعيار في تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية .

أما الدراسات الأجنبية التي اطلع عليها الباحث ففيما يلي عرض لها :-

(١) -دراسة رازي وآخرين (Razaee, Smith & Lindbeck, ١٩٩٦) بعنوان : **An Examination of long-lived Asset Impairments Under SFAS No.١٢١**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التزويد بأدلة عملية تتعلق بمصاريف الانخفاض في الأصول طويلة الأجل عن طريق:-

أ-تحديد الآثار المالية لمصاريف الإطفاء .

ب-فحص العوامل المسيطرة في قرارات الشركات لغايات التحقق والإبلاغ عن الإنخفاضات في قيمة الأصول .

وهي دراسة ميدانية تمت في الولايات المتحدة الأمريكية وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :-

(أ) إن مصاريف الإطفاء الناتجة عن الانخفاض في قيمة الأصول يمكن وصفها بأنها أحداث متكررة وهامة كون مقدار الانخفاض يتغير بدرجة متفاوتة وكبيرة بين فترة وأخرى .

(ب) إن الآثار المالية لمصاريف الانخفاض مهمة جداً في معظم الأحيان، وتصل إلى ما نسبته ٢٢% من المبيعات و ١٢% من الأصول طويلة الأجل، وتصل أيضاً إلى عشرة أضعاف الأرباح المعلن عنها.

(ج) إن تصنيف البضاعة له أثر هام على المتغيرات التابعة المستخدمة كبديل عن الآثار المالية للانخفاضات في قيمة الأصول، بينما طريقة تحقق الانخفاض ووسيلة الإبلاغ عن الانخفاض، وأسباب الانخفاض، ومستوى تصنيف الأصل، وقياس الانخفاض، ليس لها أي أثر هام على المتغيرات التابعة .

٢ - دراسة ويمان (Wayman,٢٠٠٣) بعنوان: **Impairment Charge : The Good The Bad and the Ugly.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالانخفاض المتعلق بالشهرة، حيث ازدادت المبالغ التي تم إطفاؤها نتيجة لتطبيق مبدأ الانخفاض في قيمة الأصول الدفترية، وما ترتب على ذلك من تخفيض للأرباح وتخفيض للأصول، ويمكن وفقا لرأي Wayman أن ينظر إلى الانخفاض بأكثر من منظار، فربما يكون مصروف الانخفاض جيداً أو سيئاً أو بشعاً، حسب وجهة نظر المحلل للميزانية التي تضمنت مصاريف الانخفاض .

وهي دراسة ميدانية تمت في الولايات المتحدة الأمريكية وتوصلت إلى النتائج التالية:-

(أ) إن الانخفاض في قيمة الأصول يعتبر طريقة غير لائقة ومؤلمة لحل مشكلة عدم إمكانية تخصيص تكاليف الأصول على السنوات التي تستفيد منها .

(ب) تتضمن القوائم المالية المتضمنة لمصاريف الانخفاض معلومات أكثر ملاءمة للمستثمرين بسبب اعتماد القيمة العادلة.

(ج)إن مقدار الانخفاض يشكل في أحيان كثيرة مجالا للتلاعب بالحقائق من قبل الوحدة الابلاغية.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(د) إن كثيرا من الوحدات الابلاغية ستواجه الفشل والانهيار عندما يكون الاقتصاد و أسواق الأسهم ضعيفة في حالة تطبيق الانخفاض .

(هـ) عدم وجود طرق دقيقة وسهلة لتقييم مخاطر الانخفاض .

٣ – دراسة بون ورامان (Raman, & Boone,٢٠٠٣) بعنوان : **Does Discretion Increase Signaling or Opportunistic Behavior ? Evidence from Impairment Losses in the Extractive Petroleum Industry.** .

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى استجابة المديرين لأقصى تحفظ محاسبي إما بتعزيز نوعية الأرباح أو بتعزيز السلوك الانتهازي مع التركيز على خسائر الانخفاض في الصناعات الاستخراجية .

وهي دراسة ميدانية تمت في الولايات المتحدة الأمريكية وخلصت إلى النتائج التالية :-

(أ) عند تطبيق أسلوب الجهود الناجحة للمحاسبة عن تكاليف الاستكشاف فان السلوك الانتهازي أو النفعي للمديرين له تأثير على توقيت وكمية خسائر الانخفاض التي تم الإفصاح عنها .

(ب) وعلى العكس من ذلك فانه عند تطبيق أسلوب التكلفة الشاملة فان التأثير المشار إليه في البند (أ) بأعلاه يكون ضعيفا بدلالة الارتباط السلبي بين الانخفاضات والتدفقات النقدية .

٤ – دراسة ريدل (Riedl, ٢٠٠٣) بعنوان : **An Examination of long-lived Asset Impairment** .

وهدفت هذه الدراسة إلى توضيح خصائص مصاريف الانخفاض التي تم إطفاؤها والإبلاغ عنها قبل وبعد إصدار النشرة المحاسبية ١٢١ SFAC المتعلقة بالمحاسبة عن الانخفاض في قيم الأصول طويلة الأجل، والأصول المنوي التخلص منها، والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي .

وهي دراسة ميدانية تمت في الولايات المتحدة الأمريكية وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:-

(أ) إن العوامل الاقتصادية كان لها دور ضعيف في مصاريف الانخفاض التي تم إطفاؤها والإبلاغ عنها بعد إصدار النشرة المحاسبية ١٢١ SFAC، وأن هناك اتساق في النتائج ما بين المتغيرات على المستوى الكلي، ومستوى الصناعة، ومستوى الوحدة الابلاغية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(ب) هناك درجة كبيرة من المشاركة والتوحيد بين مصاريف الانخفاض التي تم إطفاؤها، والسلوك الابلاغي الذي يهدف إلى تحقيق أكبر درجة ممكنة من الوضوح بعد تطبيق المعيار، وأن الوضوح يعكس الإبلاغ النفعي والانتهازي بواسطة المديرين أكثر منه موجها للمعلومات الخاصة .

(ج) إن المديرين قد أوجدوا مرونة عالية في القرارات المفصح عنها، والمتعلقة بمصاريف الانخفاض التي تم إطفاؤها بعد تبني المعيار .

٥ – دراسة جينينجز وآخرين (Jennings,Leclere & Thompson,٢٠٠٣) بعنوان : **Goodwill Amortization and the Usefulness of Earnings** .

وهدفت هذه الدراسة إلى التزويد بدليل عن أثر إطفاء الشهرة على فائدة البيانات عن العوائد كمؤشر على قيمة السهم في عينة كبيرة من الشركات التجارية، وذلك خلال الفترة الزمنية ما بين ١٩٩٣-١٩٩٨ في ظل تبني FASB معايير جديدة تلغي الإطفاء المنتظم للشهرة وإحلال ذلك بمراجعة الشهرة لأغراض تحديد الانخفاض فيها .

وهي دراسة ميدانية تمت في الولايات المتحدة الأمريكية وتوصلت إلى النتائج التالية :

إن العوائد قبل إطفاء الشهرة تفسر توزيع الأرباح لحاملي الأسهم أكثر من العوائد بعد إطفاء الشهرة .

إن إطفاء الشهرة يضيف إرباكا في القياس عندما يكون تقييم الأسهم مرتكزا على العوائد فقط .

٦ - دراسة بيتي وويبر (Beatty & Webber,٢٠٠٥) بعنوان : **The Importance of Accounting Discretion in Mandatory Accounting Changes : An Example of the Adoption of SFAS ١٤٢** .

وهدفت هذه الدراسة إلى ما يلي :

(أ) اختبار قرارات تبني (SFAS ١٤٢) المتعلقة بالشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى، والتي تركز على الموازنة بين تسجيل مصاريف انخفاض الشهرة الحالية المؤكدة بأقل من حقيقتها، وتسجيل مصاريف انخفاض الشهرة المستقبلية غير المؤكدة ضمن الدخل من العمليات المستمرة .

(ب) اختبار الإفصاحات عن الأسلوب المستخدم في احتساب القيمة العادلة .

(ج) اختبار استخدام المد يرين التحفظ عند تبني معايير تغيير محاسبية إلزامية معينة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وهي دراسة ميدانية تمت في الولايات المتحدة الأمريكية وتوصلت إلى النتائج التالية :

(أ) إن هناك دليل على أن اعتبارات تسعير أصول في المنشأة يؤثر على تفضيل المعاملة المحاسبية لتقدير الشهرة مضخمة عن إظهارها بأقل من حقيقتها .

(ب)إن الحوافز المتعلقة بالدين كزيادة الدين ونصوص العقد ومعدل الدوران واستبدال الدين بوسائل سداد أخرى تؤثر على قرارات تعجيل أو تأخير الاعتراف بمصروف الانخفاض.

(ج)التزويد بدليل عن مدى مشاركة الإفصاح للخيارات المحاسبية المتاحة عند تبني SFAS ١٤٢ .

٧ – دراسة شين وآخرين (Chen, Kohlbeck & Warfield,٢٠٠٤) بعنوان : **Goodwill Valuation Effects of the Initial Adoption of SFAS ١٤٢** .

وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما أدى إليه تطبيق المعيار SFAS ١٤٢ باستخدام عدد من المنشآت التي تفصح عن الشهرة في نهاية السنة المالية .

وتوصلت هذه الدراسة الميدانية التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية إلى النتائج التالية :

(أ) إن تبني مفهوم الانخفاض كان جزئيا بمعزل عن التأثير على أسعار الأسهم قبل سنة ٢٠٠٢ .

(ب) إن الانخفاض في السنة التالية للسنة الأولى للاعتراف بالانخفاض يزود بمعلومات جديدة في السوق (ج) زيادة أهمية الملاءمة للمعلومات التي تتضمن الانخفاض في ظل تبني SFAS ١٤٢ .

(د) إن جزءا من مصاريف الانخفاض كانت متوقعة في السنة السابقة لسنة الاعتراف بها .

٨ – دراسة نورنبيرغ (Nurnberg,٢٠٠٤) بعنوان : **Company-Owned Life Insurance in Business Combinations and Goodwill Impairment Testing** .

وهدفت هذه الدراسة إلى اختبار الأساليب البديلة في المحاسبة عن الاستثمارات في شركات التأمين على الحياة المملوكة في اندماج الشركات، وكذلك تقييم هذه الشركات لأغراض تحديد الانخفاض في الشهرة

وتوصلت هذه الدراسة الميدانية التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية إلى ما يلي:

(أ) إن رأي كادر FASB غير الرسمي هو تفضيل البديل الذي ينص على الاعتراف بالقيمة العادلة لأصول مثل هذه الشركات عند الاقتناء، ثم تخفيضها مباشرة إلى القيمة القابلة للتحقق.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(ب)إن البديل الآخر الذي ينص على الاعتراف بأصول مثل هذه الشركات بالقيمة القابلة للتحقق والأصول غير الملموسة بالفرق بين القيمة العادلة والقيمة القابلة للتحقق، يعتبر أكثر إتساقا مع طريقة الشراء في المحاسبة عن دمج الشركات .

(ج) إن كلا الأسلوبين مقبول في تطبيق طريقة الشراء في الاندماج لأغراض اختبار الانخفاض في الشهرة .

٩ – دراسة لي وآخرين (Li, Shroff & Venkatarman,٢٠٠٠) بعنوان: **Goodwill Impairment . Loss : Causes and Consequences**

وهدفت هذه الدراسة إلى ما يلي :

(أ) اختبار ما إذا كان الإعلان عن الخسارة المتعلقة بالانخفاض في الشهرة يكشف عن معلومات إدارية خاصة للمشاركين في السوق .

(ب) اختبار ما إذا كان الانخفاض نتيجة للزيادة في المبلغ المدفوع من أجل الهدف المنشود عند الاقتناء و/أو يعبر عن أحداث سلبية لاحقة للاقتناء .

وتوصلت هذه الدراسة الميدانية، التي أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية إلى النتائج التالية :

(أ) إن المستثمرين والمحللين يراجعون توقعاتهم حتى الفترة التي تم الاعتراف فيها بالانخفاض بالشهرة وتتعلق هذه المراجعة بحجم خسارة الانخفاض وأهميتها .

(ب) فيما يتعلق بالانخفاضات الكبيرة فإن خسارة الانخفاض ترتبط عكسيا(سلبيا) بعائد الاداء على مدار السنين السابقة – وهي الفترة التي تتزامن مع انهيار السوق الذي حدث ما بين ٢٠٠٠و٢٠٠١ -، وهذا يقود إلى الاعتقاد أنه ربما يكون الانخفاض بحد ذاته نتيجة لتناقص الأسعار اكثر من الافتراض أن السوق توقع خسارة الانخفاض قبل الاعتراف به من قبل الشركات .

(ج) إن المنشآت التي تصرح عن مصاريف الانخفاض هي في الأغلب لديها زيادة في المبلغ المدفوع لهدف معين في الاقتناءات التي تمت خلال الخمسة سنوات السابقة .

(د) إن خسائر الانخفاض ترتبط طرديا (إيجابيا) مع مؤشرات الزيادة المبدئية في المبالغ المدفوعة في الاقتناء، وعكسيا(سلبيا) مع الأداء اللاحق للمنشأة المقتناة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

منهجية الدراسة

أولاً :- نوعية الدراسة :-

إن الدراسة التي سيجريها الباحث ستكون دراسة وصفية تحليلية، وذلك لمعرفة العلاقة بين متغيرات الدراسة، وكون الدراسة فيها متغير مستقل واحد وهو: الانخفاض، وسيكون فيها متغير تابع واحد وهو تحسين الصفات النوعية وكذلك أربعة متغيرات وسيطة وهي :(ملاءمة القوائم المالية لاتخاذ القرارات، وموثوقية واعتمادية معلومات القوائم المالية، والاتساق بين القيم في القوائم المالية ،وقابلية القوائم المالية للمقارنة)، فان الباحث سيقوم باستخدام تحليل الانحدار لتحليل هذه العلاقات، والوصول إلى وضع مقترح لمعيار محاسبي يمكن تطبيقه في الأردن مراعيا وضع حلول لكافة الصعوبات التي تحول دون تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول.

وستتم هذه الدراسة من خلال استبانة يتم توزيعها على عينة الدارسة، إضافة إلى المقابلات التي سيجريها الباحث مع بعض أفراد العينة من أجل اختبار الفرضيات التي تم وضعها، وبذلك فإن الدراسة ستكون ميدانية، كذلك للتعرف على الانخفاض في قيمة الأصول وآثاره ومخاطره على أرض الواقع من خلال التطبيق العملي له، وصولا إلى وضع مقترح لمعيار يتفادى الآثار السلبية والمخاطر المتعلقة بالتطبيق العملي للمعيار الدولي المذكور .

ثانياً :- مجتمع وعينة الدراسة :-

يتكون مجتمع الدراسة من الفئات التالية المتخصصة في مجال المحاسبة :-

١-الشركات والمؤسسات التي تصدر القوائم المالية :- وذلك كون هذه الفئة هي التي تقوم بتطبيق الانخفاض في أصولها و موجوداتها، وسيكون لها رأيها عن أثر الانخفاض على الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية.

٢ – المدققين : وذلك كونهم هم المعنيون بالتأكد من صحة إجراءات الانخفاض التي قامت بتطبيقها الوحدات الابلاغية التي يقومون بتدقيق حساباتها وقوائمها المالية .

٣ – البورصة والمتمثلة بسوق عمان المالي : حيث سيتم التعرف على آراء العاملين والمديرين في السوق، فيما يتعلق بالأثر الذي تم نتيجة تطبيق الانخفاض في الأصول على أسعار وحركة الأسهم .

٤ – المستثمرين : وذلك لمعرفة آرائهم عن أثر تطبيق الانخفاض في الأصول على مصداقية القوائم المالية وعرضها لواقع الوحدة الابلاغية، وبالتالي عن ملاءمة واعتمادية القوائم المالية كأساس سليم لاتخاذ القرارات الاستثمارية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥ – المحللين الماليين : وذلك لمعرفة اثر تطبيق الانخفاض في الأصول على النتائج المقارنة بين القوائم التي تضمنت اثر الانخفاض وتلك التي لا تتضمنه، ومدى ملاءمة أي منهما لاتخاذ القرارات .

٦ – الدائنين كالبنوك وغيرها: وذلك للتعرف على آرائهم عن مدى الارتكاز على القوائم المالية المتضمنة للانخفاض في الأصول لاتخاذ القرارات الائتمانية .

٧ -أساتذة المحاسبة في الجامعات الأردنية : وذلك لمعرفة آراءهم عن مفهوم الانخفاض وأهميته وآثاره على الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية، وعلى المفاهيم المحاسبية الأخرى بما لهم من خبرة علمية.

٨ – مقدري الضرائب : للتعرف على مدى اعتراف السلطات الضريبية بالانخفاض وفقا لما ورد في المعيار ٣٦ من معايير المحاسبة الدولية، وما يجب أن يتضمنه المعيار المعدل المقترح.

٩ – الجهات المسؤولة عن الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية كديوان المحاسبة ودائرة مراقبة الشركات في وزارة الصناعة والتجارة وهيئة الأوراق المالية .

ونظرا لاتساع الفئات المشمولة بالدراسة فان الباحث سوف يختار عينة عشوائية طبقية اعتمادا على جدول كريسبي بعدد ٣٨٤ مفردة بافتراض أكبر حجم ممكن للمجتمع (Sekaran, ٢٠٠٣, P.٢٩٤).

مصادر معلومات الدراسة :-

ويمكن أن تقسم المصادر التي ارتكز إليها الباحث في دراسته إلى قسمين :-

١-مصادر أولية :- وتتمثل في الاستبانة التي قام الباحث بتوزيعها على مفردات العينة .

٢-مصادر ثانوية :- وتتمثل في كافة المصادر التي تمثل الجهود السابقة في موضوع الدراسة كالدراسات والأبحاث والدوريات والكتب والإنترنت .

تحليل البيانات واختبار الفرضيات :

وقام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية التالية من أجل اختبار الفرضيات وتحليل البيانات وهي :-

١ – النسب والتكرارات والجداول .

٢ - تحليل الارتباط .

٣ - تحليل الانحدار .

وكل ذلك تم باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

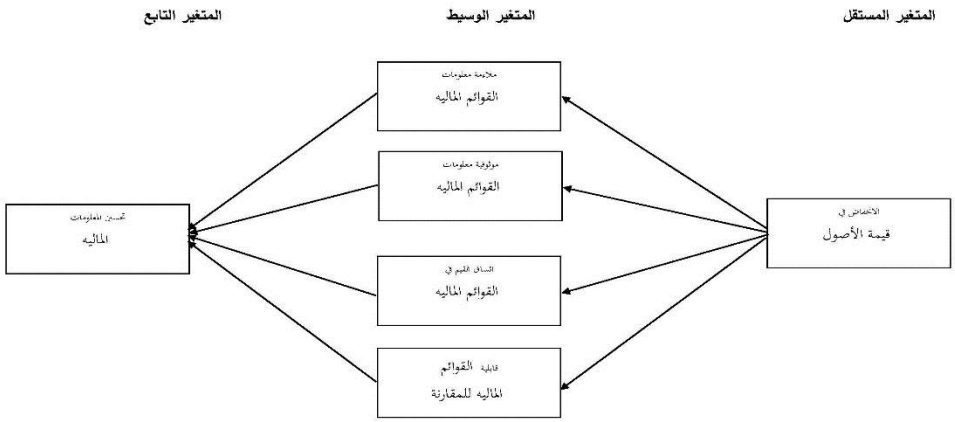
نموذج الدراسة :

وقد تم صياغة نموذج الدراسة الذي يتكون من متغير مستقل واحد وأربع متغيرات وسيطة ومتغير تابع وذلك وفقا لما هو مبين في النموذج التالي :

نموذج الدراسة

المتغير المستقل **المتغير الوسيط**

المتغير التابع



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني :
الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية

الصفة الارتكازية (المحورية)

الصفات الأساسية

الحيادية وقابلية التحقق

الاتساق وقابلية المقارنة

الصفات الوظيفية

القدرة التنبؤية

التغذية العكسية

الصفات العامة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثاني
الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية

تسعى مهنة المحاسبة والعاملون فيها إلى زيادة فاعلية المخرجات الرئيسة للنظام المحاسبي وهي المعلومات المحاسبية، من خلال زيادة كفاءتها ومنفعتها وفاعليتها وتكاملية المعلومات المختلفة المفصح عنها وظهورها كوحدة واحدة، وبالتالي فان الاهتمام قد انصب على نوعية المعلومات والصفات التي يجب توافرها فيها .

من هنا جاءت فكرة الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية، ويعتبر افضل الكتابات فيها ما تضمنته النشرة رقم (٢) من نشرات مفاهيم المحاسبة المالية SFAC No.٢ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB في أيار ١٩٨٠ باسم الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية Qualitative Characteristics of Accounting Information" والتي تزود بوسيلة للاختيار بين :

(أ) طرق الإبلاغ والمحاسبة البديلة

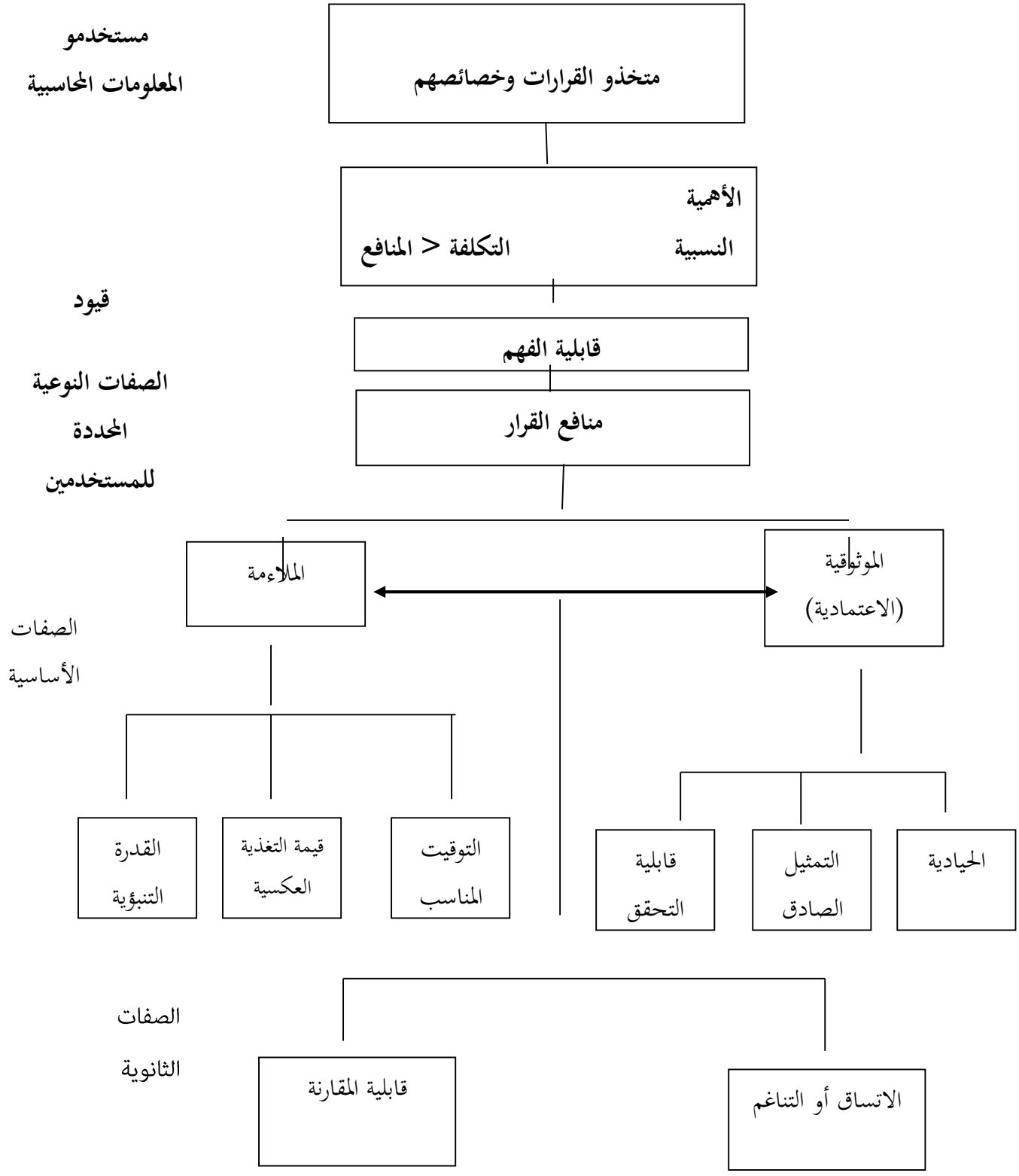
(ب) متطلبات الإفصاح (Belkaoui,٢٠٠٠,P.١٣٨) .

وكذلك تطرقت لها المعايير المحاسبية الدولية بموجب المعيار رقم (١) المتعلق بإعداد القوائم المالية .

وتشكل الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية جسرا يربط بين أهداف الإبلاغ المالي من ناحية، ومفاهيم القياس والتحقق(الفروض والمبادئ والقيود) من ناحية أخرى، حيث حددت هذه الصفات على النحو المبين في الشكل (١)(Kieso et.al., ٢٠٠٣,P.٣٦) .

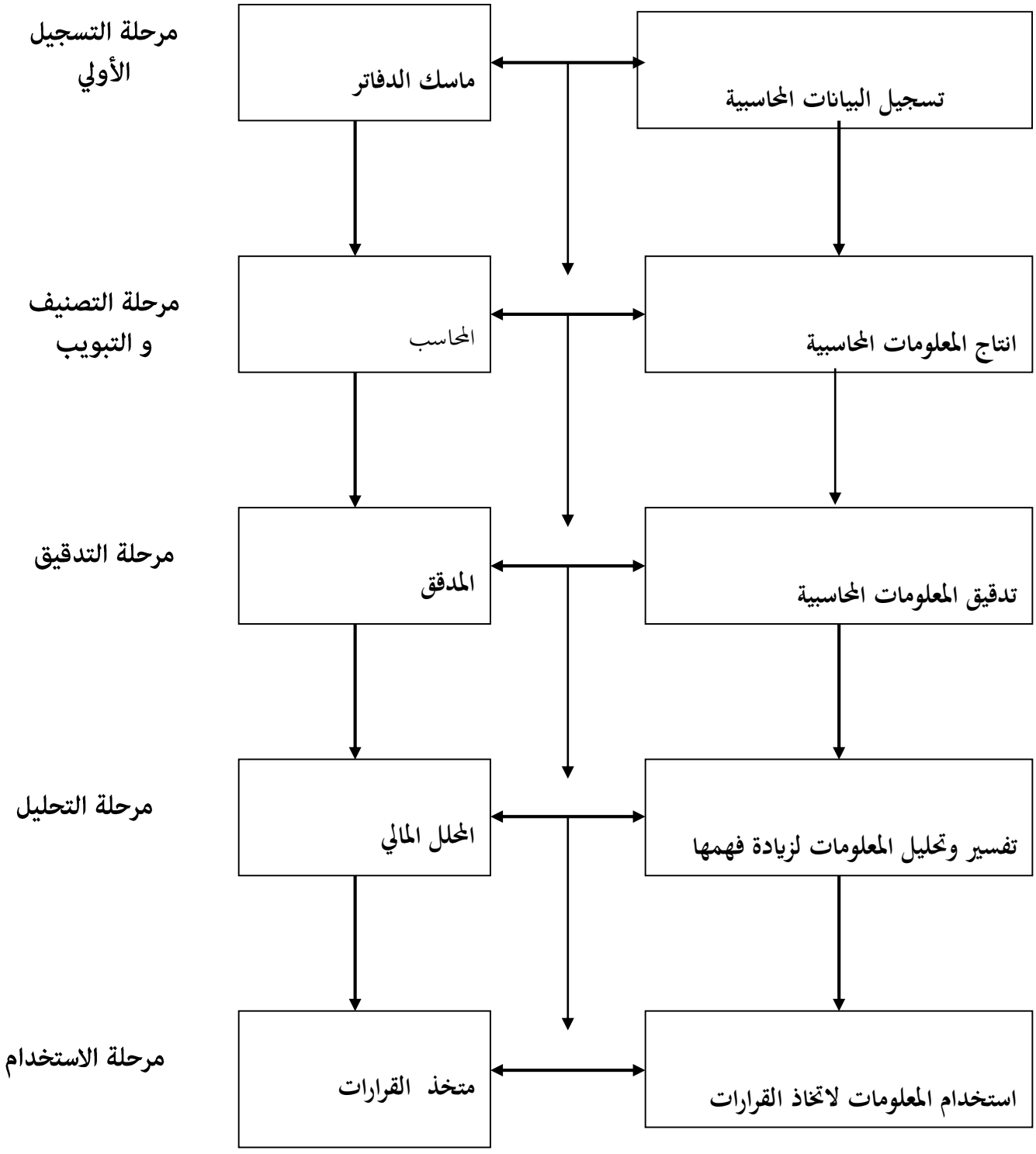
وهذه الصفات لا ينظر إليها بشكل منفرد – أي كل صفة على حدة – بل يجب أن ينظر إليها على أنها مجموعة متكاملة من الخصائص التي يجب أن تتوافر في المعلومات المحاسبية، فمثلا : قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوقة ولكن كلفة الحصول عليها أو إنتاجها عالية وتفوق العائد المتوقع الحصول عليه، مما ينفي معه أن تكون المعلومات ذات جدوى وفائدة، وأيضا ما فائدة المعلومات الملائمة إذا لم يمكن فهمها من قبل المستخدمين ؟ مما يبرز معه أيضا تكامل أدوار الجهات التي تهتم بالمعلومات المحاسبية، من مجهزين للمعلومات ومنتجين لها ومدققين على صحتها ومحللين لأبعادها، و أخيرا لمستخدميها كأساس لاتخاذ قراراتهم، ويكون ذلك بخطوات تتابعية بحيث تثري كل خطوة ما قبلها من خطوات، ويمكن توضيح ذلك بالشكل (٢)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com



الشكل (١) : الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية حسب SFAC No.٢ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com



الشكل (٢) : تكامل أدوار الجهات التي تعنى بالمعلومات المحاسبية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

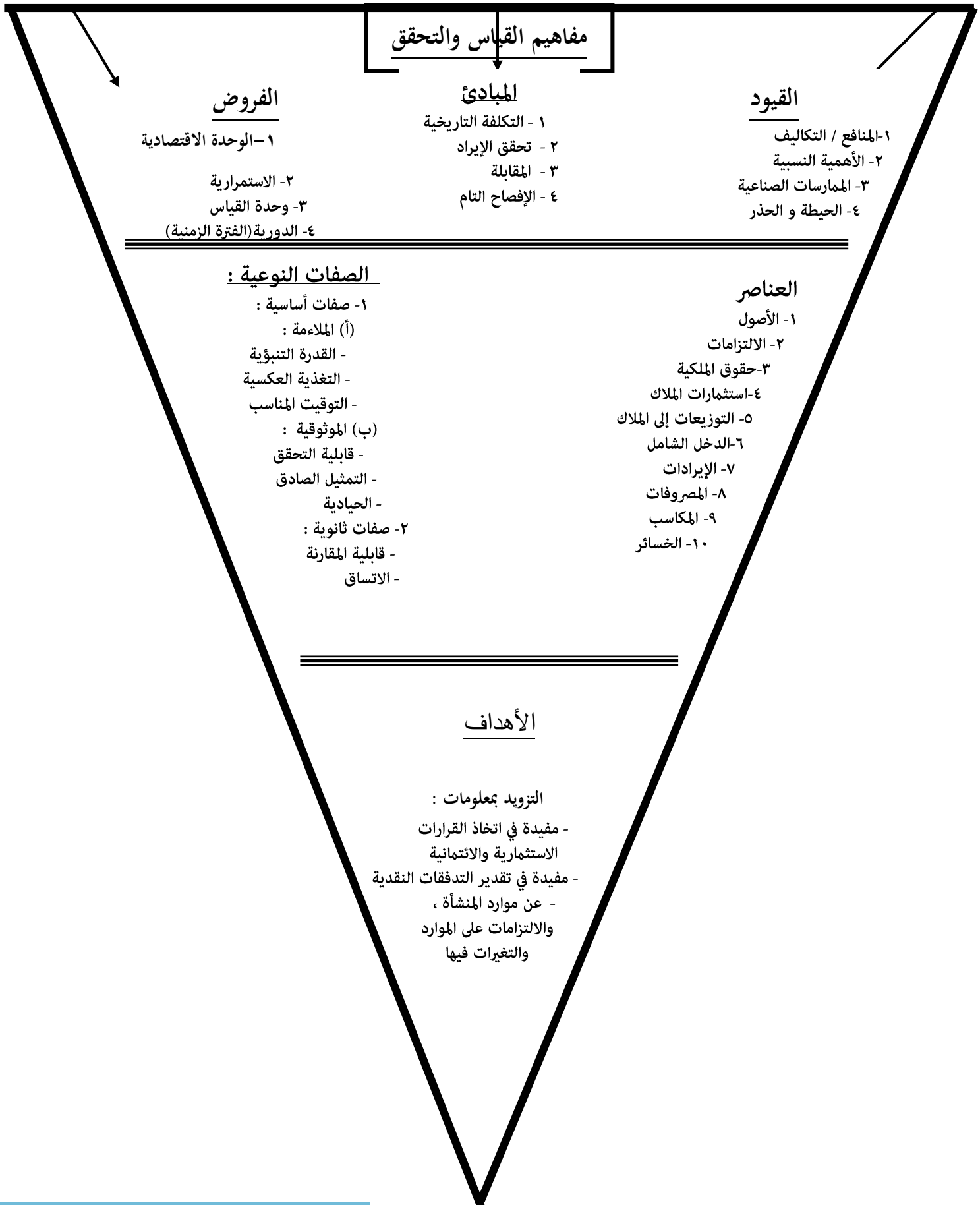
إذن فلا يمكن النظر إلى المعلومات المحاسبية بمعزل عن الخصائص التي يجب أن تتمتع بها هذه المعلومات، كما لا يمكن النظر إلى العالم بمعزل عن أخلاقياته ، وذلك لأنها إما أن تأتي معززا ومكرسا لما احتوت القوائم المالية عليه من معلومات تزيد من ملاءمتها وموثوقيتها، وبالتالي تزيد من فهمها واتساقها وقابليتها للمقارنة عند استخدامها، و إما أن تكون مثبطا لما احتوته القوائم المالية من معلومات من خلال عدم ملاءمتها أو عدم موثوقيتها وبالتالي عدم مصداقيتها وخداعها وعدم صلاحيتها لاتخاذ القرارات، فالصفات النوعية هي روح المعلومات المحاسبية التي تعطي مؤشرات عن جدوى وفائدة المعلومات .

ولقد تم الاعتياد على سرد الصفات النوعية التي وردت في النشرة رقم ٢ من نشرات المفاهيم المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي المشار إليها آنفا دون توضيح لمراميها، أو محاولة إعادة صياغتها بقالب آخر ربما يكون أكثر جدوى، أو إعطاء أمثلة تطبيقية لكل صفة، حيث أن الأمر يتعلق كما أسلفنا بالأرقام، وكيفية تعزيز الصفات النوعية للأرقام أو التقليل من مصداقيتها، فهذا ما سيسعى إليه الباحث من خلال تطرقه للصفات النوعية وربطها بالواقع العملي، وسيتم ذلك بضرب أمثلة تطبيقية لتوضيح أبعاد الصفات النوعية والمقصود بها لإزالة أي لبس يعترض فهمها، وتبرز أهمية المعلومات بعد ذلك -وخاصة المعلومات الكمية إلى حد كبير- في قدرة المستخدم على ربط هذه المعلومات بمرجعية واضحة ودقيقة (FASB,١٩٧٠,P.٦) .

ويفترض بالصفات النوعية أن تكون مستقرة ولكن ليست ثابتة، فهي عرضة للتأثير بفعل عوامل البيئة الاجتماعية والسياسية والتشريعية والاقتصادية التي يتم الإبلاغ المالي عن وحداتها(FASB,١٩٧٠,P.٦)، وليس بالمستطاع وضع معايير تحدد أبعاد وأركان الصفات النوعية ، وهذه ليست نقاط ضعف في علم المحاسبة، مثلها مثل كل العلوم الاجتماعية أو الإنسانية التي لا يمكن أن يتم الاستغناء عن الأخلاقيات والخصائص النوعية التي يجب أن تعمل المهنة في إطارها .

والصفات النوعية تمثل جزءا هاما من الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي ، بل يعتبر بمثابة الجسر الذي يربط بين مفاهيم القياس والتحقق من ناحية وأهداف المحاسبة من ناحية أخرى ، ويمكن تصوير ذلك بالشكل (٣) (Kieso et.al.,٢٠٠٣,P.٥١) .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

من هنا ندرك أهمية الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية وضرورة التعريف من هنا ندرك أهمية الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية وضرورة التعريف بها، ولكي تتم الفائدة فإن الباحث يرى إعادة تصنيف الصفات النوعية على النحو التالي:

١ - الصفة المحورية أو الارتكازية : Core of Qualitative Characteristics

وهي الصفة التي تمثل أساس العمل بالصفات الأخرى والتي لا غنى للمعلومات المحاسبية عنها، وانتفاء وجودها يعني عدم جدوى المعلومات، بل وأكثر من ذلك تعدَّ أساسا للقرارات الخاطئة، وهذه الصفة هي التمثيل الصادق .

٢ – **الصفات الأساسية** : وتعتبر هذه الصفات هي أسس التمثيل الصادق التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية لكي تكون ممثلة بصدق لواقع الحال في المنشأة، فهي سابقة للتمثيل الصادق وشرط أساسي لتحققه ويقابلها صفات للمعلومات إذا تحقق التمثيل الصادق فان كل صفة ترتبط بها صفة تقابلها، فالحيادية إذا توفرت في المعلومات كانت قابلة للتحقق لأنها بمعزل عن الشخص الذي تعامل معها، والاتساق إذا توفر في المعلومات كانت قابلة للمقارنة .

وتتكون الصفات الأساسية من :

أ – الحيادية وقابلية التحقق.

ب – الاتساق وقابلية المقارنة.

لذلك يرى الباحث عدم إمكانية فصل الصفات الأساسية عن بعضها، كفصل الحيادية عن قابلية التحقق لان قابلية التحقق هي الوجه الآخر للحيادية، فلا يمكن تصور تمتع المعلومات المحاسبية بقابلية التحقق إذا لم تكن حيادية، كما أن قابلية المقارنة هي الوجه الآخر للاتساق .

٣ – **الصفات الوظيفية** : وهي الصفات التي تجعل المعلومات المحاسبية ملائمة لاتخاذ القرارات وتتعلق بالبعد الزمني الماضي والمستقبلي وبوظائف التخطيط والرقابة، وتضم هذه الصفات كلا من :

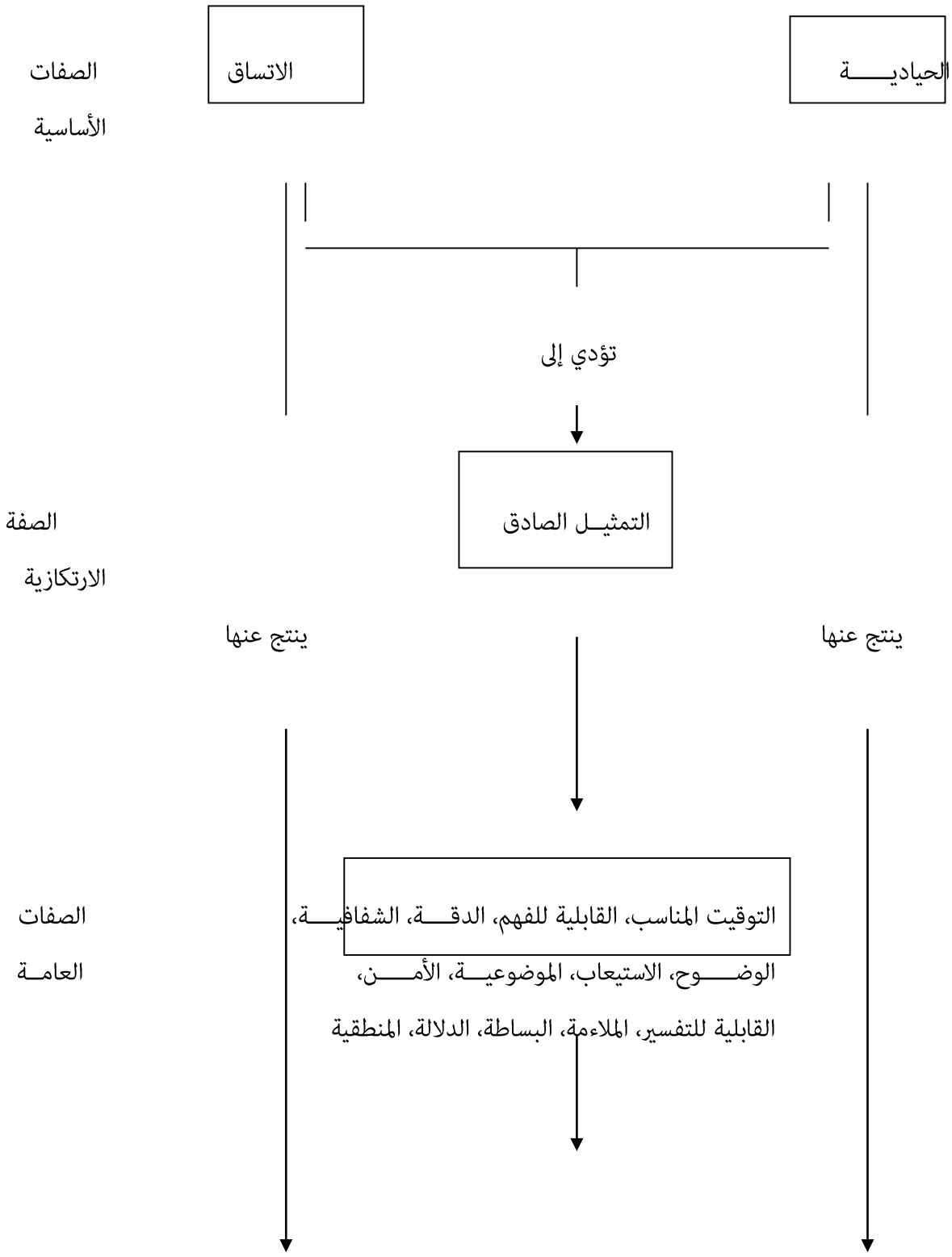
أ – القدرة التنبؤية .

ب – قيمة التغذية العكسية .

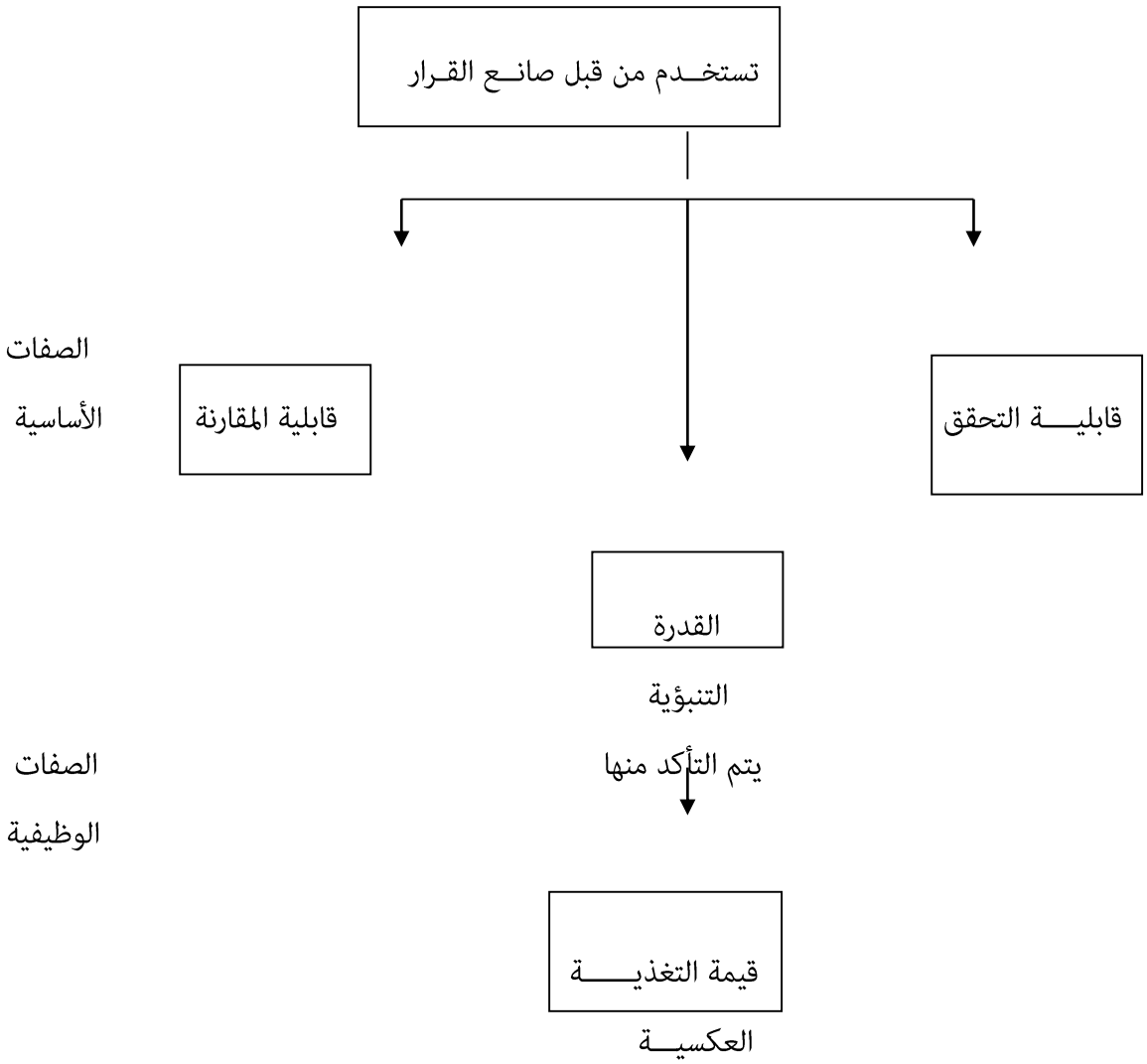
٤ – **الصفات العامة** : وهي الصفات التي تتميز بها المعلومات بغض النظر عن نوعها كالدقة والموضوعية والملاءمة والبساطة والوضوح وغيرها .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويمكن تصوير هيكل الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية حسب رأي الباحث بالشكل رقم (٤) .



المنارة للاستشارات
www.manaraa.com



الشكل رقم (٤) : هيكل الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية

وبخصوص بعض الصفات النوعية الأخرى فيرى الباحث أن المادية أو ما يطلق عليها بالأهمية النسبية Materiality قد وردت في الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي على أنها أحد مفاهيم القياس والاعتراف، التي تمثل المستوى الثالث من مستويات الإطار المذكور وبأنها أحد القيود Constraint ويعتبر تكرارها ضمن الإطار المفاهيمي كصفة نوعية ازدواجية لا مبرر لها ، حيث أن معناها لم يختلف في الحالتين، ويذهب هذا المعنى إلى إمكانية اختلاف المعالجة المحاسبية لأحد البنود استنادا إلى أهميته نسبة إلى إجمالي البنود، كاعتبار

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بعض المصاريف التي في أصلها رأسمالية ايرادية لضآلة حجمها مقارنة بغيرها من المصاريف الرأسمالية أو بإجمالي الأصول .

ويمكن تطبيق ذلك على المعلومات باختلاف أهميتها بحكم تأثيرها على إتخاذ القرارات ولكنها أيضا تشكل قيدا عليها ولا يبتعد معناها كقيد في الصفات النوعية للمعلومات عن معناها كمفهوم تحقق وقياس

كذلك الأمر يمكن الحديث عن التكاليف والمنافع كقيد ضمن مفاهيم التحقق والقياس حتى مع ذكرها كقيد في الصفات النوعية، فالقيد هو ذاته كصفة نوعية أو كمفهوم قياس واعتراف، حيث يدور المعنى المراد حول مقارنة العوائد أو الفوائد بالتكاليف، والتي من المفترض أن تزيد المنافع المتوقع الحصول عليها من المعلومات على تكاليف الحصول عليها لكي تكون مجدية اقتصاديا.

وفيما يلي استعراض للصفات النوعية للمعلومات المحاسبية حسب رأي الباحث :

أولا : الصفة الارتكازية(المحوريّة) :

وتمثل الصفة التي تعتبر محور وجود المعلومات ، والتي لا غنى للمعلومات المحاسبية عنها ، ولا يتم المقايضة بها بغيرها من الصفات النوعية الأخرى، وتعتبر جوهر المعلومات الأساسي التي ترتكز عليها وتحكم فائدتها وجدواها، فهي محوريّة كونها تمثل الركن الرئيسي التي تقوم عليها المعلومات والإبلاغ المالي، وهي ارتكازية في اعتماد الصفات الثانوية عليها، فلا يمكن مثلا أن تكون للمعلومات قدرة تنبؤية إلا إذا كانت حيادية وصحيحة، ولا تكون كذلك إلا إذا كانت ممثله بصدق للواقع الذي عليه المنشأة، كما يتم الارتكاز عليها عند إجراء المقارنة أو الحكم على اتساقها .

والصفة المحوريّة (الارتكازية) هي الصفة التي تدور في فلك الموثوقية أو الاعتمادية (Reliability) ويرى الباحث أن الصفة المحورية هي التمثيل الصادق .

التمثيل الصادق (Representational Faithfulness) : وهي الصفة الأهم التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية، حيث أنها يجب أن تكون ممثلة للواقع ولعمليات وأحداث قد تمت فعلا بناء على عملية تبادل حقيقية (Arms - Length Transaction) ، معززة بوثائق ومستندات تدل على حدوثها بالقيم التي ذكرت بها بدقة دون غلو أو نقصان أو تحريف أو تدخل للحكم الشخصي.

وقد تم تعريفها بموجب النشرة رقم (٢) من نشرات مفاهيم المحاسبة المالية SFAC No.٢ الصادرة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB على أنها "التطابق أو التوافق بين مقياس أو وصف معين والظاهرة التي تمثله"(FASB,١٩٧٠,P.١٠) .

والتمثيل الصادق يرافق مراحل الدورة المحاسبية كاملة، فيجب أن يوصف الحدث أو العملية المالية بنفس الدقة في التأثير على الحسابات ذات العلاقة، وعند إثباته في الدفاتر المحاسبية يجب أن يكون مؤيدا بمستندات دالة على ذلك متطابقا رقميا ووصفيا مع ما تم قيده في الدفاتر المحاسبية بجانبيه المدين والدائن، وصولا إلى الترصيد الصحيح وإجراء كافة التسويات اللازمة حال وجودها، ثم إنتاج المعلومة الصادقة المعبرة والممثلة لواقع ما تم في المنشأة، ولا يقتصر التمثيل الصادق بالتحدث عن الأرقام، بل يتعدى ذلك إلى الإفصاح اللازم الذي يجب أن تذكر فيه كافة المعلومات النوعية والكمية المحتملة : كالالتزامات الطارئة وأحداث ما بعد الميزانية كما حدثت أو يتوقع لها أن تحدث .

ويرى الباحث أن التمثيل الصادق غير التمثيل العادل، فبينما التمثيل الصادق هو ما يجب أن يعبر عنه المحاسبون لكل ما تم في المنشأة وصولا إلى المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية، بينما التمثيل العادل ما يراه المدققون في القوائم المالية المنشورة من تمثيل لما عليه واقع المنشأة، وكونهم يقومون بعملهم اعتمادا على المعاينة، فلا يستطيعون أن يذكروا أن هذه القوائم تمثل بصدق ما عليه واقع المنشأة، وانما يرون أن القوائم المالية تمثل بعدالة المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية .

ولعل ما يجدر ذكره أن التمثيل الصادق هو لما حدث فعلا في المنشأة أو لما هو حتمي الحدوث، وليس لما يتوقع حدوثه أو محتمل الحدوث كون الصدق لا يتضمن التنبؤ إلا في حدود أن التنبؤ من الصدق بمكان ذكره .

وبوجه عام فان التمثيل الصادق هو التوافق بين مقياس أو وصف معين والظاهرة التي من المفترض أن يمثلها، وفي المحاسبة فان الظواهر هي الموارد الاقتصادية والالتزامات والعمليات والأحداث التي تغير هذه الموارد والالتزامات(FASB,١٩٧٠,P.٢٨) .

والتمثيل الصادق عرضة لكثير من الانتقادات التي تجعل المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية لا تمثل بصدق واقع الحال في المنشأة، وكما تمت الإشارة إليه من قبل فان التقدير والتخمين يتنافيان مع التمثيل الصادق، وهذه الإنتقادات مثل : تقدير القيمة العادلة للأصول المبنية على أسس التقييم المختلفة، وكذلك تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، وتقدير قيمة بضاعة آخر المدة، وغيرها من التقديرات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المستخدمة من قبل المحاسبين.

ويرى الباحث أن تقييم بضاعة آخر المدة يفترض به أن يمثل بصدق قيمة البضاعة، ولا يكون كذلك إلا باستخدام مبدأ التشخيص المحدد (Specific Identification) من بين أساليب التقييم المختلفة، حيث أن التطور الذي قد حصل في استخدام أجهزة الكمبيوتر يجعل الاستمرار بتطبيق بدائل التقييم لبضاعة آخر المدة والمنصرف من البضاعة أمرا غير مقبول، فالقدرة الهائلة للحفظ والسرعة في الإجراء والاسترجاع والطاقة التخزينية والمعالجة السريعة المتوفرة في أجهزة الحاسوب، يجب أن تضع حدا لبدائل تقييم البضاعة، وما يشاهد في أسواق السلع الاستهلاكية الكبيرة يدل على إمكانية ذلك، حيث أن لكل بند في أجهزة POS " Point Of Sales " رقم تسلسلي يبين المادة والسعر، فلماذا التمسك بعد بالوارد أولا صادر أولا أو الوارد أخيرا صادر أولا أو المتوسط المتحرك وغيرها ؟

والدليل على ما ذهب إليه الباحث انه تم حديثا إلغاء طريقة الوارد أخيرا صادر أولا من بين طرق تقييم البضاعة، كذلك فان مفهوم المحاسبة الإبداعية فيما يمكن أن يعنيه تعدد البدائل التي يمكن استخدامها في المعالجة، فبقدر المرونة التي توفرها المحاسبة الإبداعية بقدر تشتت القرار الذي يعتمد على معلومات أعدت وفق بدائل متعددة، وبالتالي ضعف إمكانية القابلية للمقارنة والتي يفترض بالمعلومات المحاسبية أن تحققها عند التزامها بالاتساق.

إذن فأي قيمة يدخل فيها الاجتهاد والطرق الحكمية المختلفة التي يكون للحكم الشخصي دور مهم في تحديدها، لا تعتبر برأي الباحث ممثلة بصدق للأحداث والعمليات المالية في المنشأة، ومن أهمها عمليات التقدير التي تتم لبعض بنود القوائم المالية، وبذلك فلا يمكن أن تكون صفة التمثيل الصادق صفة مطلقة، لأنه لا يمكن الاستغناء عن استخدام التقدير في المحاسبة، وهو ما يوجه كانتقاد إليها .

والأمثلة على التمثيل غير الصادق في القوائم المالية كثيرة، وهي موضوع لبحث منفرد لبيان كيفية الوصول إلى التمثيل الصادق للمعلومات الخاصة ببعض بنود القوائم المالية، نورد على سبيل المثال بعضا منها :

(١) تقدير قيمة بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة :

إن هناك أساليب مختلفة لتقدير قيمة بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة يمكن إدراج أهمها في الملحق رقم (١) .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويؤكد الباحث ما ذهب إليه من أن التمثيل الصادق يقتضي تقييم البضاعة بالتكلفة الفعلية فقط دون غيرها من أساليب التقييم الأخرى .

(٢) تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها من الحسابات المدينة :

إن الأعراف المحاسبية تقتضي أن يتم تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بأحد أسلوبين :

* طريقة إجمالي المبيعات : ويتم تكوين المخصص بنسبة من المبيعات الآجلة وفقا للخبرة في التحصيل .

* طريقة جدولة أعمار الديون : ويتم تكوين المخصص بنسبة من الديون وفقا لآجالها .

ويتم تكوين مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها وفقا للأسلوبين أعلاه،ثم بعد ذلك يتم إعدام الديون من هذه المخصصات عند عدم القدرة على التحصيل، وبذلك فان تضمين القوائم المالية لتقديرات مخصصات الديون يجعلها لا تمثل بصدق واقع المنشأة، وفي الواقع فان الحقوق يجب أن يتم ضمانها بوسيلة تجعل الحق قائما كالشيكات المؤجلة أو الكفالات المالية أو الكمبيالات والسندات وغيرها، ويجب أن يكون الدين نسبته لا تتعدى ٧٥% من الضمان على الأكثر لاحتمالات مواجهة الخسارة عند تسييل الضمان،ثم يتم استيفاء الدين من الضمان حال عدم تأديته في موعده، وهذا مصداق لقوله سبحانه وتعالى : " و إن لم تجدوا كاتبا فرهان مقبوضة "(الآية ٢٨٣ من سورة البقرة)، وذلك يؤدي إلى تجنب تكوين مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها، وبالتالي زيادة درجة المصداقية في المعلومات المحاسبية، ويجب أن تكون الضمانات وسائل ضمان يكفلها القانون والنظام لحماية التعامل بها، ولا يمنع ذلك من إثبات الخسائر إذا وقعت ولم يكن منها مفر، أو جدولة الديون باستمرار مصداقاً لقوله سبحانه وتعالى : " وان كان ذو عسرة فنظرة إلى ميسرة وأن تصدقوا خير لكم إن كنتم تعلمون" (الآية ٢٨٠ من سورة البقرة) .

ويرى الباحث أن التمثيل الصادق للديون يقتضي إثباتها كاملة دون العمل بفكرة مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها، واثبات خسائر الديون في الفترة المالية التي تقع فيها مع الإشارة في الإفصاحات إلى وصف تفصيلي لوضع المدينين من ناحية، و قيم الديون وأعمارها وأحوال أصحابها إلى غير ذلك من ناحية أخرى، مع أن الأعراف المحاسبية المقبولة قبولا عامة لا تزال تثبت مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها بموجب أحد الأسلوبين المذكورين آنفا لتحقيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وما يبرر ما يذهب إليه الباحث أن الأسباب التي تكمن وراء وجود ديون مشكوك في تحصيلها ربما تكون بسبب ضعف أداء الإدارة، بحيث لا تقوم بدراسة أوضاع العملاء وقدرتهم على السداد، أو ربما يكون أحيانا بقصد من الإدارة التي تهتم بتحقيق رقم مبيعات كبير دون الأخذ بعين الاعتبار القدرة على السداد لإظهار نتيجة أعمال تتضمن رقم ربح كبير بهدف رفع أسعار الأسهم أو إعادة انتخاب الإدارة لفترة أخرى أو للحصول على المكافآت نسبة إلى الأرباح (حجم المبيعات) ، وقد يكون الهدف تجميل الدخل، ولا يتم التفريق بين وجود أسباب كهذه أو عدم وجودها عند تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها، وبالتالي فان المعلومات التي تتضمن مخصصات للديون المشكوك في تحصيلها يمكن النظر إليها بأنها لا تمثل بصدق نتيجة أعمال المنشاة كون الأسباب التي ذكرت آنفا يمكن أن تؤدي إلى تداخل نتائج الأعمال وخاصة في تقرير متى يتم إعدام الديون أو ما هي نسبة الديون المشكوك في تحصيلها وفقا للخبرة والممارسة .

(٣) الأصول المالية :

لقد تم التطرق إلى المدينين (حسابات و أوراق قبض) وهي تعتبر من الأصول المالية و سيتم التطرق فيما يلي إلى باقي الأصول المالية وهي :

- الاستثمارات التي يحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق : وهي عبارة عن سندات تمثل ديون على الغير بفائدة معينة يتم الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق .
- الاستثمارات المتاحة للبيع : وتمثل سندات أو أسهم يتم الاحتفاظ بها حتى بيعها
- الاستثمارات لأغراض المتاجرة : ويتم الاحتفاظ بها لأغراض المتاجرة بالبيع والشراء وفقا لأسعارها في الأسواق المالية .

ويتم تقييم النوع الأول بالتكلفة ، أما النوعين الآخرين فيتم تقييمهما بالقيمة العادلة ، هذا ويرى الباحث أن تقييم مثل هذه الأصول يجب أن يتم بالقيمة العادلة وفقا لصافي القيمة البيعية التي تساوي تكلفة استبدالها باعتبار وجود سوق نشط في الغالب يتم فيه تداول هذه الاستثمارات وهو ما يمثل القيمة العادلة، ويتم تعديل القيمة وفقا لواقع الحال في السوق، فلماذا يتم تقييم استثمارات لها سوق تداول بالتكلفة، والمصداقية تقتضي أن تقيم بأسعار السوق ما دام يمكن بيعها بهذه الأسعار ؟ وهل تقييمها على هذا النحو يعتبر من المصداقية والتمثيل الصادق الذي يجب أن تتصف به المعلومات المحاسبية ؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٤) الأصول غير الملموسة :

والتمثيل الصادق بالنسبة لهذا النوع من الأصول التي ليس لها كيان مادي ملموس، سواء كانت أصول غير ملموسة محددة أو أصول غير ملموسة غير محددة تزداد صعوبة، ليس فقط فيما يتعلق بتحديد القيمة الأولى للأصول المشتراة، بل بتحديد عمرها الذي يجب أن تطفأ على مداره، وما تم إقراره مؤخرا من وجوب عدم توزيع تكلفة الأصول غير الملموسة غير المحددة كالشهرة على سنوات معينة كما كان يتم سابقا بتوزيع تكلفتها على مدار ٤٠ سنة على الأكثر، أدى إلى ظهور مشكلة تتعلق بالتمثيل الصادق وهي : كيفية تقييم الشهرة، ومن ثمّ تحديد الانخفاض الذي يجب تحميله لدخل الفترة، ويتدخل هنا الحكم الشخصي بالمعلومات المحاسبية الذي يعبر مهما كان حياديا نسبيا عن التمثيل الصادق أمام اختلاف القيم الواجب اعتمادها لتحديد الانخفاض، ولقياسه إذا دلت المؤشرات والظروف على وجود الانخفاض .

(٥) الأصول المعمرة الطويلة الأجل :

ويبرز التمثيل الصادق في أكثر من جانب يتعلق بهذه الأصول وهي :

- القيمة التي يجب إثبات الأصل فيها عند اقتناؤه .
- كيفية توزيع تكلفة الأصل (الاهتلاك).
- كيفية تقدير عمره الإنتاجي والقيمة المتبقية عند التخلص منه.
- كيفية التعامل مع المصاريف الرأسمالية والايرادية المتعلقة بها .
- أساليب إنهاء خدمات الأصل والتخلص منه والقيم الواجب إثباتها .

ثم برز أخيرا أيضا وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ الانخفاض في قيم مثل هذه الأصول لإظهارها بالقيم التي يمكن استردادها.

وتبرز أهمية المصداقية بالتعامل مع كل حدث أو عملية تتعلق بالأصول المعمرة، حيث يزداد الأمر صعوبة في أن القيمة التي يتم دفعها نقدا هي أصدق القيم سواء فيما يتعلق بتكلفة الأصل الأولية أو المصاريف المتعلقة به في بداية حياته أو عند إجراء الصيانة الدورية له .

أما القيم التي يجري تقديرها كقيمة مبادلة الأصل، أو قيمته من أجل تحديد الانخفاض ، أو القيمة المتبقية، فكلها قيم يتم تخمينها وهي عرضة للخطأ مهما كانت دقة الأسلوب المستخدم في تحديدها، فلا يتم التحدث عن سوق ثانوي لهذه الأصول بحيث تشترى و تباع فيه ويمكن تحديد قيمها بدقة، بل يتعلق

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الأمر بأصول اشتريت لا لغرض إعادة بيعها أو المزاودة عليها بل لاستخدامها كأساس للطاقة الإنتاجية .

وخلاصة القول في التمثيل الصادق أنه الصفة النوعية المحورية الارتكازية الأهم للمعلومات المحاسبية من بين كافة الصفات النوعية الأخرى، وهي الصفة الأساس التي تشكلها الصفات الأخرى أو تنتج عنها وذلك كما تم إيضاحه بالشكل رقم (٤) .

ومما لا يمكن إنكاره أن جهود المهنة والمنظرين في المحاسبة والعاملين فيها هي في كيفية الوصول إلى التمثيل الصادق، متى كانت نواياهم ومقاصدهم تنصرف إلى ذلك، وما يلاحظ من جهود ما هو إلا دليل هذا الاهتمام .

وما ورد في الشكل (٤) يعني أن المعلومات المالية لكي تتصف بالتمثيل الصادق، فيجب أن تكون حيادية محررة من التحيز بعيده عن الحكم الشخصي مبنية على أسس دقيقة، وتتم وفق إجراءات وطرق وقواعد معينة، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فيجب أن تكون الإجراءات والقواعد والأسس والطرق التي أعدت المعلومات بناء عليها متسقة وثابتة ومتناغمة من فترة لأخرى، إضافة إلى وجوب اتصافها بالصفات العامة للمعلومات.

وينتج عن ذلك أن تكون المعلومات المالية الممثلة بصدق قابلة للتحقق من أي طرف ذي معرفة، ويطبق ذات الإجراءات الصحيحة في الوصول إلى ذات النتائج مهما تعددت الأدوات التي تقيس هذه المعلومات، وكذلك فان المستخدمين يكونون قادرين على مقارنة المعلومات على فترات مختلفة للمنشأة الواحدة، أو بين المنشآت المختلفة بناء على أسس واضحة وتفاضل دقيق، وأيضا فالمعلومات الممثلة بصدق يكون لها قدرتها التنبئية بقراءة ما يمكن أن يتم التوصل إليه في المستقبل، أو قيمة التغذية العكسية بتصحيح التوقعات المسبقة ضمن القدرة التنبؤية والانحرافات التي حدثت فيها.

ثانيا : الصفات الأساسية :

وتعتبر هذه الصفات هي أسس التمثيل الصادق التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية لكي تكون ممثلة بصدق لواقع الحال في المنشأة ، فهي سابقة للتمثيل الصادق وشرط أساسي لتحققه، ويقابلها صفات للمعلومات إذا تحقق التمثيل الصادق فان كل صفة ينتج عنها صفة تقابلها كما تم إسلافه، فالحيادية إذا توفرت في المعلومات كانت قابلة للتحقق ، لأنها تمت بمعزل عن الشخص الذي تعامل معها، والاتساق إذا توفر في المعلومات كانت قابلة للمقارنة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وتتكون الصفات الأساسية من صفتين هما:-

الحيادية وقابلية التحقق .
الاتساق وقابلية المقارنة .

وفيما يلي نتناول كل صفة :

أ – الحيادية (Neutrality) وقابلية التحقق (Verifiability) :

وقد تم تعريف الحيادية من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB بموجب النشرة المحاسبية SFAC NO.٢ بأنها : غياب التحيز المقصود من المعلومات في الحصول على نتائج محددة مسبقا أو إحداث نوع معين من السلوك (FASB, ١٩٧٠, P.١٠) . وينظر إلى الحيادية بأنها البعد عن التحيز والتحرر من الرأي الشخصي لصالح الأدلة والأسس والقواعد والمفاهيم والإجراءات والسياسات والمبادئ ضمن فرضيات ومتطلبات وقيود، حيث يتم القياس والتسجيل والترحيل والتبويب والتحليل والتلخيص والتقرير وفقا لذلك .

وهي صفة أساسية ضرورية تظهر تطبيقاتها في كل مرحله من مراحل الدورة المحاسبية ومن تطبيقاتها:-

١- أن يكون لكل حدث أو عمليه مالية تحدث في المنشأة المستند الدال على ذلك، وأن يتم التسجيل من واقعه في الدفاتر والسجلات المحاسبية، مع ذكر الأرقام المرجعية التي تسهل التأكد من صحة الإجراء الذي تم.

٢-أن يتم تبويب الحسابات بناءَ على أسس دقيقه واضحة، تراعى فيها نوعية المنشأة وطبيعة أعمالها والقوانين والتشريعات النافذة ذات العلاقة والأنظمة والتعليمات الداخلية.

٣- أن يتم الترحيل بين السجلات وفقا لما تم إثباته وقيده مع إجراء المطابقات الدورية.

٤ - أن يتم التحليل وفقا لأساليب علمية معتمدة وموثوقة، وأن يتم التحليل دون وجود حكم مسبق لما يجب أن تكون عليه النتائج أ و التدخّل في أساليب المعالجة والتحليل.

٥- أن يتم التلخيص بناءَ على ما هو مثبت في الدفاتر والسجلات، دون تحريف أو تزوير أو غش أو خداع أو تشويه للحقائق أو معالجة الأخطاء بطريقة غير سليمة والتأكد من الموازين بصفة دورية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٦- أن يتم التقرير بشفافية مع مراعاة تفصيل ما أجمل وتقديم الإيضاحات اللازمة والإبلاغ عن كل ما يتعلق بالمنشأة بما في ذلك الوقائع الاحتمالية، بما يكفل الوضوح اللازم والفهم لما تعنيه الأرقام وما ترمي إليه، وأن يكون الإفصاح مناسبا حسب حاجة الفئة ذات العلاقة مع مراعاة الأمور التنافسية مع المنشآت المثيلة أو التقرير بما لا يؤثر سلبا على المنشأة.

على أنه في كثير من الأحيان وخصوصا فيما يتعلق بالاتجاه الحديث في المحاسبة والمسمى بالمحاسبة الإبداعية ، يتم إعمال الرأي الشخصي في اختيار البديل المناسب للمعالجة المحاسبية، ويجب أن يتم ذلك من خلال تبريرات عملية وعلمية للأسباب الكامنة وراء اختيار هذا البديل، بحيث ينتفي الحكم الشخصي المرتبط بالمزاجية والقصدية بما يكفل التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية عن واقع الحال في المنظمة.

وترتبط الحيادية كصفة أساسية بصفة قابلية التحقق (Verifiability)، والتي تم تعريفها حسب ما ورد في النشرة SFAC No.٢ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي بأنها القدرة عبر إجماع القائمين على القياس على التأكيد بأن المعلومات تمثل ما يجدر بها أن تمثله أو أن أسلوب القياس يستخدم بدون أخطاء أو تحيز(FASB, ١٩٧٠, P.١١) .

وهي الصفة النوعية التي تؤدي إلى الوصول إلى ذات النتائج والمخرجات من المعلومات المحاسبية باستخدام طرق القياس المختلفة، بغض النظر عن الشخص الذي يقوم بالقياس .

وقابلية التحقق تتناسب طردياً مع الحيادية، إذ أنه لا يمكن توفر صفة قابلية التحقق ما لم تتوفر صفة الحيادية، فإذا كانت البيانات التي تم تسجيلها تتصف بالحيادية والموضوعية وتمت معالجتها بدون تحيز ووفقا لأسس وقواعد محاسبية فإن ذلك يؤدي إلى التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية لما عليه المنشأة، وبالتالي فإن التمثيل الصادق يؤدي إلى قابلية التحقق والوصول إلى نفس النتائج أيا كان الشخص الذي يقوم بالقياس أو أيـا كانت طريقة القياس .

ولعل هذه الصفة النوعية تقودنا للمزايا التي يمكن أن تحققها المحاسبة بواسطة الكمبيوتر(e-accounting) التي تكفل توفر صفتي الحيادية وقابلية التحقق ،وذلك يظهر تماما في الأنظمة المحاسبية المبرمجة، حيث تتم البرمجة وفقا للمبادئ والأصول والمفاهيم المحاسبية التي تحكم سير العمليات والمعالجات التي تتم على البيانات المحاسبية لانتاج المعلومات، فيتم الوصول إلى المعلومات بغض النظر عن الشخص الذي يقوم بمعالجة البيانات ما دام أن الأصول التي تحكم سير العمليات بمنأى عن الحكم الشخصي .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويمكن الوقوف على النواحي التالية التي تؤدي إلى توفر صفتي الحيادية والقابلية للتحقق باستخدام الأنظمة المحاسبية المحوسبة :

١- أن تتم عملية إعداد البرامج بتطبيق تام للأسس والمفاهيم والمبادئ والأعراف المحاسبية، وكذلك معايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية المحلية والقوانين والأنظمة والتعليمات والبلاغات واجبة التطبيق الصادرة من الهيئات المحاسبية، بحيث تحدد عمليات التحكم بالبيانات دون تدخل شخصي من المبرمج بالمعالجة إلا في حدود ما تمت برمجته وفقا لما ورد أعلاه .

٢-أن تتم عملية إدخال البيانات من قبل المستخدمين من واقع المستندات الدالة .

٣- الفصل بين الوظائف المختلفة التي تتعامل مع الأنظمة المحوسبة، وهذه الوظائف هي:

- المبرمج .
- مدخل المعلومات .
- المحاسب .
- المدقق .
- المشغل .

٤- التأكيد على تحديد الصلاحيات لكل وظيفة على أن لا تتداخل مع الوظائف الأخرى، وأن لا تؤدّى العمليات المتشابهة من قبل أكثر من شخص مع التركيز على ما يلي :

أ- تحديد الموظفين الذين يتعاملون مع النظام ومع كل جهاز حاسوب فيه .

ب-تحديد كلمات السر (المرور) وتغييرها باستمرار .

ج-عدم تمكين أي شخص من إلغاء أي حركة إلا وفقا لنماذج تعد لهذه الغاية .

د-عدم منح المستخدمين صلاحيات الدخول إلى الملفات .

هـ-التركيز على استخدام أسس أنظمة الرقابة الداخلية الإلكترونية .

و-التسلسل الوظيفي بحيث تتاح عملية الرقابة الذاتية على كل شخص من قبل شخص آخر .

ز-استخدام أنظمة التدقيق الإلكتروني وربطها بصلاحيات مستوى عال من المسؤولين.

ويرى الباحث أن الحيادية والقابلية للتحقق لا يمكن أن تكونا صفتين مطلقتين ، خاصة في ظل زيادة الأهمية التي يتم إيلاءها للمحاسبة الإبداعية Creative Accounting التي أقرت تطبيقاتها معظم معايير

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المحاسبة الدولية فيما يتعلق بتعدد بدائل التعامل والمعالجة، حيث تظهر على الساحة العملية وجود عدة بدائل تتمتع بالقبول العام Generally Accepted للمعالجة أو التصنيف أو غير ذلك ، ويمكن تقسيم هذه البدائل إلى قسمين :

(١) **بدائل لا تؤثر على النتائج المالية** : وهي البدائل المتعلقة بالعرض، أو الاحتساب و الوصول إلى نفس النتيجة وأمثلة ذلك :

أ-طرق إعداد(عرض) الميزانية:

* على شكل حساب حرف T : حيث يظهر في جانب الأصول بأنواعها وفي الجانب الآخر الالتزامات وحقوق الملكية .

* على شكل قائمة في جانب واحد : حيث تظهر الأصول بأنواعها وبعد ذلك الالتزامات وحقوق الملكية .

* طريقة رأس المال العامل : وتكون أيضا على شكل قائمة في جانب واحد ، بحيث تظهر الأصول المتداولة ويطرح منها الالتزامات المتداولة وصولا إلى رأس المال العامل، ثم تضاف الأصول المختلفة الأخرى وتطرح الالتزامات الطويلة الأجل للوصول إلى حقوق الملكية .

ب-طرق إعداد(عرض) قائمة الدخل :

* طريقة قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة : حيث يتم تجميع كافة الإيرادات وتطرح منها كافة المصاريف والتكاليف وصولا إلى صافي الدخل، وربما يتم الوصول إلى دخل الفترة بإعادة تنظيم قائمة الدخل على شكل حساب T-account يتكون من جانبين أحدهما يتضمن الإيرادات والآخر يتضمن المصاريف

* قائمة الدخل ذات المراحل المتعددة : حيث يتم تصنيف الإيرادات والمصاريف وفق المراحل السبعة التالية :

- الإيرادات والمصاريف العادية (التشغيلية) .
- الإيرادات والمصاريف غير العادية (غير التشغيلية) .
- ضريبة الدخل .
- العمليات غير المستمرة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- البنود غير العادية .
- الأثر التراكمي للتغير في المبادئ المحاسبية .
- تحديد عائد السهم .

جـ - طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية (إعداد والوصول إلى ذات النتيجة) :

- الطريقة المباشرة : وذلك بإعداد التدفقات النقدية وفقا للنشاطات الثلاثة وهي: التشغيلية الاستثمارية والتمويلية .
- الطريقة غير المباشرة : وذلك بإعداد التدفقات النقدية باستخدام صافي الدخل ثم يتم تعديله بالإضافة أو التخفيض في أرصدة الفروقات في أرصدة الأصول والإلتزامات المتداولة .

(٢) **بدائل تؤثر على النتائج المالية** : وتتعلق ببدائل تستخدم مداخل مختلفة للمحاسبةوبالتالي الوصول إلى نتائج مالية مختلفة والتأثير على نتيجة الأعمال والمركز المالي ومن أمثلة ذلك :

أ-طرق تسعير البضاعة (المنصرف وآخر المدة) :

الوارد أولا صادر أولا FIFO للمنصرف يقابله الوارد أخيرا لا يزال هنا LISH لبضاعة آخر المدة.

الوارد أخيرا صادر أولا LIFO للمنصرف يقابله الوارد أولا لا يزال هنا FISH لبضاعة آخر المدة وقد تم إيقاف العمل بهذه الطريقة مؤخرا .

التشخيص المحدد

- المتوسط المتحرك
- المتوسط المرجح

آخر المدة والمنصرف من البضاعة

ب- طرق الاهتلاك :

- وهناك طرق كثيرة منها ما هو مقر وفق معايير المحاسبية الدولية ومنها ما هو صالح ليتم إقراره وتقع طرق الاهتلاك تحت البنود الثلاثة التالية :-
- الاهتلاك الثابت .
- الاهتلاك المتناقص .
- الاهتلاك المتزايد .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ج- طرق المحاسبة عن الاستثمار في الشركات التابعة:

- التكلفة .
- الملكية .

د-طرق تصحيح الأخطاء الجوهرية :

- الأرباح المحتجزة .
- دخل الفترة .

هـ-طرق المحاسبة عن تكاليف الاستكشاف في الصناعات الاستخراجية :

- الجهود الناجحة .
- التكلفة الكلية .

و- طرق تقدير أعمار الأصول غير الملموسة لأغراض تحديد قسط الإطفاء .

ز-طرق تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها :

- إجمالي المبيعات
- أعمار الديون .

ويرى الباحث تقليل الخيارات والبدائل المختلفة للمعالجات المحاسبية أو العرض ، وذلك لتقوية هذه الصفة وهي الحيادية و إمكانية تحقق الصفة المعتمدة عليها وهي قابلية التحقق، حيث أنه في ضوء وجود اكثر من بديل فإن الحيادية لا تكون مطلقة كون اختيار البديل المناسب للمعالجة أو العرض يتم بقرار من المحاسب أو غيره من أصحاب العلاقة وهذا يضعف الحيادية، ويمكن التوصل إلى نتائج مختلفة ومغايرة، ويبذل العاملون في مهنة المحاسبة جهودا كبيرة في تقليل تدخل المحاسب من خلال تقليل البدائل كإلغاء طريقة LIFO من بين طرق تسعير البضاعة، وإلغاء طريقة الجهود الناجحة في المحاسبة عن التكاليف الاستكشافية في الصناعات الاستخراجية، كذلك إعادة النظر في أعمار الأصول غير ملموسة، وتعدى الأمر ذلك إلى ما ورد في النشرة رقم ١٤٤ الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB بخصوص الأصول غير الملموسة وذلك بإلغاء الحد الأقصى وهو ٤٠ سنة لإطفاء الشهرة و احلال الانخفاض محل الإطفاء .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ب - الاتساق (Consistency) وقابلية المقارنة (Comparability) :

وقد تم تعريف صفة الإتساق من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB في نشرة المفاهيم المحاسبية SFAC No.٢ بأنها: "التماثل من فترة لأخرى بدون أي تغيير للسياسات والإجراءات" (FASB, ١٩٧٠, P.٩) .

وينظر إلى الاتساق على أنه استخدام ذات الأسس والقواعد والمفاهيم والمبادئ والسياسات المحاسبية التي يتم معالجة البيانات وفقها لإنتاج المعلومات من فترة لأخرى وأيضا بين المنشآت التي يقتضي الحال وجود مقارنة بينها .

ولعل تطبيقات الاتساق كثيرة نذكر منها:

١ - استخدام ذات الطريقة في المعالجة المحاسبية وعدم تغييرها إلا لمبررات عملية لا يمكن معها الاستمرار باستخدام الطريقة المحاسبية ذاتها، وهناك بدائل كثيرة للمعالجات المحاسبية مثل:

أ ـ طرق الاهتلاك : القسط الثابت والقسط المتناقص ووحدات الإنتاج وساعات التشغيل.

ب ـ طرق تقدير البضاعة : الوارد أولا صادر أولا، التشخيص المحدد ومتوسط التكلفة.

ج ـ طرق المعالجة المحاسبية عن التكاليف الاستكشافية في الصناعات الاستخراجية : الجهود الناجحة و التكلفة الشاملة.

د ـ طرق تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها : على أساس الذمم أو المبيعات.

هـ معالجة الخصومات الممنوحة أو المسموحة بحسمها من المبيعات أو إظهارها ببنود مستقلة في قائمة الدخل .

٢ - تصنيف الحسابات الرئيسة بذات الأسلوب من فترة لأخرى : كتصنيف بعض المصاريف إيرادية أو رأسمالية حسب أهميتها النسبية مع الاستمرار في استخدام التصنيف ذاته من فترة لأخرى.

استخدام ذات الطريقة في عرض المعلومات المحاسبية : كاستخدام طريقة الدخل متعددة المراحل أو ذات المرحلة الواحدة.

ولعل الاتساق يرتبط بصفة نوعية أخرى وهي قابلية المقارنة التي تم ذكرها سابقا : حيث أن المعلومات المالية لا يمكن أن تعتبر قابلة للمقارنة بين فترة وأخرى في ضوء عدم اتساق الأسس المحاسبية في

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المعالجة والعرض.

وقابلية المقارنة كما عرفها مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي FASB في نشرة مفاهيم المحاسبة المالية ٢ SFAC No. "الصفة في المعلومات التي تمكن المستخدمين من تحديد أوجه الشبه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية (FASB, ١٩٧٠, P.٩) .

ولا يمكن تصور أن تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة إذا لم تكن هذه المعلومات متسقة ومتناغمة، إذ أن انتفاء اتساق المعلومات المالية يترتب عليه مباشرة انتفاء قابلية المعلومات للمقارنة ، وهذا رأي الباحث في اعتبار الصفتين الاتساق و قابلية المقارنة متكاملتين.

وفي رأي الباحث أن صفة الاتساق صفة توجه في الغالب لداخل المنشأة وتتعلق بأن يستمر المحاسب في تطبيق ذات الأسس والقواعد المحاسبية، أما قابلية المقارنة فهي موجهة في الغالب لأصحاب العلاقة خارج المنشأة للوقوف على مدى تطبيق الاتساق في المنشأة ولا يعني ذلك عدم وجود استخدام خارجي للاتساق أو استخدام داخلي لقابلية المقارنة .

ثالثا : الصفات الوظيفية :

وترتبط الصفات الوظيفية بالبعد الزمني للمعلومات المحاسبية ، سواء كان البعد الزمن المستقبلي ويرتبط به صفة القدرة التنبئية التي تمثل وظيفة التخطيط، أو البعد الزمني الماضي و يرتبط به صفة التغذية العكسية التي تمثل وظيفة الرقابة .

والعبرة بتسمية هاتين الصفتين بالصفات الوظيفية لارتباطهما بوظائف إدارية للنظام المحاسبي بما تتمتع به المعلومات المحاسبية من الموثوقية أو التوقيت المناسب والملاءمة ، فهما وظيفيتان تتعلقان باستقراء المستقبل من المعلومات الحالية والماضية وذلك مرتبط بوظيفة التخطيط، وكذلك بتصحيح التوقعات الماضية بناء على المعلومات الحالية وبما يتوفر من أساليب تنبؤية دقيقة للمعلومات المستقبلية وذلك مرتبط بوظيفة الرقابة .

وفيما يلي سيتم استعراض الصفتين المذكورتين :

١.القدرة التنبئية Predictive Value:

(١) وتتعلق هذه الصفة بالبعد الزمني المستقبلي أو التخطيط للمستقبل ، وتعني هذه الصفة أن المعلومات المحاسبية الحالية والتي تم تأكيد المعلومات الماضية وتصحيح الانحرافات بناء عليها، تعتبر أساسا للتنبؤ بالأداء المستقبلي وصياغة معلومات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٢) تنبؤية عنه فهي ترتبط إذن بالوظيفة التخطيطية للمحاسبة .

وقد تم تعريف هذه الصفة وفقا لما ورد في النشرة المحاسبية SFAC No.٢ والصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB بأنها : الصفة في المعلومات التي تساعد المستخدمين لزيادة احتمالية التنبؤ الصحيح لنتائج الأحداث الماضية أو الحالية (FASB, ١٩٧٠, P.١٠) .

وتؤكد هذه الصفة على شمولية علم المحاسبة وتوفر صفة رئيسية من صفات العلوم فيه وهي القدرة على قراءة المستقبل أو النظرة المستقبلية للعلم، وتظهر جليا في تطبيقات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف المعيارية التي يمكن تلخيص أهمها فيما يلي :

(أ) التكاليف المعيارية : وتعنى بوضع معايير للتكاليف يتم على أساسها الانفاق المستقبلي لكل من المواد والأجور والمصاريف غير المباشرة، حيث يتم تحديد قيم مسبقة للانفاق من هذه العناصر الثلاثة وفقا لقواعد وأسس علمية ومنطقية بعيدا عن العشوائية والارتجالية ، والفائدة من التكاليف المعيارية تكمن باتخاذها أساسا للرقابة على التكاليف الفعلية، وعند ظهور الانحرافات يتم دراستها واتخاذ القرارات اللازمة لتصحيحها والمساءلة عنها، وتبرز هنا أيضا أهمية محاسبة المسؤولية بربط التكاليف بعد معايرتها بمراكز تكلفة تمكن من تحديد المسؤولية عند وجود انحرافات .

ولا يقصد بالانحرافات السلبية منها فقط بل والإيجابية التي تبين أن المعايير لم يتم وضعها بالصيغة الصحيحة أو غياب بعض المعلومات أدى إلى عدم الدقه في احتساب المعايير، وبذلك تتضح صفة القدرة التنبئية من خلال التنبؤ بما يمكن أن يتم إنفاقه من مصاريف مختلفة بناءَ على معايير تم تحديدها مسبقا .

(ب) الموازنات التخطيطية : وهي مشاريع تنبئية لعدد من أوجه الأنفاق والاستثمار لفترة مستقبلية معينه ومن هذه الموازنات :

- موازنة المشتريات .
- موازنة المبيعات .
- الموازنة النقدية .
- الموازنة الرأسمالية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويمكن التوسع في هذه الموازنات بحسب الحاجة إلى التخطيط المستقبلي في البند المعني ، وأثر ذلك على القرارات المتخذة وفق تقديرات مدروسة وموضوعة بناء على أسس دقيقه .

(ج) التحليل المالي :ويقصد به تحليل الأرقام الواردة في القوائم المالية من أجل الاستنباط والاستدلال، ويبرز ذلك في أنواع عدة من التحاليل : كتحليل الاتجاه Trend Analysis، ويكون بدراسة الأرقام التي تخص بندا معينا لعدة سنوات، والاستدلال بها للتنبؤ بالأرقام المستقبلية المتعلقة بهذا البند ، وتحليل الحجم Common Size Analysis، وأيضا يمكن استخدام النسب الماليه كمعايير للحكم على ربحية أو أداء المنشأة أو سيولتها أو هيكلها المالي ، بحيث يتم تحليل الميزانية لبيان مدى الالتزام بهذه النسب وسبل إعادتها إلى وضعها السليم إن كانت غير ذلك، ويمكن أيضا استخدام تحليل الحجم لتحقيق ذات الغاية .

وخلاصة الأمر فيما يتعلق بالقدرة التنبؤية ، فإنها تعتبر صفة نوعية من الأهمية بمكان، ويشترط في المعلومات التي سيتم استقراء المستقبل منها أن تكون دقيقة واضحة شفافة ملائمة تزيد من درجة التأكد وتقلل المخاطر، وأيضا يجب أن تتمتع بالحيادية و الاتساق والتمثيل الصادق كما تم الاسلاف إليه في هيكل الصفات النوعية التي وضع من قبل الباحث .

٢. التغذية العكسية Feedback Value:

وهذه الصفة تتعلق بالبعد الزمني الماضي أو مراقبة التنفيذ، وتعني استخدام المعلومات المالية الجارية للتأكد من صحة ما تم تقديره أو التنبؤ به في الماضي، أي تصحيح التوقعات السابقة باستخدام المعلومات المالية .

وقد تم تعريف هذه الصفة من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB بموجب نشرة المفاهيم المحاسبية المالية SFAC No. ٢ بأنها " الصفة في المعلومات التي تمكن من إثبات أو تصحيح التوقعات الماضية (FASB, ١٩٧٠, P.١٠.) .

وهذه الصفة تعتمد اعتمادا كليا على الصفة النوعية المسماة بالقدرة التنبؤية ، كما تم التطرق إليها سابقا، فالتغذية العكسية أساسها ما تم التنبؤ به أو توقعه واستقراؤه من واقع المعلومات الحالية، ويكون دور التغذية العكسية بان ما تم وضعه من معايير وخطط يتم تنفيذها كما رسمت، إضافة إلى وجوب اتخاذ الإجراءات التصحيحية للانحرافات السالبة أو الموجبة بما في ذلك المساءلة عن التقصير

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

والإهمال وعدم الدقة.

إذن فالتغذية العكسية ترتبط بالوظيفة الرقابية للمحاسبة، فأي خطة يتم وضعها لا تخضع للرقابة لا فائدة أو جدوى منها، فما تم وضعه من خطط استنادا إلى القدرة التنبئية يتم مراقبته باستخدام التغذية العكسية، ويمكن وفق ما تقدم التأكد من تنفيذ الموازنات التي تم وضعها بأحد الأساليب التالية :

- التأكد من صحة المعايير التي تم تحديدها .
- التأكد من صحة سير العمليات وفق ما هو مخطط لها .
- التأكد من الالتزام بالنسب المالية التي تم وضعها أو الحدود العالمية لهذه النسب.
- المساءلة وممارسة محاسبة المسؤولية .
- تدارك الأخطاء والأخطار قبل استفحالها .
- اتخاذ القرارات التصحيحية .

وهاتان الصفتان تبينان أين تقف المنشأة بالضبط، وكذلك كيف تقوم الإدارة بتنفيذ وظائفها(Wolk et.al., ٢٠٠١,P.٢١٤) وهذا ما يؤكد أنها صفات وظيفية .

رابعا : الصفات العامة :

وهي صفات وخصائص بديهية يجب أن تتميز بها المعلومات بغض النظر عن نوعيتها، أي سواءَ كانت المعلومات محاسبية أو اقتصادية أو اجتماعية أو تكنولوجية أو طبية ..الخ ، ولا غنى للمعلومات عنها، ونتناول هذه الصفات باختصار شديد كما يلي :-

١. **التوقيت المناسب (الموقوتية)** : ويعني ذلك وصول المعلومات التي تعتبر أساسا لاتخاذ القرار في الوقت الذي تؤثر فيها على القرار المتخذ، أي ليس قبل الوقت المناسب والركون في ساحة الانتظار لحين الحاجة إليها، وليس بعد الوقت المناسب بحيث تضيع فائدة المعلومات بسبب مضي الزمن والتأخر في الوصول .

٢. **الملاءمة** : أي أن تكون المعلومات مناسبة لاتخاذ القرارات ومرتبطة به وملاصقة له، مميزة لنوعيته، متجانسة مع طبيعته، تتماشى مع منطقيته، وتجتمع معه في ذات الإطار، وتقلل من حالة عدم التأكد المحيطة بالقرار أو تلغيها، وذلك حسب نوعية القرار المتخذ من ناحية الهيكلية، وتقلل أيضا

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣. من المخاطر المتعلقة بالقرار .

٤. **القابلية للفهم** : ويعني ذلك أن تكون المعلومات مهيأة ومعروضة بحالة تمكن من يستخدمها من اتخاذ القرار بناء على حالة من التأكد، والإحاطة معرفة وفهما بالمشكلة التي تتطلب اتخاذ قرار، بعيدا عن الغموض و اللبس والإبهام وعدم الوضوح والتعقيد والتأرجح والحيرة والارتباك، وينظر إلى المعلومات صافية خالية من الشوائب التي تعكر صفو التركيز أو وضوح الصورة، وتكون المعلومات القابلة للفهم قادرة على تسهيل اختيار البديل المناسب للقرار المتخذ .

٥. **الدقة** : وتعني أن تكون المعلومات خالية من الخطأ والتحريف والتزوير والتشويه والغش ، وموصوفة كما هي دون تضخيم أو تزو يق أو ترشيح، واقعية بعيدة عن الخيالية ويتم الوصول إليها بغض النظر عن طريقة القياس .

ويرى الباحث أن الصفات العامة التي تتميز بها المعلومات، يجب أن لا تقف عند هذا الحد، بل يجب أن تتميز المعلومات أيضا بخصائص أخرى مثل : **الدقة والوضوح والاستيعاب والدلالة والشفافية والبساطة والموضوعية والمنطقية والأمن والقابلية التفسير.**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث :
الانخفاض في قيمة الأصول

أولا:أهمية الانخفاض في قيمة الأصول

ثانيا : التعريف بالانخفاض

ثالثا : مجالات تطبيق الانخفاض

رابعا : تحديد الانخفاض

خامسا : تحديد القيم المتعلقة بالانخفاض

سادسا : الاعتراف بالانخفاض

سابعا : وحدات توليد النقد

ثامنا : الشهرة

تاسعا : عكس خسارة الانخفاض

عاشرا : المعالجة المحاسبية للانخفاض

أحد عشر: الإفصاح عن الانخفاض

ثاني عشر : مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والبريطانية عن الانخفاض في قيمة الأصول

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الثالث

الانخفاض في قيمة الأصول

وفقا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦

يعتبر الانخفاض في قيمة الأصول Impairment of Assets من المواضيع المحاسبية المعاصرة ، حيث أن إقراره جاء بعد صياغة المسودة الأولى له من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بموجب المذكرة رقم E٥٥ في أيار ١٩٩٧ ، أعقبها بعد ذلك المناقشات الخاصة بالمعايير الجديدة وفقا لأنظمة IASB، وصولا إلى صياغة المعيار الخاص بانخفاض الأصول في حزيران ١٩٩٨ والذي بدأ سريان تنفيذه اعتبارا من الأول من تموز لعام ١٩٩٩، وشجع على تطبيقه قبل هذا التاريخ.

وجاء هذا المعيار للتأكيد على إظهار الأصول بقيمة غير مضخمة لا تزيد عن القيمة القابلة للاسترداد وتضمن أسس احتساب هذه القيمة .

ومن أجل تعظيم الفائدة من صياغة مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ يكون صالحا لتطبيقه في الأردن أو بعض الدول التي يكتنف تطبيقه عديد من المخاطر والمعوقات، فانه يجدر بداية التعرف على ما تضمنه المعيار المذكور .

أولا : أهمية تبني الانخفاض في قيمة الأصول :

كما تمت الإشارة إليه أكثر من مرة فإن المحاسبة عرضة للانتقادات حول القيم التي تتبناها ويمكن تلخيص هذه الانتقادات فيما يلي :

١- الاستمرار في تبني مبدأ التكلفة التاريخية وهي التكلفة التي تنشأ عند اقتناء الأصل، وصرف النظر عن أي اختلاف لهذه القيمة بعد اقتناء الأصل، كون مثل هذه الأصول لا تشترى بغرض إعادة بيعها بل لاستخدامها في العمليات الإنتاجية .

٢- اختلاف القيم التي تتضمنها قائمة المركز المالي ووجوب وجود قاعدة موحدة لهذه القيم تم الاتفاق عليها بين المحاسبين على أنها القيمة العادلة .

٣- وجود طرق مختلفة للتقييم .

٤- عدم إمكانية تقييم بعض الأصول أو الالتزامات وبالتالي غيابها عن المركز المالي.

وأمام هذه الانتقادات تبذل مهنة المحاسبة جهودا كبيرة لإيجاد حلول مناسبة لهذه الانتقادات، ومن هذه الحلول ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الأصول والذي تم تخصيصه فقط للانخفاض، وبذلك فقد حل محل المعايير المحاسبية الدولية الأخرى التي تحدثت عن الانخفاض كالمعايير أرقام ٤٠،٣٨،١٦، وجاء هذا المعيار كأحد الحلول للانتقاد المتعلق بالتمسك بمبدأ التكلفة التاريخية .

والانخفاض أو التدني هو الفرق الناتج عن ارتفاع أو زيادة القيمة الدفترية لأصل معين عن قيمته القابلة للاسترداد، والذي يعني بشكل أو بآخر عدم دقة احتساب التوزيع التدريجي لتكلفة الأصل على مدار عمره الإنتاجي، وبالتالي فإن قسط الاهتلاك هو أقل من اللازم .

وعدم الاعتراف بخسائر الانخفاض في الأصول يؤدي إلى النتائج التالية :

أ- التضخم في قيم الأصول المخفضة وبالتالي ارتفاع إجمالي الأصول.

ب- انخفاض المصاريف الواجب تحميلها لقائمة الدخل .

ج- ارتفاع صافي الدخل .

د- ارتفاع حقوق الملكية .

هـ الارتفاع في إجمالي الأرقام في الميزانية من الناحيتين .

ويمكن توضيح ذلك بالمثال التالي :

مثال: كانت الميزانية العامة لشركة رقيه في ٢٠٠٠/١٢/٣١ كالتالي :

الأصـــــول			**المطلوبات وحقوق الملكية**		
		أصول متداوله			**مطلوبات متداوله**
	١٦٠٠	صندوق		٢٧٠٠٠	دائنون
	٣٢٠٠٠	مدينون		١٢٠٠٠	أوراق دفع
	١٥٤٠٠	استثمارات	**٣٩٠٠٠**		**إجمالي المطلوبات المتداولة**
	٢٨٠٠٠	بضاعة	٢١٠٠٠	٢١٠٠٠	قرض طويلة الأجل
٧٧٠٠٠		**أجمالي الأصول المتداولة**	**٦٠٠٠٠**		**إجمالي المطلوبات**
		أصول طويلة الأجل			**حقوق الملكية**
	١٢٠٠٠	سيارات (صافي)		٨٠٠٠٠	رأس المال
	٣٤٠٠٠	آلات (صافي)		٢٢٠٠٠	أرباح محتجزة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	٢١٠٠٠	مباني (صافي)			
	١٨٠٠٠	أراضى			
٨٥٠٠٠	إجمالي الأصول طويلة الأجل		١٠٢٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية	
١٦٢٠٠٠	إجمالي الأصول		١٦٢٠٠٠	إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية	

فإذا كان لدينا المعلومات التالية :

أ- بلغ صافي الدخل لسنة ٢٠٠٠ مبلغ ٨٦٠٠ دينار .

ب- كانت تفاصيل الآلات كالتالي :

- التكلفة التاريخية ٥٨٠٠٠ دينار
- مجمع الاهتلاك ٢٤٠٠٠ دينار
- قيمة الآلات القابلة للاسترداد ٢٨٠٠٠ دينار

فتكون آثار عدم اعتماد الانخفاض على أرقام الميزانية على النحو التالي :

١ - التضخم في قيمة الآلات = ٣٤٠٠٠-٢٨٠٠٠=٦٠٠٠ دينار .

٢ - التضخم في قيمة الأصول طويلة الأجل = ٨٥٠٠٠-٧٩٠٠٠= ٦٠٠٠ دينار .

٣ - التضخم في إجمالي الأصول = ١٦٢٠٠٠-١٥٦٠٠٠=٦٠٠٠ دينار .

٤ - التضخم في دخل السنة = ٨٦٠٠-٢٦٠٠= ٦٠٠٠ دينار .

٥ - التضخم في حقوق الملكية = ١٠٢٠٠٠-٩٦٠٠٠=٦٠٠٠ دينار.

ويمكن إعادة صياغة الميزانية بحيث تعكس الانخفاض كالتالي :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الأصـــــول			المطلوبات وحقوق الملكية		
		أصول متداوله			**مطلوبات متداوله**
	١٦٠٠	صندوق		٢٧٠٠٠	دائنون
	٣٢٠٠٠	مدينون		١٢٠٠٠	أوراق دفع
	١٥٤٠٠	استثمارات	**٣٩٠٠٠**		**إجمالي المطلوبات المتداولة**
	٢٨٠٠٠	بضاعة	٢١٠٠٠		قروض طويلة الأجل
٧٧٠٠٠		**أجمالي الأصول المتداولة**	**٦٠٠٠٠**		**إجمالي المطلوبات**
		أصول طويلة الأجل			**حقوق الملكية**
	١٢٠٠٠	سيارات (صافي)		٨٠٠٠٠	رأس المال
	٢٨٠٠٠	آلات (صافي)		١٦٠٠٠	أرباح محتجزة
	٢١٠٠٠	مباني			
	١٨٠٠٠	أراضى			
٧٩٠٠٠		**أجمالي الأصول طويلة الأجل**	**٩٦٠٠٠**		**أجمالي حقوق الملكية**
١٥٦٠٠٠		**إجمالي الأصول**	**١٥٦٠٠٠**		**إجمالي المطلوبات وحقوق الملكية**

إذن فببساطة متناهية هناك آثار سلبية لعدم احتساب الانخفاض، بحيث تكون المعلومات المنشورة في القوائم المالية غير ملائمة لاتخاذ القرارات ما دام أن القيم التي تتضمنها القوائم المالية تبتعد عن الواقع الحقيقي أو ما يسمى بالقيم العادلة .

ويتضح أهمية تبني الانخفاض في الأصول كأحد المداخل التي تؤدي إلى الوصول إلى القيمة العادلة، وبالتالي إلى تجانس القيم التي تتضمنها القوائم المالية والتخلص من الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة في هذا المجال، لجعل المعلومات المالية المنشورة ملائمة وذات مصداقية و أساس سليم لعملية اتخاذ القرارات (P.١, Office of Financial Management, ٢٠٠٣).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانيا : التعريف بالانخفاض :

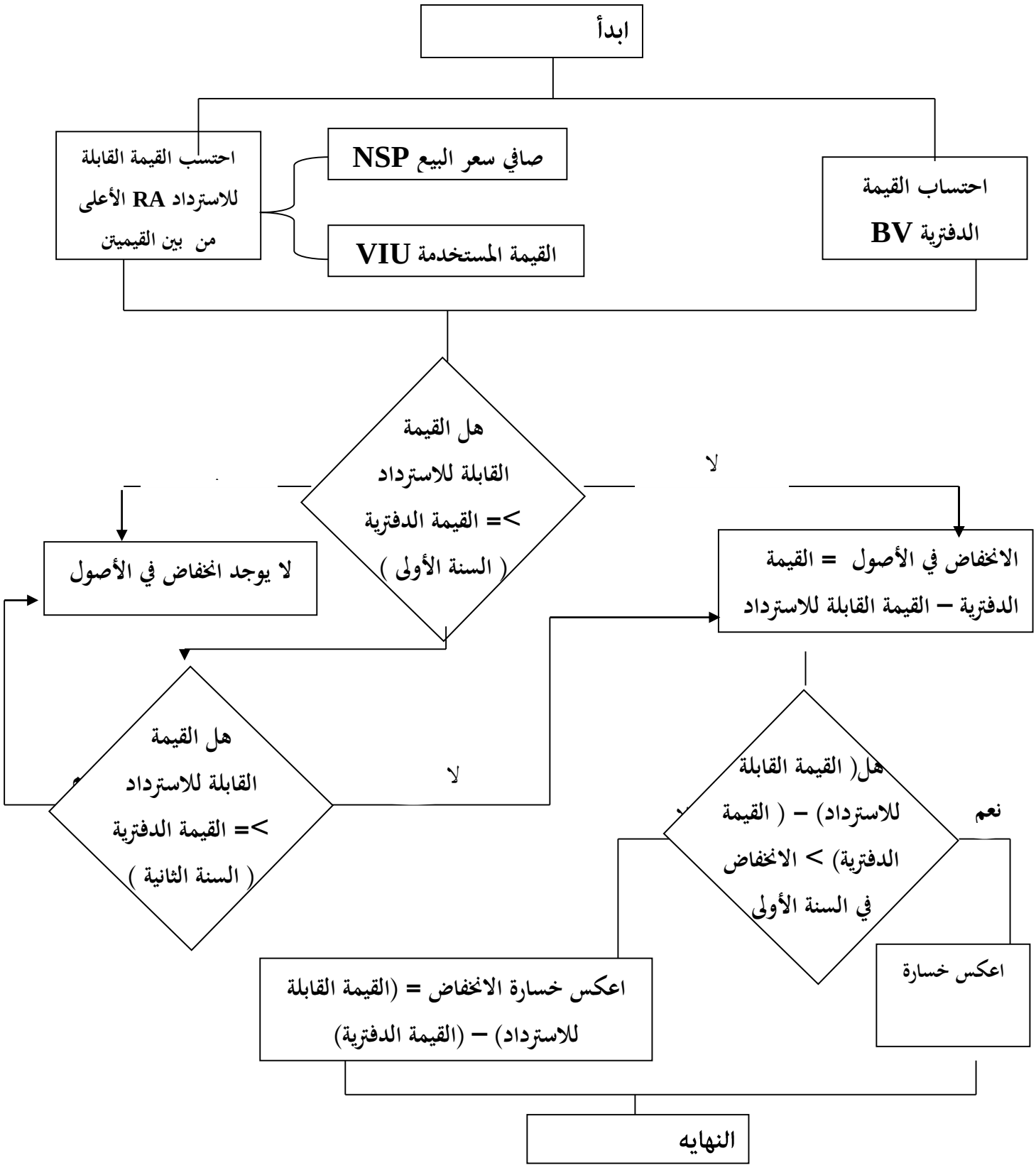
يمكن تعريف الانخفاض : بأنه الفرق الناتج عن عدم القدرة على استرداد القيمة الدفترية للأصل نتيجة لمجموعة من الظروف الداخلية و الخارجية، وكذلك يمكن تعريفه بأنه الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد(P.١, Deliotte Touche Tohmatsu, ٢٠٠٣,).

وذلك يعني أن الأصل غير المخفض يتضمن قيمة كان يجب تحميلها لقائمة الدخل كمصروفات، ولكن قسط الاهتلاك أو النفاد أو الإطفاء أو خسارة إعادة التقييم، هو اقل من المبلغ الواجب تحميله لأن الأمر لو لم يكن كذلك لما كانت هناك حاجة إلى إثارة موضوع الانخفاض في قيمة الأصول .

وتطبيق الانخفاض على الأصول يعني إعادة قيم الأصول إلى القيمة العادلة، والتخلص من التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية والذي بالرغم من موضوعيته دليل على عدم تمكن مهنة المحاسبة من إيجاد بديل مناسب يتمتع بالموضوعية والقبول العام والبعد عن التحيز والحيادية، وتظهر بين الحين والآخر محاولات لإعادة القيم المالية إلى القيم العادلة، ومن بين هذه المحاولات المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ الذي يتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول .

ويجدر بداية من أجل تعريف المصطلحات الأخرى المتعلقة بالانخفاض في قيمة الأصول والذي يطلق عليه أحيانا بالتدني في قيم الأصول أو التخفيض في قيم الأصول وكلها تراجم لعبارة Impairment of Assets التعرف على تدفق إجراءات احتساب الانخفاض التي يرى الباحث تصويرها بالشكل رقم (٥)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com



الشكل (٥) : إجراءات إحتساب الإنخفاض

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفيما يلي تعريف بالمصطلحات المتعلقة بالانخفاض:

١-القيمة الدفتريةBook Value: وهي القيمة التي تظهر في الدفاتر المحاسبية وتنقل كأرصدة إلى الميزانية، وفيما يتعلق بالأصول فإن القيمة الدفترية هي قيمة الأصول التي تظهر في الميزانية بعد طرح مجمع الاهتلاك ومجمع خسائر الانخفاض .

وقد ورد تعريف القيمة الدفترية في المعيار المحاسبي الدولي ٣٦رقم بأنها : "القيمة التي يتم الاعتراف بالأصل بموجبها في الميزانية بعد طرح مجمعات الاهتلاك ومجمعات خسائر الانخفاض Deliotte . (Touche Tohmatsu, ٢٠٠٣, P.٢)

٢-القيمة القابلة للاسترداد Recoverable Amount : وهي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها الآن، أي ما يساويه الأصل في عملية تبادلية نقدية بين أطراف راغبة وذي معرفة حسب تقديرات التدفقات النقدية المتوقعة، وهذه القيمة هي التي تساوي القيمة العادلة للأصل والتي يسعى العاملون في مهنة المحاسبة إلى تحديدها .

وقد ورد تعريف القيمة القابلة للاسترداد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ بأنها "القيمة الأعلى من بين صافي القيمة البيعية للأصل أو قيمتـــــه الاستخدامية Deliotte Touche Tohmatsu, . (٢٠٠٣, P.٣)

٣- صافي القيمة البيعية Net Selling Price : هي القيمة النقدية التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل مطروحا منها مصاريف بيع الأصل، ويقصد بهذه القيمة ما يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في عملية مزايدة أو ما يمكن أن يساويه الأصل في سوق نشط.

وقد ورد تعريف صافي القيمة البيعية في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ بأنها : " القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل في عملية تفاوضية بين أطراف راغبة وذات معرفة مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل" Deliotte Touche Tohmatsu, ٢٠٠٣, . (P.٢.)

٤-القيمة الاستخدامية Value In Use : وقد ورد تعريف القيمة الاستخدامية في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ بأنها " القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية والمتوقع الحصول عليها من :-

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- الاستخدام المستمر للأصل .

- التخلص من الأصل في نهاية عمره الإنتاجي(Deliotte Touche Tohmatsu, ٢٠٠٣, P.٢.) .

ويمكن توضيح المصطلحات آنفة الذكر بموجب المثال التالي:

مثال: لدينا المعلومات التالية عن آلة تمتلكها شركة الزهراء :

أ - تكلفة شراء الآلة (فعلي) ٤٠٠٠٠ دينار

ب - عمر الآلة الإنتاجي (مقدر) ٩ سنوات

ج - عدد ساعات التشغيل للآلة (مقدر) ٢٠٠٠٠٠ ساعة

د - طريقة الاهتلاك حسب ساعات التشغيل .

هـ - تاريخ شراء الآلة ١/ ١٩٩٥/١ .

و - كانت ساعات التشغيل للآلة خلال السنوات الخمس الأولى كالتالي :

١٩٩٥	٢٢٠٠٠
١٩٩٦	٢٠٠٠٠
١٩٩٧	١٩٠٠٠
١٩٩٨	١٨٠٠٠
١٩٩٩	١٧٠٠٠

د – كانت التدفقات النقدية المتوقعة خلال السنوات الأربع التالية كما يلي:

٢٠٠٠	٢٥٠٠
٢٠٠١	٢٤٠٠
٢٠٠٢	٢٢٠٠
٢٠٠٣	١٩٠٠

ذ – كان معدل الفائدة السائد في السوق ١٥%

ز – تم طرح الآلة للبيع بالمزاد العلني في ١٩٩٩/١٢/٣١ وكان أقصى سعر تم التوصل إليه ١٤٦٠٠ دينار وقدرت مصاريف التخلص من الآلة ٦٠٠ دينار

والمطلوب احتساب ما يلي :-

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القيمة الدفترية للآلة منذ١٩٩٥/١/١ وحتى ١٩٩٩/١٢/٣١ .

صافي القيمة البيعية للأصل في ١٩٩٩/١٢/٣١ .

القيمة الاستخدامية للأصل في ١٩٩٩/١٢/٣١ .

القيمة القابلة للاسترداد في ١٩٩٩/١٢/٣١ .

الانخفاض في قيمة الآلة في ١٩٩٩/١٢/٣١ في حالة عدم بيع الآلة .

وكذلك كيفية إظهار الآلة في ١٩٩٩/١٢/٣١ في الميزانية وقيود اليومية المتعلقة بالانخفاض .

الحل :

(١)القيمة الدفترية للأصل من ١٩٩٥/١/١ وحتى ١٩٩٩/١٢/٣١ :

السنة	التكلفة التاريخية	معامل الاهتلاك	الاهتلاك السنوي	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية (التكلفةالتاريخية- مجمع الاهتلاك)
١٩٩٥	٤٠٠٠٠	٢٠٠/٢٢	٤٤٠٠	٤٤٠٠	٣٥٦٠٠
١٩٩٦	٤٠٠٠٠	٢٠٠/٢٠	٤٠٠٠	٨٤٠٠	٣١٦٠٠
١٩٩٧	٤٠٠٠٠	٢٠٠/١٩	٣٨٠٠	١٢٢٠٠	٢٧٨٠٠
١٩٩٨	٤٠٠٠٠	٢٠٠/١٨	٣٦٠٠	١٥٨٠٠	٢٤٢٠٠
١٩٩٩	٤٠٠٠٠	٢٠٠/١٧	٣٤٠٠	١٩٢٠٠	٢٠٨٠٠

صافي القيمة البيعية للآلة في ١٩٩٩/١٢/٣١:

صافي القيمة البيعية للآلة = القيمة البيعيه للآلة – تكاليف التخلص من الآلة

= ١٤٦٠٠ – ٦٠٠

= ١٤٠٠٠ دينار

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القيمة المستخدمة للآلة في ١٩٩٩/١٢/٣١ عن الأربع سنوات الأخيرة :

السنة	التدفقات النقدية المتوقعة	معامل القيمة الحالية عند سعر فائدة١٥%	التدفقات النقدية المخصومة
٢٠٠٠ (ن =١)	٢٥٠٠	٠,٨٦٩٥٧	٢١٧٤
٢٠٠١	٢٤٠٠	٠,٧٥٦١٤	١٨١٥
٢٠٠٢	٢٢٠٠	٠,٦٥٧٥٢	١٤٤٧
٢٠٠٣	١٩٠٠	٠,٥٧١٧٥	١٠٨٦
المجموع			٦٥٢٢

٢. القيمة القابلة للاسترداد في ١٩٩٩/١٢/٣١ : ويتم مقارنة صافي القيمة البيعية للآلة وقدرها (١٤٠٠٠ دينار) مع القيمة الاستخدامية (٦٥٢٢) دينار ويتم أخذ القيمة الأعلى وبذلك فتكون القيمة القابلة للاسترداد هي ١٤٠٠٠ دينار .

٥. خسارة الانخفاض في ١٩٩٩/١٢/٣١ :

الانخفاض في سعر الآلة = القيمة الدفترية – القيمة القابلة للاسترداد .

= ٢٠٨٠٠ – ١٤٠٠٠

= ٦٨٠٠ دينار

كيفية إظهار الآلة في ١٩٩٩/١٢/٣١:

التكلفة التاريخية ٤٠٠٠٠ دينار

يطرح منها مجمع الاهتلاك ٢٦٠٠٠

القيمة الدفترية للآلة في ١٩٩٩/١٢/٣١ = ١٤٠٠٠ دينار

أما قيود اليومية المتعلقة بالانخفاض :

٦٨٠٠ من ح/ الانخفاض في الآلة

٦٨٠٠ إلى ح/ مجمع اهتلاك الآلة

ويقفل الانخفاض في الآلة في قائمة الدخل

٦٨٠٠ من ح/ تسويه قائمة الدخل

٦٨٠٠ إلى ح/ الانخفاض في الآلة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثالثا:مجالات تطبيق الانخفاض في الأصول وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ :

إن الانخفاض في الأصول وفقا لما ورد في المعيار ٣٦ ينطبق على الأصول التالية :

١) **الأراضي** : ويقصد بها الأراضي المشتراه لغرض الاستخدام في العمليات الإنتاجية، وليس لأغراض المتاجرة أو الاحتفاظ بها لفترة زمنية معينه نتيجة لعدم وضوح الغاية منها، ولا يشمل ذلك أيضا الأراضي التي تقتني لغرض الاستثمار (استثمارات الملاك)، أو الأراضي المنوي الاحتفاظ بها لزيادة رأس المال أو الأراضي المستأجرة.

٢) **المباني** : ويقصد بها المباني التي تنشأ على الأراضي المبينة في البند (١) أعلاه أو التي تعتبر جزء من المنشأة : كمباني الإدارة أو المصنع أو الآلات، ولا تشمل المباني لأغراض التأجير أو المباني التي تنشأ لأغراض زيادة رأس المال، ولا تشمل كذلك المباني المستأجرة أو المباني تحت الإنشاء نيابة عن طرف ثالث، أو المباني لأغراض الاستئجار بصفتها الحالية أو المباني لأغراض تجهيزها للبيع .

٣) **الآلات والأجهزة** : ويقصد بها الآلات والأجهزة التي تقتنى للاستفادة منها في العمليات الإنتاجية أو العمليات الرئيسية للمنشأة، ولا تشمل الآلات والأجهزة المستأجرة أو المشتراة لأغراض المتاجرة بها و إعادة البيع، أو لزيادة رأس المال ولا تشمل أيضا الأجهزة قليلة القيمة، والتي يمكن اعتبارها مصاريف إيرادية نظرا لأهميتها النسبية القليلة.

٤) **استثمارات الملاك المقدرة بالتكلفة :**

واستثمارات الملاك وفقا لما وردت في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٤٠ هي :

أ – الأراضي والمباني المملوكة .

ب – الأراضي والمباني المستأجرة استئجارا رأسماليا .

ج – الأراضي والمباني المؤجرة إيجارا تشغيليا .

د – المباني الفارغة لأغراض التأجير التشغيلي .

هـ – المباني والأراضي المقتناة لأغراض تحسين وزيادة رأس المال .

و – الأراضي المقتناة لأغراض مستقبلية غير محددة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥) **الأصول غير الملموسة** : ويقصد بها كافة الأصول غير الملموسة المحددة أي خلاف الشهرة وهذه الأصول :

أ – الأسماء التجارية .

ب – الماركات التجارية .

ج – براءات الاختراع .

د – حقوق الامتياز .

هـ – مصاريف البحث والتطوير .

و- مصاريف التكنولوجيا .

ز – برامج الكمبيوتر .

ح – حقوق النشر .

ط – الأفلام.

ي – قوائم الزبائن .

ك – حقوق خدمة الرهن.

ل – الأسماء التجارية .

م – مخصص الاستيراد .

ن – علاقات الموردين والعملاء .

ش – حقوق التسويق .

٦) **الشهرة** : ويقصد بها الفرق بين سعر الشراء لصافي الأصول وصافي القيمة العادلة لها ولا يقصد بها الشهرة المولدة داخليا .

٧) **الاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو العقود المشتركة** وتشمل :

أ – الاستثمارات في الشركات التابعة والتي تضمنها المعيار المحاسبي الدولي رقم ٢٧ .

ب – الاستثمارات في الشركات الزميلة والتي تضمنها المعيار المحاسبي الدولي رقم ٢٨ .

ج – الاستثمارات في المشاريع المشتركة والتي تضمنها المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣١ .

٨) **الأصول المعاد تقديرها** والتي تضمنها المعياران المحاسبيان الدوليان رقم ١٦ المتعلق بالممتلكات والمنشآت والمعدات، ورقم ٣٨ المتعلق بالأصول غير الملموسة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولا ينطبق الانخفاض في الأصول وفقا للمعيار رقم ٣٦ على الأصول التالية :

١. **البضائع** : وتشمل كافة الأصول التي تشترى لأغراض المتاجرة وإعادة بيعها سواء كانت في طبيعتها أصولا متداولة أو أصول غير متداولة حيث ينطبق على البضائع المعيار المحاسبي الدولي رقم ٢ .

٢. **الأصول تحت الإنشاء** : والتي ينطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم ١١ .

٣. **أصول الضريبة المؤجلة**: والتي ينطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢.

٤. **الأصول التي تمثل منافع الموظفين** :والتي ينطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٩ .

٥. **الأصول المالية** : وهي كافة الأصول التي ينطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٩.

رابعا : تحديد الانخفاض

إن الانخفاض كأي مفهوم محاسبي يتعلق به مشكلتان أساسيتان تعتبران هما الشغل الشاغل للعاملين في مهنة المحاسبة ، وهاتان المشكلتان هما :

١. الاعتراف Recognition

٢. القياس Measurement

وسوف يتم التطرق إلى هاتين المشكلتين وكيفية تطبيقهما لتقدير الانخفاض، والتعرف أيضا على المشاكل المتعلقة بهما وذلك من خلال أمثلة عملية تعالج كافة المشاكل المرتبطة بالانخفاض .

الاعتراف بالانخفاض وقياسه Recognition and Measurement of Impairment

يعني **الاعتراف بالانخفاض** : أن تكون الأصول التي يمكن أن ينطبق عليها الانخفاض كما تم التطرق إليها آنفا قد حدث فيها انخفاض، ويتم التعرف على ذلك استنادا إلى مجموعة من المؤشرات الداخلية والخارجية والتي تشير إلى أن هناك تضخما في القيمة الدفترية أو القيمة المعاد تقديرها لأصل معين.

ولا يمكن الانتقال إلى المرحلة التالية وهي القياس إلا إذا تم التأكد من أن هناك انخفاض في قيمة الأصل ، والذي يعتبر خسارة يجب الاعتراف بها وقياسها ومعالجتها محاسبيا وفق ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وهناك مؤشرات داخلية وخارجية يمكن الاستدلال بها على وجود الانخفاض وتحققه، وسوف يتم استعراضها فيما يلي :

أ - **المؤشرات الداخلية للانخفاض** وتتعلق بظروف داخل المنشأة التي تحقق الانخفاض في أصولها سواء ما يتعلق منها بالأصل نفسه أو ما يتعلق بوضع المنشأة بشكل عام ويمكن استعراض أهم هذه المؤشرات كما يلي:

(١) **التلف المادي للأصل** : ويعني ذلك أن هناك أحداثا قد حدثت للأصل المعني أدّت بوضوح إلى انهيار أو تدهور قيمته ، ومثال ذلك :

* تشققات أو انهيار المباني .
* حوادث السيارات .
* عطب الآلات .
* تصدع في الأراضي أو حدوث انجراف بها .

مثال :

تمتلك شركة الزينب قطعة أرض اشترتها بتاريخ ١٩٩٩/٧/١ بمبلغ ٢٧٠٠٠ دينار، وقد غمرت مياه المطر هذه الأرض بتاريخ ١٩٩٩/١٢/١ مما أدى إلى انجراف جزء كبير منها حيث تم التمكن من تقدير قيمتها البيعية بمبلغ ١٦٠٠٠ دينار، ولا يوجد أي تكاليف للبيع .

المطلوب:

ما هي خسائر الانخفاض في قيمة الأرض .

الحل :

قيمة الأرض الدفترية (التكلفة التاريخية) ٢٧٠٠٠

يطرح منها القيمة القابلة للاسترداد (القيمة البيعية) ١٦٠٠٠

خسائر الانخفاض في الأرض ١١٠٠٠ دينار

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وهذا النوع من المؤشرات خاص بالأصول التي لها وجود مادي .

(٢) **التخريد التكنولوجي** : ويعني ذلك التقدم التكنولوجي السريع ذو الدورة الحياتية القصيرة الذي يؤدي إلى أن يصبح الأصل قديما بالمعنى التكنولوجي بحيث يظهر جيل جديد للأصل وتتجه الأذواق والسلوكيات الاستهلاكية نحوه وتتميز الأجيال التكنولوجية اللاحقة عادة مقارنة بالأجيال التي تسبقها بما يلي :

* زيادة السرعة .

* ارتفاع درجة الدقة .

* زيادة حجم الطاقة الإنتاجية .

*زيادة درجة المكننة أو الأتمتة .

وينطبق التخريد التكنولوجي أو التقادم التكنولوجي على كثير من الأصول المادية وأفضل مثال على ذلك الآلات والسيارات والأجهزة خصوصا الحواسيب .

مثال :

تمتلك شركة أم كلثوم لإنتاج الأقمشة خطاً إنتاجياً تم شراؤه بتاريخ ١٩٩٢/٤/١ بمبلغ ٢٤٠٠٠٠ دينار ، حيث قدرت عدد الوحدات التي يمكن إنتاجها ٧٢٠٠٠٠٠ وحدة خلال عمر الخط الإنتاجي ، وبتاريخ ١٩٩٨/١٠/١ ظهرت تكنولوجيا متطورة ورغبت الشركة ببيع الخط الذي لديها وشراء الخط المتطور، وكان أقصى سعر حصلت عليه الشركة للخط القديم مبلغ ٤٨٠٠٠، علما بأن الوحدات التي تم إنتاجها والذي تم استهلاك الخط بناءَ على ذلك كانت كما يلي :

١٩٩٢	١٩٩٣	١٩٩٤	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٨
٤٠٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٣٩٠٠٠٠	٣٨٠٠٠٠	٣٧٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠

المطلوب :

احتساب خسائر الانخفاض لآلات الخط الإنتاجي بافتراض أن القيمة القابلة للاسترداد هي سعر البيع ؟

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الحل :

احتساب القيمة الدفترية للآلات :

السنة	التكلفة التاريخية	معامل الاهتلاك	الاهتلاك	الاهتلاك المتجمع	القيمة الدفترية
١٩٩٢	٢٤٠٠٠٠	٧٢٠/٤٠	١٣٣٣٣	١٣٣٣٣	٢٢٦٦٦٧
١٩٩٣	٢٤٠٠٠٠	٧٢٠/٤٢	١٤٠٠٠	٢٧٣٣٣	٢١٢٦٦٧
١٩٩٤	٢٤٠٠٠٠	٧٢٠/٤٠	١٣٣٣٣	٤٠٦٦٦	١٩٩٣٣٤
١٩٩٥	٢٤٠٠٠٠	٧٢٠/٣٩	١٣٠٠٠	٥٣٦٦٦	١٨٦٣٣٤
١٩٩٦	٢٤٠٠٠٠	٧٢٠/٣٨	١٢٦٦٧	٦٦٣٣٣	١٧٣٦٦٧
١٩٩٧	٢٤٠٠٠٠	٧٢٠/٣٧	١٢٣٣٣	٧٨٦٦٦	١٦١٣٣٤
١٩٩٨	٢٤٠٠٠٠	٧٢٠/٢٨	٩٣٣٣	٨٧٩٩٩	١٥٢٠٠١

خسائر الانخفاض = القيمة الدفترية للآلات – القيمة القابلة للاسترداد

= ١٥٢٠٠١ - ٤٨٠٠٠ = ١٠٣٠٠١

(٣) تأهيل الأصل للتخلص منه :

ويتعلق هذا المؤشر بكون الأصل قد تم اتخاذ قرار في المنشأة بأنه سيتم التخلص منه وتم اتخاذ كافة الإجراءات في المنشأة لتحقيق ذلك كإيقاف الأصل عن الإنتاج، أو الاستعمال لحين بيعه ومن أمثلة ذلك :

- فصل جزء من آلات الخط الإنتاجي لغايات التخلص منها .
- إيقاف سيارة لحين بيعها .

مثال:

ترغب شركة الزهراء بتبديل جزء من آلات الخط الإنتاجي التي تم شراؤها بتاريخ ١٩٩٧/٥/١ بمبلغ ١٢٠٠٠٠دينار وطاقة إنتاجية على مدار عمره النافع ٢٥٠٠٠٠٠ وحدة، وتبلغ تكلفة الجزء المنوي تبديله ٢٨٠٠٠ دينار حيث تم فصل هذا الجزء بتاريخ ٢٠٠١/٧/١، وكان أقصى سعر تم الحصول عليه للآلات ٦٥٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

دينار وكان عدد وحدات الإنتاج الذي تم الاستهلاك بناءً عليها كالتالي:

١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١
١٥٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠	١٧٢٠٠٠	١٤٠٠٠٠

المطلوب :

ما مقدار خسائر الانخفاض للجزء المنوي التخلص منه بافتراض توزيع قسط الاهتلاك على الآلات بنسبة تكلفتها التاريخية .

الحل :

السنة	التكلفة التاريخية	معامل الاهتلاك	الاهتلاك	الاهتلاك المتجمع	القيمة الدفترية
١٩٩٧	٢٨٠٠٠	٢٥٠/١٥	١٦٨٠	١٦٨٠	٢٦٣٢٠
١٩٩٨	٢٨٠٠٠	٢٥٠/١٨	٢٠١٦	٣٦٩٦	٢٤٣٠٤
١٩٩٩	٢٨٠٠٠	٢٥٠/١٧,٥	١٩٦٠	٥٦٥٦	٢٢٣٤٤
٢٠٠٠	٢٨٠٠٠	٢٥٠/١٧,٢	١٩٢٦	٧٥٨٢	٢٠٤١٨
٢٠٠١	٢٨٠٠٠	٢٥٠/١٤	١٥٦٨	٩١٥٠	١٨٨٥٠

خسائر الانخفاض بافتراض أن القيمة القابلة للاسترداد هي سعر البيع الذي تم الحصول عليه =

١٨٨٥٠ - ٦٥٠٠ = ١٢٣٥٠ دينار

(٤) انهيار الأداء الاقتصادي المتوقع :

ويرتبط ذلك بالأصول التي يقل أداؤها الاقتصادي كثيرا عن الأداء المتوقع ويمكن تحديد بعض أسباب تراجع الأداء كالتالي :

- انخفاض الإنتاجية المتوقعة .
- ارتفاع التكاليف المرتبطة بأداء الأصل .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

-تردّي جودة أداء الأصل .

مثال :

تمتلك مؤسسة رقية لإنتاج السجائر خمسة خطوط إنتاجية كالتالي :

الخط	الكلفة	الطاقة الانتاجية
أ	٢٧٦٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠٠
ب	٢٤٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠٠٠
ج	٣٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠٠
د	١٨٣٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠٠
هـ	١٢١٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠٠

وتوفرت المعلومات التالية عن الخط الإنتاجي (ج)

السنة	الإنتاج المتوقع	الإنتاج الفعلي
١	٦٥٠٠٠٠٠	٦٧٠٠٠٠٠
٢	٦٢٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠٠
٣	٦٠٠٠٠٠٠	٦٢٠٠٠٠٠
٤	٥٨٠٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠٠
٥	٥٦٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠
٦	٥٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
٧	٥٣٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠
٨	٥٢٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٩	٥٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
١٠	٤٨٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠

فيلاحظ أن انهيار الأداء الاقتصادي للخط قد بدأ اعتباراً من السنة الرابعة، وازداد الأمر سوءا اعتبارا من السنة السادسة وبناءً على ذلك قررت الشركة التخلص من الخط في نهاية السنة العاشرة .

فما هي خسائر الانخفاض إذا علمت أن سعر بيع الأصل كان على أساس احتساب القيمة الدفترية للأصل حسب الإنتاج المتوقع كالتالي :

السنة	التكلفة التاريخية	معامل الاهتلاك المتوقع	معامل الاهتلاك الفعلي	الاهتلاك المتوقع	الاهتلاك الفعلي
١	٣٢٠٠٠٠	١٥٠٠/٦٥	١٥٠٠/٦٧	١٣٨٦٧	١٤٢٩٣
٢	٣٢٠٠٠٠	١٥٠٠/٦٢	١٥٠٠/٦٥	١٣٢٢٧	١٣٨٦٧
٣	٣٢٠٠٠٠	١٥٠٠/٦٠	١٥٠٠/٦٢	١٢٨٠٠	١٣٢٢٧
٤	٣٢٠٠٠٠	١٥٠٠/٥٨	١٥٠٠/٥٥	١٢٣٧٣	١١٧٣٣
٥	٣٢٠٠٠٠	١٥٠٠/٥٦	١٥٠٠/٤٠	١١٩٤٧	٨٥٣٣
٦	٣٢٠٠٠٠	١٥٠٠/٥٥	١٥٠٠/٢٠	١١٧٣٣	٤٥٦٧
٧	٣٢٠٠٠٠	١٥٠٠/٥٠	١٥٠٠/١٨	١١٣١٧	٣٨٤٠
٨	٣٢٠٠٠٠	١٥٠٠/٥٤	١٥٠٠/١٦	١١٠٩٣	٣٤١٣

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٩	٣٢٠٠٠٠	١٥٠٠/٥٠	١٥٠٠/١٥	١٠٦٦٧	٣٢٠٠
١٠	٣٢٠٠٠٠	١٥٠٠/٤٨	١٥٠٠/١٤	١٠٢٤٠	٢٩٩٧
المجمـوع				١١٩٢٦٤	٧٩٣٦٠

* سعر بيع الأصل حسب الإنتاج المتوقع =٣٢٠٠٠٠ - ١١٩٢٦٤ = ٢٠٠٧٣٦

* القيمة الدفترية للأصل حسب الإنتاج الفعلي =٣٢٠٠٠٠- ٧٩٣٦٠ = ٢٤٠٦٤٠

* خسائر الانخفاض = ٢٤٠٦٤٠ - ٢٠٠٧٣٦ = ٣٩٩٠٤ دنانير

(٥) إعادة هيكلة الأصل :

وتعني إعادة الهيكلة أن يتم إعادة ترتيب أو تنظيم الأصل أو تغيير مكانه، وتأتي إعادة هيكلة الأصل كأحد أسباب انخفاض في قيمة الاصل، إذا تم إنفاق مبالغ من أصل إعادة الهيكلة ولكنها لم تؤد إلى زيادة قيمة الأصل أو زيادة إنتاجيته بشكل يعكس تكلفته التاريخية، وتتدنى قيمة الأصل العادلة إلى ما دون التكلفة التاريخية الأمر الذي يوجب تخفيض الأصل .

ويمكن تصور تكاليف إعادة الهيكلة بالتكاليف الرأسمالية التي تنفق على الأصل وتوجب المعايير المحاسبية الدولية رسملتها كالتحسينات والإضافات والعمرات والتي تؤدي إلى زيادة إنتاجية الأصل أو زيادة عمره النافع أو تحسن أداءه أو زيادة جودة إنتاجيته، ولكن بالرغم من ذلك فان هناك مؤشرات تدل على انخفاض الأصل أي :

التكلفة التاريخية للأصل + تكاليف إعادة الهيكلة > القيمة العادلة للأصل

ويمكن توضيح ما تقدم بالمثال التالي :

تملك شركة الكلثوم آلات تمثل الخطوط الانتاجية فيها لإنتاج الغزل والنسيج وتم شراء هذه الآلات وتركيبها في ١٩٩١/٤/١ حيث بلغت تكاليفها ١٤٠٠٠٠٠٠ دينار، وقدر عمرها الإنتاجي بـ١٦سنة ونتيجة لضعف الخبرة عند تركيب هذه الآلات قررت إدارة الشركة في ١٩٩٧/١/١ أن تعيد تركيبها حيث تم استقطاب خبراء لهذه الغاية، وبلغت التكاليف الإجمالية لعملية إعادة التركيب ٣٦٠٠٠٠ دينار، ولم تؤد إلى زيادة عمر الأصل وقدرت القيمة العادلة للآلات في ١٩٩٧/١٢/٣١ (٩٤٥٠٠٠)دينار علما بأن معدل

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الاهتلاك لهذه الآلات كان ٦,٢٥% فما هي خسائر الانخفاض في ١٩٩٧/١٢/٣١ ؟

السنة	القيمة الدفترية للأصل	الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة الدفترية في آخر السنة
١٩٩١	١٤٠٠٠٠٠	٦٥٦٢٥	٦٥٦٢٥	١٣٣٤٣٧٥
١٩٩٢	١٤٠٠٠٠٠	٨٧٥٠٠	١٥٣١٢٥	١٢٤٦٨٧٥
١٩٩٣	١٤٠٠٠٠٠	٨٧٥٠٠	٢٤٠٦٢٥	١١٥٩٣٧٥
١٩٩٤	١٤٠٠٠٠٠	٨٧٥٠٠	٣٢٨١٢٥	١٠٧١٨٧٥
١٩٩٥	١٤٠٠٠٠٠	٨٧٥٠٠	٤١٥٦٢٥	٩٨٤٣٧٥
١٩٩٦	١٤٠٠٠٠٠	٨٧٥٠٠	٥٠٣١٢٥	٨٩٦٨٧٥
١٩٩٧	١٧٦٠٠٠٠	١٢٥٦٨٧,٥	٦٢٨٨١٢,٥	١١٣١١٨٧,٥
وتكون خسائر الانخفاض للآلات في ١٩٩٧/١٢/٣١ هي : ١١٣١١٨٧,٥٠٠ – ٩٤٥٠٠٠ = ١٨٦١٨٧,٥٠٠ دينار				

ب - المؤشرات الخارجية للانخفاض

وهي مؤشرات ودلائل تدل على انخفاض في قيمة الأصل بسبب ظروف خارج إرادة المنشأة وتتعلق بالبيئة الاقتصادية أو التكنولوجية أو التشريعية، وبشكل عام فهي ليست لأسباب حدثت في الأصل كما تم استعراضها في المؤشرات الداخلية للانخفاض، ويمكن التعرف على المؤشرات الخارجية التالية للانخفاض في قيمة الأصول:

(١) **انخفاض القيمة السوقية للأصل** : ويأتي ذلك عندما يتم عرض الأصل للبيع حيث تكون قيمته السوقية أقل من قيمته القابلة للاسترداد، ويحدث أيضا ذلك عندما يحصل انخفاض في تكلفة الأصل المثيل الجديد ، ويعرض في السوق بسعر أقل من معدلات أسعار الأصل المستخدم نتيجة لعوامل عدة منها انخفاض قيمة العملة في بلد المنشأ ، أو انخفاض أسعار التكاليف المختلفة اللازمة لصناعة الأصل، وتحدث أيضا عند منح حوافز تصديرية في بلد المنشأ تؤدي إلى انخفاض سعر الأصل في بلد البيع .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويمكن توضيح ذلك بالمثال التالي :

تمتلك شركة الزهراء سيارة نوع أوبل تم شراؤها في ٢٠٠١/٧/١ بمبلغ ٩٠٠٠ دينار قدر عمرها ب(٨) سنوات والقيمة المتبقية (١٠٠٠)دينار، وفي ٢٠٠٣/٩/١ قامت شركة أوبل في ألمانيا بتخفيض سعر السيارة بحيث أصبحت في السوق الأردني تباع بمبلغ (٥٨٠٠) دينار بقيمة متبقية وعمر نافع بنفس القيم السابقة، فما هي خسائر الانخفاض للسيارة ؟

السنة	حسب السعر القديم				حساب السعر الجديد			
	التكلفة التاريخية	الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة الدفترية	التكلفة التاريخية	الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية
٢٠٠١	٩٠٠٠	٥٠٠	٥٠٠	٨٥٠٠	٥٨٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٥٥٠٠
٢٠٠٢	٩٠٠٠	١٠٠٠	١٥٠٠	٧٥٠٠	٥٨٠٠	٦٠٠	٩٠٠	٤٩٠٠
٢٠٠٣	٩٠٠٠	١٠٠٠	٢٥٠٠	**٦٥٠٠**	٥٨٠٠	٦٠٠	١٥٠٠	**٤٣٠٠**
فتكون خسارة الانخفاض (٦٥٠٠ – ٤٣٠٠) = ٢٢٠٠ دينار								

(٢) التغيرات التكنولوجية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية السلبية :

إن هذا المؤشر يتكون من مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى حدوث انخفاض في قيمة الأصول المعمرة ويمكن إعطاء أمثلة عليها فيما يلي :-

أ – التكنولوجية :

وتتعلق بإنتاج أصول مثيلة بذات السعر أو بسعر أقل بحيث تكون

- أكثر جودة .
- متعددة الأغراض .
- ذات تقنية عالية .
- ذات تكلفه إنتاجية أقل .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولكل من العوامل السابقة تأثيره السلبي على الأصل وقيمته العادلة .

ب- السوقية :

- انخفاض الطلب على الأصل .

- تحول السلوك السوقي إلى بدائل الأصل .

ج- الاقتصادية :

- انخفاض عملة منشأ الأصل قياسا بالعملة المحلية .

د- القانونية :

- حظر استيراد أصول معينة .

- فرض معدلات ضرائب متزايدة على الأصول .

- منح إعفاءات جمركية للأصول المثيلة بموجب اتفاقيات ثنائية .

مثال :

اشترت شركة الزهراء آلة ذات منشأ ألماني في ١٩٩٥/١/١ بمبلغ ١٥٠٠٠٠ دينار وكان معدل اهتلاكها السنوي ١٠% بطريقة القسط الثابت، وفي ٢٠٠٠/١/١ حصل عطل في الآلة ولم تتمكن الشركة من شراء قطع الغيار اللازمة بسبب حظر التعامل مع الشركة الصانعة فقررت الشركة الاحتفاظ بالآلة لحين بيعها، وبلغت قيمتها البيعية في ٢٠٠٠/١٢/٣١ بمبلغ ٥٠٠٠٠ دينار، فما هي خسائر الإنخفاض للآلة في ذلك التاريخ ؟

الحل :

تكلفة شراء الآلة في ١٩٩٥/١/١		١٥٠٠٠٠
مجمع الاهتلاك حتى ٢٠٠٠/١٢/٣١	٩٠٠٠٠	
صافي القيمة الدفترية في ٢٠٠٠/١٢/٢١		٦٠٠٠٠
القيمة البيعية للآلة في ٢٠٠٠/١٢/٣١		٥٠٠٠٠
خسائر الإنخفاض	١٠٠٠٠	

ومما يجدر ذكره بالنسبة لمؤشرات الانخفاض أنه يجب النظر إلى هذه المؤشرات من خلال أهميتها النسبية ، كذلك فإن مؤشر انخفاض الأصل يدل على أن عمر الأصل وأسلوب الإهتلاك و القيمة المتبقية يجب

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أن يتم مراجعتها وتعديلها ،كون الانخفاض كما تمت الإشارة إليه من قبل قد يعني عدم الدقة في احتساب التقديرات المختلفة المتعلقة بتحميل السنة بما يخصها من مصروفات اهتلاك الأصل، بسبب نقص المعلومات التي تؤدي إلى الوضوح والدقة عند احتساب التقديرات أو سوء أسلوب التقدير المستخدم وعدم ملاءمته، ويرتبط التقدير أحيانا بالسرعة التي تزيد من احتمالية الخطأ، إذن فيمكن النظر إلى تفعيل العمل بالانخفاض في الأصول إلى الاقتراب من الدقة في احتساب قسط الإهتلاك.

خامسا : تحديد القيم المتعلقة بقياس الانخفاض

(١) القيمة القابلة للاسترداد :

هناك مجموعة من القواعد يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد القيمة القابلة للاسترداد يمكن ذكرها فيما يلي :

١. إذا كان صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية أكبر من القيمة الدفترية فإنه لا داعي لاحتساب القيمة الأخرى كون الأصل لم تنخفض قيمته .
٢. إذا كان صافي القيمة البيعية لا يمكن تحديده فان القيمة القابلة للاسترداد تكون القيمة الاستخدامية.
٣. تتحدد القيمة القابلة للاسترداد عند التخلص من الأصل بصافي القيمة البيعية .

ويرى الباحث أنه عند التخلص من الأصل فان الفارق السالب يمثل خسائر بيع الأصل عندما تكون صافي القيمة البيعية أقل من القيمة الدفترية للأصل، ولا ينطبق الانخفاض على الأصل المنوي التخلص منه كون نتيجة بيع الأصل سواء كانت مكاسب أم خسائر سيتم معالجتها في قائمة الدخل، وذلك يعني أن الانخفاض ملازم للأصل المملوك عندما تنخفض قيمته القابلة للاسترداد إلى ما دون القيمة الدفترية، وبالتالي عدم الاقتصار على صافي القيمة البيعية كأساس لاحتساب القيمة القابلة للاسترداد، سيما وأنه لا يوجد سوق ثانوي يتعلق بتداول الأصل المعمر لتحديد قيمته البيعية .

(٢) صافي القيمة البيعية :

لقد تم تعريف صافي القيمة البيعية للأصل بأنها : القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل في عملية تفاوضية بين أطراف راغبة وذات معرفة مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل (Deloitte Touch Tohmatsu, ٢٠٠٣, P.٢) .

ويمكن تحديد القيمة البيعية بأحد الأساليب التالية:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١. إذا كان هناك اتفاقية بيع مشتركة فإن السعر في الاتفاقية ناقصا تكاليف التخلص من الأصل هو صافي القيمة البيعية .

٢. إذا كان هناك سوق نشط لذلك النوع من الأصول فإن صافي القيمة البيعية هو سعر السوق ناقصا تكاليف التخلص منه، ويعني سعر السوق سعر المزايدة الجاري عند توفره، وخلاف ذلك فإن سعر السوق هو السعر الذي تحدده العمليات الجارية .

٣. عند عدم توفر سوق نشط، فإن صافي القيمة البيعية هو أفضل تقدير لسعر بيع الأصل ناقصا تكاليف التخلص من الأصل .

٤. إن تكاليف التخلص من الأصل هي التكاليف الإضافية المباشرة فقط أي لا تشتمل على المصاريف غير المباشرة أو التكاليف الجارية .

(٣) القيمة الاستخدامية :

إن تقدير القيمة الاستخدامية يرتبط بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية وخصمها في ضوء معدل فائدة معين، وتبرز الصعوبات في تقدير هذه القيمة فيما يلي:

١. تقدير التدفقات النقدية المستقبلية: ويعتمد ذلك على توقع الأنشطة الإنتاجية التي تولد تدفقات نقدية مستقبلية من استخدام الأصل أو التخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي، إضافة إلى تقدير التدفقات النقدية الخارجة المتعلقة بمصاريف صيانة الأصل وإدامة عمله.

٢. تقدير معدل الخصم : وهو معدل الفائدة المناسب الذي سيتم خصم التدفقات النقدية المستقبلية على أساسه.

٣. تقدير العمر النافع للأصل:والذي على أساسه سيتم تقدير عدد مرات التدفقات النقدية بحيث لا تتجاوز عدد سنوات عمر الأصل الانتاجي، وكذلك الذي سيتم على أساسه تقدير القيمة المتبقية في نهاية العمر النافع .

ويجب أخذ العوامل التالية بعين الاعتبار عند عملية التقدير :

(أ) أن تكون عوامل التقدير معقولة بعيدة عن الغلّو أو التبخيس أو الإفراط بالأخذ بعوامل الحيطة والحذر.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(ب) أن تكون الافتراضات التي أعدت على أساسها التقديرات مبنية على أسس دقيقة وواضحة وعلمية بعيداً عن العشوائية والارتجالية.

(ج) أن تكون أقصى فترة تقدير للتنبؤات لا تزيد عن خمس سنوات بحكم صعوبة قراءة المستقبل بأعين الحاضر لأكثر من هذه الفترة بسبب سرعة التغيرات .

(ح) الاستعانة بالموازنات السابقة فيما يتعلق بفترات التقدير التي تزيد عن خمس سنوات .

(٤) معدل الخصم :

وهو سعر الفائدة الذي سيتم على أساسه خصم التدفقات النقدية المستقبلية عند تقدير القيمة المستخدمة ، ويمكن أن يكون معدل الخصم هو:

(أ) معدل الضريبة المسبق الذي يعكس تقديرات السوق الحالية للقيمة الزمنية للتنبؤ بالمخاطر الخاصة بالأصل.

(ب) يجب أن لا يعكس معدل الخصم المخاطر التي يتم على أساسها تعديل التدفقات النقدية.

(ج) يجب أن يكون معدل الخصم مساويا لمعدل العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم أن يختاروا استثمارا معينا يولد تدفقات نقدية مساوية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.

(ح) فيما يتعلق بمعدل الخصم لاحتساب الانخفاض في أصل معين أو في مجموعة الأصل، فإنه يمثل المعدل الذي ستقوم بدفعه الشركة في عملية سوقية جارية لاقتراض مبلغ معين لشراء ذلك الأصل المحدد أو مجموعة الأصل .

(خ) إذا كان معدل الفائدة السائد في السوق المحدد لأنواع معينة من الأصول غير متوفر، فيجب استخدام بديل يعكس القيمة الزمنية للنقود خلال حياة الأصل، وكذلك مخاطر كل من الدولة (النظامية) والعملة والسعر والتدفق النقدي ،

ويجب أخذ ما يلي بعين الاعتبار :

- معدل التكلفة المرجح لرأس المال المملوك للشركة .
- معدل الاقتراض المتزايد في الشركة.
- معدلات الاقتراض الأخرى في السوق .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

سادسا : الاعتراف بخسائر الانخفاض

(أ) يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض عندما تكون القيمة القابلة للاسترداد أقل من القيمة الدفترية وذلك كما تم التعرف على هذه القيم سابقا.

(ب) تعتبر خسائر الانخفاض مصاريفا تحمل لقائمة الدخل إلا إذا كانت تتعلق بأصل تم إعادة تقييمه حيث يتم الاعتراف بتغيرات القيمة مباشرة في حقوق الملكية.

(ج)يتم تعديل الاهتلاك للفترات المستقبلية حيث أن خسائر الانخفاض يترتب عليها انخفاض القيمة الدفترية للأصل، ويتم اهتلاكها على العمر المتبقي للأصل وذلك للأصول التي تهتلك بطرق غير معتمدة على وحدات الإنتاج أو ساعات التشغيل.

مثال :

تمتلك شركة الزينب مباني تضم خطوطا للغزل والنسيج كانت تكلفتها بتاريخ ١٩٩٧/١/١ بقيمة ١٥٠٠٠٠ دينار تم تقدير عمرها الإنتاجي بـ(١٥) سنه وتهتلك بطريقة القسط الثابت، ونتيجة لمجموعة من العوامل حدث انخفاض في قيمة المباني حيث قدرت بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١ بمبلغ ٨٨٠٠٠ دينار.

المطلوب :

احتساب خسائر الانخفاض ومقدار الاهتلاك

السنة	التكلفة التاريخية	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة الدفترية نهاية المدة
١٩٩٧	١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠
١٩٩٨	١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠
١٩٩٩	١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
٢٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	١١٠٠٠٠

خسائر الانخفاض في ٢٠٠٠/١٢/٣١ = القيمة الدفترية – القيمة القابلة للاسترداد

٢٢٠٠٠ = ٨٨٠٠٠ -١١٠٠٠٠

ثم يتم تحميل قائمة الدخل بخسائر الانخفاض بالقيد التالي :

٢٢٠٠٠ من ح/ قائمة الدخل

٢٢٠٠٠ إلى ح/ خسائر الانخفاض

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أما قسط الاهتلاك السنوي للسنوات منذ ٢٠٠١ فيكون كالتالي:

القيمة الدفترية – (مجمع الاهتلاك + الانخفاض)

العمر المتبقي

١٥٠٠٠٠ – (٤٠٠٠٠ + ٢٢٠٠٠) = ٦٢٠٠٠-١٥٠٠٠٠ = ٨٨٠٠٠ =٨٠٠٠

١١ ١١ ٤-١٥

سابعا : وحدات توليد النقد Cash Generating Units (CGU) :

إن القيمة القابلة للاسترداد يجب تحديدها للأصل المنفرد ما أمكن، ولكن لا يعتبر ذلك ممكنا في كثير من الأحيان نتيجة لتداخل الأصول ببعضها وعدم إمكانية فصلها بدقة، وذلك يعود إلى مجموعة من العوامل : مثل تضافر جهود الأصول في العملية الإنتاجية أو الخدمية، وعدم إمكانية تحديد منتج نهائي للأصل، و عدم وضوح الدور الذي يلعبه في عمليات المشروع إضافة إلى عدم إمكانية تحديد التدفقات النقدية الخاصة بالأصل وتمييزها بدقة عن غيرها من التدفقات النقدية المتعلقة بالأصول الأخرى، أو أن لا يكون هناك تدفقات نقدية خاصة بالأصل .

وفي هذه الأحوال فإنه يلزم لتحديد القيمة القابلة للاسترداد لأصل معين أن يتم تحديدها لوحدة توليد النقد للأصل .

ويمكن تعريف وحدات توليد النقد بأنها أصغر مجموعة محددة من الأصول والتي تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر وتكون مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية المولدة من الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول، وليس من السهل بمكان تحديد وحدات توليد النقد ويسعى الباحث إلى عرضها بطريقه مبسطة تمكن من معرفة ما يعنيه هذا المصطلح .

فوحدات توليد النقد ترتبط بالتدفقات النقدية ، وتشكل مجموعة من الأصول مع بعضها بعضا وحدة واحدة يمكن تمييز تدفقاتها النقدية عن غيرها، ولا يمكن تحديد هذه التدفقات لأصل من هذه المجموعة بحد ذاته، ويتم اللجوء إلى وحدات توليد النقد لتحديد القيمة الاستخدامية كأساس لاحتساب القيمة القابلة للاسترداد من أجل مقارنتها بالقيمة الدفترية وتحديد الانخفاض، أو أنه لا لزوم لمعرفة وتحديد وحدات توليد النقد في ضوء اتخاذ صافي القيمة البيعية كأساس لاحتساب القيمة القابلة للاسترداد بسبب اعتمادها على سعر بيع الأصل وليس على أساس التدفقات النقدية المستقبلية، فلو كان لدينا خط

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

إنتاجي معين يتكون من مجموعة من الأجهزة والآلات والمعدات تتضافر جميعها في إنتاج سلعة معينة، فهذه الأصول تولد تدفقات نقدية كمجموعة، ولا يمكن أن يتم توليد تدفقات نقدية من جزء معين من هذه الآلات أو المعدات أو الأجهزة كون الخط الإنتاجي يمثل وحدة توليد نقد واحدة .

إذن فمجموعة الأصول التي تشكل وحدة توليد النقد هي أصول تعتمد على بعضها البعض ويكمل عملها عمل الأصول الأخرى في الوحدة، وصافي القيمة البيعية لأصل منفرد من هذه الأصول لا يكون ذا قيمة أو أهمية إلا ضمن المجموعة التي تمثل وحدة توليد النقد، والأصول التي تكون في مجموعها وحدة توليد نقد هي أصول مشتركة تؤدي خدمات مشتركة لها منتج واحد يمكن أن يولد تدفقات نقدية داخلة، وينظر إلى هذه الأصول كنظام تتعدد مدخلاته وله مخرج واحد .

فعلى سبيل المثال نظام نقطة البيع الذي يعرف ب Point Of Sales System يتكون من مجموعة من الأجهزة كالقارئ و أجهزة المعالجة و التخزين إضافة للبرامج المحملة كلها أصول تشكل في مجملها النظام، ولا يوجد فائدة للقارئ وحده أو أجهزة المعالجة وحدها أو البرامج ذات العلاقة، فلا يكون لأيّ منها قيمة منفردة ، وكذلك نظام نقطة البيع مع إمكانية معرفة قيمته البيعية فلا يوجد له مخرج يمكن أن يولد تدفقات نقدية له، ويمثل في مجمله أصلا من أصول وحدة توليد نقد أكبر .

وقد يكون في بعض الأحيان هناك التزامات ترتبط بوحدة توليد نقد معينة، أي أن التدفقات النقدية الخارجة المتوقعة مرتبطة تماما بالتدفقات النقدية الداخلة، والاستغناء عن وحدة توليد النقد والحال هذه يترتب عليه وجوب تصفية الالتزام، أي أنه يتم التحدث هنا عن صافي التدفقات النقدية لتحديد القيمة الاستخدامية .

والأصول التي تشكل في مجموعها وحدة توليد نقد لا يقصد بها فقط الأصول المعمرة طويلة الأجل، بل قد تضم أصولا متداولة كالمدينين أو أصولا مالية كالاستثمارات في السندات والأسهم أو أصولا غير ملموسة كالشهرة .

فالشهرة مثلا لا يمكن معرفتها باعتبارها أصلاً غير ملموس وغير محدد إلا إذا تم النظر إلى المنشأة بكاملها كوحدة توليد نقد واحدة، حيث يتم تقدير قيمتها كاملة كوحدة ابلاغية Reporting Unit ليتم معرفة قيمة الشهرة أو الانخفاض فيها وهذا ما تضمنته النشرة رقم ١٤٤ من نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثامنا : الشهرة Goodwill :

تعتبر الشهرة من أكثر الأصول تأثرا بتطبيقات المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض ، حيث كان وفقا لتقدير عمرها النافع يتم إطفاؤها على مدار هذا العمر بحد أقصاه أربعين سنة، وأدى ذلك إلى أن هذا الأصل غير الملموس تشير الدلائل إلى فقدان كبير في قيمته وبالتالي ارتفاع القيمة التي يظهر بها أو ما يعرف بالتضخم في قيم الأصول Overstating in Assets Value .

ومنذ إعلان المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ وشموله على جواز تطبيق الانخفاض في الأصول على الشهرة ظهرت تخفيضات كبيرة واطفاءات عالية في ميزانيات كثير من الشركات ، مثل شركة AOL ٥٤ بليون دولار ، وشركة SBC ١,٨ مليون دولار، وشركة ما كدونالدز ٩٩ مليون دولار (Wayman, ٢٠٠٣,P.٢) .

ولعل السبب الذي يكمن وراء تأثر الشهرة بالانخفاض هو أنه تم إثبات هذا الأصل تقديرا بغض النظر عن طريقة القياس، فالشهرة أصل غير ملموس ليس له كيان مادي يمكن أن يمثل قيمة نقدية بحد ذاته بمعزل عن باقي أصول المنشأة، ولا يمكن بالتالي أن يتم بيعه لوحده أو يمثل لوحده وحدة توليد نقد، وبالتالي فلا يمكن أن يخضع للتناقص التدريجي المنتظم والذي يفترضه الإطفاء السنوي، بل قد يكون أصلا لا تتناقص قيمته وبالتالي لا يجوز إطفاؤه مثله مثل الأرض كأصل ملموس والتي لا يتم اهتلاكها، أو أصل ترتفع قيمته وبالتالي انتفاء الحكمة أو المبرر من إطفاءه، أما إذا كان هذا الأصل تتناقص قيمته بشرط أن يتم تقدير القيمة باستخدام ذات الطريقة في قياسها لأول مرة، ففي هذه الحالة يتم تقدير الانخفاض في قيمة الشهرة والذي لا يشترط أن يكون سنويا وان كان فلا يشترط أن يكون منتظما .

والشهرة لا يعترف بها إلا إذا تم شراؤها أو في حالات الشركات الشخصية عند انضمام أو انفصال شريك ، أو في حالات الاندماج والاتحاد والاقتناء، وفي هذه الحالات يتم تسجيلها، ويتم قياسها سنويا إذا دلت المؤشرات الداخلية والخارجية على إمكانية انخفاضها، ويمكن أن يتم إجراء اختبارين لمعرفة الانخفاض في قيمتها وهما(Deloitte Touche Tohmatsu, ٢٠٠٣, P.٤) :

(أ)اختبار من أسفل لأعلى Bottom-Up Test .

(ب)اختبار من أعلى إلى أسفل Top-Down Test .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويتعلق الفرق بين الاختبارين بالعلاقة بين الشهرة ووحدة توليد النقد .

(١) اختبار من أسفل لأعلى :

ويتم إجراء هذا الاختبار انطلاقا من إمكانية تخصيص المبلغ المسجل للشهرة على أساس ثابت ومعقول لوحدة توليد نقد معينة(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،١٩٩٩، P.٧١٤)حيث يتم إدراج الشهرة أصلاً من ضمن الأصول التي تتكون منها وحدة توليد النقد، ثم يتم تقدير القيمة المستخدمة على أساس التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من أجل احتساب القيمة القابلة للاسترداد والتي تقارن مع القيمة الدفترية لمعرفة الانخفاض .

ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال التالي :

اشترت شركة الزهراء شركة الكلثوم بمبلغ قدره ٣٢٠٠٠٠ دينار وذلك في ٢٠٠٠/١/١ وكانت الميزانية التي أعدت لشركة الكلثوم مباشرة قبل عملية الشراء كالتالي :-

الأصـــــــول			**الالتزامات وحقوق الملكية**		
		أصول متداولة			**التزامات متداوله**
	٢٥٠٠	نقد		٢٨٠٠٠	دائنون
	٤٢٥٠٠	مدينون	٢٨٠٠٠	**إجمالي الالتزامات المتداولة**	
	٨٥٠٠٠	بضاعة			
١٣٠٠٠٠		إجمالي الأصول المتداولة			
		أصول معمرة طويلة الأجل			**حقوق الملكية**
	١٨٠٠٠	سيارات (صافي)		٢٠٠٠٠٠	رأس المال
	٦٤٠٠٠	آلات (صافي)		٣٠٠٠٠	أرباح محتجزة
	٣٤٠٠٠	مباني (صافي)			
	١٢٠٠٠	أراضى			

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٢٨٠٠٠	إجمالي الأصول طويلة الأجل	٢٣٠٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية
٢٥٨٠٠٠	إجمالي الأصول	٢٥٨٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

حيث تم إعادة تقدير بعض الأصول كما يلي :-

- الآلات ٥٤٠٠٠
- السيارات ١٦٠٠٠
- الأراضي ٤٠٠٠٠
- المباني ٣٢٠٠٠

- والباقي يمثل شهرة .

وارتأت شركة الزهراء إبقاء شركة الكلثوم كما هي أي دون نقلها أو دمج أصولها بغيرها من الأصول المملوكة للشركة، فتكون الشهرة الخاصة بشركة الكلثوم مقدارها ٧٦٠٠٠دينار وينظر هنا إلى شركة الكلثوم كوحدة توليد نقد واحدة تتكون من مجموعة الأصول الواردة في الميزانية بالقيم المعاد تقديرها إضافة إلى الشهرة حيث أمكن تحديدها لوحدة توليد نقد معينة.

إذا افترض أنه تم بتاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١ إعادة تقدير وحدة توليد النقد هذه والتي تمثل شركة الكلثوم لمعرفة الانخفاض في الشهرة من عدمه بالاحتمالات التالية :-

(أ)مبلغ ٣٢٩٥٠٠

(ب)مبلغ ٣٥٠٠٠٠

(ج) مبلغ ٣١٠٠٠٠

وكانت ميزانية الشركة في ٢٠٠٠/١٢/٣١ كالتالي :

الأصـــــــول			الالتزامات وحقوق الملكية		
		أصول متداولة			التزامات متداولة
	٣٥٠٠	نقد		٢٠٠٠٠	دائنون
	٤٢٠٠٠	مدينون			
	٩٨٠٠٠	بضاعة			

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٤٣٥٠٠	**إجمالي الأصول المتداولة**		٢٠٠٠٠	**إجمالي الالتزامات المتداولة**	
		أصول معمرة طويلة الأجل			**حقوق الملكية**
	١٣٠٠٠	سيارات (صافي)		٣٢٠٠٠٠	رأس المال
	٤٨٠٠٠	آلات (صافي)		٩٥٠٠	أرباح محتجزة
	٢٩٠٠٠	مباني (صافي)			
	٤٠٠٠٠	أراضى			
١٣٠٠٠٠	**إجمالي الأصول طويلة الأجل**		٣٢٩٥٠٠	**إجمالي حقوق الملكية**	
		أصول أخرى			
٧٦٠٠٠	٧٦٠٠٠	شهرة			
٣٤٩٥٠٠	**إجمالي الأصول**		٣٤٩٥٠٠	**إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية**	

فيمكن إجراء اختبار من أسفل لأعلى كون الشهرة تم تحديدها مسبقا لشركة الكلثوم باعتبارها وحدة توليد نقد تتكون من مجموعة من الأصول .

ففي ضوء الاحتمال الأول تم تقدير وحدة توليد النقد بذات المبلغ الذي تظهر به في الميزانية، وهذا يدل على أن القيمة القابلة للاسترداد (القيمة المقدرة) تساوي القيمة المسجلة التي تظهر في الميزانية، مما ينفي معه وجود أي انخفاض في قيمة وحدة توليد النقد وبالتالي في قيمة الشهرة .

وفي ظل الاحتمال الثاني فقد تم تقدير شركة الكلثوم بمبلغ ٣٥٠٠٠٠ دينار مما يعني أن هناك ارتفاعا في صافي قيمة وحدة توليد النقد بمبلغ ٢٠٥٠٠ دينار، وذلك دليل على عدم انخفاض قيمة الشهرة بل ارتفاعها ، ووفقا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ فإنه لا يؤخذ بهذا الارتفاع ولا يتم إثباته في السجلات المحاسبية، ونرى أنه تم الأخذ بصافي قيمة وحدة توليد النقد أي الأصول مطروحا منها الالتزامات المتعلقه بوحدة توليد النقد لأنه تم تخصيصها من قبل لهذه الوحدة .

وأما في ضوء الاحتمال الثالث فقد تم تقدير شركة الكلثوم بمبلغ ٣١٠٠٠٠ دينار، وكما تمت الإشارة إلى

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ذلك من قبل فإن هذه القيمة هي القيمة القابلة للاسترداد، ويتم مقارنتها مع القيمة الدفترية والتي هي ٣٢٩٥٠٠ دينارا، فيتبين أن هناك انخفاضا في قيمة وحدة توليد النقد والتي تمثل الوحدة الابلاغية أي شركة الكلثوم، فيتم هنا تخفيض قيمة الشهرة بالفارق وقدرة ١٩٥٠٠ دينار لتصبح قيمتها ٥٦٥٠٠ دينار ويكون هذا هو قسط الإطفاء

(٢) اختبار من أعلى لأسفل

وهذا الاختبار يتم إجراؤه عند عدم إمكان تخصيص الشهرة لوحدة توليد نقد معينة على أساس ثابت ومعقول، وبذلك فيتم اللجوء إلى وحدة توليد النقد الأكبر(Deloitte Touche Tohmatsu, ٢٠٠٣, P.٥) التي يمكن تخصيص الشهرة لها على أساس ثابت معقول ، بما في ذلك ما تم تخصيصه من شهرة لوحدة توليد النقد الأصغر، ويحدث ذلك في حالات الاندماج بين الشركات حيث يتم مقارنة القيمة القابلة للاسترداد للوحدة الأكبر بالقيمة الدفترية ثم يتم الاعتراف بالانخفاض في قيمة الشهرة .

ويمكن توضيح ذلك بالمثال التالي :

اتفقت شركة الزينب على الاندماج مع شركة الرقيه وذلك في ٢٠٠١/١/١ حيث ظهرت ميزانيتا الشركتين قبل الاندماج مباشرة على النحو التالي :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ميزانية شركة الزينب في ٢٠٠١/١/١

الأصـــــول			الالتزامات وحقوق الملكية		
	أصول متداولة				التزامات طويلة الأجل
	١٨٠٠٠	نقد		٤٥٠٠٠	قروض طويلة الأجل بفائدة ٨%
	٦٢٠٠٠	مدينون			
	١٨٠٠٠٠	بضاعة			
٢٦٠٠٠٠	إجمالي الأصول المتداولة		٤٥٠٠٠	إجمالي الالتزامات طويلة الأجل	
	أصول معمرة طويلة الأجل				حقوق الملكية
	٦٥٠٠٠	سيارات (صافي)		٥٦٠٠٠٠	رأس المال
	١٩٢٠٠٠	آلات (صافي)		٣٥٠٠٠	أرباح محتجزة
	٥٢٠٠٠	مباني (صافي)			
	٢٤٠٠٠	أراضى			
٣٣٣٠٠٠	إجمالي الأصول طويلة الأجل		٥٩٥٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية	
٤٧٠٠٠	أصول أخرى				
	٤٧٠٠٠	شهرة			
٦٤٠٠٠٠	إجمالي الأصول		٦٤٠٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أما ميزانية شركة الرقية فكانت كما يلي :

الأصـــــول			الالتزامات وحقوق الملكية		
		أصول متداولة			التزامات متداولة
	٤٤٠٠٠	نقد		٦٢٠٠٠	دائنون
	٤٣٠٠٠	مدينون		١٧٠٠٠	أوراق دفع
	٢١٠٠٠٠	بضاعة			
٢٩٧٠٠٠		أجمالي الأصول المتداولة	٧٩٠٠٠		إجمالي الالتزامات المتداولة
		أصول معمرة طويلة الأجل			التزامات طويلة الأجل
	٦٢٠٠٠	سيارات (صافي)		١٤٠٠٠٠	قروض طويلة الأجل بفائدة ٧,٥%
			١٤٠٠٠٠		إجمالي الالتزامات طويلة الأجل
	١٩٢٠٠٠	الات (صافي)			<u>حقوق الملكية</u>
	٨٥٠٠٠	مباني (صافي)		٤٠٠٠٠٠	رأس المال
	٥٨٠٠٠	أراضى		٧٥٠٠٠	أرباح محتجزة
٣٩٧٠٠٠		إجمالي الأصول طويلة الأجل	٤٧٥٠٠٠		إجمالي حقوق الملكية
٦٩٤٠٠٠		إجمالي الأصول	٦٩٤٠٠٠		إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

وتم الاتفاق بين الشركتين على تكوين شركة جديدة باسم شركة الأخوات ونقل أصول والتزامات الشركتين إليها مع إعادة تقدير الأصول المعمرة طويلة الأجل للشركتين كالتالي :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الأصل	شركة الزينب	شركة الرقية
عدد وآلات (الصافي)	١٠٤٠٠٠	١٨٠٠٠٠
سيارات (الصافي)	٥٨٠٠٠	٥٥٠٠٠
أراضي	٤٨٠٠٠	١٢٠٠٠٠
مباني (بالصافي)	٤٥٠٠٠	٧٠٠٠٠
	٢٥٥٠٠٠	**٤٢٥٠٠٠**

أما الشهرة فتم الاتفاق على إثبات الشهرة الخاصة بالشركتين معا بمبلغ ١٧٠٠٠٠

فوفقا لما تقدم تظهر الميزانية الافتتاحية لشركة الأخوات في ٢٠٠١/١/١ مباشرة بعد الاندماج كما يلي:

الأصـــــول			**الالتزامات وحقوق الملكية**		
		أصول متداولة			**التزامات متداولة**
	٦٢٠٠٠	نقد		٦٢٠٠٠	دائنون مختلفون
	١٠٥٠٠٠	مدينون		١٧٠٠٠	أوراق دفع
	٣٩٠٠٠٠	بضاعة			
٥٥٧٠٠٠		**أجمالي الأصول المتداولة**	**٧٩٠٠٠**		**إجمالي الالتزامات المتداولة**
		أصول معمرة طويلة الأجل			**التزامات طويلة الأجل**
				٤٥٠٠٠	قرض طويل الأجل بفائدة ٨%
	١١٣٠٠٠	سيارات (بالصافي)		١٤٠٠٠٠	قروض طويلة الأجل بفائدة ٧,٥%
	٢٨٤٠٠٠	الات (صافي)	**١٨٥٠٠٠**		**أجمالي الالتزامات طويلة الأجل**
	١١٥٠٠٠	مباني (بالصافي)			**حقوق الملكية**
	١٦٨٠٠٠	أراضى		١١٤٣٠٠٠	رأس المال

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٦٨٠٠٠٠	أجمالي الأصول طويلة الأجل		١١٤٣٠٠٠	أجمالي حقوق الملكية	
١٧٠٠٠٠	أصول أخرى				
	١٧٠٠٠٠	شهرة			
١٤٠٧٠٠٠	إجمالي الأصول		١٤٠٧٠٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكية	

فلنفترض أنه بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١ ومن أجل معرفة ما إذا كان هناك انخفاض في الأصول ، تم إعادة تقييم موجودات والتزامات شركة الأخوات وتبين ما يلي :

(أ)أن صافي القيمة القابلة للاسترداد لكامل الوحدة الابلاغية ١١٠٠٠٠٠ دينار .

(ب)أن العدد والآلات التي كانت مملوكة لشركة الرقية تم تقديرها بمبلغ ١٥٥٠٠٠ دينار علما بأن قيمتها الدفترية في ٢٠٠١/١٢/٣١ بعد مجمع الاهتلاك كان ١٧٥٠٠٠ .

فوفقا لما تقدم فإن اختبار من أعلى لأسفل يقتضي أن تقارن القيمة القابلة للاسترداد لوحدة توليد النقد الأكبر، وهي شركة الأخوات وقدرها (١١٠٠٠٠٠) دينار مع قيمتها الدفترية وقدرها (١١٤٣٠٠٠) دينار فيكون الفارق هو (٤٣٠٠٠) دينار بالسالب .

ولكن هذا الفارق يجب أن يطرح منه فارق إعادة تقييم الآلات وقدره (٢٠٠٠٠) دينار فيكون الانخفاض في القيمة القابلة للاسترداد هو ٢٣٠٠٠ دينار (بالسالب)، ويتم تخفيض الشهرة بهذا المقدار وتكون خسائر الانخفاض هذه متعلقة بوحدة توليد النقد الأكبر وهي شركة الأخوات حيث أن الشهرة المرتبطة بوحدة توليد النقد الأصغر وهي شركة الزينب لم يجر عليها أي انخفاض .

ويجب في حالات إجراء اختبار من أسفل لأعلى ومن أعلى لأسفل لتحديد الانخفاض في الشهرة أخذ ما يلي بعين الاعتبار :

١- تقدير موجودات والتزامات وحدة توليد النقد بدقة كي يتم تحديد الانخفاض الذي تم في الأصول، بحيث لا يتم التركيز على الشهرة فقط كأصل قابل للانخفاض دون الأصول الملموسة أو الأصول طويلة الأجل، باعتبار انطباق الانخفاض على أنواع مختلفة من الأصول تم التطرق إليها آنفا.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢- أن يتم تقدير الشهرة المولدة داخليا بدقه تامة من أجل استبعادها من القيمة القابلة للاسترداد وذلك خشية اختلاط قيمة الشهرة التي تم الاعتراف بها عند تسجيلها بالشهرة المولدة داخليا الأمر الذي يؤدي إلى عدم الاعتراف بالانخفاض بالرغم من تحققه وهذا ما يجب الانتباه له جيدا عند إجراء اختبار من أعلى لأسفل .

تاسعا : عكس خسارة الانخفاض :

إن المحور الذي يدور حوله الانخفاض هو قيمة الأصل الدفترية بحيث يجب أن لا تظهر بأكثر من القيمة القابلة للاسترداد، وبذلك فإن إثبات خسائر الانخفاض يؤدي إلى تساوي القيمتين بالرغم من أن الموضوعية تقتضي إثبات الأصول بتكلفتها التاريخية وصرف النظر عن تقلبات الأسعار .

إذن فعند تحقق الانخفاض تهبط القيمة الدفترية للأصل إلى القيمة القابلة للاسترداد، ولكن عند ارتفاع قيمة الأصل القابلة للاسترداد فإنه يجب عكس الانخفاض للوصول إلى القيمة الدفترية قبل إثبات الانخفاض، أي أن الفارق السالب يثبت بغض النظر عن قيمته أما الفارق الموجب فيجب أن لا تتعدى قيمته القيمة التي تم إثباتها للفارق السالب .

وتضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ قواعد يجب مراعاتها حول عكس الانخفاض (Deloitte Touche Tohmatsu, ٢٠٠٣, P.٥) وهي:

(أ) يتم اتباع نفس الطريقة من أجل تحديد الانخفاض في الأصول وذلك عند إعداد الميزانية حيث يتم تقدير ما إذا انخفضت خسائر الانخفاض، فإذا حدث ذلك يتم احتساب القيمة القابلة للاسترداد .

(ب) يجب أن لا تزيد القيمة الدفترية المتضمنة لعكس خسارة الانخفاض عن القيمة القابلة للاهتلاك لو لم يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض .

(ج) يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض المعكوسة كايراد في قائمة الدخل .

(د) يجب تعديل قسط الاهتلاك للفترات المستقبلية .

(هـ) لا يتم عكس خسائر الانخفاض في الشهرة إلا إذا كان الانخفاض بسبب حدث خارجي له طبيعة استثنائية يتوقع أن لا يظهر ثانية.

(و) لا يتم عكس خسائر الانخفاض بسبب مرور الوقت حتى ولو أصبح المبلغ القابل للاسترداد لأصل معين أعلى من مبلغه المسجل(المجمع العربي للمحاسبين القنونيين،١٩٩٩،ص.٧٢٠).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عاشرا : المعالجة المحاسبية لانخفاض الأصول

وبعد التعرف على مفهوم الانخفاض والتطرق لكافة المواضيع ذات العلاقة به، يجدر بنا التعرف على كيفية المعالجة المحاسبية للانخفاض وفقا لما وردت في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦.

ويمكن تلخيص خطوات تحديد الانخفاض في الأصول للمرة الأولى كما يلي:

١- مراجعة الظروف الداخلية والخارجية المتعلقة بالأصول والتي يمكن أن تؤدي إلى حدوث الانخفاض في قيمتها (تحقق الانخفاض) .

٢- إجراء فحص للقيمة القابلة للاسترداد للأصول الخاضعة للانخفاض، ومقارنتها بالقيمة الدفترية وتحديد الانخفاض بالفارق السالب بين القيمتين (قياس الانخفاض) .

٣- تسجيل خسائر الانخفاض في الأصول في الحسابات ذات العلاقة وعكس خسائر الانخفاض في القوائم المالية .

أما في الفترات التالية للفترة التي تم فيها الاعتراف بالانخفاض فانه يتم ما يلي:-

مراجعة الظروف والأسباب الداخلية و الخارجية التي يمكن أن تؤدي إلى انخفاض آخر في الأصول أو ارتفاع في قيمتها بعد تحقق الانخفاض (تحقق الانخفاض أو الارتفاع) .

(ب) إجراء فحص للقيمة القابل للاسترداد للأصول القابلة للانخفاض ومقارنتها بالقيمة الدفترية.

وهناك ثلاثة احتمالات:-

-القيمة القابلة للاسترداد = القيمة الدفترية ← لا يوجد انخفاض في الفترة المالية الحالية في قيم الأصول.

-القيمة القابلة للاسترداد < القيمة الدفترية ← يوجد انخفاض آخر في الأصول

ويقاس كما يلي:-

الانخفاض = القيمة الدفترية - القيمة القابلة للاسترداد.

- القيمة القابلة للاسترداد > القيمة الدفترية ← يوجد ارتفاع في قيمة الأصل ويجب عكس خسائر الانخفاض ضمن الأسس التالية :

* القيمة القابلة للاسترداد – القيمة الدفترية > خسائر الانخفاض السابقة .

ويتم هنا عكس خسائر الانخفاض فقط .

* القيمة القابلة للاسترداد - القيمة الدفترية < خسائر الانخفاض السابقة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويتم هنا عكس الفارق بين القيمتين فقط.

(ج) تسجيل خسائر الانخفاض في الأصول أو عكس خسائر الانخفاض في الحسابات ذات العلاقة وعكس ذلك في القوائم المالية

ويمكن توضيح ما تقدم من خلال المثال التالي :

تملك شركة الزهراء مجموعة من الأصول ، تم مراجعتها وتقييمها لمعرفة فيما إذا كان هناك انخفاض في قيمتها، وظهر ميزان المراجعة لشركة الزهراء في ٢٠٠٢/١٢/٣١ قبل إجراء التسويات الجردية واختبار الظروف المؤدية للانخفاض في الاصول كما يلي :

البند	مدين	دائن
نقدية	٨٠٠٠	
بضاعة ١/١	٦٢٠٠٠	
مدينون	٢٨٠٠٠	
أوراق قبض	١٦٠٠٠	
مصروفات مختلفة	٦٨٠٠٠	
مشتريات	١٤٥٠٠٠	
مبيعات		٢٤٦٠٠٠
إيرادات أخرى		٣١٠٠٠
عدد و آلات	٢٤٠٠٠	
مجمع اهتلاك العدد والآلات		١٢٠٠٠
سيارات	١٨٠٠٠	
مجمع اهتلاك سيارات		١٠٠٠٠
أراضي	٦٠٠٠٠	
مباني	٢٦٠٠٠	
مجمع اهتلاك مباني		١٣٠٠٠
دائنون		٤٧٠٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أوراق دفع		٢١٠٠٠
رأس المال		٧٥٠٠٠
الإجمالي	**٤٥٥٠٠٠**	**٤٥٥٠٠٠**

فإذا كان لدينا المعلومات التالية :

أ. يتم احتساب الاهتلاك بطريقة القسط الثابت للأصول طويلة الأجل كما يلي :

- العدد والآلات ١٠%
- السيارات ١٠%
- المباني ٦%

ب. تم تقدير القيم العادلة للأصول طويلة الأجل على النحو التالي:

- العدد والآلات ٩٦٠٠
- السيارات ٥٨٠٠
- المباني ١١٠٠٠
- الأراضي ٨٠٠٠٠

ج. قدرت بضاعة آخر المدة بمبلغ ٣٨٠٠٠

والمطلوب ما يلي :-

١. احتساب قسط الاهتلاك والاهتلاك المتجمع للأصول الطويلة الأجل .

٢. احتساب الانخفاض في الأصول طويلة الأجل .

٣. إثبات قيود اليومية الخاصة بالتسويات الجردية وإعادة التقدير.

٤. إعداد ميزان المراجعة النهائي .

٥. تصوير قائمة الدخل .

٦. إعداد الميزانية العمومية لشركة الزهراء في ٢٠٠٢/١٢/٣١ .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الحل :

١ - احتساب قسط الاهتلاك والاهتلاك المتجمع للأصول طويلة الأجل

الأصل	التكلفة التاريخية	نسبة الاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية
العدد والآلات	٢٤٠٠٠	%١٠	٢٤٠٠	١٤٤٠٠	٩٦٠٠
السيارات	١٨٠٠٠	%١٠	١٨٠٠	١١٨٠٠	٦٢٠٠
المباني	٢٦٠٠٠	%٦	١٥٦٠	١٤٥٦٠	١١٤٤٠

٢ - احتساب الانخفاض في الأصول طويلة الأجل

الأصل	القيمة الدفترية	القيمة العادلة	الانخفاض
العدد والآلات	٩٦٠٠	٩٦٠٠	-
السيارات	٦٢٠٠	٥٨٠٠	٤٠٠
المباني	١١٤٤٠	١١٠٠٠	٤٤٠
الأراضي	٦٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	-

٣ - قيود اليومية الخاصة بالتسويات الجردية واعادة التقدير:

- إثبات الاهتلاكات:-

* ٢٤٠٠ من ح/ اهتلاك العدد والآلات

٢٤٠٠ إلى ح/ مجمع اهتلاك الآلات

*١٨٠٠ من ح/ اهتلاك السيارات

١٨٠٠ إلى ح/ مجمع اهتلاك السيارات

* ١٥٦٠ من ح/ اهتلاك المباني

١٥٦٠ إلى ح/ مجمع اهتلاك المباني

٤ - إثبات الانخفاض

* ٤٠٠ من ح/ خسائر الانخفاض في السيارات

٤٠٠ إلى ح/ مجمع اهتلاك السيارات

* ٤٤٠ من ح/ خسائر الانخفاض في المباني

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤٤٠ إلى ح/ مجمع اهتلاك المباني

ويكون ميزان المراجعة كما يلي :

البند	مدين	دائن
نقدية	٨٠٠٠	
بضاعة ١/١	٦٢٠٠٠	
مدينون	٢٨٠٠٠	
أوراق قبض	١٦٠٠٠	
مصروفات مختلفة	٦٨٠٠٠	
مشتريات	١٤٥٠٠٠	
مبيعات		٢٤٦٠٠٠
إيرادات أخرى		٣١٠٠٠
عدد و آلات	٢٤٠٠٠	
مجمع اهتلاك العدد والآلات		١٤٨٠٠
سيارات	١٨٠٠٠	
مجمع اهتلاك سيارات		١١٨٠٠
أراضي	٦٠٠٠٠	
مباني	٢٦٠٠٠	
مجمع اهتلاك مباني		١٥٠٠٠
اهتلاك العدد والآلات	٢٤٠٠	
اهتلاك السيارات	١٨٠٠	
اهتلاك المباني	١٥٦٠	
خسائر الانخفاض	٤٠٠	
خسائر انخفاض المباني	٤٤٠	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

دائنون		٤٧٠٠٠
أوراق دفع		٢١٠٠٠
رأس المال		٧٥٠٠٠
الإجمالي	**٤٦١٦٠٠**	**٤٦١٦٠٠**

٥ - قائمة الدخل عن الفترة المنتهية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

	٦٢٠٠٠	بضاعة ١/١	٢٤٦٠٠٠	المبيعات
	١٤٥٠٠٠	تضاف : المشتريات		
	٢٠٧٠٠٠			
	٣٨٠٠٠	تطرح بضاعة ١٢/٣١		
١٦٩٠٠٠		**تكلفة البضاعة المباعة**		
٧٧٠٠٠		**الرصيد (إجمالي الربح)**		
٢٤٦٠٠٠			**٢٤٦٠٠٠**	
			٧٧٠٠٠	**إجمالي الربح**
٦٨٠٠٠		مصروفات أخرى	**٣١٠٠٠**	**إيرادات أخرى**
٥٧٦٠		اهتلاكات		
٨٤٠		خسائر الانخفاض		
٣٣٤٠٠		الرصيد (صافي الربح)		
١٠٨٠٠٠			**١٠٨٠٠٠**	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٦- الميزانية في ٢٠٠٢/١٢/٣١

الأصـــــــول				الالتزامات وحقوق الملكية		
		أصول متداولة				التزامات متداولة
	٨٠٠٠	نقد			٤٧٠٠٠	دائنون
	٢٨٠٠٠	مدينون			٢١٠٠٠	أوراق دفع
	١٦٠٠٠	أوراق قبض				
	٣٨٠٠٠	بضاعة				
٩٠٠٠٠	إجمالي الأصول المتداولة			٦٨٠٠٠	إجمالي الالتزامات المتداولة	
	أصول طويلة الأجل					
	٢٤٠٠٠٠	عدد والآلات				
	(١٤٤٠٠)	مجمع الاهتلاك				
٩٦٠٠						
	١٨٠٠٠	سيارات				
	(١٢٢٠٠)	مجمع اهتلاك				<u>حقوق الملكية</u>
٥٨٠٠						
	٢٦٠٠٠	مباني			٧٥٠٠٠	رأس المال
	(١٥٠٠٠)	مجمع اهتلاك مباني			٣٣٤٠٠	أرباح محتجزه
١١٠٠٠				١٠٨٤٠٠	إجمالي حقوق الملكية	
٦٠٠٠٠		أراضي				
٨٦٤٠٠	إجمالي الأصول طويلة الأجل					
١٧٦٤٠٠	إجمالي الأصول			١٧٦٤٠٠	إجمالي الالتزامات وحقوق الملكيه	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

حادي عشر : الإفصاح عن الانخفاض

لقد ركز المعيار على أهمية الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول كون ذلك يرتبط بالتمثيل الصادق لما عليه القوائم المالية وبالتالي زيادة اعتمادية المعلومات المنشورة في القوائم المالية وتحسين الصفات النوعية لهذه المعلومات بما يساعد على اعتبارها ركيزة واضحة ودقيقة ومناسبة لعملية اتخاذ القرارات، واشتملت نواحي الإفصاح في المعيار على ما يلي :

(١) الإفصاح وفق فئة الأصول :

- خسائر الانخفاض المعترف بها في قائمة الدخل .
- خسائر الانخفاض التي تم عكسها والمعترف بها في قائمة الدخل .
- أي البنود في قائمة الدخل التي تأثرت بالانخفاض .

(٢) الإفصاح القطاعي :

- القطاعات الرئيسة فقط مثل خط الإنتاج أو البضاعة.
- خسائر الانخفاض المعترف بها في قائمة الدخل .
- خسائر الانخفاض التي تم عكسها .

(٣) إفصاحات أخرى :

- إذا كانت خسائر الانخفاض أو عكسها في أصل معين مهمة فيجب الإفصاح عما يلي :

- قيمة خسائر الانخفاض .
- الأصل المنفرد : طبيعته والقطاع الذي ينتمي إليه .
- وحدة توليد النقد : وصفها وقيمة خسائر الانخفاض أو عكسها في فئة الأصول أو القطاع .
- إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد هي صافي القيمة البيعية فيجب الإفصاح عن أساس تقدير القيمة البيعية إذا كانت

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة المستخدمة فيجب الإفصاح عن معدل الخصم .

- إذا كانت خسائر الانخفاض أو عكسها والتي تم الاعتراف بها مهمة في مجمل القوائم المالية ككل فيجب الإفصاح عن :

- فئة الأصول الرئيسة التي تأثرت بالانخفاض .

- الأحداث والظروف الرئيسة التي أدت إلى الانخفاض .

ثاني عشر : مقارنة بين المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والبريطانية حول الانخفاض في قيمة الأصول

وقبل الوصول إلى نهاية الفصل المتعلق بالانخفاض وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ يرى الباحث إجراء مقارنة في كيفية التعامل مع الانخفاض من قبل المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية والإنجليزية كما يتضمنها الملحق رقم (٢) (Epstien & Mirza, ٢٠٠٠,Pp.٢٦٧-٢٧١;FASB,٢٠٠١,Deloitte Touche Tohmatsu,٢٠٠٣,P.١٣;Price Water House,٢٠٠٤;Elliott & Elliotte ٢٠٠٣,Pp.٣٨٥-٣٩١) :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع :
بدائل التقييم

أولا : مفهوم القيمة

التحقق

القياس

ثانيا : بدائل التقييم

البديل الأول : التكلفة التاريخية

البديل الثاني : التكلفة التاريخية المعدلة بمستويات الأسعار

البديل الثالث : التكلفة الجارية

تكلفة الإحلال

صافي القيمة البيعية

القيمة الاستخدامية

طرق أخرى لتقدير القيمة الجارية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الرابع

بدائل التقييم

إنّ من أهم الانتقادات التي توجه إلى علم المحاسبة تبني بدائل مختلفة للتقييم، حيث أن هذه البدائل بالرغم من بعدها زمنيا عن بعضها بعضاً إلا أنها تجمع أرقاما مع بعضها بعضاً، وذلك كمن يجمع البرتقال و التفاح ليعدها ويجمعها كوحدات .

ولعل هناك صعوبة في مساواة القيم وليست بذات السهولة التي تتم عند جمع كسور مختلفة المقام، حيث يتم توحيد المقامات بداية ثم يتم الجمع، ولكن ذلك في بدائل التقييم المحاسبي أمر صعب بذات درجة صعوبة جمع البرتقال والتفاح، فلا يمكن أن تكون النتيجة غير خليط من القيم (كوكتيل)، ولا تلقى البدائل المختلفة للتقييم إجماعا بين المحاسبين والمنظرين في المحاسبة على البديل الأنسب والملائم والذي من السهولة تحويل كل البدائل إليه، وهذا يجعل صفة ملاءمة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية لغايات اتخاذ القرارات أمرا خاضعا للجدل، حتى لو تم اتخاذ قرارات على أساسها فإنه يشوبها كثير من المعوقات المحاسبية التي تبعد أحيانا كثيرا القرارات المتخذة عما هو متوقع حدوثه قبل اتخاذ القرارات .

ولعل التطرق لمفهوم القيمة وبدائل التقييم يرتبط بهذه الدراسة عن الانخفاض من عدة أوجه، الأمر الذي يجعله لزوما التطرق إلى ذلك بداية وقبل الوصول إلى وضع المعيار المقترح، وهذه الأوجه هي :

(١) إن الانخفاض في قيمة الأصول المعمرة يعتبر اعترافا بخسائر غير محققة ، أي لم تتحقق على أرض الواقع بموجب عملية تبادل حقيقية بل يتم الاعتماد على مجموعة من العوامل والمؤشرات التي تدل على وجود الانخفاض في قيمة الأصول ، ولكنه أيضا ينطوي على ميزة هامة وهي أنه يجنب - في حال تطبيقه- تآكل راس المال، وبالتالي يتحقق مفهوم المحافظة على رأس المال من التآكل أو التوزيع .

(٢) إن الاعتراف بالانخفاض وقياسه يرتبطان بالتعرف على مفهوم القيمة وبدائل التقييم المختلفة، ولو أن الانخفاض مرتبط بشكل رئيس ببديل التقييم التاريخي الممثل بالتكلفة التاريخية، ولكن مع ذلك فإنه ينطبق في حال تعديل القيم من التكلفة التاريخية إلى بدائل التقييم الأخرى، لذلك

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٣) فهو ليس ببديل عن التعديلات التي تتم على التكلفة التاريخية ولكنه أحد البنود الخاضعة للتعديلات مثله مثل الاهتلاك .

(٤) إن تحديد الانخفاض وقياسه يدخل فيه ما يسمى بالقيمة القابلة للاسترداد، وهي كما تعرفنا عليها صافي القيمة البيعية أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة أيهما أعلى، وهاتان القيمتان هما من القيم التي تمثل التكلفة الجارية ، وهناك قيم أخرى تعود للتكلفة الجارية غير هاتين القيمتين، حيث يمكن قياسها بتكلفة الاستبدال أو التي يطلق عليها أحيانا تكلفة الإحلال، إضافة إلى قيم أخرى تعبر عن التكلفة الجارية، ومن الأهمية بمكان التعرف على البدائل الأخرى لتقدير التكلفة الجارية لتقرير ما إذا كانت الطريقتان المستخدمتان بموجب معايير المحاسبة الدولية كافيتين أو أن هناك بدائل أفضل لاحتساب التكلفة الجارية .

(٥) إنه في تطرقنا لبدائل التقييم الأخرى كما سنرى فإن هناك بندا سيظهر ويتم التعامل معه وهو المكاسب والخسائر غير المحققة، ومع جدلية عدم التحقق لخسائر الانخفاض بسبب عدم وجود عملية تبادل حقيقية وكذلك كونها نفقة غير نقدية من وجهة نظر الجهات الضريبية ، فإنه يبرز إلى أرض الواقع وجوب التعرف على مفهوم المكاسب والخسائر غير المحققة ومقارنتها بالانخفاض، وهل يمكن أن يكون الانخفاض خسائر فعلية أم خسائر غير محققة .

(٦) إن الانخفاض هو من البدائل المطروحة للتقليل من الانتقادات التي توجه لمبدأ التكلفة التاريخية، والذي يعتبر بغض النظر عن حجم الانتقادات التي توجه له هو البديل الذي يتمتع بالقبول العام، ومن الأهمية بمكان التعرف على مبدأ التكلفة التاريخية وما يعنيه ومبررات الأخذ به والانتقادات التي توجه له ودور الانخفاض في تقريب التكلفة التاريخية للتكلفة الجارية .

(٧) إن الانخفاض يعنى إعادة التكلفة التاريخية إلى التكلفة الجارية وبذلك فالسؤال الذي يطرح نفسه هو : هل يمكن الاستغناء عن تطبيق الانخفاض لصالح تطبيق أحد بدائل التكلفة الجارية المختلفة ما دام أن الأمر كله يصب في أخذ التغيرات في القيمة بعين الاعتبار ؟

لكل ما تقدم يرى الباحث التعرف على مفهوم القيمة وبدائل التقييم المختلفة قبل الخوض في وضع معيار مقترح عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل .

وسوف يتم التعرض لبدائل التقييم المختلفة في المحاسبة والانتقادات التي توجه لكل بديل ومبررات التطبيق في الجزء القادم من هذا البحث .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أولا : مفهوم القيمة

تبرز أهمية مفهوم القيمة في المحاسبة من اقتصار تعاملها على القيم التي يمكن قياسها والتعبير عن الأحداث والعمليات والتدفقات والدخل والمركز المالي بلغة الأرقام، فلا قيمة لما لا يمكن قياسه بالأرقام في مهنة المحاسبة .

ويرتبط مفهوم القيمة بمفهومين أساسيين في المحاسبة وهما مفهوم القياس ومفهوم الاعتراف ، أي متى يمكن أن يتم الاعتراف بقيمة بند معين وكيف يمكن قياسها ، حيث تظهر على أرض الواقع مشاكل عملية كثيرة ترتبط بهذين المفهومين كما تمت الإشارة إلى ذلك من قبل وبالتالي تأثيرهما المباشر على القيمة .

(١) الاعتراف

يمكن تعريف الاعتراف بأنه منح قيمة لما يمكن قياسه، ولا يعني عدم إمكانية قياس بند معين كالأصول البشرية أو التقنية عدم وجود قيمة لهما ولكن عدم امكانية الاعتراف بهما، كما وصف ذلك هندركسون وبريدا (Hendreksen & Van Breda , ٢٠٠٢, P.٤٦) بأن الاعتراف بأي بند يجب أن يكون قابلا للقياس . وإن إمكانية ومحاولة قياس بند معين يعني وجوبا أنه قد تحقق وله قيمة وقد يكون من السهولة أو الصعوبة بمكان قياسها ولكن ذلك لا ينفي وجودها .

ومعرفة القيمة الحقيقية لبند معين أمر خاضع للجدل وقد يكون نسبيا، حتى لو كان للعملية التي أمكن قياسها طرفان محددان، إلا أن الدقة المطلقة في تسكين القيم على البنود ذات العلاقة تبقى مستحيلة، وذلك يرجع إلى ما يعرف بالتقييم والذي يمكن تعريفه بأنه منح قيمة لما تم تحققه استنادا إلى مجموعة من الأسس والقواعد والمبادئ، ولا يمكن أن يخلو التقييم من شوائب تحيط به وخاصة ما يرتبط منها بالرأي الحكمي الذي يتولد عنه تحيز وخطأ تجاه العملية التقييمية، فقد يحدث التحيز نتيجة لصراع المصالح أو التشاؤم أو التفاؤل في التقييم، إضافة إلى الاعتماد على التقدير والتخمين والتوقع، وكل ذلك يجعل البند الذي تحقق عرضة لأهواء المقيمين وأمزجتهم حتى لو كان هناك أسس فإن الطابع الشخصي يحيط دوما بأي عملية تقييم فيجعلها بالتالي أكبر أو أقل مما يجب أن تكون عليه، وما يعزز ما تم الذهاب إليه وجود أكثر من مدخل للتقييم ولا يخلو مدخل من الانتقاد، ولا يمكن ألا يكون له عيوب، فهناك مثلا التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية وغيرهما من بدائل التقييم التي سوف يتم التطرق إليها في معرض الحديث عن بدائل التقييم .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

هذا وأورد مجلس معايير المحاسبة الدولية شروطا خمســـــة للاعتراف وهي Epstien & (Mirza, ٢٠٠٠,P.٦٦) :

(أ)يجب أن يتوفر في البند تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية : فعلى سبيل المثال المورد يجب أن يقابل تعريف الأصل .

(ب)تقدير درجة عدم التأكد المتعلقة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بالبند والتي سوف تتدفق إلى المنشاة ، ويجب أن يكون التقدير بناء على دليل متوفر عند إعداد القوائم المالية مثل تطبيق قاعدة التكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل عند تقدير قيمة بضاعة آخر المدة .

(ج) أن تكون قيمة أو تكلفة البند يمكن قياسها حيث يمكن معرفة ما يساويه بند معين من الناحية النقدية ويجب أن يراعى في عملية القياس الصدق والملاءمة واللتان تعتبران الصفتان الأساسيتان من بين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية .

(د) الملاءمة : ويعتبر البند ملائما إذا كانت المعلومات عنه لها القدرة على إيجاد اختلاف في القرار لدى المستثمرين أو المقرضين أو متخذي القرارات الآخرين، وتتأثر الملاءمة بالأهمية النسبية للبند وطبيعة البند الملائم .

(هـ) الصدق: ويكون البند ممثلا بصدق أو صحيحا إذا كانت المعلومات عن البند مطابقة لواقع حال البند التي تمثله، وكذلك بعيدة عن التحيز وتتصف بالحيادية وخالية من أي أخطاء جوهرية .

(٢) القياس

ويمكن تعريف القياس بأنه تخصيص الأرقام لخصائص الأشياء التي يمكن قياسها (Wolk et.al., ٢٠٠١,P.١٢١)، أو هو عملية تخصيص الأرقام لأشياء أو خصائص وفقا لقواعد وأسس معينة (Belkaoui,٢٠٠٠,P.٣٧)، وما يرتبط منها بالقياس المحاسبي فيمكن تعريفه بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيتم الاعتراف بها في القوائم المالية وتظهر في الميزانية العمومية وقائمة الدخل(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،١٩٩٩، ص.٦٢)

ولعل القياس بالتعريف السابق يتضمن نواح معينة كالتخصيص ويتم ذلك من خلال الشخص الذي يقوم بالقياس باستخدام أسلوب أو أداة قياس معينة استنادا إلى قواعد وأسس قياس محددة ، ويمكن أن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يصاحب التخصيص التحيز في القياس في أكثر من ناحية : بالشخص الذي يقوم بالقياس، أو طريقة القياس، أو القواعد والأسس، أو بالشيء المقاس، أو بعملية القياس ذاتها، أو بالقيود والمحددات التي تحول دون القياس السليم للصفة أو الخاصية المنوي قياسها في الشيء المقاس، أو اجتهادية القياس في ظل عدم وضوح الخصائص المنوي قياسها، ولا أدل على ذلك من أنواع المقاييس التي سوف نتعرف عليها حيث أن بعضها مرتبط بالحكم الشخصي، ويعتبر القياس هو العمل الذي يتم أساسا في مهنة المحاسبة حيث يعني منح قيم على شكل أرقام للبنود المراد قياسها .

أما عن أنواع المقاييس فهي :

(أ) المقياس الاسمي : ويعنى بتصنيف الأشياء المقاسة دون ترتيبها أو منحها أرقاما، ويتم تحديد أنواع الأشياء ضمن مجموعات، كتصنيف بنود الميزانية إلى : أصول والتزامات، والأصول المتداولة إلى : نقدية وحسابات مدينة وبضاعة ومقدمات ومستحقات وأخرى، وكذلك الأمر في تصنيف بنود قائمة التدفقات النقدية إلى : نشاطات تشغيلية واستثمارية وتمويلية، مع الانتباه إلى أن التصنيف الاسمي فقط يرتبط بتحديد بنود رئيسة دون ترتيبها أو منحها أرقاما كما أسلفنا وأبرز مثال على ذلك هو دليل الحسابات .

(ب) المقياس الترتيبي : ويعنى بتمييز الأشياء المقاسة استنادا إلى الأسماء التفضيلية مثل أكبر، أصغر، أفضل، أسوأ، فيمكن ترتيب الأشياء حسب أداة القياس المستخدمة ولكن أيضا لا يمكن منح قيم لهذه الأشياء، والأمثلة على ذلك كثيرة في المحاسبة مثل : إجمالي الأصول أكبر من حقوق الملكية عندما يكون هناك مطلوبات، ورأس المال أكبر من الأرباح المحتجزة، والأصول المتداولة أقل من الأصول طويلة الأجل في الشركات الصناعية، وقائمة الدخل ذات المراحل المتعددة أكثر إفصاحا من قائمة الدخل ذات المرحلة الواحدة .

(ج) المقياس الفئوي : ويعنى بمنح قيم رقمية للأشياء المقيسة ولكن ضمن فئات ويكون للصفر قيمة، والقيم تكون مطلقة أي أرقاما صحيحة خالية من الكسور، والصفر لا يعني أنه لا شيء يقاس، مثل : قياس درجة الحرارة لدى المتنبئ الجوي يحددها في منطقة معينة مثلا من ٥ درجات نهارا إلى صفر مساءا فالصفر يعني درجة حرارة متدنية ولا يعني عدم وجود درجة حرارة، والمقياس الفئوي في المحاسبة غير مستخدم كونها تتعامل مع الأرقام التي لها قيمة بما في ذلك الصفر .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(ح) المقياس النسبي : وهو المقياس الذي يبنى على الأرقام وكسورها والصفر يعني عدم توفر القيمة، وهذا النوع من المقاييس هو الأكثر دقة وينبني عليه العمل المحاسبي حيث أن الشيء الذي لا يمكن قياسه لا يمكن تسجيله أو منحه قيمة ولو نظرنا إلى أرقام قائمة الدخل وتبين أن نتيجة الأعمال من الربح كانت صفرا فذلك يعني عدم تحقيق أرباح .

وتبرز أهمية هذا القياس عند التحليل المالي للأرقام التي تتضمنها القوائم المالية بإيجاد علاقات بين أرقام لها دلالات ومعايير ومعاني، فقولنا مثلا أن معيار نسبة التداول ٢% يعني أن الأصول المتداولة يفترض بها أن تساوي ضعف قيمة الالتزامات المتداولة .

والعلاقة بين التحقق والقياس علاقة وثيقة حيث أن من بين الصفات النوعية التي تم التطرق إليها صفة قابلية التحقق، والتي تعني الوصول إلى ذات النتائج المحاسبية بغض النظر عن الشخص الذي يقوم بالقياس، ويتعلق ذلك بموضوعية القياس والحيادية والبعد عن التحيز حيث أن القياس يتم وفق قواعد وأسس مجردة بعيدا عن العشوائية والتدخل الشخصي، وكما أسلفنا من قبل فإن ذلك يعتبر نسبيا حيث لا يمكن أن يكون القياس مطلق الدقة .

ثانيا :بدائل التقييم

البديل الأول : التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية هي أساس التقييم المحاسبي وأولى بدائل التقييم التي ظهرت على أرض الواقع، وارتبط نشوء المحاسبة بهذا المبدأ بالرغم من أن بدايات المحاسبة لم تشهد ابراز هذا المفهوم على انه من بين الأسس التي يعتمد عليها ، فقد كان تطبيقه بسبب عدم وجود بدائل أخرى وحسب، ولا تزال التكلفة التاريخية أكثر البدائل موضوعية في غياب بديل يتميز بالقبول العام ، وهذا ما دعا المنظرين في علم المحاسبة بتبني مفهوم التكلفة التاريخية على انه من المبادئ المحاسبية التي يتضمنها الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة دون غيره من بدائل التقييم الأخرى، حيث أن كل المحاولات التي ظهرت اتخذت من التكلفة التاريخية أساسا لإجراءات احتسابها .

وتقوم التكلفة التاريخية على الافتراضات التالية (Belkaoui,٢٠٠٠,P.٤٤٦) :

- استقرار وثبات القوة الشرائية للنقود .
- مبدأ المقابلة بين الإيرادات والمصروفات التي تم تحملها في سبيلها .
- مفهوم التحقق حيث أن التكلفة التاريخية تمثل نفقة قد تحققت .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- إن استخدامها هو ميزة تجمع بين عناصر القوائم المالية .

وتعني التكلفة التاريخية بإثبات البند وفقا لما يساويه من قيمة نقدية عند نشوئه وصرف النظر عن أي تغيرات تطرأ على قيمة البند بالارتفاع أو الانخفاض، وإبقاءه كما هو عند تسجيله لأول مرة .

وقد تم تعريف التكلفة التاريخية بالنسبة للأصول بأنها القيمة الموضوعية من النقد أو شبه النقد التي تنفق في سبيل الحصول على أصل معين وإحضاره للموقع وتهيئته للاستعمال المقصود") Kieso et.al., ٢٠٠٣,P.٥٠١) .

ولا يقتصر مبدأ التكلفة التاريخية على الأصول فقط بل ينطبق أيضا على الالتزامات حيث أن تكلفتها التاريخية تكون بسعر التبادل عند نشوء الالتزام وهو أيضا يعني التكلفة التاريخية للالتزام(Kieso et.al., ٢٠٠٣,P.٥٠١) .

كذلك فإن مبدأ التكلفة التاريخية ينطبق على الأصول الجارية مثل البضائع، حيث أن طرق تقدير البضاعة : الوارد أولا صادر أولا، والوارد أخيرا صادر أولا، والتشخيص المحدد، والمتوسط المرجح، كلها تطبيقات لمبدأ التكلفة التاريخية .

والاستمرار بتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية قد يدل على موضوعية الأرقام ولكن لا يدل على واقعيتها ومنطقيتها إلا عند حدوث التكلفة وتحملها، أما بعد الإنفاق فلا يمكن القول بذلك .

فلو تم شراء أرض في ٢٠٠٠/١/١ بمبلغ ٥٠٠٠٠ دينار فانه يتم إثبات الأرض على أنها أصل طويل الأجل تكلفته بقيمة الشراء التي حدثت في تاريخ اقتناءها، وهذه تكلفة الأرض التاريخية ، فلو حصل ارتفاع في أسعار الأراضي نتيجة لزيادة الطلب عليها أو أي ظروف أخرى، أو حدث العكس بأن انخفضت أسعار الأراضي فإنه لا يتم الأخذ بهذا الارتفاع أو الانخفاض، فتبدأ عدم المنطقية بأن رقم التكلفة التاريخية لا يمثل الواقع وما هو كائن الآن ، ويزيد الأمر ابتعادا عن الواقعية والمنطقية عندما يتم شراء أرض بتاريخ لاحق فإنه يتم إضافة الرقم الجديد لتكلفة الأرض والذي يمثل أسعارا جارية للرقم القديم لقطعة الأرض القديمة والذي يمثل تكلفة تاريخية ليعبر عنها برقم واحد يمثل اصل من أصول الشركة، فيكون الرقم بالتالي يتضمن رقمين حدثا في زمنين مختلفين ويصدق بالتالي مثل البرتقال والتفاح .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولو تم افتراض أن الأرض التي اشتريت لأول مرة تبلغ مساحتها خمسة دونمات أي أن كل دونم تم شراؤه بمبلغ ١٠٠٠٠ دينار، ثم نتيجة لارتفاع الأسعار فقد تم شراء دونمين آخرين بسعر الدونم ٢٥٠٠٠ دينار في ٢٠٠٢/١/١ علما بان الدونمات السبع تقع في ذات المنطقة وأن الدونمين الآخرين كان سعر الدونم في ٢٠٠٠/١/١ بمبلغ ١٠٠٠٠ دينار للدونم .

فوفق ذلك يمكن أن تكون المقارنة كالتالي :

عدد الدونمات	التكلفة التاريخية في ٢٠٠٠/١/١	التكلفة الجارية في ٢٠٠٢/١/١	ما تم تسجيله في الدفاتر
٥	٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
٢	٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
الاجمالي = ٧	٧٠٠٠٠	١٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠

وباستقراء الفروقات يتبين ما يلي :

- الفرق بين التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية = ١٧٥٠٠٠ - ٧٠٠٠٠ = ١٠٥٠٠٠ دينار(ويمثل الفرق بين التكلفتين للدونم مضروبا بعدد الدونمات السبع) .
- الفرق بين التكلفة التاريخية وما تم تسجيله = ١٠٠٠٠٠ – ٧٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ دينار (ويمثل الفرق بين التكلفتين للدونم مضروبا بعدد الدونمات التي تم شراؤها في ٢٠٠٢/١/١) .
- الفرق بين التكلفة الجارية وما تم تسجيله = ١٧٥٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠ = ٧٥٠٠٠ دينار (ويمثل الفرق بين التكلفتين مضروبا بعدد الدونمات التي تم شراؤها في ٢٠٠٠/١/١) .

فنرى في المثال السابق أنه بتاريخ ٢٠٠٢/١/١ هناك تكلفة تاريخية للأرض تختص بما تم شراؤه بتاريخ ٢٠٠٠/١/١، ولا يتم تغيير هذه القيمة بالرغم من ارتفاع سعر الأرض بالتاريخ اللاحق بل يتم التمسك بالتكلفة التاريخية التي تم إثباتها عند الشراء .

ويعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ التي يتم التمسك بها عند إعداد القوائم المالية لغاية الآن والسبب في ذلك كما أسلفنا عدم وجود بديل موضوعي من بدائل التقييم يوازي موضوعية التكلفة التاريخية، فبالرغم مما رأيناه في المثال السابق بأن قيمة الأرض كأصل بتاريخ ٢٠٠٢/١/١ هي ١٠٠٠٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

دينار ويشتمل الرقم على رقمين بعيدين زمنيا عن بعضهما وبعيدين من ناحية القوة الشرائية للنقود وجمعهما بالتالي لا يكون منطقيا .

وهناك مؤثرات على التكلفة التاريخية تجعل هناك فروقا بين التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية، ويمكن إدراجها فيما يلي :

(١) **التضخم:** ويعرف التضخم على أنه الزيادة المستمرة في ارتفاع الأسعار، وبذلك تكون القيمة العادلة أعلى من التكلفة التاريخية

(٢)**الكساد:** ويعني الانخفاض المستمر في الأسعار وبذلك تكون القيمة العادلة أقل من التكلفة التاريخية

(٣) **تخفيض العملة :**يقوم كثير من الدول بتخفيض عملتها أمام العملات الأخرى وذلك بتغيير أسعار صرف عملتها بحيث تكون أقل من الأسعار التي كانت قبل التغيير، وأثر ذلك على التكلفة التاريخية أنها تصبح أقل من القيمة العادلة وتظهر المشكلة أيضا في ترجمة العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية، فالأصل الذي يتم شراؤه بسعر صرف معين وعند توريده يكون سعر الصرف مختلف تماما عما تم إثباته يؤدي ذلك إلى حدوث خسائر أو مكاسب كبيرة .

(٣) **استقرار العملة بسعر مرتفع : وذلك يعني** استقرار سعر صرف العملة بارتفاع كبير خلال فترة زمنية قصيرة، كما حصل مع اليورو حيث عندما طرح لأول مرة كان سعر صرفه منخفضا نسبيا عن سعر الاستقرار بما يقارب ٢٣% وذلك خلال اقل من ثلاث سنوات، وهو ليس بالفرق الضئيل ويترتب عليه أن الأصول المسجلة بالتكلفة التاريخية والتي تم شراءها عند بداية ظهور العملة قد تم تسجيلها بأقل من اللازم .

وبعد التطرق إلى المؤثرات المختلفة على التكلفة التاريخية ، فإن هناك مبررات تؤدي إلى الإصرار والاستمرار في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية وعدم تطبيق البدائل الأخرى وذلك لعدم التمكن من الوصول إلى بديل يكافىء بدقته وموضوعيته مبدأ التكلفة التاريخية، وهذه المبررات هي :

(١) يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية أكثر بدائل التقييم موضوعية وذلك بالبعد عن التحيز والالتزام بالحيادية عند القياس وعند الاعتراف والتحقق وعدم إعمال الرأي الشخصي، وتجنب الأمور الحكمية لصالح الأدلة وما هو مثبت دقته وصحته حتى لو كان يشوبه من الانتقادات ما يشوبه .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٢) يتميز مبدأ التكلفة التاريخية بالصدق والواقعية والحقيقة عند اثبات النفقة وقت نشوءها .

(٣) عدم القدرة على إيجاد بديل تقييم يحل محل التكلفة التاريخية يتميز بالقبول العام، إن الاستغناء عن التكلفة التاريخية بالنسبة للأصول طويلة الأجل يعني الاعتراف بمكاسب وخسائر لم تتحقق وربما تتحول الخسائر إلى مكاسب أو العكس ما دام أن الأصل لا يزال مملوكا ولم يتم التخلص منه .

(٤) إن توزيع تكلفة الأصل عند إعادة تقييمه بطرق أخرى غير طريقة التكلفة التاريخية يجعل الأمر من الصعوبة بمكان .

(٥) يتوافق تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية مع فرض الاستمرارية التي تعني أن المنشاة مستمرة إلى أجل غير محدود.

(٦) إن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يعني قابلية المعلومات التي تحتويها القوائم المالية للمقارنة .

(٧) يتوافق مبدأ التكلفة التاريخية مع مفهوم الحيطة والحذر .

(٨) إن الأخذ ببديل تقييم آخر غير مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى بذل جهود كبيرة في احتساب القيم الجارية أو الحالية أو غيرها .

(٩) إن معدي ومستعملي القوائم المالية لا يلمون على الأغلب باحتساب البدائل الأخرى للتقييم خلاف التكلفة التاريخية وبالتالي فلا يهتمون بمعرفتها .

(١٠) إصرار كثير من أصحاب العلاقة على تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية دون غيرها من بدائل التقييم ، كالجهات الضريبية والائتمانية .

(١١) يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية هو البديل الأفضل من بين بدائل التقييم في حال غياب فعالية السوق (Henreksen & Van Breda,٢٠٠٢,Pp:١٧٧-١٧٨) .

(١٢) يمكن وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية إيجاد اتجاه زمني تاريخي للتكاليف التي تبنى على التكلفة التاريخية وذلك يساعد في التحليل المالي المبني على الاتجاه (Kieso et.al ,٢٠٠٣,P.٤٤)

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وبالرغم مما ذكر من مبررات لتطبيق التكلفة التاريخية إلا أن هناك مجموعة من الانتقادات توجه إلى هذا المبدأ يمكن أن ندرجها فيما يلي :

(١) إن التكلفة التاريخية تقوم على افتراض ثبات الأسعار واستقرارها وعدم تغيرها، وهذا افتراض غير منطقي ومستحيل، إذ أن الأسعار في تغير مستمر نتيجة لعوامل السوق التي بموجبها يتم تحديد الأسعار استنادا إلى عوامل العرض والطلب بما في ذلك الأصول والموجودات التي تمتلكها المنشأة، إضافة إلى التغير في التكنلوجيا التي تتطور باستمرار، مؤدية إلى سرعة أكبر ودقة أكثر وأسعار أعلى وغير ذلك من العوامل الأخرى التي تؤثر تأثيرا مباشرا على الأسعار ، فما تم شراؤه بالأمس أصبح اليوم بسعر مختلف، وقد لاحظنا ذلك في الأمثلة الافتتاحية عن التكلفة التاريخية فإن البيئة الاقتصادية - باعتبار أن المنشاة نظام مفتوح – مليئة بالتغيرات خصوصا ما يتعلق منها بالتضخم وتغير أسعار صرف العملة، إذن فافتراض ثبات الأسعار يعني افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود، وهذا أيضا افتراض غير صحيح فالقوة الشرائية للنقود تنخفض مع التضخم ، فالدينار الذي كان يتم به شراء خمسة وحدات من سلعة معينة في ظل أسعار الأمس أصبح اليوم لا يتم شراء إلا وحدتين من ذات السلعة ، حيث نشير بذلك إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود باعتبارها تمثل عدد الوحدات التي يمكن شراؤها من سلعة معينة بوحدة نقد معينة في زمن معين، فالمتغيران (وحدة النقد ، الزمن) هما متغيران مستقلان للمتغير التابع الذي يمثل القوة الشرائية.

(٢) إن الاستمرار في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يعني استمرار دمج القيم المختلفة في القوائم المالية، والتي تشكل التكلفة التاريخية أكبر عائق أمام توحيدها نظرا لبعدها الزمني، وفي ذلك فإن التكلفة التاريخية تتضمن أخطاء الزمن أو الوقت باعتبارها تجمع بين التكاليف التي أنفقت في أوقات زمنية مختلفة، فمثلا يتم جمع الأصول طويلة الأجل المسجلة بالتكلفة التاريخية مع الأصول المتداولة المسجلة بأكثر من طريقة أخرى كالقيمة القابلة للتحقق أو التكلفة الجارية، متغاضية بذلك عن اختلاف الأوقات التي تمت بها التكاليف، وليس فقط إلى هذا الحد بل إن التكاليف التاريخية للأصول طويلة الأجل قد تكون أنفقت في فترات زمنية مختلفة بمستويات أسعار وقوى شرائية مختلفة .

(٣) يعتبر التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية ابتعادا عن التمثيل الصادق والتعبير بصدق عما تمثله هذه الأرقام عند إعداد القوائم المالية، فالأصول التي اشتريت منذ وقت بعيد

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٤) وخاصة التي لا تخضع للاهتلاك كالأراضي التي ارتفعت أسعارها الجارية لا تزال تسجل بتكلفتها التاريخية عند اقتناءها، فالمبلغ الذي تظهر به في القوائم المالية بعيد كل البعد عن حقيقتها وبذلك فإن المركز المالي يكون غير ممثل بصدق لما عليه المنشأة .

(٥) إن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية يظهر الأصول المسجلة إما مضخمة وإما مخفضة، وتكون مضخمة إذا كان المبلغ المسجل للأصل يتضمن انخفاضا لم يتم الاعتراف به، وتكون مخفضة إذا كان المبلغ المسجل به الأصل يتضمن ارتفاعا لم يتم الاعتراف به، وفي كلا الحالتين فلا تتساوى التكلفة التاريخية مع التكلفة الجارية للأصل مضخمة كانت أم مخفضة ، وذلك يعني أن التكلفة التاريخية لا تساوي التكلفة القابلة للتحقق، وتطبيق مفهوم الانخفاض وفقا لما ورد في المعيار رقم ٣٦ من معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية يتضمن اعترافا بتضخم الأصول بموجب قيمتها الدفترية وبالتالي تخفيضها إلى القيمة القابلة للاسترداد .

(٦) إن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى عدم إمكانية قياس الدخل الحقيقي للمنشاة، حيث أن مفهوم الدخل الشامل وفقا لما ورد في نشرة مفاهيم المحاسبة المالية رقم (٦) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي يعرف بانه " التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) لمنشأة معينة خلال فترة زمنية معينة من العمليات والأحداث والظروف الأخرى من غير المالكين، وتشمل كل التغيرات في حقوق الملكية خلال فترة زمنية معينة ما عدا تلك التي تنشأ نتيجة لاستثمارات الملاك أو التوزيعات إلى الملاك "، ويعتبر التغير الذي يطرأ على التكلفة التاريخية للأصول طويلة الأجل هو في حقيقته تغير في حقوق الملكية ولكن لا يتم إثباته، بدعوى أنه يرتبط بأصول لم تشتر بغرض إعادة بيعها .

(٧) إهمال القيمة الزمنية للنقود حيث أن التكلفة التاريخية تهتم فقط بالتكلفة عند الاقتناء أي في وقت نشوء النفقة، ولا يتم أخذ عامل الزمن بعين الاعتبار وأثره على قيمة النقود في وقت لاحق لوقت الاقتناء فيتم خلط قيم نشأت في أوقات زمنية مختلفة .

(٨) إن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية في ظل انخفاض أسعار الأصول يؤدي إلى تآكل رأس المال، والمساس برأس المال الذي يجب المحافظة عليه، وذلك بتوزيع أرباح تكون صورية في ذاتها، حيث أن الأرباح لم يتم تخفيضها بمقدار الانخفاض في الأصول، ولعل تطبيق مبدأ الانخفاض في قيمة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٩) الأصول المعمرة وفقا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ قد قلل من التأثير السلبي لمبدأ التكلفة التاريخية على رأس المال بعكس خسائر الانخفاض في الأصول في دخل الفترة، وبالتالي المحافظة على رأس المال من التآكل .

(١٠) يترتب على تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية بالنسبة للأصول القابلة للاهتلاك الوصول إلى القيمة الصفرية للأصل، أو القيمة الرمزية مع عدم الاستغناء عن الأصل نظرا لاستمراره في تقديم الخدمات للمنشأة، وهذا أمر غير عملي وغير منطقي بإظهار الأصل بقيمة دينار واحد مثلا لعدم إمكانية اهتلاكه بعد .

(١١) إن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية في ظل تخفيض العملة أو استقرار سعر صرفها بالارتفاع أمر لا يمكن تطبيقه، وخاصة في ظل الشركات المتعددة الجنسيات أو ترجمة العمليات التي تتم بالعملة الأجنبية، وكما رأينا في أثر تخفيض العملة على التكلفة التاريخية ما من سبب يدعو للاستمرار بالتمسك بمبدأ التكلفة التاريخية مع الفروق الكبيرة في القيم المترتبة على تغيير أسعار صرف العملات، وأن الاستمرار في ذلك يعني إشهار إفلاس الشركة، كما يمكن أن يحصل عندما تكون قيمة القرض بالعملة الأجنبية بعد تخفيض العملة لا تغطيه الأصول المملوكة، مما يعني معه وجوب إعادة تقييم الأصول لكي تظهر الميزانية بمنطقية بجانبيها لا أن يتم الاقتصار على جانب واحد .

وإذا تم النظر بواقعية إلى مبدأ التكلفة التاريخية يتبين أنه مبدأ حافل بمبررات تطبيقه من ناحية، ومن ناحية أخرى حافل بالسلبيات والانتقادات التي تحيط به، وبالرغم من ذلك فإنه المبدأ الذي يتمتع بالقبول العام لأن أحدا من بدائل التقييم الأخرى لم يصل إلى درجة القبول العام الذي يتمتع به .

وتبقى الموازنة بين الإيجابيات والسلبيات حسب ما يراه صاحب القرار، فلا يمكن الحديث عن وجوب تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية بشكل مطلق وأبديّ فلربما يأتي يوم في خضم العالم الذي نعيش والمليء بالتغيرات يشهد وجود بديل تقييم أفضل من مبدأ التكلفة التاريخية، ويرى البعض الآن إمكانية تعديل القوائم المالية بأحد بدائل التقييم الأخرى كون ذلك أكثر ملاءمة للقرار المنوي اتخاذه، ويعتبر مبدأ التكلفة التاريخية هو المبدأ الأفضل في التطبيق كونه المبدأ الذي يتمتع

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بالقبول العام من بين بدائل التقييم والذي ينتج عنه معلومات تعتبر أساسا سليما لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية .

البديل الثاني : التكلفة التاريخية المعدلة بمستويات الأسعار

نظرا للانتقادات التي توجه إلى مبدأ التكلفة التاريخية، فقد ظهرت محاولات عديدة لتقريب التكلفة التاريخية إلى قيم واقعية بتعديلها وفقا لمفاهيم معينة، ومنها التعديل بمستويات الأسعار المختلفة وذلك باستخدام ما يسمى بالأرقام القياسية للحصول على قوة شرائية ثابتة لوحدة العملة، ويمكن التعرف على المستويات التالية لتغيرات الأسعار:

(١) **التغير في المستوى العام للأسعار:**ويقصد به التغير الذي يطرأ على الأسعار لمجموعة من السلع والخدمات وأصناف مختلفة من البضائع، ويتعلق المستوى العام للأسعار بالقوة الشرائية لوحدة النقد محسوبة لكل السلع والخدمات على مستوى السوق (Wolk et.al., ٢٠٠١,P.١٦) .

(٢) **التغير في المستوى المحدد(الخاص) للأسعار:**ويعنى المستوى المحدد للأسعار بوضع أرقام قياسية للتغيرات في الأسعار على مستوى سلعة معينة وليس على مستوى السوق .

(٣) **التغير في المستوى النسبي للأسعار :** ويركز على نسبة التغير في سعر سلعة معينة إلى المستوى العام أو الخاص للأسعار، ولا يمكن احتساب التغير النسبي للأسعار بمعزل عن التغيرات الأخرى

(٤) **التغير في المستوى الداخلي للأسعار :** ويعني أخذ الأسعار على مستوى البيئة المحلية أو الأسعار الخاصة بالمنشأة .

(٥) **التغير في المستوى الخارجي للأسعار** : ويعني أخذ الأسعار العالمية وليس الأسعار المحلية .

البديل الثالث : التكلفة الجارية

يمكن تعريف التكلفة الجارية بأنها أحد بدائل التقييم التي تعنى بتحديد ما يمكن أن تساويه سلعة معينة أو خدمة معينة في السوق الآن ضمن عملية تبادلية حقيقية .

وعرفها هندركسون وبريدا (Henreksen & Van Breda,٢٠٠٢,P.٤٢٦) " بأنها التكلفة التي تعكس الأسعار التي يجب أن تدفع مقابل الحصول على أصل معين أو استخدامه بتاريخ إعداد الميزانية أو تاريخ الاستخدام أو تاريخ البيع إذا لم يكن الأصل مملوكا بعد " .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولعل أهمية التكلفة الجارية - وتستعمل عبارة القيمة الجارية كمرادفة لعبارة التكلفة الجارية – تنبع من وراء الأهداف التي يمكن تحقيقها جراء الاستغناء عن التكلفة التاريخية وتطبيق التكلفة الجارية .

وسيتم التركيز على بديلين من بدائل التكلفة الجارية وهما تكلفة الاستبدال لتعلق ذلك بمقترح الباحث حول بديل جديد لتقدير تكلفة الاستبدال، وصافي القيمة البيعية كبديل مناسب لتقدير التكلفة الجارية والتي تعكس القيمة العادلة لارتباط هذا البديل بالانخفاض في قيمة الأصول وفقا لما نص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ .

(١) تكلفة الإحلال أو الاستبدال أو سعر الدخول:

ويمكن تعريف تكلفة الإحلال بأنها التكلفة التي تتحملها المنشأة في سبيل إحلال الأصل الحالي بأصل مماثل له من ناحية القدرة الإنتاجية والخصائص العامة والعمر المتبقي.

وقد عرفها بلقاوي بأنها " كمية النقود أو أي اعتبارات أخرى لازمة للحصول على أصل معادل في سوق ثانوي له نفس العمر الإنتاجي"(Belkaoui,٢٠٠٠,P.٣٩٧) .

أما بالنسبة لمقترح الباحث بشأن تكلفة الاستبدال ولتعزيز المزايا التي تتمتع بها تكلفة الاستبدال ولتجنب الانتقادات التي توجه لها فيقترح الباحث طريقة جديدة لتكلفة الاستبدال يطلق عليها تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد، ويمكن احتسابها ببساطة تامة على النحو التالي :

تكلفة الأصل الجديد المماثل	×××
يطرح منها :	
مجمع اهتلاك للأصل منذ تاريخ شراء	
الأصل المملوك وبنفس طريقة ونسبة الاهتلاك	×××
تكلفة استبدال الأصل المملوك بأصل مماثل	×××

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فانه في رأي الباحث تعتبر طريقة تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد هي الطريقة الأكثر منطقية من بين طرق تقدير التكلفة الجارية وقربا من الواقع أكثر وذلك يعود للأسباب التالية :

- إن هناك سوقا للأصول الجديدة المماثلة كوجود سوق للأثاث أو السيارات أو العدد والآلات أو الأجهزة والمعدات، وذلك عن طريق الشراء المباشر من المصنعين أو الشراء من الوكلاء أو المنتجين أو التجار والمستوردين .
- إن الأصول المملوكة حاليا قد تم اقتناؤها وتسجيلها بذات طريقة التسعير هذه، وهذا يدل على صدق الأسعار الحالية إذا اتخذت أساسا لتحديد تكلفة الاستبدال مع إجراء التعديلات على هذه التكاليف فيما يتعلق بمجمع الاهتلاك .
- يمكن معرفة أسعار الأصول طويلة الأجل ومكوناتها وأي إضافات أخرى عن طريق الاسترشاد بأسعار المصنعين أو الوكلاء كما يحدث حاليا لتحديد القيمة التخمينية لبعض هذه الأصول عند استيرادها من قبل الجهات الضريبية .
- إن الإضافات على الأصل الجديد يمكن اعتبارها تكنولوجيا إضافية على الأصل الجديد وتسببت في تخريد تكنولوجي للأصل القديم، وهو أحد الأسباب الرئيسية للانخفاض من وجهة نظر المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ والمتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل .

ولعل الطريقة الجديدة التي اقترحها الباحث يمكن اتخاذها أساسا لتقدير الانخفاض .

ومما يجدر ذكره هنا أن تكلفة الاستبدال يمكن أن تنطبق على البضاعة وهي من السهولة بمكان تحديدها، إذ أن السعر الذي يمكن الشراء به حاليا إذا اختلف عن السعر الذي تم الشراء به مسبقا ارتفاعا أو انخفاضا، فهو يدل على أن هناك تكاليف استبدال تختلف عن التكاليف التاريخية للبضاعة .

أما فيما يتعلق بالخسائر غير المحققة فيرى الباحث أنه في ظل تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ لم يعد لها وجود، حيث أن هذه الخسائر تصبح محققة حال قياسها ويجب تحميلها لقائمة الدخل تحت بند الانخفاض في قيمة الأصول .

أما المكاسب غير المحققة فيمكن تقسيمها إلى قسمين :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- المكاسب عند احتساب تكلفة الاستبدال للمرة الأولى وعند عدم وجود خسائر انخفاض سابقة تم تحميلها لقائمة الدخل، فلا يتم الاعتراف بها كون ذلك مرتبط بإعادة تقييم الأصل وهي مكاسب لم تتحقق ويقتضي مفهوم الحيطة والحذر عدم اخذ هذه المكاسب بعين الاعتبار إلا عند تحققها .

- وفيما يتعلق بالمكاسب التي سبق وأن تم احتساب تكاليف استبدال الأصول فظهرت بها خسائر الانخفاض، فإن هذه المكاسب تصبح محققة في حدود خسائر الانخفاض التي تم تحميلها لقائمة الدخل حيث تصبح ضمن دخل الفترة، أما إذا زادت عن ذلك فتصبح غير محققة ولا يتم الاعتراف بها إلا عند التخلص من الأصل .

مثال على تكلفة الاستبدال بطريقة تقدير المماثل الجديد

تمتلك شركة الزينب سيارة اوبل موديل ١٩٩٤ تم شراؤها بتاريخ ١٩٩٤/٧/١ بمبلغ ١٢٠٠٠ دينار وعمرها المقدر ٦ سنوات وفي ١٩٩٦/١٢/٣١ كانت تكلفة شراء السيارة الجديدة من نفس النوع لموديل ١٩٩٦ بمبلغ ٩٦٠٠ دينار

والمطلوب تحديد خسائر الانخفاض للسيارة المملوكة وفق تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد .

الحل:

الخطوة الأولى : القيمة الدفترية للسيارة القديمة في ١٩٩٦/١٢/٣١

القيمة الدفترية = تكلفة الشراء - مجمع الاهتلاك

= ١٢٠٠٠ - ٥٠٠٠ = ٧٠٠٠

الخطوة الثانية : تكلفة استبدال السيارة القديمة :

تكلفة الشراء للسيارة الجديدة	٩٦٠٠
يطرح :	
مجمع الاهتلاك للسيارة الجديدة	٤٠٠٠
تكلفة استبدال السيارة القديمة	٥٦٠٠
بتقدير المماثل الجديد	

الخطوة الثالثة : خسائر الانخفاض :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القيمة الدفترية للسيارة القديمة - تكلفة استبدال السيارة القديمة بتقدير المماثل الجديد

= ٧٠٠٠ – ٥٦٠٠ = ١٤٠٠ دينار

ومما يجدر ذكره أن الانخفاض في قيمة الاصول يظهر عندما تكون تكلفة الاستبدال أقل من القيمة الدفترية للأصل، ولا يمكن أن يكون هناك انخفاض في قيم الأصول عندما تكون تكلفة الاستبدال أكبر من القيمة الدفترية للأصل .

(٢)صافي القيمة البيعية أو سعر الخروج أو صافي القيمة القابلة للتحقق:

ويمكن تعريف صافي القيمة القابلة للتحقق أو سعر الخروج بأنه" كمية النقود التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصول في عملية تفاوضية بين أطراف راغبة وذات معرفة مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصول "(Deloitte Touche Tohmatsu ,٢٠٠٣,p.٢)

ويقابل صافي القيمة البيعية صافي القيمة القابلة للتحقق أو القيمة البيعية المتوقعة، وهي ذاتها سعر الخروج مع فارق التوقيت في تحقق القيم الثلاث ، وتتحدد قيمة الأصل القابلة للتحقق بما يمكن أن يساويه الأصل في حالة بيعه سواءا توفر سوق ثانوي له أو كان البيع يتم بالمفاوضة والمزايدة بين البائع والمشتري مطروحا منها مصاريف البيع .

ولعل التركيز هنا على تحديد أسعار الأصول التي تملكها المنشأة في إطار العمليات السوقية المرتبطة بالطلب على هذه الأصول، ويراعي الطلب على هذه الأصول الفارق الكبير المتوقع بالتكلفة في ضوء إمكانية الاستمرار في العملية الإنتاجية وتحقيق ذات الفوائد المرجوة من الموجودات الجديدة، وبالتالي فإن سعر الأصل البيعي يتأثر تأثرا كبيرا بوجود طلب عليه كأصل مستعمل .

وطبقا لمدخل التقييم هذا فإن الافتراض يكون تقدير أسعار البيع للأصول التي تملكها المنشأة وكأنها في حالة تصفية ويتم عرض موجوداتها للبيع بالرغم من انتفاء ذلك، حيث يكون تقدير القيمة البيعية بافتراض أن المنشأة تقوم بنشاطاتها العادية وليست في عملية تصفية، وما يجب أخذه بعين الاعتبار هو التكاليف التي تتحملها المنشأة جراء بيع الأصل كتكاليف الإزالة أو التجهيز للبيع أو النقل أو مصاريف السمسرة أو عمولة البيع أو تكاليف الإعلانات وأي تكاليف أخرى مرتبطة بعملية البيع لحين التخلص من الأصل وإتمام بيعه .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولعل هذه الطريقة في التقدير لا تنظر إلى ما يساويه الأصل في السوق ضمن عملية تفاوضية بين أطراف مختلفة أي إلى القيمة البيعية للأصل، بل تطرح منها كافة التكاليف التي تم تناولها كونها لازمة لعملية البيع، ويتم طرحها للوصول إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، وهذه التكاليف ليست من السهولة بمكان احتسابها ومعرفتها، لذلك يتم الاتجاه إلى بديل آخر فيما يتعلق بهذه التكاليف وهو طرح نسبة مقدرة مقابل التكاليف المتوقعة من القيمة البيعية للأصل للتأكيد بأن هذه التكاليف قد تم أخذها بعين الاعتبار .

وسعر الخروج الجاري يحقق عديدا من الميزات منها :

- أنه يحدد القيمة الجارية للأصول في السوق، وبذلك فيمكن معرفة واقعية التكلفة التاريخية المسجلة بها الأصول بحكم قربها أو بعدها عن صافي القيمة البيعية .
- أنه يعتبر أساسا لمعرفة السيولة التي يمكن أن تتوفر للمنشأة في وقت معين فيما لو تم التخلص من الأصول، ويعطي مؤشرا عن مدى إمكانية استعمال الأصول وخاصة الطويلة الأجل في تمويل سداد الديون سواء كانت قصيرة أم الطويلة الأجل.
- يعتبر صافي القيمة البيعية أساسا لاحتساب الانخفاض في قيمة الأصول المعمرة، ويجب احتساب هذه القيمة لمقارنتها بالقيمة المستخدمة واختيار القيمة الأعلى كونها هي القيمة القابلة للاسترداد، ويحمل الفارق إن لم يمكن استرداده لدخل الفترة كخسائر انخفاض.
- يعتبر صافي القيمة البيعية أداة لقياس تكلفة الفرصة البديلة وفقا للمفهوم الاقتصادي، حيث أن تكلفة الفرصة البديلة تمثل القيمة النقدية التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل، وهذه التكلفة تعتبر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات المتعلقة بإمكانية استمرارية امتلاك الأصل أو بيعه .
- يعبر صافي القيمة البيعية عن إمكانية تكيف المنشاة مع البيئة التي تعمل فيها، حيث أن المنشاة التي لديها أصول قابلة للتحويل إلى نقدية تكون لها القدرة على التكيف والاستمرار أكثر من غيرها .
- إن استخدام صافي القيمة البيعية كبديل تقييم يلغي الحاجة إلى تقدير عمر الأصل لغايات تحديد قسط الاهتلاك الواجب تحميله كمصروف لدخل الفترة، ويتحدد الاهتلاك في أي وقت

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- بالفارق بين صافي القيمة البيعية للأصل وقيمته الدفترية (Belkaoui,٢٠٠٠,P.٤٠٧) .

وبالرغم من الميزات أعلاه إلا أن هناك بعض الانتقادات التي توجه لسعر الخروج الجاري أو صافي القيمة البيعية يمكن إدراجها فيما يلي :

- عدم وجود سوق منتظم تتحدد فيه أسعار الأصول طبقا لعوامل العرض والطلب السوقي ، ولذلك فإن الأسعار المحددة لا تمثل قيمة الأصول البيعية الحقيقية والعادلة فيما لو توفر سوق منتظم، ويكون سعر البيع حسب ما يتفق عليه البائع والمشتري.
- لا يمكن الاعتماد على الأسعار التي يقوم بتقديرها العاملون والوكلاء في سوق الأصول المستعملة، حيث أن المنطلق للأسعار التي يقومون بتحديدها هو إمكانية قيامهم بشراء هذه الأصول، وبالتالي تبخيس الثمن البيعي المقدر من أجل تحقيق أكبر قدر من الأرباح، ويظهر ذلك جليا في عملية بيع الديون Factoring حيث تتولى شركات متخصصة شراء الديون بأسعار زهيدة أمام احتمالات عدم إمكانية التحصيل .
- لا يمكن الاعتماد على الأسعار البيعية التي يمكن الحصول عليها على أنها القيم القابلة للتحقق كون الأصول لا تعرض لغايات البيع، بل ما يتم عمله في الغالب هو ذكر الخصائص والمواصفات التي يتمتع بها الأصل وعمره وجودته وخاصة في ظل صعوبة نقله وصعوبة التقاء المشتري مع المختصين في المنشأة، مما يعني أن السعر يتم الحكم عليه اعتباطيا وليس استنادا إلى أسس تسعير دقيقة وواضحة وشفافة .
- إن سعر الخروج الجاري قد لا يعبر عن التكلفة الجارية للأصل ليتم التعديل وفقها، حيث يتم التركيز على صافي القيمة القابلة للتحقق وذلك يعني أن الأصل المملوك للمنشأة يتم تقديره مع تكاليف أخرى متوقعة للوصول إلى صافي القيمة البيعية ، ولتقدير التكاليف أكثر من انتقاد وهي :

(أ) أن التقدير يتم بطريقة تخمينية وقد تزيد أو تنقص أو تتحقق أو لا تتحقق فلا يوجد معايير واضحة لاحتسابها .

(ب) هي تكاليف إضافية يتم طرحها من القيمة البيعية ويعني ذلك أن سعر بيع الأصل إذا كان معروضا فيتم طرح هذه التكاليف منه، وظاهر صافي القيمة البيعية أنه لا

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(ت) يمثل قيمة الأصل المستخدم حاليا بل قيمة مخفضة بمقدار التكاليف المقدرة .

(ث) هي تكاليف مفترضة كون المنشأة لا تنوي في حقيقتها التخلص من الأصل بل فقط لغايات تقدير سعر خروجه الجاري .

- إن سعر الخروج الجاري يتم لبعض الأصول التي لا تشترى لغرض إعادة بيعها، فلا يمكن التعامل مع أصل المباني كما يتم التعامل مع البضاعة، ولكن سعر الخروج الجاري يفترض المساواة في المعاملة بين كافة الموجودات في المنشأة لأغراض تقدير أسعار بيعها .
- إن الأصول طويلة الأجل تنخفض قيمتها بنسبة كبيرة عند طرحها للبيع، حيث يؤخذ بعين الاعتبار لتحديد أسعار بيعها تكاليف إعادة تأهيل هذه الأصول كونها أصول مستخدمة، ويتم تقدير هذه التكاليف بتشاؤم مفرط وغلو شديد .
- لا يمكن أن يمثل سعر الخروج الجاري للأصول طويلة الأجل القيمة العادلة لها من وجهة نظر المنشأة، باعتبار أهمية مثل هذه الأصول في المنشأة حيث أن عملياتها الإنتاجية والتشغيلية تقوم عليها، وبذلك فلا يمكن أن يكون الأصل المملوك يشكل ذات القيمة التي يمثلها لطرف آخر .
- لا يتم الأخذ بعين الاعتبار الفوارق في القيم الاستبدالية عند رغبة المنشأة في استبدال الأصول، وهذه حقيقة إذا كان هدفها الاستمرارية وهو الافتراض الذي تقوم عليه عملية تقدير أسعار الخروج الجارية .
- إن المنشأة تكون في سبيل تحديد أسعار الخروج عارضة لأصولها أي موردة لها لمن يشاء أن يشتري، وهذا ينطوي على بدء تحديد السعر من نقطة منخفضة من قبل الجهات التي يمكن أن تشتري أصولا مستعملة كون المنشأة في الأصل ليست معنية بتوريد مثل هذه الأصول، فيؤخذ بعين الاعتبار الكفالات والضمانات والصيانة ومدى توفر قطع الغيار لدى الجهة البائعة، وهذا يؤدي إلى أن السعر المحدد سيكون حتما في ظل الاعتبارات السابقة منخفضا وفق أقصى حالات التطرف في التقدير لمساوئ الأصول المستعملة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- إن سعر الخروج الجاري لأصول المنشاة وخاصة طويلة الأجل مرتبطة بانتفاء فرضية الاستمرارية ، فبالرغم مما يقول به المنظرون في أسعار الخروج إلا أن الحقيقة الهامة التي ينطوي عليها هو أن هذه الأسعار لا يمكن تحديدها بدقة إلا مع افتراض التخلص من الأصل، وإذا كانت للمنشأة كاملة فبافتراض تصفية المنشاة .

- إن الأصل الذي يتم تحديد سعر خروجه الجاري يتضمن هامش ربح معين متذبذب حسب العرض والطلب بالنسبة للمشتري، وهذا الهامش يؤخذ بعين الاعتبار من قبل الطرف الآخر الذي يطرح هذا الهامش إضافة للتكاليف المقدرة الأخرى من ثمن البيع خاصة إذا كان المشتري لا ينوي الاحتفاظ بالأصل .

- عدم إمكانية تحديد سعر الخروج الجاري لكثير من الأصول منفردة كالشهرة حيث أن التقدير يجب أن يكون للوحدة الابلاغية وكذلك لأصول أخرى مثل المقدمات والمستحقات .

- أما بالنسبة لتحديد أسعار البيع للالتزامات فإن الأمر يكون في إطار تضخيم قيمها البيعية مراعاة لعامل الزمن في السداد، إضافة إلى أن الأمور التعاقدية ليس من السهولة تحديد أسعار خروجها الجارية .

- وما يمكن استنباطه من هذه الانتقادات لسعر الخروج الجاري أن تقديره غالبا ما ينطوي على خسائر غير محققة، واحتمال تحقيق مكاسب هو احتمال نادر الحدوث، كذلك فإن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل - وهو الذي يمثل الخسائر غير المحققة - هو النتيجة الطبيعية والحتمية لتقدير أسعار الخروج الجارية ،وكما رأينا فإن الانخفاض هنا قد لا يكون حقيقيا في معظم الأحيان ولكنه بسبب الإفراط في التشاؤم في تقدير القيم البيعية للأصول، وهذا ما عبر عنه بعض الكتاب (Wolk et.al., ٢٠٠١,P.٢.) بأن سعر الخروج هو عادة أقل من سعر الدخول كون المنشأة المالكة للأصل لا تتمتع بذات درجة الوصول إلى المشترين مقارنة بالمنشآت التي تقوم ببيع الأصل بانتظام مثل المصنعين والوكلاء .

- لا تتميز المعلومات المعدلة بأسعار الخروج بالمصداقية والموثوقية والاعتمادية ، ولا يمكن أن تكون بالتالي أساسا سليما لاتخاذ القرارات برشد وعقلانية ويتم فقط الاسترشاد بها في ظل

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- توجهات وانطباعات عامة كمؤشرات تقريبية .
- إن سعر الخروج الجاري يعبر عن مستوى سعر معين في وقت معين وهو وقت إعداد القوائم المالية ، ولا يعكس بالتالي إلا تقدير هذا السعر في ذلك التاريخ وموجه للمعلومات التي تنشر في القوائم المالية .
- التجاهل التام لمبدأ التحقق المتعلق بالإيرادات حيث يغدو الحدث الهام لأغراض تحقق الإيرادات وفق مدخل صافي القيمة البيعية هو نقطة الشراء وليس نقطة البيع (Schroeder et.al.,٢٠٠١,P.٦٦) .

(٣)القيمة الاستخدامية أو القيمة الحالية المخصومة أو الرسملة

يمكن تعريف القيمة الاستخدامية بأنها القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المقدرة والمتوقع الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل وعند التخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي (Deloitte Touche Tohmatsu,٢٠٠٣,P.٢) .

ويمكن تعريفها كذلك بأنها صافي التدفقات النقدية المتوقعة والمتعلقة بأصل معين أو مجموعة من الأصول أو إجمالـــي الأصول خلال عمرهـــا الإنتاجـــي (Belkaoui,٢٠٠١,P.٣٩٣) .

وبموجب التعاريف السابقة فإنه لاحتساب القيمة الاستخدامية يلزم معرفة ما يلي :

- التدفقات النقدية الداخلة(الإيرادات) المتوقع الحصول عليها من الأصل .
- التدفقات النقدية الخارجة(المصروفات) المتوقع إنفاقها على الأصل .
- العمر الإنتاجي للأصل .
- قيمة الأصل في نهاية عمره الإنتاجي .
- معدل الفائدة الذي سيتم خصم التدفقات النقدية على أساسه .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

رابعا: طرق أخرى لتقدير القيمة الجارية :

(أ) الأصول الضرورية وغير الضرورية :

وهذه الطريقة تبنتها المعايير المحاسبية الاسترالية سنة ١٩٧٥ ومفادها التفريق في معاملة الأصول بين الأصول الضرورية والأصول غير الضرورية بحسب مساهمتها ومشاركتها في العمليات الإنتاجية والرئيسة في المنشأة، حيث يتم تقييم الأصول الضرورية بسعر الدخول الجاري والأصول غير الضرورية بسعر الخروج الجاري .

(ب)قيمة الوحدة الابلاغية :

وهذه الطريقة تبنتها المعايير المحاسبية الأمريكية في نشرتها رقم ١٤٢ والمتعلقة بالشهرة حيث يتم تقدير المنشأة ككل وكوحدة ابلاغية واحدة ، وذلك لمعرفة فيما إذا كان هناك انخفاض في قيمة الوحدة الابلاغية أم لا ، وذلك لتقدير الانخفاض في الشهرة .

(ج) ينظر كثير من المنظرين في المحاسبة أمثال كيسو إلى أن **التغير في المستوى الخاص للأسعار** أحد بدائل التكلفة الجارية وخاصة عندما يكون المستوى مبني على أسعار موجودات المنشأة .

(د) **مقترح التكلفة الجارية للجنة البورصة والأسهم الأمريكية SEC** حيث أقرت بموجب قرارها رقم ١٩٠ لسنة ١٩٧٦ بأن الشركات التي يتعدى رأس مالها ١٠٠ مليون دولار يجب أن تقدم إفصاحات إضافية بالتكلفة الجارية عن تكلفة البضاعة المباعة والاهتلاك والإطفاء والنفاد والخدمات على أساس الطاقة الإنتاجية المعادلة .

وبعد التطرق إلى بدائل التقييم فيما يلي مقارنة موجزة بين البدائل كما يتضمنها الملحق رقم (٣) .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس :
الدراسة الميدانية والنتائج

أولا : تمهيد

ثانيا : الأسس العامة للدراسة الميدانية

ثالثا : تنفيذ الدراسة الميدانية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل الخامس

الدراسة الميدانية : الإجراءات والنتائج

أولا : تمهيـــد

إن الانخفاض في قيمة الأصول هو أحد السبل التي يؤدي تطبيقها إلى الوصول إلى القيمة العادلة للأصول، وبالتالي تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية التي تعكس القيمة العادلة، وسيقوم الباحث بوضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ يأخذ بعين الاعتبار المخاطر التي تنشأ نتيجة تطبيق ما ورد في المعيار الأصيل وصولا إلى معيار قابل للتطبيق .

وأمام شح الدراسات العربية في هذا المجال، فإن الباحث قام بالتطرق في الفصول الأربعة الماضية إلى ما يعتبره أساسا نظريا للمعيار المقترح ، ولكي يتم تكوين صورة واضحة ومتكاملة لأهمية تبني مفهوم الانخفاض في الأصول، تطرق الباحث إلى الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية مقترحا إعادة صياغتها وترتيبها في نموذج جديد، ثم تطرق إلى الانخفاض في قيمة الأصول كما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦، وأخيرا تطرق إلى بدائل التقييم مقترحا بديل تقييم لتكلفة الإستبدال سيكون أساسا للمعيار الجديد المقترح .

ولكي تتم الفائدة وتتضح الصورة جليا حول الناحية العملية للانخفاض، تمهيدا لأخذ كافة الجوانب الممكنة قبل الشروع في وضع معيار مقترح بديل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦، فان الباحث سيقوم باختبار الفرضيات التي تم وضعها للبحث للوقوف على وجهة نظر الأطراف المعنية بالمعرفة بمفهوم الانخفاض وأهميته ومخاطره والمعوقات التي تعترض تطبيقه والحلول الممكنة لها لتفادي هذه المعوقات، وصولا إلى صياغة النتائج التي سيتم التوصل إليها لأخذها بعين الاعتبار عند صياغة المعيار المقترح .

ثانيا :الأسس العامة للدراسة الميدانية

لقد بين الباحث في خطة البحث الأسس العامة والخطوط العريضة التي سيقوم بإجراء الدراسة في إطارها وهذه الأسس هي :

(١) **المشكلة التي سيتعامل معها الباحث** : حيث تم صياغتها بالسؤال التالي :

" هل يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يمكن تطبيقه في الأردن ويؤدي إلى تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية ؟"

(٢)**وقد تم تقسيم مشكلة البحث إلى أربعة عناصر** تمثل العلاقة بين إمكانية وضع مقترح لمعيار محاسبي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول وبين تحسين الصفات النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية (الملاءمة والاعتمادية) و الثانوية (الاتساق وقابلية المقارنة)، وتم الاستناد إلى هيكل الصفات النوعية الذي تم وضعه من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB بموجب نشرة مفاهيم المحاسبة المالية رقم SFAC No.٢، ولم يستند الباحث إلى نموذج هيكل الصفات النوعية المقترح من قبله عند تقسيم مشكلة البحث إلى عناصرها كون ذلك سابق لمقترح الباحث .

(٣) واستنادا إلى عناصر المشكلة فقد تم صياغة أربع فرضيات عدمية تتعلق بالمتغيرات الوسيطة في الدراسة وهي : الملاءمة و الإعتمادية والاتساق وقابلية المقارنة والتي تمثل كما تمت الإشارة إليها الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية، حيث ستحدد العلاقة بين الانخفاض في قيمة الأصول كمتغير مستقل وتحسين المعلومات المالية كمتغير تابع .

(٤) ورأى الباحث أن تكون الدراسة التي سيجريها **ميدانية وصفية تحليلية** لمعرفة العلاقة بين متغيرات الدراسة من خلال استبانة تم تصميمها باستخدام نموذج ليكارت Likert، وتحتوي على خمس قيم (٥ –١) تمثل على التوالي : (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) .

وقد روعي في صياغة العبارات الخمسين التي تتكون منها الاستبانة لتجنب الإجابات النمطية المتتالية المتشابهة أن يكون بعضها إيجابيا (٢٨ عبارة) والبعض الآخر سلبيا (٢٢ عبارة)، وعند التحليل سيتم تغيير قيم العبارات الايجابية إلى القيم السلبية التي توازيها وذلك بطرح أي قيمة موازية للقيمة الايجابية من القيمة (٦)، فمثلا لو كانت القيمة المقابلة للعبارة الايجابية (٥) أي موافق بشدة ، فسيتم تغييرها إلى (٦ –٥=١) وهكذا بالنسبة لباقي القيم، ويعتمد هذا التغيير على توحيد قاعدة التقييم للمتغيرات عند إجراء عملية التحليل وذلك باعتبارها كاملة سلبية- أي أن تطبيق الانخفاض لا يؤدي إلى تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية - ومن ثم النظر إلى العبارة : هل تتضمن معنى السلبية أم الإيجابية، فيتم الإبقاء على السلبية ونفي الايجابية وفق مقياس القيم للسلبية .

وقد تم عرض الاستبانة على مشرف الدراسة للتأكد من شموليتها وتمثيلها لكافة متغيرات الدراسة وذلك قبل توزيعها على أفراد العينة وتم إجراء بعض التعديلات فيها بناء على ذلك .

أما عن ثبات المقياس وصدقه فقد تم إجراء اختبار ألفا كورونباخ Cronbach s alphaللتحقق من

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ذلك وكانت النتيجة كما تتضح من الجدول المبين تاليا ٨٤,٦٧%، والهدف من إجراء هذا الاختبار هو التأكد من مدى ارتباط البنود التي تمثل المتغيرات ببعضها البعض، وكذلك التأكد من الاتساق الداخلي بين البنود لاستبعاد البنود الشاذة من التحليل، والتي وفقا لما ورد في الملحق رقم (٤) تمثل بندا واحدا وهو البند رقم ٣٤، حيث باستبعاده تصبح ألفا مقدارها ٨٥.١٢% .

وتضمنت الاستبانة أربعة أركان رئيسية :

(أ) الركن الأول : تقديم الباحث للدراسة حيث أوضح الهدف من الدراسة التي سيقوم بإجرائها والتعريف بالانخفاض وفقا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦، والتعريف بالقيم التي تستخدم لغايات احتساب الانخفاض، والوضع الحالي للمعيار في الأردن وما يصبو إليه الباحث من وراء دراسته .

(ب) الركن الثاني : ويمثل معلومات عامة جاءت في خمسة بنود يشتمل كل بند منها على عدد من الخيارات، وتتعلق البنود بطبيعة العمل والمؤهل العلمي والخبرة العملية والمتابعة للمعايير المحاسبية الدولية والمعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦.

(ج) الركن الثالث : ويمثل أسئلة الاستبانة حيث جاءت في خمسين سؤالا مقسمة على المتغيرات المستقلة والوسيطة والتابعة كالتالي :

- المتغير المستقل : وخصص لاختبار هذا المتغير (٤٦) سؤالا .
- المتغيرات الوسيطة :
  - الملاءمة : وخصص لاختبار هذا المتغير سؤالا واحدا .
  - الاعتمادية : وخصص لاختبار هذا المتغير سؤالا واحدا .
  - الاتساق : وخصص لاختبار هذا المتغير سؤالا واحدا .
  - قابلية المقارنة : وخصص لاختبار هذا المتغير سؤالا واحدا.
- المتغير التابع وهو تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية وقد خصص له الأسئلة الأربعة التي تتعلق بالصفات النوعية الأساسية والثانوية، باعتبار أن المتغيرات الوسيطة هي التي تحدد العلاقة بين المتغير المستقل وهو الانخفاض والمتغير التابع وهو تحسين المعلومات المالية، إضافة إلى أن المتغيرات الوسيطة مجتمعة تشكل هيكل الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(د) الركن الرابع : وهو بمثابة استطلاع لآراء أفراد العينة عن الانخفاض والمشاكل التي تواجه تطبيقه في الأردن والحلول المقترحة لتفادي هذه المشاكل .

(٥) وقد رأى الباحث نتيجة لاتساع حجم مجتمع الدراسة أن يختار عينة عشوائية طبقية وفقا لأكبر حجم ممكن للمجتمع استنادا إلى **جدول كريسبي**، حيث بلغ حجم العينة (٣٨٤) مفردة في تخصص المحاسبة موزعة على فئات المجتمع التسع المتمثلة في : موظفي الشركات والمدققين وموظفي البورصة والمستثمرين والمحللين الماليين والدائنين وأساتذة المحاسبة ومقدري الضرائب والجهات المسؤولة عن تطبيق المعايير المحاسبية في ديوان المحاسبة ووزارة الصناعة والتجارة وهيئة الأوراق المالية، وقد تم اختيار مفردات العينة لكل طبقة عشوائيا استنادا إلى كشوفات تضم أسماء الجهات التي تقع تحت كل طبقة من طبقات مجتمع الدراسة التسعة والأعداد التي تندرج تحت كل منها وذلك بحسب ما توفر لدى الباحث من معلومات عنها، حيث توصل الباحث استنادا إلى ذلك إلى الوزن النسبي لكل شريحة مقارنة بحجم العينة ، لذلك فالباحث لم يتدخل بتوزيع العينة .

(٦) المعالجة الإحصائية : تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS Version ٩ for Windows وقد شملت :

- النسب والتكرارات والجداول .
- تحليل الارتباط .
- تحليل الانحدار.

ثالثا : تنفيذ الدراسة الميدانية

(١) **توزيع المعاينة** : لقد تم توزيع الاستبانة على كامل مفردات العينة حسب الفئات التي تتكون منها باعتبار أن العينة طبقية ، ويتضمن الملحق رقم (٥) نسب وأعداد مفردات العينة حسب الفئات .

(٢) **نسبة الاستجابة العامة وتوزيعها** : أما نسبة الاستجابة العامة فبلغت (٧٦,٣%) حيث استجاب للاستبانة (٢٩٣) مفردة من اصل (٣٨٤) مفردة كان منها استجابتان مبهمتان، وتوزعت هذه النسبة على فئات العينة بنسب متفاوتة، ويتضمن الملحق رقم (٦) توزيع هذه النسبة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٣) **نسبة الاستجابة على مستوى فئات العينة** : وفيما يتعلق بنسبة الاستجابة على مستوى كل فئة من فئات العينة، فتراوحت بين نسبة صفر% لفئة موظفي البورصة - حيث لم يستجب للإجابة على الاستبانة أي مفردة بالرغم من أهمية ذلك - ونسبة ١٠٠% لفئة مدققي الحسابات القانونيين ويتضمن الملحق رقم (٧) نسبة الاستجابة على مستوى كل فئة .

(٤) **ترميز البيانات** : وقد تم ترميز البيانات وإدخالها إلى نظام الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، ليتم معالجتها وتحليلها حسب ما ورد في خطة البحث، ويتضمن الملحق رقم(٨) المعلومات القاموسية لترميز البيانات .

(٥) **وفيما يتعلق بتحليل البيانات** وفق تكراراتها والمعلميات الإحصائية المتعلقة بها ، فقد كانت النتائج الإحصائية على النحو التالي :

(أ) فيما يتعلق **بتصنيف البيانات** حسب طبيعة العمل والمؤهل والخبرة، فيتضمنها الملحق رقم (٩) .

(ب) أما **تحليل البيانات** التي يتضمنها الملحق رقم (٩) فكانت النتائج الإحصائية كما هي مبينة في الملحق رقم (١٠) ، حيث أنه من خلال القراءة الإحصائية لما ورد في الملحق يتبين ما يلي:

(ب١) فيما يتعلق بطبيعة العمل :

- بلغ عدد المستجيبين للاستبيان من بين مفردات العينة (٢٩١) حيث كانت الإجابات المبهمة إجابتان .
- إن القراءة الإحصائية التي تتعلق بطبيعة العمل كمتغير إحصائي يقتصر فقط على المنوال ، والذي يعبر عن القيمة الأكثر تكرارا من بين القيم المحتملة للمتغير، وهي هنا الرقم (٤) التي تعبر عن فئة مدققي الحسابات، فمن خلال الملحقين(٩ ، ١٠) يتبين أن نسبة التوزيع في العينة لهذه الفئة كانت ٢٠% ونسبة الاستجابة كانت ١٠٠% وعلى مستوى العينة المستجيبة كانت نسبة الاستجابة ٢٦,٣%، أي أكثر من ربع الاستجابات كانت لفئة مدققي الحسابات .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(ب٢) فيما يتعلق بالمؤهل العلمي :

- بلغ عدد المستجيبين من بين مفردات العينة (٢٩٠) من أصل (٢٩٣)، حيث كانت الإجابات المبهمة (٣) إجابات .
- وبلغ الوسط الحسابي (٣,٩٤١٤) بخطأ معياري مقداره (٠,٠٠٦١٩٨)وهو يعبر عن خطأ قليل جدا في الوسط الحسابي كتقدير لوسط المجتمع، وإذا تم الأخذ بعين الاعتبار أن الرقم (٣) هو لمؤهل البكالوريوس وأن الرقم (٤) هو للدبلوم العالي، فإن الوسط الحسابي يقع بينهما وهو أقرب للدبلوم العالي ، ويفسر ذلك أن توزيع الاستجابة كانت تتركز في فئة البكالوريوس بنسبة (٤٣,٦٩%) وفئة الماجستير التي بلغت (٣٣,٧٩%)، أي أن الفئتين شكلتا ما نسبته (٧٧,٤٨%) وهذا يساعد على الوصول إلى درجة موثوقية أكبر للنتائج التي يمكن التوصل إليها باعتبار توقع التعامل بجدية ودقة مع الاستبانة من قبل هاتين الفئتين، ويؤيد ذلك المنوال وقدره (٣) والذي يعبر عن القيمة الأكثر تكرارا وهي البكالوريوس، والوسيط الذي يعبر عن الدبلوم العالي حيث كانت المفردات التي تقل عن الدبلوم (١٢٧) معظمها محصور في فئة البكالوريوس .
- أما الانحراف المعياري فهو مرتفع وقدره (١,٠٥٥٦) والتباين وقدره (١,١١٤٢) كون الأمر يتعلق بفئات مختلفة للمؤهل العلمي .
- أما الالتواء فكما تم التعرف عليه بأنه يعبر عن درجة تركز القيم، ونلاحظ أنه موجب بدرجة قليلة (٠,٢٢٤) ، ويعني ذلك أنه يقترب من التوزيع المعتدل ويؤيد ذلك المنوال وقدره (٣) إذا تم الأخذ بعين الاعتبار أن هناك (٦) قيم لفئة المؤهل العلمي ، وبذلك يكون تركز القيم حول الدبلوم العالي، وبالنسبة للخطأ المعياري للالتواء وقدره (٠,١٤٣) والذي يعبر عن قدر ليس بالقليل من التشتت وذلك بسبب تعدد فئات المؤهل العلمي .
- وبالنسبة للتفرطح فبلغ (-١,٢٦١) ويعبر ذلك عن تفرطح كبير أيضا بسبب اختلاف فئات المؤهل العلمي، ويؤيد ذلك الخطأ المعياري للتفرطح وقدره (٠,٢٨٥) .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(ب٣) فيما يتعلق بالخبرة العملية :

- بلغت الإجابات الصحيحة من بين مفردات العينة (٢٩٠) من أصل (٢٩٣) أي أن الإجابات المبهمة كانت ثلاث إجابات .
- وبلغ الوسط الحسابي (٢,٥٢٤١) بخطأ معياري قدره (.٠٠٥٦١٦) وهو خطأ معياري قليل جدا له، وإذا تم الأخذ بعين الاعتبار أن الرقم (٢) هو لفئة الخبرة ٦-١٠ سنوات وأن الرقم (٣) هو لفئة الخبرة ١١-١٦ سنة، فنرى أن الوسط الحسابي يقع بينهما بمركز متوسط، ويفسر ذلك أن عدد مفردات العينة لفئة الخبرة ٦-١٠ سنوات بلغت (١٠٥) مفردات أي بنسبة (٣٦,١٨%) ولفئة الخبرة ١١-١٥ سنة بلغت (٣٦,٥%)، فنرى أن معظم الخبرة التي تم التعامل معها تنحصر بين ٦-١٥ سنة بنسبة (٧١,٦٨%) وهذا يساعد على التوصل إلى نتائج أكثر قابلية للتعميم .
- أما الانحراف المعياري وقدره (٠,٩٥٦٤) والتباين وقدره (٠,٩١٤٦) فيعبران عن تشتت ليس بالقليل، وذلك يعود إلى تعدد فئات الخبرة، ويؤكد ذلك المنوال وقدره(٢) وهو فئة الخبرة ٦-١٠ سنوات بعدد (١٠٦) .
- أما الوسيط وهو فئة الخبرة ٦-١٠ سنوات حيث يعبر عن القيمة المتوسطة، وهو ذات القيمة التي أشير إليها على أنها المنوال .
- أما الالتواء فكما عرفنا أنه يعبر عن تركز القيم، ونلاحظ أنه موجب بمقدار (٠,٣١٣) بخطأ معياري مقداره (٠,١٤٣)، وإذا تم الأخذ بعين الاعتبار وجود خمس قيم لفئة الخبرة العملية ، فإن التركز يكون في الوسط ويؤيد ذلك المنوال وقدره (٢) والذي يعبر عن فئة الخبرة ٦-١٠ سنوات بعدد ١٠٦ مفردة، وهذا أدى إلى أن الوسط أقل من الوسيط بالرغم من الالتواء الموجب
- وبخصوص التفرطح فهو سالب ومقداره (-٠,١٥٣)، وهو رقم قليل بخطأ معياري كبير مقداره (٠,٢٨٥) وذلك بسبب تعدد فئات الخبرة .

(ب٤) أما فيما يتعلق بمتابعة معايير المحاسبة الدولية على مستوى فئات العينة فكانت كما هي مبينة في الملحق رقم (١١) .

وفيما يتعلق بالمعلومات الإحصائية عن متابعة المعايير المحاسبية الدولية فكانت كما هي مبينة في

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق رقم (١٢)، حيث أنه من خلال قراءة البيانات في الملحق المذكور يتبين ما يلي:

- بلغ الوسط الحسابي للمتابعة للمعايير المحاسبية الدولية ٣,٥٧٣٩، ويدل على وجود متابعة جيدة للمعايير المحاسبية الدولية، وبالرغم من ذلك فقد كانت هناك نسبة ٢,٤% لا يوجد لديها أدنى متابعة للمعايير المحاسبية الدولية ونسبة ١٠,٥% يوجد لديها متابعة قليلة .
- ويدل وجود متابعة جيدة للمعايير المحاسبية الدولية من قبل أفراد العينة القدر القليل للخطأ المعياري للوسط الحسابي وهو ٠,٠٥٧٧٢، إضافة إلى القدر القليل لتشتت البيانات عن الوسط الحسابي وهو ٠,٩٨٤٦ والتباين وقدره ٠,٩٦٩٥ .
- أما القيمة الأكثر تكرارا كما دل عليها المنوال فكانت ٤ والتي تعبر عن وجود متابعة في الغالب للمعايير المحاسبية الدولية، حيث بلغت النسبة في العينة التي تقوم بذلك ٣٦,٢% .
- وفيما يتعلق بالوسيط وقدره ٤ والذي يعبر عن القيمة المتوسطة، يشير أيضا إلى وجود متابعة في الغالب للمعايير المحاسبية الدولية، وهو يزيد قليلا عن الوسط الحسابي كما يدل على ذلك الالتواء السالب وقدره -٠,٣٤٩ .
- أما عن الارتباط بين المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية من جهة والمؤهل العلمي والخبرة العملية من جهة أخرى، فكان وفق معامل ارتباط سبيرمان على النحو المبين في الملحق رقم (١٣)، حيث أنه من قراءة الأرقام يتبين ما يلي :

- هناك علاقة موجبة قوية بين المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية والمؤهل العلمي بلغت ٠,٥٨١ كما يلاحظ في الملحق ، ويعني ذلك أنه كلما زاد المؤهل العلمي كلما زادت المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية وذلك بدرجة ثقة ٩٩% .
- وللوقوف على أهمية الارتباط الذي يمثل العلاقة بين المتغيرين، فإنه بالنظر إلى معامل التحديد r٢ = ٠,٣٣٨، فإن ذلك يعني أن التغير في المؤهل العلمي يؤثر على التغير في المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية بنسبة مقدارها ٣٣,٨% وهي نسبة تعبر عن ارتباط قوي بين المتغيرين .
- ويتضمن الملحق رقم (١٤) توزيع الأعداد والنسب لفئات المؤهل العلمي حسب متابعتهم للمعايير المحاسبية الدولية، ، حيث أن النسبة متصاعدة من المتابعة الأقل إلى المتابعة الأكثر

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- بارتفاع المؤهل العلمي وصولا إلى المتابعة على الأغلب.
- أما عن العلاقة بين المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية والخبرة العملية ، فأظهر الملحق أيضا علاقة موجبة بلغت ٠,٢٤٢ وفق معامل ارتباط سبيرمان، وذلك يعني أنه كلما زادت الخبرة العملية تزداد المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية بنسبة تقارب ٢٤% وبدرجة ثقة قدرها ٩٩%
- وللوقوف على أهمية الارتباط بين الخبرة العملية والمتابعة للمعايير المحاسبية الدولية، فإنه بالنظر إلى معامل التحديد r٢ = ٠,٠٥٩، وذلك يعني أن التغير في الخبرة العملية يؤثر على التغير في المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية بنسبة مقدارها ٥,٩% .
- ويتضمن الملحق رقم (١٥) توزيع الأعداد والنسب لفئات الخبرة العملية حسب متابعتهم للمعايير المحاسبية الدولية، حيث أن النسبة متصاعدة من الخبرة الأقل إلى الخبرة الأكثر حتى الوصول إلى مستوى الخبرة الرابع(المتابعة على الأغلب).

(ب٥) أما فيما يتعلق بالمعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ والمتعلق بالانخفاض ، فكانت على مستوى فئات العينة كما هي مبينة في الملحق رقم (١٦) .

أما المعلومات الإحصائية عن المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ والمتعلق بالانخفاض في الأصول فهي كما يتضمنها الملحق رقم (١٧) .

ومن خلال القراءة الإحصائية لما ورد في الملحقين السابقين يتبين ما يلي :

- بلغ الوسط الحسابي للمعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول ٣,٣٤٠٢، حيث أظهر الاستقصاء وجود نسبة كبيرة من أفراد العينة لديهم معرفة معقولة بالمعيار المذكور بلغت نسبتهم ٤٠,٣%، وكذلك يوجد فئة لديهم معرفة تامة بالمعيار ونسبتهم ١٠,٦%، وهذا مما يساعد على إمكانية التوصل إلى نتائج أكثر قبولا استنادا إلى ذلك .
- ومع ذلك فهناك نسبة ١٨,١% معرفتهم عن المعيار قليلة ، ونسبة ٤,٨% معرفتهم معدومة عن المعيار تم حصرهم جميعا في موظفي الشركات، ولعل أسباب المعرفة القليلة والمعدومة بالمعيار من وجهة نظر الباحث تعود إلى ما يلي :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

-

- عدم الإلتزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ في الأردن، وهذا ما يجعل الإقبال عليه غير ذي فائدة ، باعتبار أن المعايير التي يتم تطبيقها هي التي تستوجب لفت الانتباه والدراسة والعناية والمعرفة، ولكن في ظل عدم تطبيق المعيار المذكور فإن المعرفة به متعلقة بالثقافة المحاسبية والاهتمام على المستوى الشخصي .
- عدم وجود جهة تعنى بنشر المعايير المحاسبية الدولية وتفسيرها والاهتمام بتطبيقها، على غرار ما يحصل في كثير من الدول التي تهتم بمستوى جودة المعلومات المحاسبية، والتي تعتبر أساسا لاتخاذ القرارات من قبل الجهات المختلفة التي تمثل أصحاب العلاقة ، وباعتقاد الباحث فإن ذلك يتعلق بعدم إدراك الأهمية التي تستحقها المعايير المحاسبية الدولية في الأردن.
- عدم الاهتمام الكافي بتدريس المعايير المحاسبية الدولية ضمن المساقات التدريسية في كثير من الجامعات على مستوى درجتي البكالوريوس والماجستير بالرغم من أن هذه المعايير هي أساس مهنة المحاسبة، ويتضح ذلك من خلال مناهج المساقات التدريسية التي تدرس خلال هذه المراحل بأنها لا تراعي التحديث والتطوير والتغير الذي يحدث في علم المحاسبة بسبب عدم متابعة المعايير المحاسبية الدولية وتعديلاتها .

- وعن الارتباط بين المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ من جهة والمؤهل العلمي والخبرة العملية من جهة أخرى فكان وفق معامل ارتباط سبيرمان على النحو المبين في الملحق رقم (١٨) .

ومن خلال قراءة الأرقام المتعلقة بالارتباط الواردة في الملحق يتضح ما يلي :

- إن هناك علاقة موجبة بين المعرفة بالمعيار والمؤهل العلمي قدرها ٠,٢٧٢ وهي علاقة ضعيفة، أي أنه كلما زاد المؤهل العلمي زادت المعرفة بالمعيار وذلك بدرجة ثقة مقدارها ٩٩% ، .
- وللوقوف على أهمية العلاقة بين المتغيرين فانه بالنظر إلى معامل التحديد ر٢ =٠,٠٧٤، وهذا يعني أن التغير في المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ يتأثر بدرجة ٧,٤% بالتغير في المستوى العلمي .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- ويتضمن الملحق رقم (١٩) توزيع الأعداد والنسب لفئات المؤهل العلمي حسب معرفتهم بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣، والذي يبين أنه كلما زاد المؤهل العلمي زادت المعرفة بالمعيار.
- أما عن العلاقة بين المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي والخبرة العملية، فانه يتضح وجود علاقة إيجابية ضعيفة (٠,٠٣٤) وذلك يعني أنه كلما زادت الخبرة العملية كلما زادت المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ بدرجة ثقة ٩٩% .
- وتدل على ذلك R٢ = ٠,٠٠٠٥ وذلك يعني أن التغير في الخبرة العملية يؤثر بنسبة ٠,٠٥% على التغير في المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ .
- ويتضمن الملحق رقم (١٩) توزيع فئات الخبرة العملية حسب معرفتهم بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول .

ب٦ - وأما بالنسبة لأسئلة الاستبيان الأخرى فالملحق رقم (٢١) يبين المعلومات الإحصائية لها، وذلك قبل إجراء عملية عكس الإجابات السلبية لمعرفة وجهة نظر مفردات العينة عن السؤال للوقوف على المخاطر التي تعتري تطبيق مفهوم الانخفاض في الأصول، حيث أنه من خلال المرفق المذكور يمكن قراءة ما يلي :

- لقد اتفق المستجيبون على أهمية عدم الاستمرار بالتوقف عن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ والمتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول ووجوب تطبيقه في الأردن، وكان عدد الذين وافقوا على ذلك ٢١٧ من مفردات العينة أي بنسبة ٧٤%، كان منهم ٢٧ وافقوا بشدة على وجوب تطبيق المعيار كون البيئة الأردنية لا يمكن المحافظة عليها مغلقة عن العالم المحيط بعيدة عن تأثير العوامل الدولية كالعولمة وخلافه ، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٤٤ من أسئلة الاستبانة حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٧٥ بانحراف معياري ضئيل قدره ٠,٧٦٢، وهذا يعطي دليلا واضحا على وجوب الالتزام بتطبيق المعيار المذكور في الأردن مع أخذ كافة المخاطر المتعلقة به بعين الاعتبار بما يكفل تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية، وعدم الدخول من خلال ثغرات المخاطر لتقليل أهمية المعلومات المحاسبية وتخفيض جودتها، ويؤيد ما سبق أنه كان أيضا هناك اتفاق على عدم إمكانية قراءة القوائم المالية في ضوء عدم تطبيق المعيار الدولي رقم ٣٦ وخاصة من قبل المستثمرين في بيئة تهدف إلى جذب الاستثمارات،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- وذلك يعود إلى قاعدة اقتصادية مشهورة وهي أن راس المال جبان يفر إلى البيئة الأكثر أمانا، ومن بين أبرز صور الأمان حاليا هو الأمان تجاه المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها والاطمئنان إليها، والاعتقاد بأنها تعكس ما عليه نتيجة الأعمال والمركز المالي للمنشأة ، وكان هناك اتفاق بين أفراد العينة حيث وافق على ذلك ٢٠٢ من مفردات العينة أي ما نسبته ٦٩%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ١٤ من أسئلة الاستبانة حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٧٥ بانحراف معياري ضئيل قدره ٠,٧١٣ .

- وعندما تم أخذ رأي مفردات العينة بتعديل المعيار أو تطبيقه في الأردن كما ورد من مجلس معايير المحاسبة الدولية، اتفق المستجيبون على وجوب تطبيق المعيار كما ورد من المجلس، وكان عدد الذين وافقوا على ذلك من بين مفردات العينة ٢٣٥ أي بنسبة ٨٠%، منهم ٤٥ وافقوا بشدة على ذلك، وتم التعرف على هذا الرأي من خلال السؤال رقم ٥٠ من أسئلة الاستبانة حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٨٩ بانحراف معياري ضئيل قدره ٠,٧٣٢، وباعتقاد الباحث فان ذلك يعود لسبب جوهري وهو أن الأصل في وجود معايير محاسبية دولية موحدة هو توحيد قاعدة إعداد وعرض المعلومات المحاسبية وذلك حتى تكون مقارنة على مستوى دول العالم أجمع وتوضيح أسس المفاضلة بينها، وتنتفي هذه القاعدة عند إعداد المعلومات المحاسبية بناء على أسس مختلفة ، فقابلية المقارنة Comparability والتماثل Uniformity التي أشار إليها بعض المنظرين في المحاسبة تتطلب الانطلاق من ذات الأسس، ولا يمكن أن تبنى على أسس مختلفة، ومن ذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ فقد يتساوى عدم تطبيقه أو تطبيقه بناء على أسس مختلفة عما وجدت في المعيار، وهذا ما جعل دول الاتحاد الأوروبي بالرغم من وجود قواعد موجهة Directives على مستوى الاتحاد ككل ووجود معايير محاسبية محلية على مستوى معظم دول الاتحاد، أن تلزم الشركات المدرجة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية اعتبارا من مطلع سنة ٢٠٠٥ .

ولعل هذا الاتجاه الغالب في آراء المستجيبين والذي يرتبط بعدم التوجه نحو تعديل المعيار، كون المعيار إذا تم تعديله على مستوى الأردن فإنه لن يؤتي ثمار صفات القابلية للمقارنة والتماثل المنشودتين في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وبالرغم من هذا الاتفاق نحو تطبيق المعيار الأصيل إلا أن المستجيبين يقرون بالمخاطر والعقبات والمعوقات التي تواجه تطبيق المعيار باعتبار ما ورد في نصوصه، حيث تشكل هذه المخاطر في مجموعها أثرا سلبيا على الصفات النوعية الأساسية والثانوية للمعلومات المحاسبية .

والباحث سيستند إلى آراء أفراد العينة من خلال أسئلة الاستبيان عن المواضيع ذات العلاقة بالانخفاض والتي يمكن اعتبارها إما مزايا لتطبيق الانخفاض أو مخاطر وعقبات ومعوقات لوضع مقترحه حول تعديل بنود المعيار الأصيل لتفاديها، ربما يتم الأخذ به ليس في الأردن فحسب بل في كثير من الدول غير المطبقة له، وكذلك في الجهة التي أصدرت المعيار باعتبار أن أي معيار محاسبي عرضة للتعديل وفق المستجدات النظرية والعملية .

ويمكن التطرق إلى هذه المخاطر كالتالي :

- عدم إمكانية احتساب القيمة الاستخدامية لأغراض تحديد الانخفاض في الأصول إلا في حدود زمنية ضيقة لا تتعدى خمس سنوات حسب ما ورد بالمعيار الأصيل، وكانت هناك موافقة على ذلك من ١٩٧ من أفراد العينة أي بنسبة ٦٧%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٢ من أسئلة الاستبانة وبلغ الوسط الحسابي ٣,٦ بانحراف معياري ضئيل قدره ٠,٧٥٠، وهذه النتيجة توجب إيجاد بديل للقيمة الاستخدامية .
- إن التكلفة الجارية وفقا لكيفية احتسابها التي وردت في المعيار لا تعتبر ملائمة لتحديد القيمة العادلة، خاصة إذا كانت المنشأة لديها القدرة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل، هذا إذا تم الأخذ بالقيمة الاستخدامية كأساس لتحديد القيمة القابلة للاسترداد كون احتسابها ينبني على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل، وكان هناك اتفاق بين المستجيبين على ذلك حيث وافق ١٩٢ من مفردات العينة أي بنسبة ٦٥%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٣ من أسئلة الاستبانة حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٦٥ بانحراف معياري قدره ٠,٨١٧ وتؤكد هذه النتيجة على وجوب إيجاد بديل للقيمة الاستخدامية .
- وفيما يتعلق بالشهرة فهناك عديد من المخاطر التي تكتنفها في ظل المعيار رقم ٣٦ يمكن ذكرها فيما يلي :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- إن نتيجة تطبيق مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول من قبل الشركات التي لديها شهرة ذات قيمة دفترية عالية تزيد بشكل كبير عن القيمة العادلة لها ، لا يمكن أن تقبل به الهيئات الضريبية باعتباره لا يتعلق بالأصول الإنتاجية وتؤدي إلى تقليل الضريبة المستحقة، وكان هناك اتفاق بين المستجيبين، حيث وافق على ذلك ٢١١ من مفردات العينة أي ما نسبته ٧٢% منهم ٥٧ وافقوا على ذلك بشدة، وتم التعرف على هذا الرأي من خلال السؤال رقم ٦ من أسئلة الاستبانة حيث كان الوسط الحسابي ٣,٨٣ بانحراف معياري قدره ٠,٨٥٦ ، ويعتبر من نتائج التطبيق العملي للمعيار حيث عمدت الشركات إلى الاستفادة من هذه الميزة، فلجأت إلى إطفاء مبالغ ضخمة من الشهرة والتي تمثل الفارق بن القيمة الدفترية والقيمة العادلة، ويكون أثر ذلك حسب نسبة الشهرة المطفأة إلى صافي الدخل قبل إطفاء الشهرة، فلو استنزفت الشهرة الواجب إطفاءها صافي الدخل كاملا لسنة معينة أو أحيانا لأكثر من سنة لكان ذلك دليلا على عدم منطقية الحل البديل بالأخذ بالقيمة العادلة للشهرة، وبالتالي فذلك يوجب أخذ هذا الواقع العملي بعين الاعتبار إذا ما أريد تطبيق المعيار.
- وبذات القدر بالحديث عن الشهرة الواجب إطفاءها استنادا إلى المعيار الأصيل، يمكن أيضا الحديث عن إمكانية استنزاف الانخفاض لصافي الدخل لسنة أو سنوات معينة في بداية تطبيقه إذا كانت القيمة العادلة للأصول الخاضعة للانخفاض أقل بكثير من القيمة الدفترية لهذه الأصول، وكان عدد الذين وافقوا على هذا الرأي ١٦٢ من مفردات العينة أي ما نسبته ٥٥%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٧ من أسئلة الاستبانة حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٤٣ بانحراف معياري قدره ٠,٨٣١، .
- تخضع الشهرة سابقا للإطفاء المنتظم على مدار عدد معين من السنوات لا تتعدى ٤٠ سنة، وبموجب المعيار رقم ٣٦ فإنه لم يعد هناك إطفاء منتظم بل تم إخضاعها لاختبارات معينة لاحتساب قيمتها العادلة ثم بعد ذلك تتم مقارنتها بالقيمة الدفترية، وقد لا يكون هناك إطفاء عندما تدل المؤشرات والاختبارات على ارتفاع القيمة العادلة للشهرة عن قيمتها الدفترية، وبذلك فلا يتم تحميل دخل الفترة لأي مصروفات إطفاء .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وفي رأي فئة كبيرة من مفردات العينة فان ذلك يترتب عليه تحقيق أرباح صورية تعادل مصروفات انخفاض الشهرة التي كان يجب إطفاءها ولم تطفأ، حيث وافق على ذلك ٢٢٦ من بين مفردات العينة أي ما نسبته ٧٧%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ١٨ من أسئلة الاستبانة حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٧٦ بانحراف معياري قدره ٠,٧١٣ .

وهذا يلفت الانتباه إلى حقيقة الأرباح التي تحققها المنشأة عندما لا يتم إطفاء الشهرة أو الاعتراف بالانخفاض، والتي يمكن اعتبارها تتضمن رقما من أرقام الأرباح الصورية التي تجعل الأرباح غير معبرة عن نتيجة الأعمال، وبالتالي البحث عن تصور آخر لكيفية التعامل مع الشهرة عندما لا تدل المؤشرات على انخفاضها .

- وكذلك يمكن النظر إلى الشهرة العالية لدى كثير من الشركات التي تعتمد على الأسماء التجارية أو الماركات وغيرها من أسباب الشهرة، وذلك عند الاعتراف بالانخفاض في الشهرة الذي يزيد بشكل كبير عن الإطفاء المنتظم والذي يؤدي حتما إلى تقليل الأرباح، فيمكن النظر إلى هذا الإجراء على انه ادخار للأرباح كون الانخفاض نفقات غير نقدية أي لم يترتب عليها دفع مصاريف، وقد وافق على ذلك ٢٠٤ من مفردات العينة أي ما نسبته ٧٠%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ١٩ من أسئلة الاستبانة حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٧١ بانحراف معياري قدره ٠,٨٥٦، وهذه النتيجة لا تختلف عن نتيجة البند السابق من أن هذا يلفت الانتباه إلى حقيقة الأرباح التي تحققها المنشأة عندما يتم إطفاء مبالغ ضخمة من الشهرة .
- والأمر يزداد صعوبة عند عكس الشهرة ، إذ أن الشهرة بعد إثباتها يحتمل ارتفاعها ولكن لا يمكن تمييز الشهرة التي عاودت الارتفاع من الشهرة التي تولدت داخليا، وبذلك فيمكن والحال هذه عندما يتم عكس الشهرة أن يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٤٣ من أسئلة الاستبانة حيث وافق على ذلك ٢١٤ من بين مفردات العينة أي ما نسبته ٧٣% وبلغ الوسط الحسابي ٣,٧٥ بانحراف معياري ضئيل قدره ٠,٥٤٧ .
- وثمة أمر آخر أنه عند إعادة تقدير القيمة العادلة للشهرة من ناحية، ومن ناحية أخرى تقدير وحدات توليد النقد فيخشى أن يتم الخلط بين التقديرين بسب عدم وجود حدود فاصلة بينهما خاصة إذا تم الاعتماد على التدفقات النقدية في عملية التقدير، ووافق على ذلك من مفردات العينة ٢٠٥ أي ما نسبته ٧٠%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٣٦ من أسئلة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- الاستبانة حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٧٥ بانحراف معياري قدره ٠,٦٦٠ .

- ومن بين المخاطر المتعلقة بتطبيق الانخفاض عندما تتمتع الأرقام التي تعكسه بالأهمية النسبية المرتفعة ما يتعلق بالجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية ونوعية القرارات التي يتوقع اتخاذها بناء على هذه المعلومات ، أي ما يكون مناسبا لبعض أصحاب العلاقة من معلومات قد لا يناسب البعض الآخر ، وينظر إلى مدى دقة وموضوعية المعلومات المحاسبية التي تعكس الانخفاض وصلتها بالقرار، وأظهرت العينة موافقة على ذلك بواقع ١٩٦ من بين مفردات العينة أي ما نسبته ٦٧% وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ١٠ حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٥٩ بانحراف معياري قدره ٠,٨٥٠، ولعل هذا الاتجاه في عدم عمومية فوائد تطبيق الانخفاض لكل أصحاب العلاقة كان ذلك استنادا إلى المعيار الأصيل وكيفية التعامل مع مصاريف الانخفاض، حيث يتم تحميلها للفترة التي ظهرت فيها أو الفترة المالية الحالية عند تطبيق الانخفاض للمرة الأولى .

- عدم وجود تصور واضح ودقيق لوحدات توليد النقد التي تحدث عنها المعيار من اجل تقدير الشهرة والانخفاض فيها، إضافة إلى الضبابية التي تكتنف مجموعة الأصل -أي الأصول التي يمكن اعتبارها في مجموعها وحدة توليد نقد واحدة - وتقدير التدفقات النقدية له، حيث أن ذلك يعتبر ممكنا لبعض أنواع الأصول كالخطوط الإنتاجية ولكن ليس الأمر بذات السهولة للبعض الآخر من الأصول التي تتميز عن بعضها باهتلاك أو عمر مختلف، ويزيد الأمر صعوبة ما يطلق عليه أحيانا بالأصل الأساس الذي تلحق به باقي أصول المجموعة، وكل ذلك يؤدي إلى عدم إمكانية احتساب الانخفاض في الأصول بدقة وحيادية، وأظهرت العينة موافقة بنسبة كبيرة فيما يتعلق بوحدات توليد النقد، إذ وافق على ذلك ٢١٤ من مفردات العينة أي بنسبة ٧٣%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ١٥ من الاستبانة حيث كان الوسط الحسابي ٣,٧٣ بانحراف معياري قدره ٠,٧٥٩ .

أما فيما يتعلق بمجموعة الأصول التي يمكن اعتبارها وحدة توليد نقد واحدة فأظهرت العينة أن ذلك من المخاطر التي تواجه تطبيق الانخفاض ووافق على ذلك ١٩٩ من مفردات العينة أي بنسبة ٦٨%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٢٦ حيث بلغ

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الوسط الحسابي ٣,٦٣ بانحراف معياري قدره ٠,٧١٨ .

ولعل مفاهيم وحدات توليد النقد ومجموعة الأصل والأصل الأساس تتطلب الوقوف عندها كون المعيار ما وضع ليكون نظريا وهذه المفاهيم أقرب للنظرية منها للعملية، ويجعل المعيار من الصعوبة بمكان تطبيقه، ويجب أن ينظر إلى هذه المفاهيم من زوايا التبسيط وسهولة التطبيق لا التعقيد وصعوبة التطبيق .

ويمكن الحديث حول المخاطر المتعلقة بمجموعة الأصل حول الاختلاف الذي يمكن أن ينشأ بين المنشآت في تحديد الأصل الأساس أو الأصول التي تشكل في مجموعها وحدة توليد نقد واحدة أو مجموعة الأصل، ويرتبط ذلك بالأهمية النسبية التي يتم تقديرها للأصل من ناحية المعايير التي يتم وضعها لتصنيف الأصول إلى مجموعات، وبذات الوقت فلا يمكن فرض تصنيف معين للأصول لصعوبة تحقق ذلك من الناحية العملية، وكل ذلك يؤدي إلى عدم إمكانية المقارنة بين المنشآت، ولدى اختبار ذلك في العينة وافق ٢١٩ من مفرداتها على ذلك أي ما نسبته ٧٥%، وتم التعرف على وجهة النظر هذه بموجب السؤال رقم ٤٩ من أسئلة الاستبانة حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٨٥ بانحراف معياري ضئيل قدره ٠,٦٢٥ .

- وثمة أمر في غاية الأهمية يتعلق بالتخلص من الأصول بالبيع وإمكانية تقدير ثمنها السوقي، وهذا على أرض الواقع تكتنفه صعوبات جمة أهمها أنه لايوجد سوق ثانوي منتظم لمثل هذه الأصول ، إضافة إلى أنها كذلك لا تشترى بغرض إعادة بيعها بل لاستخدامها في العمليات الإنتاجية والتشغيلية للمنشأة .

وأظهرت العينة موافقة على ذلك حيث وافق ٢٠٥ من مفردات العينة على هذا الرأي أي بنسبة ٧٠%، وقد تم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ١٦ من أسئلة الاستبانة حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٦٩ بانحراف معياري قدره ٠,٩٦٣ .

وفيما يتعلق بعدم وجود سوق نشط وأنه من المخاطر التي تواجه تطبيق الانخفاض ،فتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٢٨ حيث وافق على ذلك ١٦٠ أي ما نسبتهم ٥٥%، وبلغ الوسط الحسابي ٣,٥١ بانحراف معياري٠,٨٢٨ ، وكانت الفئة المحايدة كبيرة حيث بلغت ١٠٤ أي ما نسبته ٣٦%، هذا مع الأخذ بعين الاعتبار أنه لا يمكن معرفة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القيمة السوقية التبادلية للأصل إلا عند التخلص من الأصل بالبيع، ووافق على ذلك ١٨٧ من مفردات العينة أي بنسبته ٦٤%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٣١ حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٥٥ بانحراف معياري قدره ٠,٩١٢ .

ويبرز ذلك إلى الأذهان أن القيمة السوقية لأصول ليس لها سوق نشط ومنتظم لا يمكن الاعتداد بها لاحتساب القيمة العادلة .

مما يحتم البحث عن بديل آخر يتمتع بالقبول العام على الأقل بدرجة أفضل من القيمة السوقية أو ما يطلق عليه سعر الخروج، وقد تطرق الباحث إلى القيمة السوقية والانتقادات التي توجه لها في موضع آخر من الدراسة، وكذلك تطرق إلى البديل الذي يراه الباحث يعبر عن القيمة العادلة افضل من البدائل الأخرى والذي أطلق عليه تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد .

- أما قضية التخمين فبرزت في أكثر من موضع :

- تقدير التدفقات النقدية عند احتساب القيمة المستخدمة .
- تقدير الفترة اللازمة لتقدير التدفقات النقدية .
- تقدير الشهرة .
- تقدير القيمة السوقية للأصول .
- تقدير أسعار الفائدة التي يتم على أساسها خصم التدفقات النقدية .

وكل ذلك يؤدي إلى دور أكبر للتخمين والتقدير الذي لا يخلو مهما كانت دقة الأسلوب الذي يتم به التقدير من تحيز وتوقع مسبق، وقد وافق على ذلك من بين مفردات العينة ١٥٧ أي ما نسبته ٥٤% حيث تم اختبار ذلك بالسؤال رقم ٢٠ من أسئلة الاستبانة حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٤٦ بانحراف معياري قدره ٠,٨٧٧ .

وكذلك الأمر بالنسبة للميل المسبق للقيمة المتوقعة التي يتم على أساسها تحديد الانخفاض، وقد وافق على ذلك ١٧٤ من مفردات العينة أي ما نسبته ٥٩%، وتم التعرف على ذلك بالسؤال رقم ٢١ حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٤٣ بانحراف معياري قدره ٠,٨٨٠ .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أما النتيجة المرتبطة بذلك فهي أنه كلما زاد التدخل الشخصي بصياغة المعلومات المحاسبية كلما كانت المعلومات المحاسبية أقل موضوعية وموثوقية، ووافق على ذلك من بين مفردات العينة ١٧٦ أي ما نسبته ٦٠% ، وتم التعرف على ذلك بموجب السؤال رقم ٢٢ من أسئلة الاستبيان حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٥٩ بانحراف معياري قدره ٠,٧٦١ .

وكذلك الأمر يكون بتقدير الانخفاض بشكل عام وأنه يمثل المصروف الذي يتم تحميله من قيمة الأصل على دخل الفترة، فإن هذا المصروف لا يعبر عن النقص الحقيقي أو التوزيع الدقيق لتكلفة الأصل بسبب اجتهادات يدخل فيها التقدير الشخصي، ووافق على ذلك من مفردات العينة ٢١٩ أي ما نسبته ٧٥%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٢٥ حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٧٥ بانحراف معياري قدره ٠,٦٩١ .

ولعل انخفاض نسبة الموافقة عل استخدام التخمين والتقدير من قبل مفردات العينة كما ورد سابقا فان ذلك برأي الباحث يعود إلى ما يلي :

- إن التقدير يتم استخدامه في المحاسبة في أكثر من مجال كتقدير أعمار الأصول والقيم المتبقية أو قيم الخردة ، وأيضا يتم الاستناد إلى التقدير عند إثبات الشهرة وتقدير القيم العادلة للأصول والالتزامات عند الامتلاك أو الاندماج إلى غير ذلك من مجالات استخدام التقدير، وبالرغم من ذلك فإنه يتم الاعتراف بالأرقام التقديرية استنادا إلى أن التقدير يتم بحيادية وبدون تحيز .
- إن التقدير يستخدم في المحاسبة في مجال التخطيط والتنبؤ المالي والمحاسبي من أجل الاسترشاد بذلك عند التنفيذ كاستخدام التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، وبذلك فإن التقدير إذا كان يستند إلى ضوابط ومحددات وليس تقديرا عشوائيا يتم الاعتراف به .
- إنه في حالة الاستغناء عن التقدير فإنه لا يوجد أسلوب بديل يتم بواسطته التأكد من الأرقام، ولقد تم التعرف كما رأينا عند الحديث عن الانتقادات التي توجه إلى المحاسبة غياب كثير من الأصول والالتزامات عن القوائم المالية بسبب عدم وجود أسلوب تقدير يتمتع بالقبول العام لهذه الأصول والالتزامات، أما الأصول والالتزامات التي لغاية الآن يتم تقديرها بناء على أسس دقيقة تتمتع القبول العام فإنه يتم الاعتراف بها كالشهرة مثلا .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

-

- يتم استخدام التقدير في العلوم الأخرى ، ولعل العلم الذي نقرأ منه المعلمات المختلفة هو علم الإحصاء الذي يستخدم التقدير بكثرة خاصة فيما يتعلق بتقدير المعلمات الإحصائية بواسطة العينة للمجتمع الإحصائي، وبذات الوقت يتم الاعتراف بالخطأ كالخطأ المعياري عند استخدام التقدير، أو يشار إلى ذلك بدرجة الثقة في التقدير .

أمام هذه الأسباب فان التقدير لا بد من أن يتم اللجوء إليه ولا بد أن يتدخل الحكم والرأي الشخصي فيه، ولكن يجب أن يكون ذلك بناء على أسس دقيقة وموضوعية وحيادية .

- ومن مخاطر الانخفاض صعوبة التفريق بين الانخفاض المتعمد والانخفاض المعتمد على مؤشرات وعوامل قانونية واقتصادية وأي مؤشرات تدل عليه، وذلك لان تقدير الانخفاض يكون أحيانا لتحقيق أغراض معينة كتقليل الدخل، وربما يكون ذلك أحد المخاوف الذي بنت عليها دائرة ضريبة الدخل رأيها بعدم قبول تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض، ويتطلب الأمر هنا دور كبير لمدققي الحسابات بالتأكد من أسباب الانخفاض لضمان تقديره بموضوعية، ووافق على ذلك ٢٢٤ من بين مفردات العينة أي ما نسبته ٧٧% ، وتم التعرف على ذلك بموجب السؤال رقم ٣٧ من أسئلة الاستبانة حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٨٣ بانحراف معياري ٠,٨١٨ .

- ومن مخاطر الانخفاض كذلك صعوبة التفريق بين إعادة تقييم الأصول وتقدير الأصول، لإمكانية عكس كل أو بعض ما تم الاعتراف به من انخفاض في قيمة الأصول، فلا يمكن أن يكون هناك حدود فاصلة دقيقة وواضحة وموضوعية بين المفهومين، ووافق على ذلك ١٨٧ من بين مفردات العينة أي ما نسبته ٦٤%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٤١ من أسئلة الاستبانة حيث كان الوسط الحسابي ٣,٥٤ بانحراف معياري قدره ٠,٨١٢ .

- ومن مخاطر الانخفاض كذلك أن طريقة احتسابه تتم بافتراض دقة الأرقام التي تم الحصول عليها في ظل اختلاف سعر الشراء لذات النوع من الأصول .

فمثلا لو تم شراء اصلين متماثلين لهما نفس المواصفات على النحو التالي:

المواصفات	الشركة (أ)	الشركة (ب)
سعر الشراء في ٢٠٠٠/١/١	١٠٠٠٠	٨٠٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الاهتلاك في ٢٠٠٠/١٢/٣١(٢٠%)	٢٠٠٠	١٦٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القيمة الدفترية في ٢٠٠٠/١٢/٣١	٨٠٠٠	٦٤٠٠
القيمة القابلة للاسترجاع في٢٠٠٠/١٢/٣١	٧٠٠٠	٧٠٠٠
الانخفاض في٢٠٠٠/١٢/٣١	١٠٠٠	-

وهذا يؤدي إلى عدم إمكانية المقارنة بين الشركتين ، ووافق على ذلك ١٩٦ من بين مفردات العينة أي ما نسبته ٦٧%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٤٥ حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٧٤ بانحراف معياري قدره ٠,٦٣١ .

- ومن بين المخاطر أيضا أثر العوامل الاقتصادية على مقدار الانخفاض كالكساد والتضخم وتخفيض العملة واستقرار العملة بالارتفاع حسب ما تطرق إليها الباحث، حيث أن اختلاف الأسواق التي تتعامل معها المنشآت يؤدي إلى اختلاف في القيمة القابلة للاسترداد إذا كان يعتمد احتسابها على القيمة السوقية للأصول ، وقد وافق على ذلك ٢١٥ من مفردات العينة أي ما نسبته ٧٣%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٤٦ حيث كان الوسط ٣,٨٠ بانحراف معياري قدره ٠,٧١٤ .
- وأيضا يمكن الحديث عن اختلاف أسعار الفائدة والعوامل التي تؤدي إلى تحديدها كأحد المخاطر التي ينطوي عليها الانخفاض خاصة إذا تم اعتماد القيمة المستخدمة كقيمة قابلة للاسترداد، وهذا يؤدي إلى عدم اتساق المعلومات التي تعكس الانخفاض من ناحية، ومن ناحية أخرى عدم إمكانية المقارنة بين المنشآت التي تتعامل مع أسواق مختلفة ومعدلات

مختلفة للفائدة، ووافق على ذلك ١٨٦ من مفردات العينة أي ما نسبته ٦٤%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٤٨ حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٥٠ بانحراف معياري ٠,٩١٨ .

- وفي ضوء المخاطر التي ذكرت آنفا فإنه ينظر إلى القيمة العادلة أيا كانت طريقة احتسابها أقل موضوعية من التكلفة التاريخية، وذلك للمبررات التي ذكرت عند التطرق إلى بدائل التقييم .

ولكن مفردات العينة نظرت إلى ذلك بعدم التأييد حيث وافق ١٣٨ على ذلك أي ما نسبته ٤٧% ، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٨ حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٣٤ بانحراف معياري قدره ١,٠٢٧، ويعود السبب باعتقاد الباحث إلى الانتقادات التي توجه لمبدأ التكلفة التاريخية والجهود التي يبذلها المنظرون في المحاسبة لإيجاد بديل آخر يتمتع بالموضوعية والقبول العام .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- ومن بين المخاطر أيضا عدم اختلاف القرارات التي يمكن اتخاذها استنادا إلى المعلومات المحاسبية المتضمنة للانخفاض عن تلك المعلومات التي لا تتضمنه، وذلك يعني أن تطبيقه لا يعتبر أساسا لاختلاف القرارات، وباعتقاد الباحث أن ذلك يرتبط بأكثر من سبب منها توقع انخفاض الأهمية النسبية للانخفاض، ومنها أن التركيز يكون على المعلومات التي لا تتعلق بالانخفاض كأساس لاتخاذ القرارات، ومنها أيضا أن التركيز يكون على نتيجة الأعمال قبل خصم المصاريف غير النقدية، وأخيرا ربما يكون ذلك من مخاطر وسيلة جمع البيانات وهي الاستبانة .

ولعل استطلاع معرفة آراء العينة أوضح أن ١٦٣ منهم وافقوا على ذلك أي ما نسبته ٥٦%، وتم معرفة ذلك بموجب السؤال رقم ١ من أسئلة الاستبانة حيث كان الوسط الحسابي ٣,٣٩ بانحراف معياري قدره ٠,٩٣٢ .

ويتعلق بذلك أيضا أن تطبيق مفهوم الانخفاض لا يوفر أي ميزة تنافسية بين المنشآت في مجال عرض المعلومات المحاسبية بشكل يؤدي إلى زيادة فاعليتها في اتخاذ القرارات وأهميتها في المفاضلة بين هذه المنشآت، وذلك لاستخدام التقدير والحكم الشخصي في صياغة المعلومات المحاسبية .

وتم اختبار ذلك بالسؤال رقم ٤٧ من أسئلة الاستبانة حيث وافق على ذلك ١٧٥ أي ما نسبته ٦٠%، وكان الوسط الحسابي ٣,٥٠ بانحراف معياري قدره ٠,٨٥٥ .

- ومن المخاطر أيضا أنه يتم المتاجرة بالملاءمة على حساب الموثوقية، أي الاهتمام بالتوقيت المناسب والتغذية العكسية والقدرة التنبؤية على حساب قابلية التحقق والحيادية والاتساق، ولعل المتاجرة بالصفات النوعية تتم في كثير من الأحيان بالتركيز على توفر صفة نوعية معينة دون الأخرى، ويتم بذلك التركيز على كل ما يؤدي إلى تحقيق هذه الصفة والوصول

إليها بغض النظر عن الوصول إلى قدر معقول من الصفات النوعية الأخرى، ولكن إذا تمت مقارنة الملاءمة كصفة أساسية بما تتضمن من صفات ثانوية فإنها تقل أهمية عن الموثوقية كصفة أساسية والصفات الثانوية التي تتضمنها، أي أن الموثوقية أولى بالتوفر في المعلومات المحاسبية من الملاءمة، ووافق على ذلك ٢٠٣ من بين مفردات العينة أي ما نسبته ٦٩% ، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٤ من أسئلة الاستبيان حيث كان الوسط الحسابي ٣,٦٢ بانحراف معياري قدره ٠,٨٤٢ .

ويتعلق بصفة الملاءمة أيضا أنه تم التعرف على أحد مكوناتها وهي القدرة التنبئية ، حيث تم التعرف على رأي مفردات العينة عن عدم إمكانية أن يؤدي الانخفاض إلى إيجاد قدرة تنبؤية مبنية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

على أسس دقيقة كون الانخفاض لا يعتبر من المصروفات الدورية الثابتة ولا يسير باتجاه نمطي معين، والدليل على ذلك إمكانية عكس الانخفاض الذي يعني أن القيمة العادلة سارت بطريق مغاير للقيمة التي كانت سائدة إبان الاعتراف بالانخفاض، وهذا يقلل من فرص القدرة التنبئية للمعلومات التي تعكس الانخفاض فلا يمكن مثلا في الموازنة التخطيطية للأصول طويلة الأجل أن يتم التكهن بقيمة هذه الأصول العادلة في ظل العوامل والظروف الاقتصادية المتقلبة ، ووافق على ذلك ١٦٠ من بين مفردات العينة أي ما نسبته ٥٥%، حيث كانت هناك فئة محايدة كبيرة بلغت ٩٥ أي ما نسبته ٣٢%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ٩ حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٤٤ بانحراف معياري قدره ٠,٧٦٤ .

ويتطلب ذلك ضرورة الموازنة بين الصفتين الأساسيتين وهما الملاءمة والموثوقية، وإعطاء الأولوية في حالات الضرورة للموثوقية على حساب الملاءمة لا العكس، ولكن ذلك لا يعني إهمال الجانب المتعلق بصفة الملاءمة والصفات الثانوية التي تشتمل عليها لما لها من مزايا إيجابية توفرها في المعلومات المحاسبة .

أما عن المزايا التي تترتب على تطبيق مفهوم الانخفاض والتي تم اختبارها فكانت كما يلي

إن تطبيق الانخفاض يؤدي إلى توفير معلومات أكثر قبولا وملاءمة لدى فئات المجتمع في تخصيص الأصول بكفاءة وفاعلية، ويعني تخصيص الأصول توجيه أوجه ومجالات استخدام الأصول التي يمكن اعتبارها أفضل من غيرها، حيث أن كثير من مجالات استخدام الأصول يرتبط بالاستخدام الجائر لها في ظل السعي لتعظيم الإيرادات وسرعان ما تنهار قيمة الأصل، ولعله بتطبيق الانخفاض أدى إلى لفت الأنظار إلى هذه الحقيقة الهامة وضرورة توجيه استخدام الأصول بكفاءة وفاعلية ، ووافق على ذلك ١٩٩ من مفردات العينة أي ما نسبته ٦٨%، وتم التعرف على ذلك بموجب السؤال رقم ٥ من أسئلة الاستبيان حيث كان الوسط الحسابي ٣,٧٤ بانحراف معياري قدره ٠,٧١٩ .

- كذلك فان تطبيق الانخفاض الذي يتعلق بالأصول طويلة الأجل أمكن التزويد بمعلومات ملائمة لتقييم آثار عمليات التخلص من الأصول على العمليات المستمرة والتشغيلية للمنشأة، ويتضح ذلك جليا عند إعداد قائمة التدفقات النقدية والموازنة النقدية، وكذلك

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- معرفة سيولة الشركة وقدرتها على الدفع والوفاء بالتزاماتها حيث يتم الأخذ بالإنفاق غير النقدي بعين الاعتبار كونه من العمليات غير المستمرة أو غير التشغيلية، ووافق على ذلك ١٧٤ من بين مفردات العينة أي ما نسبته ٥٩%، وتم التعرف على ذلك من خلال السؤال رقم ١١ حيث بلغ الوسط الحسابي ٣,٥٥ بانحراف معياري قدره ٠,٧٩١ .

كذلك تم اختبار ذلك بسؤال آخر وهو السؤال رقم ٤٠ حيث وافق ٢١٧ من بين مفردات العينة أي ما نسبته ٧٤%، في حين بلغ الوسط الحسابي ٣,٧٤ بانحراف معياري قدره ٠,٧٠٨ .

- وميزة أخرى تتحقق من تطبيق الانخفاض وهي أن المعلومات المحاسبية التي تعكس الانخفاض هي أكثر تحقيقا لمفهوم التوقيت المناسب من تلك التي لا تتضمنه ولا تعكسه، وذلك كون الانخفاض يعني تنزيل قيمة الأصل إلى القيمة العادلة التي تمثلها القيمة القابلة للاسترداد في الوقت الذي حدث فيه الانخفاض، وتبرز هنا جدلية احتساب الانخفاض عند ظهور مؤشر واضح عليه خلال السنة المالية، أو الاقتصار على إجراء الاختبارات الدالة على الانخفاض واحتسابه عندما تدل المؤشرات على ذلك في نهاية السنة المالية فقط .

وتم التعرف على رأي مفردات العينة بموجب السؤال رقم ١٣ حيث وافق على ذلك ١٩٢ أي ما نسبته ٦٦% في حين كان الوسط الحسابي ٣,٦١ بانحراف معياري قدره ٠,٩٣٦ .

- ولعل الانخفاض في الأصول له علاقة وثيقة بالاهتلاك باعتبار أن كليهما يطرح من تكلفة الأصل التاريخية للوصول إلى القيمة الدفترية للأصل، وهنا تبرز أكثر من ميزة للانخفاض يمكن إدراجها في ما يلي :

- إن الانخفاض يعبر عن النقص الحقيقي في قيمة الأصول بعد احتساب النقص التدريجي المتمثل بالاهتلاك، وهذا بالنسبة للأصول طويلة الأجل الملموسة، أما بالنسبة للأصول طويلة الأجل غير الملموسة غير المحددة كالشهرة فان الانخفاض حل محل الإطفاء، وتدور هذه الميزة حول مدى الاكتفاء بالانخفاض ليعبر عن النقص التدريجي في قيمة الأصل كون المفهومين يصبان في نفس الهدف وهو إثبات ما يمكن اعتباره مصروف من قيمة الأصل .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويعتبر الاهتلاك والإطفاء أسلوبان اجتهاديان لتوزيع تكلفة الأصل على مدى عمره الإنتاجي حيث يؤخذ عليهما ما يلي :

+ أنه يفترض نمطا معينا من التناقص الذي يحصل في قيمة الأصل سواء كان نمطا ثابتا استنادا إلى قسط الاهتلاك الثابت، أو كان نمطا متناقصا استنادا إلى قسط الاهتلاك المتناقص، والافتراض أن التناقص الحقيقي مطابق للتناقص النمطي هو افتراض غير واقعي وإلا لما كان هناك حاجة لتطبيق مفهوم الانخفاض .

+ ان الاهتلاك و الإطفاء يفترضان حتمية التناقص في قيمة الأصل محل الاهتلاك أو الإطفاء، وأثبت الواقع غير ذلك خاصة بالنسبة للإطفاء، والدليل الاستغناء عن فكرة الإطفاء لصالح الانخفاض ، كذلك عكس الانخفاض للأصول الخاضعة للاهتلاك في ظروف معينة، وهذا يصب في الاتجاه الصحيح فلماذا يتم قياسا على ذلك اهتلاك أصل لم تنخفض قيمته ؟ وما هو الأولى بالتطبيق الانخفاض أم الاهتلاك ؟

+ إن الاهتلاك والإطفاء يفترضان عمرا معينا للأصول ،وهو افتراض يكتنفه عدم الواقعية فهو لا يدخل في التنبؤ المستقبلي بقدر ما يدخل في علم الغيب المستقبلي، ودل على ذلك كثير من الوقائع العملية التي تدحض ذلك مثل :

= الانهيار المفاجئ في قيمة الأصل في الفترة الأولى لإقتناءه أو حدوث نقص حاد فيها .

= تطبيق قسط الاهتلاك الصفري عند نفاد قيمة الأصل القابلة للاهتلاك ، وهذا لا يتناسب باعتقاد الباحث مع محاسبة القرن الواحد والعشرين .

= إعادة تقدير عمر الأصل : ويعترف به في مجال المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما على أنه تغيير في التقدير المحاسبي الذي لا يتطلب التطبيق بأثر رجعي وذلك بتأثر عمر الأصل بكثير من العوامل الاقتصادية والفنية .

= إلغاء سقف العمر للشهرة الذي كان يحدد افتراضيا بأربعين سنة بالرغم من أن الأصول غير الملموسة المحددة لا يزال العمل جارياً بالأعمار الافتراضية .

- إن الاهتلاك مبني بكامله على التقدير والتخمين، فكما رأينا فإن العمر يتم تقديره وكذلك القيمة المتبقية التي تعتبر من معجزات التقدير حيث يتم تقدير قيمة أصل بعد فترة زمنية معينة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- والافتراض هنا يكون أننا نعيش الزمن واللحظة التي يتم فيها تحقق التقدير .
- إن تطبيق الاهتلاك يمثل أحيانا تضخيم للمصروف، أي أنه يتم تحميل قائمة الدخل بأكثر مما تستحق من مصروف الأصل، ويحدث ذلك عندما يكون الانخفاض السنوي الحقيقي في قيمة الأصل أقل من قسط الاهتلاك السنوي .
- إن تطبيق الاهتلاك لا يتوافق مع إعادة تقييم الأصل عندما تدل المؤشرات على أن قيمة الأصل تم اهتلاكها بأكثر مما يجب، وهذا الأمر لا يوجد في الانخفاض الذي يسمح المعيار المنظم له بعكس الانخفاض في حالة ارتفاع القيمة العادلة للأصل بينما لا يحدث ذلك عند الاهتلاك، ويتعدى الأمر ذلك إلى أن عكس الانخفاض يكون في حدود ما تم الاعتراف به من انخفاض خلال حياة الأصل، ولعل مفهوم إعادة تقييم الأصول المحدود لغايات عكس الانخفاض يوجب التفكير في إعادة تقييم الأصول غير المحدود عندما تدل المؤشرات على ذلك، فكما رأينا يعتبر ذلك الخيار الوحيد في ظل بعض الظروف الاقتصادية كتخفيض العملة .
- تعدد طرق الاهتلاك التي تؤدي إلى نتائج مختلفة كما رأينا في مضمار الحديث عن المحاسبة الإبداعية وتعدد البدائل في المحاسبة، وبالتالي صعوبة المقارنة بين المنشآت التي تتبنى طرقا مختلفة للاهتلاك، ولكن بتطبيق الانخفاض كطريقة تقييم وحيدة للتناقص في قيمة الأصول يعتبر تخلصا من اختلافات كثيرة لأساليب التقييم في المحاسبة والتي تعتبر من الانتقادات التي توجه للمحاسبة .

وتم اختبار ما يتعلق بالاهتلاك بأكثر من سؤال :

- ففي السؤال رقم ١٧ تم اختبار توزيع تكلفة الأصل بناء على الانخفاض وليس على الاهتلاك، وقد وافق على ذلك ١٨٩ من مفردات العينة أي ما نسبته٦٥% وبلغ الوسط الحسابي ٣,٥٣ بانحراف معياري قدره ٠,٨٤٨ .
- وفي السؤال رقم ٢٣ تم اختبار أولوية التطبيق للانخفاض بدلا من الاهتلاك عندما يكون حدوث الاهتلاك أو الإطفاء أقل من الخسارة التي تلحق بالمنشأة جراء تدهور قيمة الأصل، وقد وافق على ذلك ١٩٨ من مفردات العينة أي ما نسبته ٦٧% وبلغ الوسط الحسابي ٣,٦٧ بانحراف معياري قدره ٠,٦٧٠ .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

-

- وفي السؤال رقم ٢٧ تم اختبار مدى تمثيل الفرق بين القيمة القابلة للاسترداد والتكلفة التاريخية للأصل في وقت معين ، لمجمع الاهتلاك التراكمي الحقيقي الذي كان يجب أن يظهر فيما لو كان قسط الاهتلاك السنوي يمثل التناقص التدريجي الحقيقي السنوي في قيمة الأصل والذي يجب تحميله لقائمة الدخل، ووافق على ذلك ١٨١ من مفردات العينة أي ما نسبته ٦٢% وبلغ الوسط الحسابي ٣,٦١ بانحراف معياري قدره ٠,٧٦٣ .
- وفي السؤال رقم ٣٣ تم اختبار وجوب فصل خسائرالانخفاض عن مجمع الاهتلاك للأصل بسبب إمكانية عكس الانخفاض دون الاهتلاك عند توفر الظروف المناسبة، وقد وافق على ذلك ٢١٢ من مفردات العينة أي ما نسبته ٧٢% وبلغ الوسط الحسابي ٣,٧٣ بانحراف معياري قدره ٠,٧٦٥ .
- وفي السؤال رقم ٣٨ تم اختبار فيما إذا كان تطبيق الاهتلاك والانخفاض في آن واحد يعتبر ازدواجية لا مبرر لها للتعامل مع إثبات النقص في قيمة الأصل على مدى عمره الإنتاجي، ووافق على ذلك ١٥٦ من مفردات العينة أي ما نسبته ٥٣%، بلغ الوسط الحسابي ٣,٥١ بانحراف معياري قدره ٠,٩٤٨ .

فهل إزاء ما تقدم يمكن القول بإمكانية الاستغناء عن تطبيق مفهوم الاهتلاك لصالح تطبيق مفهوم الانخفاض؟

- ومن مزايا تطبيق الانخفاض كذلك أنه يؤدي إلى تخفيض الأرباح، وبدوره يكون له نتائج جوهرية وهي :

- إن الأرباح المخفضة بمقدار الانخفاض في قيمة الأصول تعبر بصدق عن نتيجة الأعمال للمنشأة، إذ أن نتيجة الأعمال هذه تكون مضخمة في حالة عدم الاعتراف بالانخفاض بالرغم من وجوده .
- ويرتبط انتفاء عدم صورية نتيجة الأعمال وانتفاء عدم واقعيتها، بصدق تمثيل حقوق الملكية من ناحية وصدق تمثيل القيم الدفترية للأصول من ناحية أخرى وقد رأينا ذلك عندما تم التطرق إلى نتائج عدم تطبيق الانخفاض .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

-

- ويرتبط بذلك أن الأرباح التي يمكن توزيعها هي من الأرباح التي تحققت، لأنه إذا تم توزيع الأرباح فإن ذلك لم يأخذ بعين الاعتبار ما حصل من انخفاض في قيمة الأصول، وبذلك يتم توزيع جزء من حقوق الملكية، ويتضح ذلك عندما تم تطبيق الانخفاض لأول مرة حيث سارعت شركات كثيرة إلى إطفاء مبالغ ضخمة، فماذا لو تم توزيع هذه الأرباح التي استنزفها الانخفاض فهل يمكن إزاء ذلك أن يقال بأنه تمت المحافظة على رأس المال، وتم اختبار ذلك بالسؤال رقم ٢٤ حيث وافق على ذلك ٢١٦ من مفردات العينة ٧٥% في حين كان الوسط الحسابي ٣,٧٧ بانحراف معياري قدره ٠,٧٣٣ .

- ومن المزايا المتعلقة بالانخفاض أيضا والتي تم اختبارها أن تطبيق الانخفاض يؤدي إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة لتوزيع تكلفة الأصل في ضوء تسارع انخفاض قيمتها، وبالتالي إتاحة الفرصة لتجديدها بعد استعادة تكلفتها ضمن الفترات المالية السابقة، وتطرق الباحث إلى ذلك في موضع آخر من الدراسة، وتم اختبار ذلك بالسؤال رقم ٤٢ حيث وافق على ذلك ١٩٣ من مفردات العينة أي ما نسبته ٦٦% وكان الوسط الحسابي ٣,٥٩ بانحراف معياري قدره ٠,٧١٦ .

وعن الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار فيما يتعلق بالانخفاض والتي تم اختبارها فهي :

- تم اختبار الاعتراف بالانخفاض سواء كان مؤقتا أم مستمرا وذلك بالسؤال رقم ٣٠ حيث وافق على ذلك ٢٠٣ أي ما نسبته ٦٩% وكان الوسط الحسابي ٣,٧٥ بانحراف معياري قدره ٠,٧٢٦

- وكذلك تم اختبار وجوب تطبيق الانخفاض في قيمة الأصول بغض النظر عن وجهة نظر دائرة ضريبة الدخل، كون ذلك يؤدي إلى زيادة موثوقية ومصداقية المعلومات المحاسبية وذلك بالسؤال رقم ٣٤ فوافق على ذلك ٢٤٤ من مفردات العينة أي ما نسبته ٨٣% وهي أعلى نسبة موافقة وكان الوسط الحسابي ٣,٩٨ بانحراف معياري قدره ٠,٧٢٩، وهذا دليل واضح على وجوب تطبيق الانخفاض لما له من فوائد وميزات تطغى على مجرد اعتراض دائرة ضريبة الدخل على تطبيق المفهوم .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- اختبار الفرضيات

وفي هذا الجزء من الدراسة سيتم اختبار الفرضيات الأربع التي وضعت للدراسة، لبيان مدى تأثير تطبيق الانخفاض في قيمة الأصول على الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية الرئيسية (الملاءمة والموثوقية) والثانوية (الاتساق وقابلية المقارنة) .

وسيتم أخذ كافة العوامل المختلفة التي تمثل مخاطر تطبيق الانخفاض في ظل المعيار الأصيل الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بعين الاعتبار في اقتراح معيار معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ ، والذي يسعى الباحث لوضعه لرفع جودة الصفات النوعية وبالتالي رفع جودة المعلومات المحاسبية التي تتصف بها .

وسيقوم الباحث بداية بالوقوف على نتائج الاختبارات الإحصائية للفرضيات الأربع بتطبيق أسلوب الانحدار Linear Regression Analysis على مستوى كل صفة كون كل فرضية متعلقة بصفة، وبعد ذلك سيقوم الباحث بتعزيز النتائج التي وصل إليها في اختبار الفرضيات باستخدام تحليل الانحدار مرة أخرى على مستوى الصفات النوعية مجتمعة حسب النموذج الذي تم وضعه للبحث .

الفرضية الأولى : لا يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي في الأردن معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة ملاءمة معلومات القوائم المالية لاتخاذ القرارات، حيث يبين الملحق رقم (٢٢) النتائج الإحصائية لاختبار هذه الفرضية .

ومن خلال قراءة الملحق المذكور يتبين أن معامل الارتباط R = ٠,٧٦٨ والذي يعبر عن ارتباط المعرفة بالانخفاض كمتغير مستقل وملاءمة المعلومات في القوائم المالية كمتغير تابع، ويوضح الملحق أيضا أن معامل التحديد R٢= ٠,٥٩٠ وهو مربع معامل الارتباط R والذي يعبر عن التباين Variance، حيث يوضح جدول تحليل التباين ANOVA أن قيمـــــة F = ٦,٦٥٩ والتي تعتبر غير ذات دلالة حيث أن مستوى الدلالة المحسوب قدره ٠,٠٠٠.

ووفق النتائج الإحصائية التي يتضمنها الملحق فإن ذلك يعني أن الانخفاض يؤثر على ملاءمة المعلومات المالية، وكنتيجة لذلك يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة الضمنية بأنه يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة ملاءمة معلومات القوائم المالية لاتخاذ القرارات .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفرضية الثانية : لا يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي في الأردن معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول، يؤدي إلى زيادة موثوقية واعتمادية تمثيل المعلومات في القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة ونتيجة الأعمال وحقوق أصحاب الملكية والتدفقات النقدية، ويبين الملحق رقم (٢٣) النتائج الإحصائية لاختبار هذه الفرضية .

ومن الجدول السابق يتبين أن معامل الارتباط R = ٠,٧٤٩ والذي يعبر عن ارتباط المعرفة بالانخفاض كمتغير مستقل وموثوقية واعتمادية المعلومات في القوائم المالية كمتغير تابع، ويوضح الجدول أيضا أن معامل التحديد R٢= ٠,٥٦١ والذي تم التعبير عنه في الملحق ٠,٠٠٠ وهو مربع معامل الارتباط R والذي يعبر عن التباين Variance ، حيث يوضح جدول تحليل التباين ANOVA أن قيمة F = ٥,٩٤٩ والتي تعتبر غير ذات دلالة حيث أن مستوى الدلالة المحسوب قدره ٠,٠٠٠.

ووفق النتائج الإحصائية التي يتضمنها الملحق فان ذلك يعني أن الانخفاض يؤثر على موثوقية واعتمادية المعلومات في القوائم المالية ، وكنتيجة لذلك يتم رفض الفرضية العدمية الثانية وقبول الفرضية البديلة الضمنية بأنه يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة موثوقية واعتمادية تمثيل المعلومات في القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة ونتيجة الأعمال وحقوق أصحاب الملكية والتدفقات النقدية .

الفرضية الثالثة : لا يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي في الأردن معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة اتساق القيم التي تحتويها القوائم المالية .

ويبين الملحق رقم (٢٤) النتائج الإحصائية لاختبار هذه الفرضية، حيث يتبين من خلال قراءة الملحق أن معامل الارتباط R = ٠,٦٥٤ يعبر عن ارتباط المعرفة بالانخفاض كمتغير مستقل واتساق المعلومات في القوائم المالية كمتغير تابع، ويوضح الملحق أيضا أن معامل التحديد R٢= ٠,٤٢٨ وهو مربع معامل الارتباط R والذي يعبر عن التباين Variance، حيث يوضح جدول تحليل التباين ANOVA أن قيمة F = ٣,٤٤٤ والتي تعتبر غير ذات دلالة حيث أن مستوى الدلالة المحسوب قدره ٠,٠٠٠.

ووفق النتائج الإحصائية التي يتضمنها الملحق فان ذلك يعني أن الانخفاض يؤثر على اتساق المعلومات في القوائم المالية، وكنتيجة لذلك يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة الضمنية بأنه

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي في الأردن معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة اتساق القيم التي تحتويها القوائم المالية .

الفرضية الرابعة : لا يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي في الأردن معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة .

ويبين الملحق رقم (٢٥) النتائج الإحصائية لاختبار هذه الفرضية، حيث يتبين من قراءة الملحق المذكور أن معامل الارتباط R = ٠,٨٩٢ الذي يعبر عن ارتباط المعرفة بالانخفاض كمتغير مستقل وقابلية القوائم المالية للمقارنة كمتغير تابع، ويوضح الملحق أيضا أن معامل التحديد R٢= ٠,٦٥٠ وهو مربع معامل الارتباط R والذي يعبر عن التباين Variance، حيث يوضح جدول تحليل التباين ANOVA أن قيمة F = ٨,٨٥٦ والتي تعتبر غير ذات دلالة حيث أن مستوى الدلالة المحسوب قدره ٠,٠٠٠ .

ووفق النتائج الإحصائية التي يتضمنها الملحق فان ذلك يعني أن الانخفاض يؤثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة ، وكنتيجة لذلك يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة الضمنية بأنه يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ والمتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى قابلية القوائم المالية للمقارنة .

ثم قام الباحث بعد ذلك باختبار تأثير المتغير المستقل وهو الانخفاض على المتغير التابع وهو تحسين المعلومات المالية حيث يبين الملحق رقم (٢٦) نتائج الاختبار، ومن الملحق يتبين أن معامل الارتباط R = ٠,٧٧٥ والذي يعبر عن ارتباط المعرفة بالانخفاض كمتغير مستقل وتحسين المعلومات المالية كمتغير تابع، ويوضح الملحق أيضا أن معامل التحديدR٢= ٠,٦٠١ وهو مربع معامل الارتباط R والذي يعبر عن التباين Variance، حيث يوضح جدول تحليل التباين ANOVA أن قيمة F = ٧,٠٠٨ والتي تعتبر غير ذي دلالة حيث أن مستوى الدلالة المحسوب قدره ٠,٠٠٠.

ووفق النتائج الإحصائية التي يتضمنها الملحق فان ذلك يعني أن الانخفاض يؤثر على تحسين المعلومات المالية، وكنتيجة لذلك فان هذا الاختبار قد أيد ما تم التوصل إليه عند اختبار فرضيات الدراسة و بأنه يمكن وضع معيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ والمتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول يؤدي إلى تحسين المعلومات المالية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل السادس :
نموذج المعيار المقترح

تقديم المعيار المقترح

الانخفاض وبدائل التقييم

أولا : الهدف من المعيار

ثانيا : نطاق المعيار

ثالثا : المصطلحات الرئيسة

رابعا : الأصول التي ينطبق عليها الانخفاض

خامسا : تحديد القيمة القابلة للاسترداد

سادسا : الاعتراف بخسائر الانخفاض

سابعا : وحدات توليد النقد

ثامنا : الانخفاض في الشهرة

تاسعا : عكس خسائر الانخفاض

عاشرا : الإفصاح عن الانخفاض

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل السادس

نموذج المعيار المقترح

تمهيد المعيار المقترح

لا يمكن أن يتم الاستمرار بالتعامل مع المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، والمتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل على أنه معيار غير ملزم التطبيق في الأردن لمبررات مختلفة كما تعرفنا عليها في مكان آخر من الدراسة، منها مخالفته تعريف النفقة النقدية المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل، فكما أن القانون حقيقة في حياتنا ، فهناك أيضا مجموعة من الحقائق تتعلق بهذا المعيار لا تقل شأنا عن حقيقة القانون، وتكفي لاعتبارها مبررات لتطبيق هذا المعيار في الأردن، وهذه الحقائق هي :

أولا : إن قانون ضريبة الدخل قد تم وضعه تنظيما لعملية تحصيل ضريبة الدخل باعتبارها من الروافد الرئيسة لمصادر المال العام، إضافة إلى مجموعة من الأهداف الأخرى التي يمكن تحقيقها بواسطة ضريبة الدخل، ولكن هذا القانون تحيط به مجموعة من الاعتبارات التي تحاكي سمات القوانين الأخرى، وهذه الاعتبارات هي :

(١) إنه قانون من صنع البشر، يعتريه ما يعتري البشر من عدم الكمال أو الخطأ والصواب أو عدم الشمولية أو عدم إمكانية قراءة المستقبل بأعين الحاضر، ولذلك فلم يثبت أي قانون وضعي كقانون خالد إلى الأبد ، ولكنه عرضة للتغيير أو التعديل وهذا من باب المرونة واستجابة القوانين للبيئة التي تعمل فيها واحتوائها للمتغيرات والتطورات المستمرة، وورود نص في قانون ضريبة الدخل يتعارض مع تطبيق الانخفاض في قيمة الأصول الطويلة الأجل لا يعني عدم إمكانية تطبيقه وفق أصول محددة متى كان الانخفاض حقيقة يجب التعامل معها .

(٢) إن علاقة القوانين بالمجمعات المهنية والمنظمات الدولية هي علاقة وثيقة كون الأخيرة هي من تعنى بتطوير المهنة وتحيط علما أكثر من غيرها بأمورها الفنية وحيثياتها الدقيقة، فعلاقتها إذن بالقانون هي إما أن تأتي ممهدا له أو تأتي لتعزز دوره، وتفسر ما ورد فيه وتصوغ أسسا ومبادئ لكيفية تطبيق القانون ، وبذلك فإن العلاقة بين الجهتين علاقة وطيدة، يعترف القانون بموجبها بفضل العلم والخبرة التي تتمتع بها هذه المجمعات والمنظمات، وبذات الوقت تعترف هذه

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٣) المجمعات والمنظمات بفضل الإلزامية التي يتمتع بها القانون لفرض ما توصلت إليه من معايير تنم عن خبرة وعلم واسعين يتمتع بهما أعضاء مثل هذه المجمعات، ولو تطرقنا إلى بعض المجمعات المهنية في الأردن لوجدنا المجمع اللغوي الذي يصدر آراءه بالترجمة للتعابير الواردة باللغات الأجنبية وخاصة الإنجليزية والتي لا تتوفر لها معان مقابلة دقيقة في اللغة العربية – أي لا تتم الترجمة وفق TRANSLATION، بل لا بد من عوربتها RABIZATION بإيجاد ألفاظ عربية تقابل الألفاظ الأجنبية، فيعتمدها القانون ويبني عليها نصوصه وتفسيراته ومشروحاته ويتخذها سندا لقراراته، أما المجمعات الدولية فكثيرة هي فمثلا يعتمد في تنفيذ قانون الجمارك وتطبيق التعريفة الجمركية للبنود الجديدة التي لا تتضمنها جداول التعريفة الجمركية، أو البنود موضع الخلاف على مشروحات منظمة الجمارك العالمية ومقرها بروكسل في بلجيكا في كيفية تبنيد المواد الجديدة وتعتبر واجبة التطبيق، وقد نصت كثير من القوانين الأخرى على مرجعيات محلية وعالمية حول ما يستجد من أمور .

(٤) إن عملية صياغة القوانين تنطلق من قانون مصوغ عالميا على الأغلب ، وذلك لتخفيف العناء بسرد المواد بشمولية من ناحية، ومن ناحية أخرى الاستفادة من تجارب وخبرات الغير، ثم بعد ذلك يتم تضمين القانون الجديد بمواد تراعي الخصوصية لبيئة القانون المحلية مع الاستمرارية في معالجة التطورات المستقبلية، إما بتفسير مواد القانون لتنطبق على التطورات أو تعديلها، أو تغييرها أو إلغاءها إذا كانت معارضة أو إضافة مواد جديدة تعنى بالمستجدات، ولعل من بين المفاهيم المحاسبية المعاصرة هو مفهوم الانخفاض حيث أقره مجلس معايير المحاسبة الدولية في سنة ١٩٩٩، ويجب أن يتم التعامل معه بناء على ما تقدم لا أن يتم عدم تطبيقه لعدم إلزاميته .

(٥) وقد يكون أحد الأسباب التي تؤدي إلى الانخفاض التغييرات السلبية في القوانين كما مر معنا في معرض الحديث عن مؤشرات الانخفاض، فكيف يمكن تصور أن القانون أدى إلى حدوث الانخفاض وبذات الوقت يمنع القانون من الاعتراف بالانخفاض، إنها جدلية واضحة الحكم وأقل ما يمكن أن يقال عن ذلك بأنه ليس منصفا .

ثانيا : إن البيئة الاقتصادية الأردنية تسعى جاهدة للانخراط في البيئة العالمية حيث لا يمكن إن تكون أي بيئة بمنأى عن التعامل مع غيرها، كون البيئة نظام مفتوح على غيره يؤثر فيه ويتأثر به، ولعل العولمة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التي لا يستطيع أي اقتصاد أو مهنة أن تنجو منها أو تتجنبها، يضع البيئة الاقتصادية الأردنية أمام تحديات كثيرة توجب التعامل مع المستجدات العالمية بالتكيف معها لا بالابتعاد عنها واجتنابها وذلك باستيعابها ضمن القوانين والأنظمة النافذة .

ولعل من تطبيقات العولمة أيضا التعامل مع ذات المعايير العالمية التي جاءت نتيجة لخبرة ومعرفة علمية، فما نشاهده من منظمات عالمية كمنظمة الصحة العالمية ومنظمة التجارة العالمية ومنظمة الجمارك العالمية وغيرها، وكذلك معايير عالمية كمعايير الجودة العالمية ISO التي تتسابق بتطبيقها المؤسسات والدوائر، ومعايير التدقيق الدولية GAAS ومعايير المحاسبة الدولية IAS، ما هي إلا تطبيقات للعولمة التي يجب علينا التعامل معها .

وان لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية فوائد كثيرة(Epstien & Mirza,٢٠٠٠,Pp:٨-٩) منها : التناسق Harmonization أمام زيادة الإلحاح والطلب العالميين على ذلك، والتماثل Uniformity بالتعامل مع ذات المعايير ووجود لغة محاسبية مشتركة، وقابلية المقارنة Comparability للمعلومات على أسس موحدة بين دول العالم المختلفة، والتنسيق العالمي Global Coordination، إضافة إلى توحيد المرجعية مع انتشار الشركات الدولية والشركات متعددة الجنسيات ، والحاجة إلى عولمة معايير المحاسبة الدولية والنفاذ إلى الأسواق العالمية، ولا يمكن عدم الاستفادة من هذه المزايا الجمة التي يحققها الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية، فلا تستطيع أي دولة تسعى للامتداد والتغلغل في الاقتصاديات العالمية، ولا كذلك الدولة التي تسعى إلى جلب الاستثمارات العالمية أن لا تدخل معترك تطبيق معايير المحاسبة الدولية .

وهذا ما يلاحظ عند طرح أي معيار محاسبي دولي جديد، فسرعان ما تقوم الدول التي يوجد لها معايير خاصة بها إلى إيجاد معيار مماثل للمعيار الصادر أو تطبيقه كما هو، وهذا واضح بخصوص الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل إذ انه بدأ بنشرة مجلس معايير المحاسبة الأمريكي رقم ١٢١ حيث بعد ذلك تلاها العديد من المعايير العالمية التي تحدثت عن الانخفاض مثل :

أ) المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية .

ب) معيار التقرير المالي رقم ١١ والصادر عن مجلس معايير المحاسبة في بريطانيا .

ج) نشرة الممارسة المحاسبية المعيارية رقم ٣١ والصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين في هونغ كونغ .

د) نشرة مجلس معايير المحاسبة الأمريكي رقم ١٤٤ .

هـ) نشرة مجلس معايير المحاسبة الأسترالي رقم ١٠٤١ .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

و) الإعلان رقم ٣٠٦٣ الصادر عن المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين .

وليس الأمر يقتصر على الانخفاض في قيمة الأصول بل يتعدى ذلك إلى معظم المعايير المحاسبية الدولية، حيث نرى الاستجابة العالمية من أجل إيجاد قاعدة موحدة للمعالجة، فسرعان ما تهب المنظمات الدولية المحاسبية والمجالس المحاسبية العالمية، إلى إيجاد معايير خاصة تلتزم بها الشركات على غرار ما يصدر من معايير عالمية، حيث وصل الأمر ببعض الدول بالرغم من وجود معايير خاصة بها أن تلزم الشركات المدرجة بإعداد قوائمها المالية من أجل الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية كما هو الحال في الدول الأوروبية (Elliott &Elliott,٢٠٠٣,P.٧٩٧)، حيث ناقش مجلس الوزراء في المفوضية الأوروبية اقتراح لجنة الأمم الأوروبية إلى المجلس والبرلمان الأوروبي، وصدر قراره بوجوب تطبيق الشركات المدرجة لمعايير المحاسبة الدولية اعتبارا من ٢٠٠٥/١/١، وذلك لما رأوه من غزو الشركات الأمريكية الكبرى لأوروبا في عقر دارها كذلك انتشارها في العالم، والرغبة الأوروبية الجامحة للمشاركة في هذا النفاذ إلى غير ذلك من الأسباب التي دعت الدول الأوروبية إلى اتخاذ مثل هذا القرار ، فهل إزاء ما تقدم يمكن القول إن البيئة الأردنية يمكن أن تبقى بمعزل عن البيئة العالمية أو تطبق ما تشاء من المعايير المحاسبية الدولية وتعطل ما تشاء .

ثالثا : إن الانخفاض في قيمة الأصول يجب الاعتراف به سواء صدرت معايير محاسبية تنظم ذلك أم لم تصدر، فكما تطرقنا من قبل إلى الانتقادات التي توجه لعلم المحاسبة والتي من أهمها التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية والذي له ما يبرره، حيث أنه لا يوجد بديل يتمتع بالقبول العام من بين بدائل التقييم المختلفة يرقى في موضوعيته إلى بديل التقييم التاريخي، وأمام السعي للتقليل من أثر هذا الانتقاد المرتبط بالتكلفة التاريخية وازدياد الاهتمام بالقيمة العادلة برز إلى أرض الواقع الاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصول، وصدرت معايير محاسبية عدة كما تطرقنا إليها حول نفس الموضوع، ويغدو الأمر غير مقبول عندما يصبح هناك اتفاق عالمي على تطبيق معيار معين ويتم الاعتراض عليه في البيئة الأردنية .

ويجب أن نعي أن الانخفاض حقيقة حتمية تحدث للأصول طويلة الأجل، فلا يعقل مثلا أن تنجرف أرض وتظل بقيمتها التاريخية أو لا نعترف بالخسارة التي حدثت فيها، ولا يعقل إغفال أثر التكنولوجيا والتقدم السريعين الذي يشهدهما العالم، أو إغفال حقيقة ارتفاع أسعار الفائدة العالمية على الشركة المعنية، ولا كذلك تهميش الانخفاض في أسعار الأسهم ، أو كثرة نفقات الصيانة المجمعة على الأصل إلى غير ذلك من

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الأسباب التي تؤدي إلى حدوث انخفاض حقيقي في قيمة الأصل كما تطرقنا إليها في الفصل الثاني من هذه الدراسة .

وفيما يتعلق بالشهرة وأمام سرعة التغيرات في أسباب الشهرة، فإن قيمتها تنخفض بسرعة كبيرة خاصة إذا كانت ذات قيمة عالية، إضافة إلى أن العمر الافتراضي الاعتباطي لها وللأصول غير الملموسة غير المحددة، وانتهاء ذلك بموجب اختبارات الانخفاض إذ لم يعد الإطفاء الذي يكون أحيانا أقل من اللازم عندما يكون الانخفاض الحقيقي في الشهرة كبير تعبير عن التناقص الذي يحدث للأصل، وهذا ما حصل لدى كثير من الشركات العالمية عندما سارعت لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ بإطفاء مبالغ ضخمة وصلت في بعض الشركات إلى البلايين من الدولارات كما تمت الإشارة إلى ذلك من قبل، لان ذلك حقيقة ولم يكن بالإمكان التعامل معها في ظل عدم وجود معيار محاسبي ينظمها، أو ربما يصار إلى إطفاء الشهرة بينما حافظت قيمتها على الارتفاع .

إذن فالانخفاض بالنسبة للأصول طويلة الأجل يصحح توزيع منافع الأصل على سنوات عمره الإنتاجي لعدم كفاية الاهتلاك، وعدم أخذه بالحسبان العوامل المختلفة التي تطرقنا إليها بأعلاه، والتي تؤثر سلبا على قيمة هذه الأصول وتؤدي إلى حدوث انخفاض في قيمتها، وبالتالي الوصول إلى القيمة العادلة المنشودة إضافة إلى تقليل الانخفاض من الانتقادات المختلفة التي توجه إلى طرق الاهتلاك، حيث أن القسط الثابت يفترض التوزيع المتساوي لتكلفة الأصل على سنوات عمر الأصل الإنتاجي وهذا مشكوك فيه، حيث أن تطبيق الانخفاض يضع حدا لذلك، ويحمل الفترة المالية بما يخصها من تكاليف الأصل، وأما القسط المتناقص فانه يفترض عدم وجود تناقص إضافي إلى ما يتم تحميله لقائمة الدخل من تكلفة الأصل وأثبت الانخفاض غير ذلك وبالتالي الوصول إلى القيمة العادلة المنشودة، ويمثل هذا المنحى توجه بعض الدول التي لا تعترف بالانخفاض حيث تقوم بتحميل قائمة الدخل بإطفاء أو اهتلاك إضافي يمثل النقص في قيمة الأصل كألمانيا على سبيل المثال (Crampton et.al.,٢٠٠١,P.٣٢٠) لاظهار الاصول بالقيمة العادلة وتنتهج فرنسا ذات الاسلوب بالتعامل مع الانخفاض على أنه اهتلاك اضافي يجب تحميله لقائمة الدخل بالرغم من اتباعها لذات الخطوات في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ لتحديد هذا الاهتلاك الاضافي(Jones et.al.,٢٠٠١,P.٥٠).

والقيمة العادلة لها فوائد كثيرة متعلقة بالإبلاغ منها : التمثيل الصادق في القوائم المالية عن البنود

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المعبر عنها بالقيمة العادلة والموضوعية والبعد عن التحيز بوجود أسس يتم احتساب القيمة العادلة بناء عليها، وتحقق معنى العدالة في القوائم المالية التي يعبر عنها المدققون علاوة على ملاءمتها لاتخاذ القرارات، وقابلية المقارنة بين الوحدات المختلفة أو بين السنوات المختلفة لنفس الوحدة إذا كان إعداد القوائم المالية أساسه القيمة العادلة .

رابعا : وإذا كانت النظرة للانخفاض ليست نظرة آنية بل نظرة مستقبلية ، تستشعر ما يمكن أن يتم بناؤه في الاقتصاد بدلا من التركيز على خسارة مبالغ ضئيلة تمثل الضريبة حسب الوعاء الضريبي الذي تم احتسابه متضمنا الانخفاض، فإننا ندرك أن سياسة الانخفاض هي سياسة اقتصادية بعيدة المدى ترمي إلى تقوية البنية الأساسية وزيادة الطاقة التشغيلية للمنشأة في الاقتصاد، وذلك من خلال ما يسمى بقصر الفترة الزمنية اللازمة لتجديد الطاقة الإنتاجية أو تجديد الأصول، حيث أن الطاقة الإنتاجية للمنشأة وخاصة الصناعية التي تعتبر ركيزة هامة من ركائز الاقتصاد الوطني تتمثل في الأصول طويلة الأجل ، فإذا ما تم السماح للشركات الصناعية خاصة وباقي الشركات عامة بتوزيع تكلفة أصولها طويلة الأجل على مدى فترة زمنية قصيرة فإنها تستطيع أن تستبدل أصولها، حيث أن الانخفاض والاهتلاك في أصله مجمعات يمكن النظر إليها كمخصصات لاستبدال الأصول، ولا يمكن أن ينكر أحد ما حصل في كوريا الجنوبية من نهضة صناعية وضعتها في مصاف الدول الصناعية المتقدمة بعدما كانت دولة فقيرة، حيث تضاعف معدل الدخل الفردي فيها خلال (١١) سنة اعتبارا من سنة ١٩٦٦(عبد الوهاب الأمين، ٢٠٠٠ ، ص.٢٦٠)، وتم الاعتماد في هذه الدولة على سياسة اقتصادية مفادها اهتلاك الأصول طويلة الأجل التي تستخدم في الصناعة خلال فترة زمنية قصيرة للحفاظ على مستوى الإنتاجية (عبد الوهاب الأمين، ٢٠٠٠، ص.٢٢٩)، وعدم تكبد مصاريف صيانة ووصلت هذه الفترة في بعض الأصول إلى سنتين فقط .

إذن فهناك حاجة في الأردن إلى سياسة اقتصادية تتبنى الانخفاض في الأصول طويلة الأجل لدعم الصناعة المحلية، فالعائد على المجتمع المحلي من زيادة الطاقة الإنتاجية بلا شك سيكون أضعاف العوائد الضريبية الضائعة إذا ما تم تطبيق الانخفاض .

خامسا : إن الحكومة من خلال قانون تشجيع الاستثمار رقم ١٦ لسنة ١٩٩٥ وتعديلاته لعام ٢٠٠٠ ، إضافة إلى قانون الاستثمار رقم ٦٨ لسنة ٢٠٠٣ والقوانين الضريبية الأخرى كقانون الجمارك وقانون ضريبة الدخل وغيرهما ، تتضمن منح إعفاءات كثيرة و كبيرة من اجل دعم الصناعة الوطنية وجلب الاستثمارات، وتعتبر

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كحوافز يتم منحها من قبل الدولة للشركات المختلفة، وبذلك يمكن التغاضي عن خسائر الانخفاض باستبعادها من الوعاء الضريبي، والتي تفصح عنها الشركات في القوائم المالية باعتبار أهميتها النسبية لحجم الإعفاءات الممنوحة من جهة، ومن جهة أخرى اعتبارها كحوافز تمنح للشركات ذات العلاقة بأن تعترف بخسائر الانخفاض وفقا للأسس التي تضمنتها المعايير المحاسبية الدولية، ومن جهة ثالثة فان تكلفة الأصل آجلا أو عاجلا سيتم توزيعها واستنفادها، وما يحصل عند احتساب الانخفاض كأنه تعجيل للاعتراف بالخسائر المحتملة عند البيع أو تأجيل الضريبة، ومن جهة رابعة والاهم هو الأخذ بعين الاعتبار مصلحة الوطن ومقدراته عندما تزيد تكاليف الصيانة واستهلاك قطع الغيار لعدم السماح بتجديد الأصول، وبالتالي عدم تحري حسن توجيه الأصول واستثمارها وهذا ما فعلته الحكومة مؤخرا عندما منحت إعفاءات جمركية واسعة من أجل تجديد قطاع النقل في الأردن وما صاحب ذلك من فوائد كثيرة على الوطن والمواطن .

وإذا تم النظر إلى تحقيق نقص في المال العام بسبب تبني سياسة الانخفاض فما هي هذه الخسارة مقارنة بالإعفاءات الضخمة التي تمنحها الدولة من أجل تشجيع الاستثمار والإنتاج والتصنيع ؟ فتبقى ضئيلة مهما ترتب على تطبيق الانخفاض من نقص في الوعاء الضريبي، بل وعلى المدى طويل الأجل لا يترتب على ذلك نقص في الضرائب إلا بأثر القيمة الزمنية فقط على النقود .

سادسا : إن الاعتقاد بأن السماح للشركات بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي المتعلق بالانخفاض، سيجعل الشركات تقبل على تطبيقه بما يؤدي إلى استنفاد كافة الأرباح أو معظمها لفترات متتالية هو اعتقاد خاطئ، حيث أن خسارة الشركات في أحيان كثيرة جراء الاعتراف بخسائر أو وجود تقلبات في الأرباح ستكون أكبر بكثير من خسارة الانخفاض ذاته لما يترتب على تحقيق الخسائر وتقلبات الأرباح من آثار سلبية على أسعار الأسهم .

إضافة لذلك فإنه لا يترتب دائما على تطبيق مفهوم الانخفاض خسائر بل يمكن أن تؤدي إلى زيادة الأرباح، كون الإجراءات القديمة المتعلقة باحتساب الإطفاء للشهرة والأصول غير الملموسة غير المحددة تؤدي إلى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر وبالتالي إلى تقليل الوعاء الضريبي ،ولكن في ضوء مفهوم الانخفاض يتم فحص قيمة الأصل فيما إذا حدث فيها انخفاض، فان كانت قيمة الأصل غير الملموس أو الشهرة في زيادة فلا يتم احتساب إطفاء عنها وبالتالي زيادة الأرباح .

إذن فتطبيق مفهوم الانخفاض ستقدم عليه الشركات إزاء الاعتبارات السابقة بحذر وحرص شديدين،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وستعمل على إدارة الانخفاض بما لا يؤثر سلبا على الشركة من ناحية أسعار أسهمها والآثار السلبية الناتجة عن تذبذب الأرباح ، في حين انه إذا توفرت الدلائل على وجود الانخفاض فإنه لا يمكن أن تبقى الشركة مستمرة في خداع نفسها وخداع أصحاب العلاقة بها، بإظهار مركز مالي متضخم نتيجة لعدم الاعتراف بخسائر الانخفاض .

سابعا : إن الظروف الاقتصادية التي تسود اقتصاد معين لا يجوز أن يتم التعامل معها بإغلاق العين التي باتجاهها، وفتح العين الأخرى للتأكيد على تجاهلها أمام واقع عملي يرتبط بخسارة الاقتصاد الكلي أحيانا لمبالغ ضخمة بسبب تصريح خاطئ من مسؤول معين، كما هو الحال بالنسبة لأسعار الأوراق المالية في الأسواق المالية النشطة .

وإن من هذه الظروف الاقتصادية انخفاض القيم السوقية للأصول طويلة الأجل المستخدمة في الشركات بسبب الظروف التكنولوجية، أو التغيرات السلبية في الأسواق والاقتصاد أو ارتفاع أسعار الفائدة السوقية التي تتدخل الدولة في كثير من الأحيان لأحداث ذلك، وان هذه الظروف المؤدية للانخفاض إن تم وصفها بدقة تكون بسبب الدولة أو البيئة العالمية لا بسبب الشركة ومع ذلك تتأثر بها الشركة وتلحقها خسارة تتمثل في انخفاض قيم أصولها، ثم تلحقها خسارة أخرى أكبر فيما تعتبره كثير من الاقتصاديات بأنه أهم أصول الشركة وهو المعلومات، إذ تغدو غير معبرة وتنافي الحقيقة التي عليها الشركة وبعيدة عن الواقع فتكون خسارة الشركة مزدوجة بعدم تمكينها من الاعتراف بواقعة الانخفاض .

ثامنا : تعتبر الشركات رافدا رئيسا للإيرادات في الدولة ومحركا للاقتصاد ويجب أن يكون هناك حرص حكومي على استمرارية الشركات وازدهارها، فما حصل في أمريكا مثلا من انهيار كبرى الشركات الأمريكية ألحق خسائر بالاقتصاد الأمريكي مادية ومعنوية، جعل الرئيس الأمريكي يتدخل في ذلك بعد انهيار شركة إنرون بإصدار قانون ٢٠٠٢ Sarbanes – Oxley Act of (Deloitte Touche Tohmatsu,٢٠٠٤)، ولهذا السبب تحرص الحكومات على الشركات وتمنحها إعفاءات وتصف الحكومة نفسها بأنها تعمل من أجل خدمتها، وهذا التوجه أصبح يتم التركيز عليه كثيرا إزاء الاهتمام بمتلقي الخدمة الحكومية، ويجب في هذا المضمار جسر الفجوة بين الحكومة كقطاع عام والشركات والمؤسسات كقطاع خاص، فلا يتم التعامل بينهما من منطلق العداوة وعدم الثقة، ويجب أن تتميز علاقة الحكومة بالشركات بالحرص عليها ومساعدتها ومساندتها، ويجب أن تتميز علاقة الشركة بالحكومة بالانتماء والوطنية والإخلاص و أداء الواجب .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تاسعا : إن القاعدة المحاسبية المشهورة في تقدير البضاعة والاستثمارات بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل ، ترتكز على وجوب اخذ القيمة السوقية للأصل بعين الاعتبار، حيث يتم تقدير التكلفة بأحد طرق تقييم البضاعة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، بالرغم من أن الباحث يرى قصرها على التكلفة المحددة أو الفعلية، أما القيمة المقابلة فهي القيمة القابلة للتحقق ويمكن اعتبارها أحد صور القيمة السوقية .

ولعل هذه القاعدة بالرغم من أهمية ما ترمي إليه بأخذ الانخفاض في القيمة السوقية بعين الاعتبار عند تقييم بضاعة آخر المدة أو بعض أنواع الاستثمارات، إلا أن المنظرين في المحاسبة يرون عدم إمكانية تطبيقها على الأصول طويلة الأجل بسبب صعوبة تحديد القيمة السوقية القابلة للتحقق.

ويرى الباحث أن هذه القاعدة إنما شرعت من أجل التحفظ لأخذ الخسارة المحتملة بعين الاعتبار ، فكيف يكون الاحتياط والتحفظ عند حدوث انخفاض في قيمة البضاعة جائزا، ولا يكون ذلك عند حدوث انخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل بالرغم من أن تطبيقه على البضاعة لا يشتمل على نفقة نقدية .

وبالرغم من أن تعديل القاعدة الأصلية التي كانت تقابل التكلفة بالقيمة السوقية حيث كانت القيمة السوقية تقاس بالقيمة المتوسطة من بين ثلاث قيم أحدها القيمة القابلة للتحقق، إلا أن هذه القاعدة وفق مقترح الباحث يمكن تطبيقها على موجودات المنشأة طويلة الأجل ما دام أن الهدف هو أخذ الخسائر غير المتحققة بعين الاعتبار إذا كان هناك دليل عليها .

ولو تمت مقارنة الأهمية النسبية لخسائر تقييم البضاعة نسبة إلى خسائر الانخفاض في الأصول طويلة الأجل، لوجدنا بداية أن العلاقة قوية بين البندين باعتبار أن البضاعة تمثل ناتج العملية التشغيلية أو الإنتاجية والأصول طويلة الأجل تمثل الطاقة الإنتاجية أو التشغيلية التي تقوم بإنتاج البضاعة، بل وإن تقدير التدفقات النقدية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي ٣٦ للأصول طويلة الأجل يرتبط بإنتاجيتها من وحدات البضاعة .

إذن فوفق ذلك فإن الاعتراف بالانخفاض وفقا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ هو من وجهة نظر الباحث، تقليل للبدائل المتعددة وتوحيد لطرق التقييم حيث يتم تطبيق القواعد المحاسبية المشهورة دون التفريق بين البنود المختلفة على أساس اجتهادي، وهذا يؤدي إلى التقريب بين القيم المعتمدة في القوائم المالية وتقلل من الانتقادات التي توجه للمحاسبة بشأن الأخذ ببدائل تقييم متعددة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عاشرا :وما تضمنه المعيار من إمكانية عكس الانخفاض يعني أيضا الاعتراف بمكاسب عكس الانخفاض غير النقدية، ويمكن بالتالي أن ينظر إلى خسائر الانخفاض باحتمالية عكسها يوما ما، وذلك يؤدي إلى زيادة صافي الدخل، وإذا ما تم النظر إلى خسائر الانخفاض على أنها تؤدي إلى تقليل تعريض الدخل للضريبة فأن مكاسب الانخفاض يؤدي إلى زيادة تعريض الدخل للضريبة.

حادي عشر : ونهاية فإن عدم إلزامية تطبيق المعيار المحاسبي المتعلق بالانخفاض في الأردن لصعوبة تطبيقه كما ورد في صيغته الأصلية التي صيغ بها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية لا يعني عدم إمكانية تطبيقه في الأردن بدلالة تطبيقه من قبل بعض الشركات المحلية لتحسين نوعية المعلومات المالية التي تقوم بنشرها، ولا يمنع من اقتراح تعديلات للمعيار لتطبيقه في الأردن، وهذا ما يطمح الباحث لتحقيقه، حيث سيتم تكييف مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول كنفقة ومعاملته معاملة الاهتلاك الذي لا تملك أي جهة ذات علاقة عدم الاعتراف به أو إنكاره أو رفضه، فكما أنه حقيقة مرتبطة بالأصول الطويلة الأجل فإن الانخفاض أيضا حقيقة لا تقل أهمية عن حقيقة الاهتلاك، بل يرى الباحث في الانخفاض تصحيح لما يجب تحميله من تكاليف الأصول على الفترات المالية بما يخصها من تناقص في قيمة الأصل بالاهتلاك والانخفاض معا .

الانخفاض وبدائل التقييم

كما تم التطرق إلى بدائل التقييم فان هذه البدائل هي :

(١) التكلفة التاريخية .

(٢) التكلفة التاريخية المعدلة بمستويات الأسعار:

أ) المستوى العام للأسعار (القوة الشرائية العامة) .

ب) المستوى الخاص للأسعار .

ج) المستوى النسبي للأسعار .

د) المستوى الخارجي للأسعار .

هـ)المستوى الداخلي للأسعار .

(٣) التكلفة الجارية :

أ) سعر الدخول الجاري أو تكلفة الاستبدال .

ب) سعر الخروج الجاري أو صافي القيمة البيعية .

ج) القيمة الزمنية المخصومة للنقود .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

د) الأصول الضرورية وغير الضرورية .

هـ) قيمة الوحدة الابلاغية .

وقد تعرفنا في الفصل الثالث على مزايا وعيوب كل بديل تمهيدا من الباحث لمقترحه حول المعيار المقترح عن الانخفاض، لأن هناك بديلين من بدائل التقييم يدخلان في احتساب الانخفاض وهما التكلفة التاريخية ممثلة بالقيمة الدفترية والتكلفة الجارية ممثلة بالقيمة القابلة للاسترداد، وهي إما صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية أيهما أعلى، وذلك لأن الاعتراف والقياس كما تطرق إليهما الباحث هما المشكلتان الرئيستان اللتان تتوجهان الجهود إلى حلهما حلا يكون مقبولا لدى العاملين في مهنة المحاسبة، إلا أن البديل الموضوعي الذي لا يزال مقبولا قبولا عاما كما تمت الإشارة إليه من قبل هو بديل التكلفة التاريخية نظرا لعدم إمكانية التوصل إلى بديل يتميز بالقبول العام من بين بدائل التقييم الأخرى، أما بديل التكلفة التاريخية المعدلة فقد رأينا أيضا عيوبه والانتقادات التي توجه له خاصة باعتمادها على مستويات أسعار عامة ووجود اكثر من مستوى سعر، إضافة إلى احتساب السعر إعتمادا على الأرقام القياسية، ووجود اكثر من نوع من الأرقام القياسية .

ويرى الباحث أن الحل يكمن في التكلفة الجارية وهذا ما تم تطبيقه في المعايير المحاسبية الدولية، حيث ينظر إلى التكلفة الجارية على أنها التكلفة العادلة أو القيمة العادلة التي يتم التركيز عليها كثيرا في التقييم والإفصاح، وهي ذات القيمة أيضا التي تم التركيز عليها في مفهوم الانخفاض وفقا للمعايير المحاسبية التي تطرقت للانخفاض في قيمة الأصول، بمقارنة القيمة الدفترية بالقيمة القابلة للاسترداد وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والأمريكية، وبالقيمة العادلة وفقا للمعايير المحاسبية البريطانية .

ولكن البدائل التي احتسبت على أساسها القيمة العادلة هي صافي القيمة البيعية، أو مجموع التدفقات النقدية سواء كانت المخصومة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والإنجليزية وقد تم تسميتها بالقيمة الاستخدامية، وغير المخصومة وفقا للمعايير المحاسبية الأمريكية، ليست هي البدائل الوحيدة للتكلفة الجارية حيث تم استثناء البدائل الأخرى، وأهمها تكلفة الاستبدال أو سعر الدخول في حين تم استخدام بديل آخر غير البدائل الثلاثة آنفة الذكر لتحديد الانخفاض في الشهرة وهو بديل التكلفة الجارية بتقييم الوحدة الابلاغية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويرى الباحث أن بديل التكلفة الجارية الأكثر منطقية من بين بدائل التقييم الجاري هو تكلفة الاستبدال أو سعر الدخول وذلك يعود للأسباب التالية :

أولا : إن التقييم في جوهره يعني كما تعرفنا إليه سابقا بمنح قيم للأشياء أو خصائصها ، ثم بعد ذلك تمثل القيم أنماطا مختلفة تعكسها المسميات، ويمكن في هذا المجال التركيز على نمطين رئيسيين هما القيمة والتكلفة :

(١) القيمة لفظ عام يعكس أصل التقييم ومنح الأرقام للأشياء أو خصائصها يصفها ما بعدها من ألفاظ ، فعندما نقول القيمة السوقية وصفنا القيمة بمعناها في السوق، وهي أشمل من التكاليف، وينصرف معناها المحاسبي إلى ذلك فتذكر بالمترادفات للتكلفة والنفقة والمصروف، فنقول القيمة الجارية قاصدين إما القيمة البيعية أو القيمة المستخدمة أو تكلفة الاستبدال أو التكلفة التاريخية المعدلة بالمستوى الخاص للأسعار، وقد مر معنا تعاريف القيم السابقة عند الحديث في الفصل الثاني عن الانخفاض .

(٢) أما التكاليف فهي قيمة حيث أن ليس كل قيمة تكلفة والعكس صحيح ، وذلك يتضح بالبضاعة حيث أن لها قيمة سوقية تقاس بسعر بيع البضاعة ، أما تكلفتها فتقاس بالتكلفة الفعلية أو أحد طرق تقدير البضاعة التي لا تزال مستخدمة، وقد تكون القيمة التي منحت لبند معين هي سعر بيعه أو سعر شراءه أو قيمته التعاقدية ولكن لا تحتمل أن تكون التكلفة سعر بيع مثلا .

ويرى الباحث من هذا التفريق أن أنواع القيم يجب أن تقارن ببعضها لا بغيرها ، إلا إذا كانت المقارنة ضرورية للتعرف على الفرق والاختلاف، ووفق ذلك تتم المقارنة بين قيمة بيعية وقيمة بيعية أخرى ومقارنة التكلفة بالتكلفة إذا أريد من المقارنة توحيد الأساس والانسجام، ومن ناحية أخرى قد تتم المقارنة بين قيمة بيعية وتكلفة وذلك لتحديد الفرق الذي يمثل ربحا أو خسارة، وما يتم في تحديد الانخفاض هو مقارنة قيمة بيعية بتكلفة وكأن المقصود هو تحديد الربح أو الخسارة في معرض البيع، أما إذا انتفى البيع فكأن المقارنة تتم بين البرتقال والتفاح حيث أن الأمر يفتقد إلى القاعدة المشتركة بالمقارنة، ولا تكفي أن تكون القاعدة المشتركة قيمة تمثلها أرقام، والأفضل برأي الباحث أن المقارنة يجب أن تكون بين التكاليف ، فتقارن القيمة الجارية التي تمثلها تكلفة الاستبدال

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بالقيمة الدفترية التي تمثلها التكلفة التاريخية .

ثانيا : إن أساس الانطلاق في تكلفة الاستبدال هو أساس منطقي واقعي وهو التكلفة، ولو أردنا أن نربط الأمور ببعضها لرأينا أن الأصول الطويلة الأجل عندما اقتنيت تم إثباتها بتكلفتها التاريخية والتي مثلت آنذاك تكلفتها الجارية عند اقتناءها، ولعل تكلفة الاستبدال حاليا للأصل المملوك هي تكلفته التاريخية التي يتم إثباته بموجبها لو تم شراؤه الآن .

أي تتحقق المعادلات التالية :

بتاريخ اقتناء الأصل : التكلفة التاريخية = التكلفة الجارية

بتاريخ لاحق لاقتناء الأصل : تكلفة الاستبدال = التكلفة الجارية

يرى الباحث وفق ذلك أن افضل بديل يمثل التكلفة الجارية هو تكلفة الاستبدال كونها تعني امتداد للتكلفة التاريخية فيما لو نشأت التكلفة الجارية الآن، وبذلك فلا يتم الخروج بتقدير القيمة الجارية من إطار التكاليف، وتبقى المقارنة تدور في فلك التكاليف لا القيم .

أما القيمة البيعية فهي تخرج من دائرة التكاليف إلى دائرة القيم، وكما تعرفنا فان دائرة القيم أعمّ من دائرة التكاليف، وهي على النقيض من التكلفة التاريخية في تصور التدفق ، فالتكلفة التاريخية أو تكلفة الاستبدال يتم الحديث هنا عن سعر الدخول أو التدفق الخارج من المنشأة سواء كان فعليا أو متوقعا، أما القيمة البيعية فإن الحديث يكون عن سعر الخروج أو التدفق الداخل سواء كان فعليا أو متوقعا .

ثالثا: إن من أهم الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية صفة الاعتمادية أو الصحة أو الواقعية، وتشتمل على صفات قابلية التحقق والتمثيل الصادق والحيادية، وفيما يلي ملخص المقارنة بين بدائل القيمة الجارية الرئيسية الثلاثة- وينوه الباحث إلى أن تكلفة الاستبدال التي سيقوم باستعمالها هي حسب مقترحه بتقدير المماثل الجديد – وذلك حسب ما يتضمنه الملحق رقم (٢٧)، ووفق هذه المقارنة المختصرة يتبين أن تكلفة الاستبدال هي أكثر طرق القيمة الجارية اعتمادية وصحة وتمثيلا للواقع .

رابعا :إن عامل التقدير من العوامل المهمة التي تستخدم في احتساب القيم أعلاه، والتقدير يعني التخمين أو التوقع، وقد يبتعد أو يقترب من الواقع بحسب دقة الأسس التي يحتسب على أساسها التقدير ولو تمت المقارنة بين القيم الثلاث في مدى استخدام التقدير لوجدنا ما يلي :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(١) إن القيمة البيعية تتضمن التقدير في عاملين مهمين وهما :

أ) تقدير القيمة البيعية .

ب) تقدير تكاليف البيع أو التخلص من الأصل .

ومن ذلك يتضح أن عملية تقدير القيمة البيعية برمتها لا تعدو إلا أن تكون عملية تقدير وتخمين خالصة .

(٢) أما القيمة الاستخدامية فتتضمن التقدير لما يلي :

أ) تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من الاستخدام المستمر للأصل وعند التخلص منه .

ب) تقدير عدد السنوات المستقبلية التي سيستمر الأصل بإحداث هذه التدفقات .

ج) تقدير معدل الخصم واختياره من بين معدلات عديدة .

ويتضح أيضا أن احتساب القيمة المستخدمة برمتها عملية تقدير خالصة .

(٣) أما تكلفة الاستبدال فتتضمن تقديرا لما يلي :

أ) تقدير المماثل الجديد وهي قيمة معترف بها تتخذ أساسا للتسجيل عند شراء الأصل حاليا من واقع الأسعار المعلنة من قبل الوكلاء أو المنتجين أو غير ذلك .

ب) تقدير عمر الأصل لكي يتم تنزيل مجمع الاهتلاك على السنوات المقابلة لعمر الأصل المملوك، وهذا يتم بطريقة مقبولة عموما حيث أنه يعترف في مهنة المحاسبة بتقدير عمر الأصل لغايات احتساب قسط الاهتلاك .

ج) تقدير القيمة المتبقية وذلك لاحتساب قيمة الأصل القابلة للاهتلاك وهذا أيضا يتم بطريقة مقبولة عموما ويعترف بها في مهنة المحاسبة .

وبالمقارنة السريعة نجد أن استخدام التقدير في تحديد تكلفة الاستبدال كون أسعار بيع الأصل لدى الغير = أسعار شراء الأصل لدى الشركة، هو استخدام مرتبط بالأعراف المحاسبية المقبولة عموما وهو أدق أنواع التقدير من بين الطرق المختلفة أما التقدير في حالتي القيمة البيعية والقيمة الاستخدامية فلا يزال غير مقبول عموما .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

خامسا : إن الأصول طويلة الأجل التي تملكها الشركة قد تم إثباتها وفقا لأسعار الاقتناء وليس لأسعار التخلص أو البيع، إذ أن الأصل عندما تم شراؤه تم إثباته في السجلات المحاسبية بالثمن الذي دفع لاقتنائه متضمنا كافة التكاليف حتى يصبح الأصل جاهزا للاستخدام، ولم ينظر عند ذلك إلى قيمة الأصل البيعية أي فيما لو أرادت الشركة شراؤه لغاية بيعه واحتساب الفرق والتعامل معه محاسبيا، وبذلك فان التكلفة التي يسجل فيها الأصل هي تكلفة الاقتناء، أما القيمة البيعية للأصل فلا يتم التعامل معها، ولو أخذت القيمة البيعية بعين الاعتبار إذن لتم فحص الأصل من أجل الانخفاض منذ أول يوم لشرائه باعتبار أن الأصل في حالة شراءه من وكيل مستورد تهبط قيمته البيعية إلى أقل من تكلفة الاقتناء، أما إذا تم شراءه من مصنع محلي فيكون سعر بيع الأصل في السوق أعلى من سعر الشراء وذلك لتمكين من يتاجر في الأصل في السوق المحلي من تحقيق هامش ربح معين، إضافة إلى عوامل الإغراق التي لا يمكن تجاهلها، وكذلك فان هناك عامل مهم يجب أخذه في الحسبان في القيمة البيعية وهو تقدير تكاليف البيع أو التخلص من الأصل، حيث تم أخذها بعين الاعتبار فكأن التركيز على صافي القيمة البيعية، وهذه التكاليف من المفترض بداية أن تكون تكاليف ومصاريف بيعية تعزل عن إيرادات البيع ، كما هو الحال بالنسبة للبضاعة، ومن ناحية أخرى فتكاليف البيع والتخلص تحدث خسارة مضاعفة للشركة ، إذ أن تكاليف التخلص متعلقة بإزالة الأصل وتجهيزه للبيع وهذه التكاليف أنفقتها الشركة عند اقتناء الأصل، ومن ناحية ثالثة فقد يتم البيع دون إنفاق هذه التكاليف حسب الاتفاق مع المشتري للأصل، ومن ناحية رابعة فقد يتم الاستفادة مما أنفق سابقا من هذه التكاليف عند استبدال الأصل، وأخيرا فإن التكاليف يتم تقديرها بالرغم من تقدير القيمة البيعية لغايات الاستدلال وليس للتخلص من الأصل .

سادسا :إن قيمة الأصل البيعية في حال تقديرها في ظل عوامل قمة التفاؤل لا تكون مساوية لما يساويه الأصل المقتنى على أرض الواقع للشركة، وقد تم التعرض لهذا الانتقاد عند معرض الحديث عن القيمة البيعية والانتقادات التي توجه لها ، وما يجب أن يتم التنويه إليه هو أن تكاليف التخلص من الأصل لا يمكن تقديرها بسبب إمكانية نشوء مثل هذه التكاليف

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أثناء عملية التخلص من الأصل ، إضافة إلى أن إزالة الأصل بحد ذاتها للتخلص منه وبيعه يتضمن انهيار آخر في قيمته بسبب إمكانية تلف جزء منه أو حتى النظرة إلى الأصل المستعمل حتى لو كان الاستعمال قليل جدا، ولا يمكن أن لا يأخذ بالحسبان أيضا عند تحديد القيمة البيعية للأصل تكاليف تجهيزه مرة أخرى ليكون جاهزا للاستعمال ، وبذلك فإن القيمة البيعية منافية لحقيقة قيمة الأصل عند الشركة فهي بعيدة عنها كل البعد، أما تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد فلا تفترض مثل هذه الافتراضات، ولا تتعامل بازدواجية مع تكاليف التخلص من الأصل وتبقى قريبة لتكلفة الأصل وما يمكن أن يساويه .

أما تقدير القيمة الاستخدامية فما دام الحديث يدور حول أصل تنخفض قيمته فإن تقدير التدفقات النقدية للأصل بلا شك تتأثر بمؤشرات الانخفاض، بحيث تكون أكثر تحفظا وبالتالي تبتعد عن واقع ما يمكن أن تستفيد المنشأة من الأصل مستقبلا .

سابعا : إن تقدير القيمة البيعية بافتراض عدم التصفية هو عملية لا تدل على مسماها، فالقيمة البيعية مرتبطة بالبيع والبيع يعني نقل الملكية من البائع إلى المشتري سواءا كان نقل الملكية مباشرة أو نقل تدريجي في حال التأجير التمويلي، ولكن ذلك لا يحدث على أرض الواقع إذ أن التقدير يكون كالذي يدعي بنيته ببيع الأصل وعندما يعرف السعر يعزف عن البيع، فهل يمكن أن يطلق على مثل هذه العملية عملية بيع أو أن السعر الذي يتحدد هو سعر بيعي، والباحث يرى أن السعر الذي يتحدد بهذه الطريقة يخلو من أدنى درجات الجدية، ولا يمكن أن يكون صحيحا ممثلا للواقع لأنه ليس هناك أساس لتحديد الأسعار كما هو بتكلفة الاستبدال في غياب سوق ثانوي للأصول المستعملة ، إضافة إلى أن العملية المفترض إتمامها لتحديد الأسعار البيعية لا تتم، بينما الأمر يختلف في حال تكلفة الاستبدال إذ أن هناك أسعار واضحة سواء تمت عملية الاستبدال أو لم تتم .

ثامنا : إن الخسارة في قيمة الأصول الطويلة الأجل التي تم شراءها جديدة عند الاقتناء يحدث في السنوات الأولى لاستخدام هذه الأصول، وذلك يعود إلى مجموعة من الاعتبارات أهمها : أنه عند شراء الأصل يكون ثمن الشراء متضمنا لهامش ربح البائع الذي يتم الاستغناء

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عنه فور اقتناء الأصل من قبل الشركة بحكم شراء مثل هذه الأصول لأغراض العمليات الإنتاجية وليس لأغراض البيع، إضافة إلى تغير صفة الأصل من جديد إلى مستعمل بغض النظر عن صفة الاستعمال ومدته، وكذلك انخفاض تكاليف الصيانة في بداية عمر الأصل وأخذها بالتزايد تدريجيا، إضافة إلى انتهاء مدة الضمانات والكفالات التي تكون للأصل الجديد بعد فترة قصيرة نسبيا من بداية تشغيله، فكل هذه العوامل تجعل قيمة الأصول المستخدمة تختلف عن قيمة الأصول الجديدة المماثلة ولا يمكن أن يعكس ذلك الاختلاف إلا تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد .

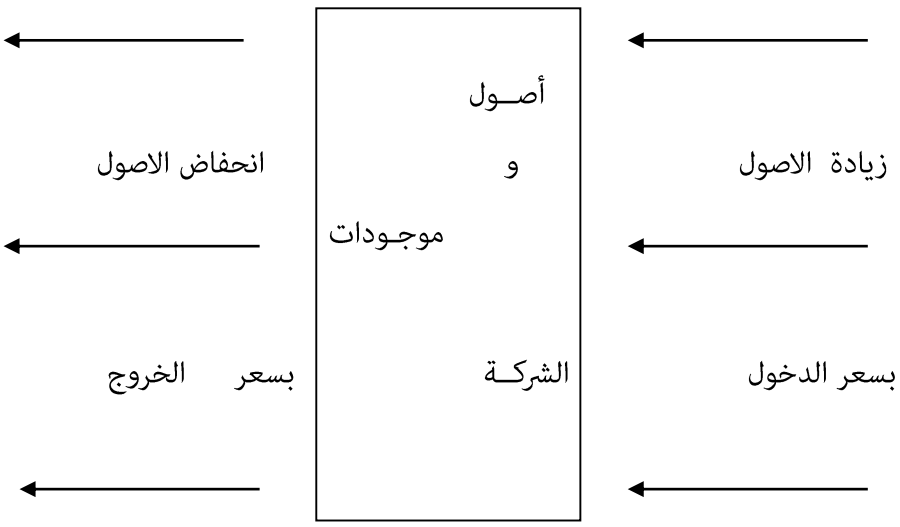
تاسعا : إن البديل الواجب التطبيق لتحديد التكلفة الجارية عند عدم وجود سوق نشط للأصول الطويلة الأجل هو تكلفة الاستبدال أو الإحلال، وذلك لان المقصود بالسوق النشط هو السوق الثانوي الذي يتم فيه شراء وبيع الأصول المستعملة وهذا هام لتحديد القيمة البيعية للأصل المملوك، أما تكلفة الاستبدال فإن المقصود من وراءها هو أن هناك سوق نشط لشراء الأصول وهذا سوق يتوفر على الدوام وخاصة في ضوء الأصول المماثلة الجديدة التي يرى الباحث الأخذ بها لتحديد تكلفة الاستبدال للأصول المملوكة، وقد أكدت على ذلك السياسة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية (Office of Financial Management,٢٠٠٣,P.١.) حيث ترى بأن القيمة الجارية هي الأكثر تمثيلا للقيمة العادلة وأن سعر الشراء السوقي هو الأكثر تمثيلا للقيمة الجارية وذلك لاعتبارات تتعلق بمدى استخدام التقدير، وكذلك مدى وجود سوق ثانوي نشط يتم فيه تداول الأصول بيعا وشراء .

عاشرا: إن تكلفة الاستبدال تتضمن معنى القيمة السوقية للذين يناصرون الأخذ بالقيمة السوقية، حيث أن الموارد التي تقتنيها المنشأة تقيم بقيمتها السوقية عند شراءها ، فالمنشأة تكون هنا متلقية للسعر وليست عارضة له كون القيمة السوقية تمثل وجهة نظر البائع وليس الشركة، والأمر لا ينطبق فقط على الأصول طويلة الأجل بل أصول الشركة كاملة يتم الحصول عليها بنفس الطريقة، ولكن الأمر يختلف عند التخلص من الأصول بالبيع أو خلافه إذ أن الشركة تصبح عارضة للأصول وتمثل القيمة السوقية وجهة نظر الشركة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وما يريد الباحث أن يوضحه هنا أن طريقة القيمة السوقية يظهر الشركة بمظهر العارض للأصول ، بينما في الحقيقة لا تزال الشركة متلقية لها، وبالتالي فان السعر الذي يجب أن يسود تقدير القيمة الجارية للأصل هو سعر المتلقي وليس سعر العارض ما دامت الشركة تملك الأصل ولا تريد التخلص منه ويمثل سعر المتلقي سعر الدخول أو تكلفة الاستبدال .

ويمكن تمثيل ذلك بالشكل (٦) التالي :



الشكل (٦) : حركة الأصول في الشركة وعلاقتها بسعري الدخول والخروج

وبعد التطرق إلى رأي الباحث في تمثيل تكلفة الاستبدال للقيمة الجارية ، والتي يتم على أساسها المقارنة بين قيمة الأصل الدفترية وتكلفة الاستبدال لتحديد الانخفاض في قيمة الأصول الطويلة الأجل يكون الباحث قد تطرق بذلك إلى الجزء الأهم في تحديد الانخفاض وهو كيفية قياسه، وذلك بعدما تطرق إلى أهمية تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ والمتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل، ويبقى أن يتم الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية في المعيار المقترح وهي :

(١) **الابتعاد عن التعقيدات** : حيث أن مسألة احتساب الانخفاض وفقا لما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ ، تشتمل على عديد من التعقيدات التي لا يستطيع التعامل معها إلا المحاسب ذو الخبرة الكبيرة والمؤهلات العلمية العالية ومن أمثال هذه التعقيدات : كيفية احتساب القيمة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٢) الاستخدامية وكيفية احتساب وحدات توليد النقد واختبارات الشهرة وغيرها وتحاشي هذه التعقيدات يجعل القوائم المالية قابلة للفهم .

(٣) **الابتعاد عن عوامل التقدير الحكمية** : وذلك لتحقيق الحيادية والبعد عن التحيز ، فكلما زادت عوامل التقدير كلما زاد تدخل الأشخاص الذين يقومون بعملية التقدير في صياغة الأرقام التي يفترض بها أن تكون مجردة ، ومن أمثال عمليات التقدير في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ : تقدير التدفقات النقدية، وتقدير معدل الخصم الذي سيتم خصم هذه التدفقات على أساسه سواء كان ذلك في اختبارات الشهرة أو احتساب القيمة الاستخدامية .

(٤) **الابتعاد عن البدائل المتعددة** : حيث كلما زادت البدائل اتسع مجال الاختيار وقلت إمكانية المقارنة لزيادة الاختلافات والفروقات، وبما أن الاتجاه الحديث في المحاسبة يرمي إلى تقليل البدائل فإنه يجب اخذ ذلك بعين الاعتبار في صياغة المعيار الجديد، و أمثال هذه البدائل طرق احتساب القيمة القابلة للاسترداد، والأخذ بذلك يؤدي إلى قلة التماثل بين الوحدات الابلاغية وبالتالي عدم جدوى المقارنة .

(٥) **الابتعاد عن الأفكار النظرية والجدليات العلمية** :والتي تجعل الذين يقومون بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في حيرة وارتباك، كون هذه المعايير يتم وضعها من قبل أشخاص ذوي مؤهلات علمية عالية، ويجب لذلك أن تكون الأفكار المطروحة عملية وقابلة للتطبيق والتحقق وبعيدة عن الغلو والتكلف، وبالتالي يجب مراعاة المنطق السليم السهل في المناقشة والطرح بما لا يخل بالتوافق مع الأعراف والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما بما يكفل في النهاية قابلية التحقق

(٦) **تحقيق التوافق غير المخل بين المعايير المحاسبية والقوانين المحلية** بما يؤدي إلى استيعاب القوانين لما يتم وضعه من معايير ، وتكييفها لتتوافق مع البيئة الاقتصادية المحلية بحيث تكون المعايير رديفا للقوانين وإزالة الغموض منها واللبس فيها بما يكفل عدم التعارض .

(٧) **زيادة اعتمادية المعلومات المحاسبية** : والتي تعكس تطبيق المعيار وخاصة تطبيق مفهوم القيمة العادلة ، حيث أن من بين الأهداف الأساسية التي يسعى علم المحاسبة لتحقيقها هو

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٨) إيجاد صفة موحدة للتعبير عن القيم في القوائم المالية، مع الأخذ بعين الاعتبار القيم الجارية التي تحقق أكبر درجة ممكنة من العدالة، وبالتالي التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وحقيقة تدفقاتها النقدية والتغيرات في حقوق الملكية .

(٩) أن يعكس المعيار المقترح ملاءمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، وذلك بتقريب النتائج الفعلية للقرار من النتائج المتوقعة مسبقا ويحدث ذلك عندما تكون المعلومات التي تعكس واقع المنشأة الحالي أو الماضي يمكن اتخاذها أساسا للتنبؤ بالواقع المستقبلي للمنشاة .

وبعد التطرق إلى المبررات التي أدرجها الباحث بشأن تكلفة الاستبدال ووجوب اعتمادها بطريقة تقدير المماثل الجديد لتحديد الانخفاض، والعوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند صياغة المعيار الجديد، يرى الباحث أن بنود المعيار المقترح ستكون طريقة عرضها بتناول الباحث البنود التي وردت في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ باختصار ، كونه قد تم التعرف على المعيار بصفة كاملة في الفصل الثاني من هذه الدراسة، ثم يتطرق الباحث إلى الحيثيات التي يجب أخذها بعين الاعتبار من وجهة نظره وصولا إلى صياغة بنود المعيار المقترح، وسيكون ذلك على مستوى كل بند رئيسي :

أولا : الهدف من المعيار :

(١) ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ :

إن الهدف من المعيار هو للتأكيد على أن الأصول طويلة الأجل تظهر بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد والتعريف بكيفية احتساب القيمة القابلة للاسترداد .

(٢) الحيثيات التي يرى الباحث أخذها بعين الاعتبار :

(أ) رأي الباحث حسب ما تطرق إليه بتعديل أساس المقارنة بالقيمة الدفترية من القيمة القابلة للاسترداد والتي تتمثل بإحدى القيمتين : صافي القيمة البيعية أو القيمة الاستخدامية أيهما أعلى، إلى تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد، حيث أوضح الباحث الانتقادات التي توجه إلى بدائل القيمة القابلة للاسترداد، وكذلك الخصائص التي تتميز بها تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد باعتبارها أحد بدائل القيمة الجارية عن البدائل الأخرى للقيمة الجارية .

(ب) التركيز في الهدف من المعيار على إبراز وجوب تحميل الفترة المالية بما يخصها من مصاريف تمثل استفادة الفترة من منافع الأصول، كذلك أخذ الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن تكلفة استبداله

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بعين الاعتبار، واعتبار الفرق حدث يخص الفترة المالية التي ظهر فيها .

(ج) إضافة إلى ما تقدم فالباحث يهدف إلى تحقيق التوافق بين بنود المعيار المقترح ومواد ونصوص القوانين المحلية ذات العلاقة حيث أن هناك عدم التزام بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ في الأردن .

(٣) مقترح الباحث بشان الهدف من المعيار :

يهدف المعيار إلى إعادة توزيع تكاليف الأصول لتحميل الفترة المالية بما يخصها من هذه التكاليف وبما يكفل إظهار الأصول بقيمة لا تزيد عن تكلفة استبدالها أو قيمتها الدفترية أيهما أقل .

ثانيا : نطاق المعيار :

(١) ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ (البند٣٦/١) :

ينطبق المعيار على كل الأصول باستثناء :

- البضائع .
- العقود تحت الإنشاء .
- أصول الضريبة المؤجلة .
- الأصول التي تمثل منافع الموظفين .
- الأصول المالية .

وبذلك فينطبق المعيار على الأصول التالية :

- الأراضي.
- المباني .
- الآلات والأجهزة .
- استثمارات الملاك المقدرة بالتكلفة .
- الأصول غير الملموسة .
- الشهرة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- الاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة .
- الأصول التي تظهر بقيمة أعيد تقديرها .

(٢) الحيثيات التي يرى الباحث أخذها بالاعتبار :

(أ) إن الباحث يرى أن يتم تطبيق مفهوم الانخفاض على ذات الأصول الواردة في المعيار مع إضافة العقود تحت الإنشاء وعقود التأمين .

(ب) وكذلك توسع الباحث في الأصول التي لا ينطبق عليها المعيار والتي لم يتطرق إليها المعيار الأصيل .

(٣) مقترح الباحث بشان نطاق المعيار :

(أ) ينطبق المعيار على الأصول التالية :

- الأراضي .
- المباني .
- المعدات والآلات والأجهزة .
- استثمارات الملاك .
- الأصول غير الملموسة .
- الشهرة .
- الاستثمارات في الأدوات المالية .
- العقود تحت الإنشاء.
- عقود التأمين .
- الاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو العقود المشتركة
- (ج) ولا ينطبق المعيار على الأصول التالية :
- الحسابات المدينة (أوراق القبض والمدينين) .
- البضاعة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- الأصول التي تمثل منافع الموظفين.
- الأصول التي تمثل الضريبة المؤجلة .
- المصروفات المقدمة والإيرادات المستحقة .
- التزامات المنشأة تجاه الغير .
- النقدية وشبه النقدية .

ثالثا : المصطلحات الرئيسة :

(١)ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم (البند ٣٦ /٥):

(أ) ورد تعريف الانخفاض بأنه زيادة القيمة الدفترية عن القيمة القابلة للاسترداد للأصل.

(ب) ورد تعريف القيمة الدفترية للأصل بأنها القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية العمومية بعد طرح الاهتلاك المتجمع أو خسائر الانخفاض المتجمعة .

(ج) ورد تعريف القيمة القابلة للاسترداد بأنها صافي القيمة البيعية او القيمة الاستخدامية أيهما أعلى .

(د) وورد تعريف صافي القيمة البيعية بأنها القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل في عملية تفاوضية بين أطراف راغبة وذات معرفة مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل .

(هـ) وورد تعريف القيمة الاستخدامية بأنها القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصل والتخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي .

(٢) الحيثيات التي يرى الباحث أخذها بالاعتبار :

(أ) يركز الباحث على تعريف الانخفاض استنادا إلى كيفية قياسه أي بذات الطريقة التي انطلق منها تعريف الانخفاض في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦، ولكن الانخفاض برأي الباحث يتحدد بمقارنة القيمة الدفترية للأصل بتكلفة استبداله وليس كما ورد في المعيار بزيادة القيمة الدفترية عن القيمة القابلة للاسترداد .

(ب) يقلل الباحث وفق مقترحه من القيم التي يمكن احتسابها، وبذلك فلا يتم التطرق إلى صافي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القيمة البيعية والقيمة الاستخدامية للانتقادات الموجهة إليهما في المحاسبة ولتقليل عدد البدائل التي تؤدي إلى تعدد النتائج التي يتم التوصل إليها، كذلك يتم الاستغناء عن مفهوم القيمة القابلة للاسترداد والاستعاضة عنها بتكلفة الاستبدال، وهي القيمة التي يمكن تحملها من قبل الشركة إذا ما أرادت استبدال الأصل المملوك بأصل مماثل .

(ج) كذلك يرى الباحث في ضوء الأصول التي ينطبق عليها الانخفاض أن يورد تعريفاً آخر للقيمة الدفترية، لأن الأصول ليست كلها قابلة للاهتلاك وهذا غفل عن توضيحه المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ إذ أنه عرف القيمة الدفترية بعمومية بغض النظر عن كونها أصول قابلة للاهتلاك أم لا، إضافة إلى أن خسائر الانخفاض بموجب المعيار تدخل في مجمع الاهتلاك ولا فائدة من تكرار ذكرها في تعريف القيمة الدفترية ما دام أنه تم النص على مجمع الاهتلاك بالرغم من أن رأي البحث كما سيتم توضيحه فيما بعد فصلها عن مجمع الاهتلاك .

(د) كذلك كان تركيز الباحث على القيمة المقارنة للقيمة الدفترية وهي تكلفة الاستبدال فتم تعريفها وأصبح المقصود منها تقدير المماثل الجديد .

(٣) مقترح الباحث بالنسبة للمصطلحات الرئيسية :

(أ) الانخفاض : هو الفارق الناتج عن زيادة القيمة الدفترية للأصل عن تكلفة استبداله بتقدير المماثل الجديد .

(ب) القيمة الدفترية للأصل : القيمة التي يظهر بها الأصل في الدفاتر والسجلات المحاسبية بعد الأخذ بعين الاعتبار الحسابات المقابلة وذات العلاقة .

(ج) تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد : التكلفة اللازمة لإحلال الأصل المملوك بأصل مماثل جديد ، مع أخذ مجمع الاهتلاك بالنسبة للأصول الخاضعة للاهتلاك بذات الطريقة والنسبة بعين الاعتبار .

رابعا : الأصول التي ينطبق عليها الانخفاض

(١) ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم(البنود ٣٦/٨-١٤)

في تاريخ كل ميزانية يتم مراجعة كل الأصول لمعرفة فيما إذا كان هناك مؤشرات تدل على انخفاض في قيمتها (زيادة القيمة الدفترية للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد)، وفي سبيل ذلك حدد المعيار مؤشرات داخلية ومؤشرات خارجية للانخفاض ، فإذا ظهر أي مؤشر فيجب احتساب القيمة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

القابلة للاسترداد ومقارنتها بالقيمة الدفترية لتحديد الانخفاض، ويجب أخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار، كذلك فإن المؤشر الذي يدل على انخفاض قيمة الأصل يدل أيضا على أن عمر الأصل الإنتاجي أو أسلوب الاهتلاك أو القيمة المتبقية ربما تكون بحاجة إلى مراجعة وتعديل .

وحددت المؤشرات الخارجية كالتالي :

- انخفاض القيمة السوقية .
- التغيرات السلبية في التكنولوجيا والأسواق والاقتصاد والقوانين .
- الزيادة في أسعار الفائدة السوقية .
- انخفاض القيمة السوقية لأسهم الشركة إلى ما دون القيمة الدفترية .

وحددت المؤشرات الداخلية كالتالي :

- التخريد التكنولوجي أو الانهيار المادي .
- أن يكون الأصل جزءا من عملية إعادة البناء أو هناك نية للتخلص منه .
- الأداء الاقتصادي السيئ غير المتوقع .

(٢) الحيثيات التي يرى الباحث أخذها بالاعتبار :

(أ) يرى الباحث أن اختبارات الانخفاض يجب أن تتم لكافة الأصول التي ينطبق عليها الانخفاض عند إعداد القوائم المالية، سواء كانت في نهاية الفترة المالية أو القوائم المالية التي يتم إعدادها لأغراض التقرير المؤقت ،وذلك للاستناد عليها باتخاذ نفس القرارات التي تتخذ بناء على القوائم المالية التي تعد في نهاية السنة المالية .

(ب) كذلك فإن تحديد قيمة الأصول بموجب تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد يجب أن يتم بغض النظر عن مؤشرات الانخفاض وذلك للأسباب التالية :

* إن ما ذكر في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ عن مؤشرات الانخفاض يستنبط القارئ أنه على سبيل الحصر لا المثال، لأنه لم تتم الإشارة إلى أن هذه تعتبر بعض مؤشرات الانخفاض، ويرى الباحث في ذلك إغفالاً للمستقبل وما يحمل في طياته وما يمكن أن يظهر فيه من مستجدات تكون بمثابة مؤشرات أكيدة على الانخفاض في قيم الأصول ، إضافة إلى أن هناك معايير محاسبية دولية كمعيار

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التقرير المالي البريطاني رقم ١١ ونشرات المحاسبة المالية أرقام ١٢١، ١٤٤ الصادرة عن FASB، تضمنت مؤشرات لم ترد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ وكذلك تضمنت بعض الدراسات أسبابا أخرى للانخفاض كالمنافسة والاختراعات(Gottlied,٢٠٠٤)

* إن الانخفاض يجب أن يتم فحصه وتقديره وتحديده بغض النظر عن المؤشرات، لأن الأسباب التي تؤدي إلى الانخفاض لا يوجد لجميعها مؤشرات، فلربما يكون هناك انخفاض في الأصل لا يمكن التعرف عليه بمؤشر معين إلا بإجراء الاختبار والتقييم للأصل .

* إن رأي الباحث لتقدير كافة الأصول من ناحية تكلفة الاستبدال يخفف العناء بتمييز الأصول وتقسيمها إلى أصول يمكن أن ينطبق عليها الانخفاض وأصول لا يمكن أن ينطبق عليها الانخفاض، إضافة إلى الاطمئنان إلى التمثيل الصادق بفحص شامل وليس جزئي للأصول خاصة إذا ما تم الأخذ بعين الاعتبار أن القيمة الجارية هي أساس القيمة العادلة التي يعبر عنها بالقوائم المالية .

* كذلك يرى الباحث أن تحديد تكلفة الاستبدال للأصول تعتبر من الافصاحات الهامة في القوائم المالية لمعرفة قيمها الجارية من خلال تكاليف الاستبدال .

(ج) إن العنوان الرئيس للبند ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ " تحديد الأصول التي ينطبق عليها الانخفاض " ، والفقرات تحت هذا البند تدور حول فحص الأصول من أجل الانخفاض، ويرى الباحث تسمية هذا البند كذلك، إضافة إلى أن الباحث يرى عدم التطرق إلى مؤشرات الانخفاض ضمن بنود المعيار .

(د) لقد تطرق المعيار إلى المؤشر الذي يدل على انخفاض الأصل يدل أيضا على أن العمر الإنتاجي للأصل أو أسلوب الإهتلاك أو القيمة المتبقية ربما تحتاج إلى مراجعة وتعديل، ولا يرى الباحث التطرق إلى ذلك في معيار الانخفاض كون هناك معيار آخر تعامل مع التغيرات في السياسات المحاسبية وهو المعيار المحاسبي الدولي رقم (٨) .

(٣) مقترح الباحث بشأن فحص الأصول من أجل الانخفاض

يتم فحص الأصول التي ينطبق عليها المعيار من أجل تحديد الانخفاض الذي يعادل الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن تكلفة استبداله وذلك عند إعداد القوائم المالية سواء كانت في نهاية الفترة المالية أو المعدة لأغراض التقرير المؤقت .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

خامسا : تحديد القيمة القابلة للاسترداد

(١) ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ (البنود ١٦/٣٦-١٨)

(أ) لقد تحدث المعيار عن كيفية تحديد القيمة القابلة للاسترداد وبأنها تحدد في ضوء القيمة الأعلى من بين القيمة الاستخدامية أو صافي القيمة البيعية، وبأنه لا يوجد حاجة لاحتساب القيمة القابلة للاسترداد عندما تكون أعلى من القيمة الدفترية ، وتضمن المعيار أيضا أنه عند عدم إمكانية احتساب صافي القيمة البيعية للأصل فان القيمة الاستخدامية هي القيمة القابلة للاسترداد، أما الأصول التي يتم التخلص منها فإن القيمة القابلة للاسترداد هي صافي القيمة البيعية .

(ب) أما صافي القيمة البيعية فإذا كان هناك اتفاقية بيع فإن السعر المحدد في الاتفاقية ناقصا مصاريف التخلص من الأصل تمثل صافي القيمة البيعية، وإذا كان هناك سوق نشط لأصل معين فإن صافي القيمة البيعية يتمثل في سعر بيع الأصل ناقصا مصاريف التخلص منه، ويعنى بسعر السوق سعر المزاودة الجاري إذا كان متوفرا وبخلاف ذلك فيتحدد السعر وفق العملية الجارية الغالبة، وإذا لم يكن هناك سوق نشط فإن صافي القيمة البيعية تتحدد وفق أفضل تقدير لسعر بيع الأصل مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل، أما تكاليف البيع فهي التكاليف المباشرة فقط دون التكاليف البيعية الجارية أو المصاريف غير المباشرة .

(ج)أما القيمة الاستخدامية فيتعلق قياسها بتقدير التدفقات النقدية ضمن افتراضات معقولة ومدعمة، وكذلك تستند على غالبية الموازنات والتنبؤات الحالية والاستدلال بالفترات التي تزيد عن التنبؤات المحددة، ويفترض المعيار أن الموازنات والتنبؤات يجب أن لا تزيد عن خمس سنوات، وللفترات التي تزيد عن ذلك فيجب الاستدلال بالموازنات الأولية، ويجب أن تبنى تقديرات التدفقات النقدية على حالة الأصل الحالية، ولا يجوز الأخذ بعين الاعتبار إعادة هيكلة الأصل أو الإصلاحات في عملية تقدير التدفقات ، كذلك يجب أن لا تتضمن التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة والخارجة من النشاطات التمويلية أو متحصلات ومدفوعات ضرائب الدخل.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(د)وبخصوص معدل الخصم الذي يتم استخدامه في تحديد القيمة المستخدمة فيمكن أن يكون :

- معدل ضريبة الدخل المسبق الذي يعكس تقديرات السوق الحالية عن القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل .
- أن يعكس المخاطر التي تؤدي إلى تعديل التدفقات النقدية بناء عليها ، ويجب أن يساوي معدل العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم اختيار استثمار معين يولد تدفقات نقدية معادلة للتدفقات المتوقعة من الأصل .

ولأغراض انخفاض الأصل أو مجموعة الأصول فإن معدل الخصم الذي يجب استخدامه هو المعدل الذي تدفعه الشركة في عمليات السوق الجارية للاقتراض من أجل شراء ذلك الأصل المحدد أو مجموعة الأصول، وإذا لم يتوفر معدل الفائدة السوقي المتعلق بالأصل فيجب استخدام معدل بديل يعكس القيمة الزمنية للنقود خلال حياة الأصل آخذا بعين الاعتبار المخاطر المتعلقة بالدولة أو العملة أو السعر أو التدفق النقدي .

كذلك يجب أخذ العوامل التالية بعين الاعتبار :

- المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال في المنشأة .
- تكلفة الاقتراض المتزايد في المنشأة.
- أي معدل اقتراض سوقي آخر .

(ذ) الحيثيات التي يرى الباحث أخذها بالاعتبار :

(أ) إن التعقيدات تحيط بتحديد القيمة القابلة للاسترداد من كل جانب سواء فيما يتعلق بتحديد القيم التي تمثلها وهي صافي القيمة البيعية والقيمة الاستخدامية ، أو فيما يتعلق بمعدل الخصم وتقدير التدفقات النقدية، ويتطلب لتطبيق ذلك معرفة واسعة دقيقة لأي من القيمتين ومعدل الخصم كون الغموض الذي يحيط بهما تولده المتطلبات الكثيرة التي تحول دون أخذ كافة العوامل الواردة في المعيار بعين الاعتبار .

(ب) لقد ذكر الباحث مجموعة من الانتقادات توجه إلى كل من صافي القيمة البيعية والقيمة الاستخدامية ومعدل الخصم تحول دون التمثيل الصادق للقيمة القابلة للاسترداد و إمكانية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مقارنتها بالقيمة الدفترية .

(ج) إن مقترح الباحث حول القيمة التي يجب مقارنتها بالقيمة الدفترية هي تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد، وذلك للمزايا التي تحققها تكلفة الاستبدال والمبررات التي أدرجها الباحث للأخذ بها وخاصة فيما يتعلق بالسهولة والبساطة التي تتمتع بها عملية احتساب تكلفة الاستبدال، وعدم حاجتها لمعرفة دقيقة وواسعة بالحيثيات التي ذكرت في المعيار عن كيفية احتساب القيمة القابلة للاسترداد ، وبالتالي فان عنوان هذا البند حسب رأي الباحث هو "تحديد تكلفة الاستبدال" .

(د) لقد اختصر الباحث كل ما أورده المعيار في كيفية تحديد القيمة القابلة للاسترداد من تعريف للقيمة القابلة للاسترداد وصافي القيمة البيعية والقيمة الاستخدامية ومعدل الخصم بتكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد، وهو من السهولة بمكان احتسابه بحيث يمكن تطبيقه بلا عناء أو مشاكل عملية .

(هـ) لقد أوضح الباحث إمكانية مواجهة صعوبات عند احتساب تكلفة الاستبدال لبعض الأصول مثل الأصول تحت الإنشاء أو المباني، والباحث يرى في هذا المجال إمكانية الاعتماد على تقرير مهندس خبير ومختص بتحديد تكلفة الاستبدال لمثل هذه الأصول لو تم إنشاءها حاليا، ويمكن أن يكون التقدير كما يحدث حاليا في المباني مثلا بتحديد التكلفة وفق سعر المتر المربع وتحديد تكلفة الأصول تحت الاستبدال وفق معادلة التصنيع أو الإنشاء .

(٣) مقترح الباحث بشان تحديد تكلفة الاستبدال :

(أ) يتم تحديد الانخفاض بزيادة تكلفة الاستبدال عن القيمة الدفترية ، وذلك لكافة الأصول التي ينطبق عليها المعيار من أجل تحديد الانخفاض .

(ب) إن المقصود بتكلفة الاستبدال هي التكلفة اللازمة لاحلال الأصل المملوك بأصل مماثل جديد مع أخذ مجمع الاهتلاك بالنسبة للأصول الخاضعة للاهتلاك بعين الاعتبار بذات النسبة والطريقة .

(ج) يتم احتساب تكلفة الاستبدال للمباني والأصول تحت الإنشاء بالاعتماد على تقرير مهندس مختص لمعرفة تكلفة استبدال هذه الأصول في حالة إنشاءها حاليا، مستعينا بمعدل تكلفة المتر الواحد للمباني وفقا للمواصفات الحالية التي عليها المبنى ، ويسترشد بذلك بالمواصفات الفنية للعطاء الذي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

أنشأ بموجبه المبنى، أما الأصول تحت التشييد فيتم احتساب تكلفة الاستبدال وفق معادلة التصنيع أو الإنشاء

سادسا : الاعتراف بخسائر الانخفاض

(١) ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦(البنود ٣٦/٥٨-٦٢):

(أ) يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض عندما تكون القيمة القابلة للاسترداد اقل من القيمة الدفترية .

(ب) تمثل خسائر الانخفاض مصاريف يجب تحميلها لقائمة الدخل إلا إذا كانت تتعلق بإعادة تقييم للأصل حيث يتم الاعتراف بتغيرات القيمة مباشرة في حقوق الملكية .

(ج) يتطلب تعديل قسط الاهتلاك للفترات المستقبلية .

(٢) الحيثيات التي يرى الباحث أخذها بالاعتبار :

(أ) الأخذ بتكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد بدلا من القيمة القابلة للاسترداد ومقارنتها بالقيمة الدفترية للأصل لتحديد الانخفاض.

(ب) إن المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ يتعلق بالانخفاض وليس إعادة تقييم الأصول حيث يترتب على إعادة التقييم مكاسب أو خسائر، وليس المجال هنا للخوض في إعادة التقييم ويرى الباحث أنه لا فرق من أجل تحديد الانخفاض بين إعادة التقييم أو اختبار الأصل من أجل الانخفاض عند وجود خسائر لان العمليتين تتضمنان إعادة تقييم للأصل أي ينصرفان إلى نفس المعنى .

(ج) لقد أوضح الباحث في مكان آخر من هذه الدراسة أن خسائر الانخفاض سيتم عكسها إذا توفرت شروط معينة ، ولم يوضح عند الاعتراف بخسائر الانخفاض كيفية ادخار هذه الخسارة بما أنها قابلة للانعكاس، لأنه لا يجوز أن تبقى في حساب مفتوح ويرى الباحث أن يتم فصل خسائر الانخفاض وقفلها بمجمع يسمى مجمع خسائر الانخفاض، ولا يتم قفل خسائر الانخفاض في مجمع الاهتلاك لأن مجمع الاهتلاك لا يتم عكسه إلا عند التخلص من الأصل، أما مجمع خسائر الانخفاض فيجوز عكسه إذا توافرت الشروط اللازمة لذلك، ويبرر ذلك عدم وجود اهتلاك لكل الأصول التي ينطبق عليها معيار الانخفاض .

(د) كذلك فإن تطبيق الانخفاض لأول مرة يعني تحميل الفترة الحالية بمصاريف كان يجب تحميلها لدخل الفترات الماضية، وذلك يؤدي إلى عدم استقلالية الفترات المالية ، ويرى الباحث أن يتم تحميل خسائر الانخفاض الخاص بالفترات السابقة لفترة الاعتراف بالانخفاض لأول مرة لحقوق الملكية أما الانخفاض الخاص بالفترة الحالية فيتم تحميله لدخل الفترة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٣) مقترح الباحث بشأن خسائر الانخفاض :

(أ) يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض عندما تكون تكلفة الاستبدال للأصل أقل من القيمة الدفترية له .

(ب) تعتبر خسائر الانخفاض التي تخص الفترات المالية السابقة مصاريف يتم تحميلها على حقوق الملكية أما خسائر الانخفاض التي تخص الفترة المالية الحالية فيتم تحميلها على دخل الفترة، وفي كلتا الحالتين تقفل خسائر الإنخفاض في حساب الأصل عندما لا يجوز عكسها أو في مجمع خسائر الانخفاض إذا كان يجوز عكسها .

(ج) في حالة الأصول الخاضعة للاهتلاك يكون التقرير عنها في قائمة المركز المالي كالتالي :

التكلفة التاريخية للأصل	×××
يطرح مجمع الاهتلاك	×××
	×××
يطرح مجمع خسائر الانخفاض	×××
القيمة الدفترية للأصل	×××

ويتم إعادة احتساب قسط الاهتلاك للفترات المستقبلية المتبقية من عمر الأصل وفقا للقيمة الدفترية الجديدة .

(د) في حالة الأصول غير القابلة للاهتلاك يكون التقرير عنها في قائمة المركز المالي كالتالي :

التكلفة الفعلية للأصل	×××
يطرح مجمع خسائر الانخفاض	×××
القيمة الدفترية للأصل	×××

سابعا :وحدات توليد النقد

(١) ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ (البند٦٥/٣٦)

(أ) يجب أن يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد لكل أصل ما أمكن ذلك .

(ب) وفي حالة عدم إمكانية ذلك فيتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد وفقا لوحدة توليد النقد المرتبطة بالأصل .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(ج) وقد عرفت وحدة توليد النقد بأنها أصغر مجموعة من الأصول تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر ومستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة لأصول أو وحدات توليد نقد أخرى .

(٢) الحيثيات التي يرى الباحث أخذها بالاعتبار :

(أ) إن وحدات توليد النقد هي مفهوم جاء به هذا المعيار في حالة عدم التمكن من تحديد التدفقات النقدية الخاصة بالأصل، حيث تم التطرق إلى مجموعة الأصول التي تمثل وحدة توليد نقد واحدة ولعل هذا الأمر تحيط به مجموعة من الانتقادات وهي :

- إن أصول الشركة تساهم مع بعضها البعض في عمليات مشتركة ومتداخلة بتوليد التدفقات النقدية بحيث يصعب تحديد التدفقات النقدية بدقة لأي مجموعة من الأصول.
- إن أصول الشركة ليست كلها تعمل على توليد التدفقات النقدية بصفة مباشرة، بل يقتصر ذلك على الأصول التي لها مخرجات يمكن تحديد قيم لها عند بيعها في السوق أو التصرف بها بإحدى طرق التخلص الأخرى، وهناك مجموعة من الأصول تقدم خدمات مساندة لكل الأصول في الشركة وتقوم بخدمتها وتوفير الجاهزية اللازمة لاستمرار العملية الإنتاجية.
- لقد ورد في تعريف وحدة توليد النقد أنها أصغر مجموعة من الأصول، وتحتمل كلمة أصغر أكثر من تفسير استنادا إلى الشخص الذي يقوم على ذلك، فالكلمة لفظ غير محدود المعالم ومرن بحيث يحتمل تفاسير عدة .
- إن كثير من المعايير المحاسبية العالمية كالمعايير الأمريكية والأسترالية لم تقم باستعمال هذا المفهوم لعموميته وأكدت على ضرورة تقدير قيم الأصول كل على حدة ، وكذلك التوجيهات المحاسبية الأوروبية وهذا يتطابق مع وجهة نظر الباحث.
- إن التدفقات النقدية مرتبطة بالسلعة كأصل والتي يتم بيعها وتوليد تدفقات نقدية منها وهناك تدفقات نقدية بحدها الأدنى يتم توليدها من الأصول الأخرى .

(ب) انه في غرار اقتراح الباحث بالأخذ بتكلفة الاستبدال فانه لا يبقى ضرورة لاستعمال مفهوم وحدات توليد النقد كون ذلك مرتبط بتحديد القيمة القابلة للاسترداد .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(ج) قد يكون الأمر محل جدل بالنسبة لبعض الأصول التي تعتمد على بعضها الآخر، أو الأصول التي لها فروع مختلفة مثل خطوط الإنتاج التي تضم آلات وأجهزة وأنظمة تحكم وبرمجيات، حيث أن الأمر من الصعوبة بمكان أن يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد سواء فيما يتعلق بصافي القيمة البيعية حيث أنه مجرد فصلها من الأصول ذات العلاقة يؤدي إلى انهيار قيمتها، أو ما يتعلق بتحديد قيمتها الاستخدامية، وكما سبق و أكد الباحث على أن قيمة الأصول المملوكة من قبل الشركة ليست كقيمتها لدى الغير ،إضافة إلى أنه في الأصل لا يوجد لبعض هذه الأصول تدفقات نقدية خاصة بها كما ذكر الباحث آنفا .

(د) يؤكد ما ورد أعلاه على رأي الباحث باستخدام مفهوم تكلفة الاستبدال لكل اصل على حدة .

(٣) مقترح الباحث بشأن الأصول محل تحديد تكلفة الاستبدال :

يتم تحديد تكلفة الاستبدال لكل أصل على حدة بتقدير المماثل الجديد سواء كان الأصل مستقلا تماما عن غيره أو كان يمثل فرعا في مجموعة أصل معين .

ثامنا : الإنخفاض في الشهرة

(١) ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦(البند ٨٠/٣٦).

(أ) إذا كانت الشهرة تتعلق بوحدة توليد نقد معينة فيجب أن تأخذ المنشأة بعين الاعتبار الانخفاض الذي يحدث في الشهرة وتضمن المعيار اختباريّ من أسفل لأعلى ومن أعلى لأسفل لتحديد الانخفاض في الشهرة .

(ب) إذا أمكن اختبار وحدة توليد النقد لتحديد الانخفاض وكان هناك شهرة تظهر في القوائم المالية ، فإنه يجب إجراء اختبار من أسفل لأعلى وهذا يتطلب أن تحدد ما إذا كانت القيمة الدفترية للشهرة يمكن تخصيصها على أساس معقول لوحدة توليد النقد الخاضعة للمراجعة، فإذا كان هذا التخصيص ممكنا (على سبيل المثال إذا كانت الشهرة تتعلق باقتناء كامل وحدة توليد النقد) ، فإن الشهرة يجب تضمينها للقيمة الدفترية لوحدة توليد النقد لغايات إجراء اختبارات الانخفاض ولا يتطلب ذلك إجراء اختبار من أسفل لأعلى .

(ج) إذا لم يكن ممكنا تخصيص الشهرة لوحدة توليد نقد معينة، فإن القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد (ماعدا أي شهرة تم تخصيصها قبل ذلك) يتم مقارنتها بقيمتها القابلة للاسترداد، للتأكد من أن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الانخفاض في قيمة الأصول المشمولة في وحدة توليد النقد بخلاف الشهرة قد تم تحديده، وبما أن الشهرة ليست مشمولة في هذا التقدير فيجب إجراء اختبار من أعلى لأسفل، وهذا يتطلب أن تحدد المنشأة أصغر وحدة توليد نقد تحت المراجعة يمكن تخصيص الشهرة لها على أساس معقول ومتناسق (وحدة توليد النقد الأكبر)، ويتم مقارنة القيمة الدفترية لهذه الوحدة بما فيها الشهرة المخصصة مع القيمة القابلة للاسترداد .

(د) وتدور فكرة الاختبار من أعلى لأسفل حول توسيع وحدة توليد النقد، وربما لا يتم الاعتراف بأي انخفاض في اصل معين تم اقتناءه كجزء من عملية اندماج ، وهذا ما يمكن أن يحدث إذا كان أداء أصل معين ضعيف، في حين أن المنشأة المقتناة بكاملها تعمل بأداء جيد ولكن إذا لم يكن هناك أساس معقول لتخصيص الشهرة لأصل معين لا يكون لدى المنشأة أي خيار ما عدا توسيع وحدة توليد النقد .

(٢) الحيثيات التي يرى الباحث أخذها بالاعتبار

(أ) إن الشهرة وفقا لهذا المعيار قد تم تعديل كيفية إطفائها حيث كان يحدد سابقا بأربعين سنة كحد أعلى، ونص المعيار على إطفاء الأصول غير الملموسة على أساس سنوي في حال عدم إمكانية تقدير عمرها ويفترض هنا أنه لن يتعدى ٢٠ سنة ويخضع للانخفاض متى ما كانت هناك مؤشرات تدل على ذلك، ويجب أن يكون الفحص إلزاميا في نهاية كل سنة متى ما تعدى عمر الأصل ٢٠ سنة، وبذلك فقد تم الانتقال من الإطفاء المنتظم لوحده إلى الإطفاء بتطبيق الانخفاض إضافة إلى الإطفاء المنتظم .

(ب) إن الإطفاء وفقا لهذا المعيار قد تم ربطه ربطا وثيقا بوحدات توليد النقد ،حيث أن الافتراض إما إمكانية تخصيصها لوحدات توليد النقد وبذلك فيتم إجراء اختبار من أسفل لأعلى، أو عدم إمكانية تخصيصها فيتم إجراء اختبار من أعلى لأسفل مع توسيع وحدة توليد النقد ، والباحث يرى كما تمت الإشارة إلى ذلك بعدم إمكانية تطبيق مفهوم وحدات توليد النقد لأنه مفهوم نظري بحت يصعب تطبيقه من الناحية العملية .

(ج) إن الاختبارين الذين تضمنهما المعيار هما من الصعوبة بمكان أن يقوم بهما المحاسب العادي، حيث أنهما أحاط بهما التعقيد بما لا يمكن كثيرا من المحاسبين بتطبيق هذين الاختبارين، علاوة على ما

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ذكره الباحث فيما يتعلق بالصعوبات المرتبطة بوحدات توليد النقد فهذا يتطلب خبرة وعلما واسعين لتحقيق ذلك .

(د) لم يتم أخذ طريقة تقدير الشهرة بعين الاعتبار ، إذ أن هناك طرقا عملية تزخر بها أدبيات المحاسبة لتحديد قيمة الشهرة ويبقى الخيار الأخير هو التقدير الجزافي، ويرى الباحث أن فحص الشهرة لتحديد ما إذا انخفضت قيمتها أم لا يجب أن يتم بذات طريقة تقديرها، لأنه لا يعقل مثلا أن يتم تقدير الشهرة بمضاعف معين لمتوسط الأرباح عن مدة معينة ثم يتم فحصها باستخدام أسلوب آخر كمضاعف الأرباح العادية لمدة زمنية معينة أو أسلوب التقدير الجزافي أو غيرها من الأساليب، والباحث يرى في إثبات الشهرة من أجل تطبيق الانخفاض والابتعاد عن الارتجالية والعشوائية أن يتم استنادا إلى أساس معين وعدم استخدام التقدير الجزافي .

(هـ) يركز الباحث في المعيار المقترح بالبعد عن التعقيد وإيجاد حلول سهلة ومبسطة وممكنة التطبيق بما لا يخلّ بالهدف المنوي تحقيقه، وأن فحص الشهرة استنادا إلى ما ورد في المعيار هو ابتعاد عن حقيقة الشهرة وكيفية إثباتها وتقديرها لأول مرة والدخول في دوامة لا تنتهي إلا بتقدير اجتهادي .

(٣) مقترح الباحث بشأن الشهرة :

أن يتم فحص الشهرة من أجل الانخفاض بذات الأسلوب التي حددت الشهرة بموجبه فإذا كانت القيمة العادلة للشهرة والتي تمثل تكلفة استبدالها أقل من قيمتها الدفترية كان الفارق خسائر انخفاض وتخفض الشهرة بموجبها إلى القيمة المعاد تقديرها .

تاسعا : عكس خسائر الانخفاض

(١) ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ (البنود ٣٦/٩٥-١٠٩) .

(أ) يتم اتباع نفس الطريقة من أجل تحديد الانخفاض في الأصول وذلك عند إعداد الميزانية حيث يتم تقدير ما إذا انخفضت خسائر الانخفاض، فإذا حدث ذلك يتم احتساب القيمة القابلة للاسترداد .

(ب) لا يتم عكس خسائر الانخفاض بمرور الوقت حتى لو أصبح المبلغ القابل للاسترداد لأصل معين أعلى من مبلغه المسجل .

(ج) أن لا تتجاوز القيمة الدفترية الجديدة المتضمنة لخسائر الانخفاض المعكوسة التكلفة التاريخية القابلة للاهتلاك للأصل إن لم يتم إثبات خسائر الانخفاض .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(د) يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض المعكوسة كدخل في قائمة الدخل .

(هـ) يتم تعديل قسط الاهتلاك للفترات المالية المستقبلية .

(و) لا يتم عكس خسائر الانخفاض في قيمة الشهرة إلا إذا كانت بسبب حدث خارجي معين له طبيعة استثنائية ومن غير المتوقع أن يظهر مرة أخرى ويشير المعيار إلى أن ذلك يعتبر نادرا .

(٢) الحيثيات التي يرى الباحث أخذها بالاعتبار :

(أ) يؤكد الباحث على أن خسائر الانخفاض وعكسها يجب أن يتم احتسابها في ضوء مقارنة تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد مع القيمة الدفترية للأصل .

(ب) يرى الباحث عدم عكس خسائر الانخفاض لغير الأصول طويلة الأجل أي يستثنى من عكس خسائر الانخفاض ما يلي :

- فيما يتعلق بالشهرة فيخشى عند عكسها أن يتم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا، وفي الواقع لا يوجد حدود فاصلة ودقيقة بين عكس خسائر الانخفاض في الشهرة والشهرة المولدة داخليا، والأفضل الاحتياط لذلك بعدم عكس الشهرة إضافة إلى أن الشهرة أصل غير ملموس تحيط به كثير من المخاطر التي تؤدي إلى إمكانية انخفاض قيمتها بشكل كبير خلال فترة زمنية معينة، فخسائر الانخفاض في الشهرة التي حملت لقائمة الدخل يمكن اعتبارها إطفاء جزئي للشهرة، ويكون قد تم التخلص من جزء من هذا الأصل بدلا من الاضطرار إلى استنفاد الأرباح أو جزء كبير منها عند ظهور انخفاض مفاجئ كبير في قيمتها، وهناك معايير لا تعترف بعكس الشهرة مثل المعايير الأمريكية والأسترالية كون الشرط الوارد في المعايير المحاسبية الدولية والبريطانية حول ربط الشهرة بظروف استثنائية من الصعوبة بمكان الوقوف على هذه الظروف وفصلها عن الظروف التي تؤدي إلى توليد شهرة داخلية .
- أما الاستثمارات في أدوات مالية فإذا كانت للمتاجرة أو جاهزة للبيع تعامل معاملة البضاعة ولا يتم عكس خسائر الانخفاض فيها وتظهر النتيجة الدقيقة عند التخلص منها .

(د) وبذلك فإن عكس خسائر الانخفاض وفق المعيار المقترح ينطبق على :

- الأصول المعمرة طويلة الأجل .
- الاستثمارات طويلة الأجل .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة .
- العقود تحت الإنشاء .
- استثمارات الملاك .

(هـ) إن ما ورد في المعيار عن كيفية التعامل مع عكس خسائر الانخفاض أنه تم الإكتفاء بتسميتها "دخل" ، وإذا ما تم الرجوع إلى العناصر الرئيسية العشرة للقوائم المالية لوجدنا أنها تخلو من كلمة دخل، والبند المقابل للخسائر هو المكاسب، لذلك يرى الباحث أن خسائر الانخفاض المعكوسة يجب أن يطلق عليها مكاسب عكس الانخفاض، وتعامل ضمن النشاطات غير العادية في قائمة الدخل المتعددة المراحل .

(و) كذلك يرى الباحث معالجة مكاسب عكس الانخفاض في مجمع خسائر الانخفاض، وهذا يجنب الوقوع بالخطأ بدلا من دمج خسائر الانخفاض مع الاهتلاك، ويكون السقف المسموح عكسه هو ما ورد بمجمع خسائر الانخفاض فقط كذلك تكون المعالجة مقتصرة على مجمع خسائر الانخفاض .

(٣) مقترح الباحث بشان عكس خسائر الانخفاض:

(أ) يجب أن يتم فحص القيمة العادلة للأصول بطريقة تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد عند إعداد القوائم المالية من أجل معرفة ما إذا كان من الممكن عكس خسائر الانخفاض.

(ب) لا يتم عكس خسائر الانخفاض للاستثمارات لأغراض المتاجرة أو الاستثمارات الجاهزة للبيع أو الشهرة .

(ج) يتم عكس خسائر الانخفاض للأصول التالية :

- الأصول المعمرة طويلة الأجل .
- الاستثمارات طويلة الأجل .
- الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة .
- العقود تحت الإنشاء .
- استثمارات الملاك .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(هـ) تظهر مكاسب عكس الإنخفاض ضمن النشاطات غير العادية في قائمة الدخل .

(د) يكون سقف مكاسب عكس الانخفاض رصيد مجمع خسائر الانخفاض .

عاشرا : الإفصاح عن الانخفاض

(١) ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ (البنود ٣٦/١١٣-١١٨).

(أ) الإفصاح وفق فئة الأصول :

- خسائر الانخفاض المعترف بها في قائمة الدخل .
- خسائر الانخفاض التي تم عكسها والمعترف بها في قائمة الدخل .
- أي البنود في قائمة الدخل التي تأثرت بالانخفاض .

(ب) الإفصاح القطاعي :

- القطاعات الرئيسية فقط مثل خط الإنتاج أو البضاعة .
- خسائر الانخفاض المعترف بها في قائمة الدخل .
- خسائر الانخفاض التي تم عكسها .

(ج) إفصاحات أخرى :

- إذا كانت خسائر الانخفاض أو عكسها في أصل معين مهمة فيجب الإفصاح عما يلي

- قيمة خسائر الانخفاض .

- الأصل المنفرد : طبيعته والقطاع الذي ينتمي إليه .

- وحدة توليد النقد : وصفها وقيمة خسائر الانخفاض أو عكسها في

في فئة الأصول أو القطاع .

- إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد هي صافي القيمة البيعية فيجب

الإفصاح عن أساس تقدير القيمة البيعية .

- إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة الاستخدامية فيجب

الإفصاح عن معدل الخصم .

- إذا كانت خسائر الانخفاض أو عكسها والتي تم الاعتراف بها مهمة في مجمل القوائم المالية

ككل فيجب الإفصاح عن :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- فئة الأصول الرئيسة التي تأثرت بالانخفاض .

- الأحداث والظروف الرئيسة التي أدت إلى الانخفاض .

(٢) الحيثيات التي يرى الباحث أخذها بالاعتبار :

(أ) أن يتم استبدال القيمة القابلة للاسترداد بتكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد .

(ب) أن يتم إلغاء الإفصاح عن صافي القيمة البيعية والقيمة الاستخدامية ومعدل الخصم كون رأي الباحث بعدم الأخذ بها .

(ج) أن لا يتم ربط الإفصاح عن خسائر الانخفاض بفئة الأصول كون الانخفاض يتم تحديده من وجهة نظر الباحث لكل أصل على حدة .

(د) أن يتم الإبقاء على الإفصاح عن الانخفاض كأحد بنود الإفصاح القطاعي عند وجود ذلك .

(هـ) أن يتم إلغاء الإفصاح عن وحدات توليد النقد كون رأي الباحث عدم الأخذ بها .

(و)أن يتم الإفصاح عن كيفية احتساب تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد للأصول كاملة سواء انطبق عليها الانخفاض أم لم ينطبق، لبيان أنه تم فحص الأصول من أجل معرفة القيمة العادلة لها بتكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد، وذلك تلقائيا يدل على خسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها أو عكسها وفقا لما ورد في بنود المعيار المقترح عن احتساب تكاليف استبدال الأصول بتقدير المماثل الجديد .

(ح) وجهة نظر الباحث عن كيفية معالجة خسائر الانخفاض عند الاعتراف به لأول مرة .

(٣) مقترح الباحث بشان الإفصاح عن الانخفاض :

(أ) يتم الإفصاح عن كيفية احتساب خسائر الانخفاض لكل أصل على حدة وعلى النحو التالي :

- قيمة الأصل العادلة بتكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد .
- مقارنة القيمة العادلة لكل أصل بقيمته الدفترية .
- خسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها في قائمة الدخل .
- خسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها في حقوق الملكية .
- مكاسب عكس الانخفاض التي تم الاعتراف بها في قائمة الدخل .

(ب) إذا كانت المنشأة تستخدم الإفصاح القطاعي فيتم الإفصاح عما يلي :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- قيمة الأصول العادلة في القطاع لكل أصل على حدة .
- مقارنة القيمة العادلة بالقيمة الدفترية للقطاع .
- خسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها في قائمة الدخل .
- خسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها في حقوق الملكية .
- مكاسب عكس الانخفاض التي تم الاعتراف بها في قائمة الدخل .

(ج) يجب الإفصاح علاوة على ما تقدم عما يلي :

* الأسباب التي أدت إلى حدوث انخفاض في قيمة الأصول أو عكسه .

* قيمة خسائر الانخفاض لكافة الأصول .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل السابع :
النتائج والتوصيات

أولا : النتائج

ثانيا : التوصيات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الفصل السابع

النتائج والتوصيات

أولا : النتائج:

(١) إن النتيجة الرئيسة التي توصل إليها الباحث هي عدم ملاءمة النص الأصيل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ والمتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول للتطبيق في الأردن ، والذي أدى إلى عدم الالتزام بتطبيقه بصيغته الأصلية ، حيث أوضح الباحث في معرض حديثه عن المعيار المذكور النواحي التعقيدية التي تجعل منه معيارا نظريا يصعب تطبيقه على أرض الواقع، لأنه لم يخل من التعقيدات عند تطبيقه كاحتساب القيم التي تتعلق بالانخفاض، وهي كما رأينا القيمة القابلة للاسترداد والتي تقاس بالقيمة الاستخدامية أو القيمة البيعية أيهما أعلى، والركون إلى التخمين الذي لا يخلو من الرأي الشخصي الأمر الذي يؤكد الانتقاد الموجه للمحاسبة والمتعلق باستخدام التخمين والتقدير، حيث تكرر ذلك في أكثر من موضع تطرق إليه الباحث : كاستخدام التقدير في تحديد القيمة الاستخدامية وعند احتساب وحدات توليد النقد، إضافة إلى بعض التناقضات مع هيكل النظرية المحاسبية كتسمية خسائر الانخفاض المعكوسة بأنها دخل علما بأن النظرية المحاسبية تخلو عناصرها من هذه التسمية .

(٢) وللتأكيد على ذلك ، فقد أوضحت النتائج الإحصائية كما تعرفنا إليها في الفصل الخامس رفض الفرضيات العدمية، والتي كان مفادها أنه لا يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ في الأردن يؤدي إلى تحسين الصفات النوعية، وقبول الفرضيات البديلة بأنه يمكن وضع مقترح لمعيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ يؤدي إلى تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية، وبناء عليه فقد تم صياغة مقترح المعيار المعدل، حيث تضمن المعيار المقترح الفروق الرئيسية التالية :

(أ) أوضح الباحث في معرض حديثه عن الهدف من المعيار المقترح أنه يهدف إلى تحميل الفترة المالية بما يخصها من مصروفات، استنادا إلى مقارنة القيمة الدفترية والتي تعبر عن التكلفة التاريخية للأصل مع تكلفة الاستبدال بطريقة المماثل الجديد.

(ب) لقد توسع الباحث في نطاق المعيار الذي كان مشتملا وفقا للمعيار الأصيل على بعض

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الأصول، ولكن المعيار المقترح تضمن أصولا أخرى كالعقود تحت الإنشاء وعقود التأمين محاولة من الباحث لدعم توحيد قاعدة التقييم في القوائم المالية لكي تكون ممثلة بصدق وتتمتع بالاعتمادية والموثوقية والقابلية للمقارنة، وتؤدي إلى التخلص من بعض الانتقادات التي توجه للقوائم المالية والمتعلقة بوجود طرق مختلفة للتقييم وبدائل تقييم مختلفة .

(ج) وبناء على ما تقدم فقد قام الباحث بصياغة تعريفات المصطلحات الرئيسية في الدراسة والتي اختلف بعضها عن التعاريف الواردة في المعيار الأصيل .

(د) كذلك كان رأي الباحث فيما يتعلق بالأصول التي يتم مراجعتها من أجل تحديد الانخفاض، أن تكون بنظرة شمولية لكافة الأصول سواء تعرضت تكلفتها التاريخية للانخفاض أم لا، وذلك للسبب الذي تقدم بعدم إمكانية حصر اختبارات الانخفاض فقط في الأصول التي تدل المؤشرات الواضحة على وجود انخفاض في قيمتها، واستند في ذلك إلى عدم وجود مؤشرات لكل أسباب الانخفاض .

(هـ) وأوضح الباحث أيضا أن القيمة القابلة للاسترداد سيتم تحديدها وفق قاعدة عامة وليس حصرا على الانخفاض وهي " القيمة الدفترية أو تكلفة الاستبدال أيهما أقل"، وكذلك كان رأي الباحث الاسترشاد لتحديد الانخفاض في الأصول تحت التشييد أو المباني برأي فني معتمد .

(و) وفيما يتعلق بخسائر الانخفاض فقد بين الباحث ضرورة وجوب معالجة ما يتعلق منها بالسنة الحالية في قائمة الدخل، أما فيما يتعلق بالسنوات السابقة - عند الاعتراف بالانخفاض لأول مرة -فكان رأي الباحث معالجتها في حقوق الملكية، إضافة إلى وجوب فصل خسائر الإنخفاض في مجمع منفصل عن مصاريف الاهتلاك، كون خسائر الانخفاض يتم عكسها ولا يتم عكس مصاريف الاهتلاك.

(ز) وتضمن رأي الباحث دورا أكبر للمدقق باعتبار أن تحقّق الانخفاض و بقدر أهمية الاعتراف به ،إلا أنه يحتاج إلى دقة وموضوعية عند قياسه ويقع العبء الأكبر بالتحقق من ذلك على المدقق .

(ح) إن فكرة وحدات توليد النقد تفترض إمكانية فصل مجموعة من الأصول لها تدفقات نقدية يمكن تمييزها بدقة عن التدفقات النقدية لغيرها من الوحدات، وهذا بحد ذاته

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(خ) تفعيل وتأكيد على إعمال الرأي الشخصي الذي من المفترض أن تقلل منه المحاسبة إلى أقل درجة ممكنة، وبالتالي فإن ما توصل إليه الباحث كان بأن الأخذ بفكرة وحدات توليد النقد يقلل من جودة المواصفات النوعية للمعلومات المحاسبية، وبالتالي عدم الأخذ بهذا المفهوم في ظل المعيار المقترح .

(ط) إن الاختبارات التي تتعلق بتحديد الانخفاض في الشهرة كما وردت في المعيار الأصيل تتطلب خبرة عملية وعلمية واسعتين بسبب الاختبارات التي سيتم إجراءها للشهرة، وهي كما تم التعرف إليها اختبار من أسفل لأعلى واختبار من أعلى لأسفل، وهذا بدوره يزيد من التعقيد وليس بالإمكان إجراء ذلك بسهولة ويؤكد على نظرية المعيار لا عمليته، حيث تركز رأي الباحث على تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة وفقا لإعادة تقديرها بذات الطريقة التي تم إثبات الشهرة فيها لأول مرة .

(ي) كذلك كان رأي الباحث فيما يتعلق بخسائر الانخفاض المعكوسة أن يتم تسميتها بمكاسب عكس الانخفاض ، وذلك تمشيا مع عناصر القوائم المالية كما وردت في الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية، وأن يتم معالجة المكاسب في دخل الفترة .

(٣) لقد توصل الباحث من خلال مناقشاته لبدائل التقييم أن التكلفة الجارية هي من أفضل بدائل التقييم، ولكن تطبيقاتها الحالية لا تزال قاصرة عن الوصول إلى درجة القبول العام وذلك للمساوئ التي ذكرها الباحث لبدائل التكلفة الجارية، وبناء على ذلك توصل الباحث إلى اقتراح بديل يعتمد على ما اعتبره الباحث ببديل التكلفة الجارية الأنسب والأهم وهو بديل تكلفة الاستبدال، وأطلق عليه تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد، وقد أوضح الباحث الأسباب والمبررات التي دعت إلى اقتراح هذا البديل للتقييم مقارنة بالبدائل الأخرى ، وأهم ما في ذلك أنه يعتبر امتدادا لبديل التكلفة التاريخية وهو البديل الوحيد الذي يتمتع بالقبول العام .

(٤) ولدى تطرق الباحث للصفات النوعية للمعلومات المحاسبية حسب ما تضمنتها نشرة المفاهيم المحاسبية رقم (٢) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الأمريكي، فقد توصل الباحث إلى إعادة صياغة للصفات النوعية للمعلومات المحاسبية بنموذج جديد، ركز فيه الباحث على تصنيف الصفات النوعية التي تخص المعلومات المحاسبية حسب أهميتها، وأوجد علاقات الربط

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٥) والسببية بين الصفات حيث أن بعض الصفات ترتبط ببعضها البعض ارتباطا وثيقا ولا يمكن التفريق بينها كون بعضها يكمل البعض الآخر، إضافة لذلك فقد استبعد الباحث الصفات التي تكررت في الإطار العام للنظرية المحاسبية كمبادئ أو قيود أو فروض، وأيضا ركز الباحث في النموذج المقترح على التفريق بين الصفات النوعية حسب أهميتها، حيث أوضح أن هناك صفة محورية تقوم عليها المعلومات المحاسبية وهي التمثيل الصادق، وتطرق الباحث إلى الصفات الأساسية حيث أوضح بأن هناك صفتان أساسيتان، لكل صفة وجهان ، وجه يسبق التمثيل الصادق ويؤدي إلى تحقيقه ووجه إن توفر الوجه الأول في المعلومات المحاسبية فإنه النتيجة المباشرة له، وهاتان الصفتان هما الحيادية والقابلية للتحقق كصفة أولى، والاتساق والقابلية للمقارنة كصفة ثانية، ثم تطرق الباحث إلى الصفات الوظيفية التي ترتبط بوظائف النظام المحاسبي والمعلومات المحاسبية وهي صفة القدرة التنبئية التي ترتبط بوظيفة التخطيط للمعلومات المحاسبية، والتغذية العكسية والتي ترتبط بوظيفة الرقابة للمعلومات المحاسبية .

(٦) وفي معرض حديث الباحث عن الصفات النوعية توصل إلى النتائج التالية :

(أ) إن التمثيل الصادق يقتضي تقييم بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة وفقا للتكلفة الفعلية والانتهاء عن إتباع الطرق الأخرى المتعارف عليها، حيث أوضح الباحث أن طرق التقدير المختلفة لم يعد له مبرر الآن في ضوء التقدم العلمي والتكنولوجي في وسائل معالجة البيانات بوجود الحاسب الآلي .

(ب) كذلك كان رأي الباحث في التمثيل الصادق فيما يتعلق بالديون المشكوك في تحصيلها عدم إثباتها عند الشك فيها بل عند إعدامها، وأن يتم الإفصاح التفصيلي عن وضع المدينين بما يغني عن إعدامها، وأوضح الأسباب التي تبرر الأخذ بذلك .

(ج) كذلك كان رأي الباحث فيما يتعلق بالاستثمارات في الأصول المالية كالأسهم والسندات أن يتم تقييمها بتكلفة إستبدالها بناء على أسعار السوق بسبب وجود سوق ثانوي لها، ولا يوجد ما يبرر عدم تقييمها بغير ذلك لأجل الوقوف على الخسائر التي تلحق بالمنشأة جراء تقييم مثل هذه الأصول.

(د) كذلك كان رأي الباحث فيما يتعلق بالمحاسبة الإبداعية ضرورة العمل على تقليل الخيارات التي تؤدي إلى اختلافات كبيرة في النتائج التي يتوصل إليها المحاسبون، ويؤدي ذلك

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

حتما إلى التقليل من أهمية صفة الحيادية والقابلية للتحقق ، علما بأن التوجهات الأخيرة في المهنة تؤيد هذا الاتجاه كإلغاء طريقة الوارد أخيرا صادر أولا من بين طرق تقدير البضاعة، وكذلك إلغاء طريقة الجهود الناجحة في المحاسبة عن تكاليف الاستكشاف في الصناعات الإستخراجية .

(٧) كذلك دلت نتائج التحليل الإحصائي على وجود علاقة ضعيفة بين الخبرة العملية والمتابعة للمعايير المحاسبية الدولية ، ويعود ذلك لأسباب كثيرة منها عدم الاهتمام بالعملية التدريبية لدى الشركات والمنشآت، وعدم وجود جهة تعنى بالتدريب على المعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى أن الإفصاح المحاسبي في الأردن موجه إلى البيئة المحلية الأمر الذي يضعها في معزل عن البيئة التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية ، وبالتالي في معزل عن العالم الذي يعيش في خضم من التطور والتقدم، وعدم إمكانية العيش في بيئة منعزلة عن العالم أمام المفاهيم العالمية المعاصرة كالعولمة التي باتت مفروضة على دول العالم شاءت أم أبت، ولعل هذه النتيجة أيدتها نتيجة أخرى وهي أن هناك نسبة من مفردات العينة معرفتهم معدومة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ موضوع الدراسة تم حصرهم جميعا من موظفي الشركات، وهذا يدلل على عدم اهتمام القطاع الخاص بمتابعة ومعرفة المعايير المحاسبية الدولية التي تعتبر من الأساسيات التي يرتكز عليها علم المحاسبة .

(٨) وتوصل الباحث أيضا إلى ضعف الاهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية في المساقات التدريسية في الجامعات ،حيث تخلو المناهج التدريسية في معظم الجامعات من مساق المعايير المحاسبية الدولية بالرغم من أهميتها لطالب المحاسبة، ودلت على ذلك نتيجة الارتباط بين المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية والمعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ من ناحية والمؤهل العلمي من ناحية أخرى، حيث أن المساقات التدريسية التي لا تزال تدرس في الجامعات هي قديمة ولا تراعي التطورات في علم المحاسبة ، إضافة إلى أنها تنحو في كثير من الأحيان منحى التركيز على المعايير المحاسبية الأمريكية أو البريطانية، لأسباب كثيرة منها : الحركة الاستعمارية التي كانت سائدة إبان القرنين التاسع عشر والعشرين، والتبعية السياسية، ويزداد الأمر سوءا بسبب الجهة التي تخرج منها أساتذة المحاسبة، وكذلك نجد في كثير من الأحيان المساق التدريسي عبارة عن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٩) أوراق متناثرة مجمعة بالتصوير من مراجع مختلفة بطريقة لا تراعي أبسط مبادئ الالتزام بحقوق التأليف والطبع والنشر .

(١٠) وتوصل الباحث أيضا إلى ضعف الاهتمام بالمعايير المحاسبية الدولية وذلك بسبب عدم وجود جهة تعنى بالتأكد من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية أو تفسيرها ونشرها ضمن دوريات متخصصة، على غرار ما هو موجود في كثير من دول العالم التي تستجيب لبعضها في طرح الأفكار المحاسبية الحديثة التي يتم تأطيرها فيما بعد بمعايير محاسبية محلية أو دولية، وبالتالي عدم وجود مساهمة منظمة للمشاركة في التعليق على مسودات المعايير المحاسبية الدولية قبل إقرارها أو تعديل المعايير المحاسبية الدولية لتلائم البيئة المحلية، كما هو الأمر بالنسبة للدراسة التي قام بها الباحث، بالرغم من وجود خبرات ومؤهلات محاسبية يمكن أن يكون لها دور هام فيما لو تم تفعيلها .

(١١) وكذلك كان من بين النتائج التي توصل إليها الباحث والتي تغدو مبرراً لتطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ بعد تعديله، أنه لم يقتصر على كونه سياسة محاسبية فقط بل تعدى الأمر إلى اعتباره سياسة اقتصادية يمكن أن تؤدي إلى رفع الإنتاجية وتشجيع الاستثمار، وذلك لأن الانخفاض يعطي حرية ومرونة أكبر للمنشآت للتعامل مع الأصول الإنتاجية طويلة الأجل، بالتسريع باسترداد تكلفتها والمحافظة على الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول في المجتمع عند مستويات عليا، وذلك كما أشار الباحث على غرار ما حصل في كوريا الجنوبية التي حققت مستويات عليا من الناتج المحلي الإجمالي والدخل القومي والدخل الفردي، بعدما كانت من الدول الفقيرة لتواكب سياستها الاقتصادية الرامية إلى تحقيق أعلى مستويات الإنتاجية حيث فرضت اسمها على خريطة العالم بأنها من الدول المتقدمة صناعيا، وكان لا بد لها أن تعمد إلى تطبيق مفهوم الانخفاض كسياسة اقتصادية، وتعتبر هذه الدولة الفتية في عمرها الصناعي المتقدم مثالا يحتذى به لكافة دول العالم الثالث أن تنتهج السياسات الإقتصادية التي انتهجتها هذه الدولة .

(١٢) كذلك توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بالمزايا التي يحققها الانخفاض مقارنة بالاهتلاك والإطفاء، وهذا ما دعا مجلس معايير المحاسبة الأمريكي بالإستغناء عن تطبيق مفهوم الإطفاء لصالح تطبيق مفهوم الانخفاض كما ورد في النشرة المحاسبية رقم ١٤٤، وتساؤل الباحث

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(١٣) كان بعد طرح مزايا الإنخفاض مقارنة بالاهتلاك بمدى إمكانية الإستغناء عن تطبيق مفهوم الانخفاض بدلا من الاهتلاك كون ذلك يحتاج إلى دراسة منفردة، وليس الأمر من السهولة للحديث فيه، ولكن ما يراه الباحث هو أن تطبيق مفهوم الانخفاض هو ما يؤكد على التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية باعتبار الانتقادات التي توجه إلى طرق الاهتلاك المختلفة .

ثانيا : التوصيات

(١) ضرورة تبني المعيار المقترح الذي تضمن فروقات رئيسية بين بنوده وبنود المعيار الأصيل الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تؤدي إلى تقليل التعقيدات في المعيار وتقليل إعمال الرأي الشخصي وسهولة تطبيق المعيار ،كون موضوع المعيار هو من الأهمية بمكان لتطبيقه للوصول إلى معلومات محاسبية ممثلة بصدق لما هو عليه واقع المنشأة، وأدخل الباحث التعديلات اللازمة في المعيار المقترح لتحقيق ذلك .

(٢) إحالة نسخ من الدراسة إلى الجهات التالية :

- دائرة ضريبة الدخل الأردنية للنظر في تطبيق المعيار المحاسبي الدولي وفقا لما ورد في مقترح الباحث، وكذلك وفقا للمبررات التي وضعها الباحث لوجوب تطبيق المعيار، لأنّ عدم تطبيقه يعني مزيدا من العزلة عن المجتمع الدولي حيث سارعت معظم دول العالم في تبني فكرة المعيار وإصدار معايير محلية تتضمن معنى فكرة الانخفاض، ولكن ليس بالضرورة الأخذ بما ورد في المعيار الدولي الأصيل بحكم الخصوصيات التي تتعلق بالدول إضافة إلى دور الفكر المحاسبي المحلي في صياغة المعيار .
- مديرية المراقبة ودائرة مراقبة الشركات في وزارة الصناعة والتجارة وهيئة الاوراق المالية والتي تعنى بإلزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وصياغة بنود القوانين المحلية المتعلقة بذلك، للوقوف على إلغاء التعارض أينما وجد في القوانين المحلية لتطبيق هذه المعايير، حيث أن الهدف من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية كما أشار الباحث هو التنسيق العالمي لمعالجة المشاكل العملية التي تعترض سير العمل، وإجراء المقارنات بين الشركات على مستوى العالم على أساس موحد بما يكفل عدالة هذه المقارنة، والسمو بالصفات النوعية للمعلومات المحاسبية بما يؤدي إلى استخدام هذه المعلومات كأساس سليم لاتخاذ القرارات .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- وزارة التعليم العالي لإلزام الجامعات والمعاهد بإدخال مساق المعايير المحاسبية الدولية في مناهج تدريس المحاسبة في الجامعات الأردنية وفق آخر ما توصلت إليه، إضافة إلى المعايير المحاسبية العالمية المقارنة الصادرة عن بعض المنظمات المحاسبية المهنية في أمريكا وبريطانيا، كذلك تحديث المناهج المحاسبية الحالية بما يتوافق مع التجديدات العالمية بهذا الشأن، وإمكانية إيجاد صيغة موحدة للمناهج المحاسبية للجامعات والمعاهد بدلا من الاختلاف المفضي إلى فروقات كبيرة بين الخبرات العلمية لخريجي أقسام المحاسبة من هذه الجامعات ، مع الأخذ بعين الإعتبار عدم التركيز على المعايير المحاسبية لدولة معينة أو منظمة مهنية معينة، والتخلص من تدريس الأوراق السائبة في كثير من الجامعات التي تتعارض مع حقوق الطبع والتأليف والنشر .
- وزارة التربية والتعليم لإمكانية تحديث المناهج المحاسبية للتعليم التجاري بما يتوافق مع آخر ما توصل إليه علم المحاسبة من مفاهيم محاسبية عالمية .
- مؤسسة تشجيع الاستثمار لتبني مفهوم الانخفاض كمفهوم اقتصادي وسياسة من سياسات تشجيع الأستثمار تؤدي إلى تجديد الأصول وبالتالي رفع إنتاجيتها، والإستفادة من التجربة الكورية الجنوبية في هذا المجال .

(٣) ونظرا للدور الفاعل الذي يجب أن يلعبه الأردن على المستوى الدولي فإن الباحث يرى ضرورة تأسيس منظمة مهنية تعنى بالمحاسبة تكون الخطوط العريضة لأهدافها ونشاطاتها على النحو التالي :

(أ) متابعة المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية العالمية الجديدة والتعديلات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الحالية أو التوقف عن تطبيق أي منها، وذلك لمعرفة الأفكار الجديدة أو أفكار التعديل والإلغاء لتبنيها كما هي أو تعديلها بما يتوافق مع البيئة المحلية الأردنية .

(ب) صياغة معايير محاسبية محلية للبيئة الأردنية ومراعاة خصائص هذه البيئة الاجتماعية والقانونية والتشريعية والدينية والاقتصادية والسياسية وغيرها، وفي نفس الوقت مراعاة البيئة المحاسبية الدولية كون ما يتجه إليه العالم حاليا هو إيجاد بيئة عالمية موحدة تقوم على ذات الأسس والقواعد في مجالات المهن والأعمال .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(ج) المشاركة الفاعلة في أنشطة المنظمات المحاسبية الدولية التي تعنى بمعايير المحاسبة، مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة البريطانية وغيرها، بالاشتراك في دراسة مقترحات المعايير أو تعديلها أو إلغاءها، إضافة إلى تقديم مقترحات جديدة فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الحالية .

(د) التدريب على المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها وخاصة لمحاسبي الشركات .

(هـ) التنسيق مع الجهات الحكومية للتأكد من تطبيق الشركات الأردنية للمعايير المحاسبية التي صدرت بقوانين خاصة، بما في ذلك التنسيق مع الدوائر التي تعنى مباشرة بالمعلومات المحاسبية مثل الدوائر الضريبية، للتأكد من جودة هذه المعلومات.

(و) أن يتم تحديد مجلس لإدارة هذه المنظمة من أساتذة منتقين في المحاسبة لهم خبرتهم العلمية والعملية على الساحة المحلية والدولية، وبحيث يقومون بوضع نظام وإطار شامل لعمل المنظمة وعلاقاتها ونشاطاتها .

(٤) تبني المفهوم الجديد لتكلفة الاستبدال والذي أطلق عليه الباحث تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد ،كمفهوم محاسبي يضاف إلى المفاهيم المحاسبية التي يتعامل بها علم المحاسبة، والذي أوضح الباحث المبررات التي تدعو إلى تطبيقه للتخلص من إختلافات التقييم وبالتالي التقليل من الانتقادات التي توجه إلى المحاسبة .

(٥) تبني نموذج الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية المقترح من قبل الباحث، مع كافة الأفكار العلمية التي دعت إلى وجود صفات عامة للمعلومات بغض النظر عن نوعيتها، إضافة إلى العلاقات التي أوجدها الباحث لهيكل الصفات النوعية الجديد .

(٦) تبني وجهة نظر الباحث بضرورة الاستفادة من قدرات الحاسوب في معالجة البيانات المتعلقة بالبضائع المخزنة والمنصرفة، وضرورة تقييمها وفقا للتكلفة الفعلية، وبالتالي التخلص من طرق التقييم المختلفة كالوارد أولا صادر أولا والمتوسط المرجح وغيرها، وذلك لإثبات مواكبة علم المحاسبة لكل ما هو جديد ،ولإنتفاء إستمرارية الأخذ بالبدائل المختلفة أمام الواقع الحالي المتعلق بإمكانية احتساب التكلفة الفعلية .

(٧) تبني وجهة نظر الباحث حول ضرورة التخلص من بدائل التقييم المختلفة التي تؤدي إلى إختلافات حتمية في النتائج والأرقام، وبالتالي تقليل الانتقادات التي توجه إلى علم المحاسبة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٨) والتي لموجهيها المبررات الكافية لذلك، وتقليل الأثر الناتج عن تطبيق المحاسبة الإبداعية، وضرورة إيجاد قاعدة تقييم موحدة تتضمنها القوائم المالية للإستثمارات والمدينين وغيرها من الأصول .

(٩) تبني جامعة عمان العربية لجهود الباحث حول الدراسة التي أشار إليها بمدى إمكانية الاستغناء عن الاهتلاك والإطفاء لصالح الانخفاض .

(١٠) تبني جامعة عمان العربية للدراسة بما توصلت إليه من نتائج وترجمتها باللغة الإنجليزية وإرسال نسخ منها إلى الجهات المعنية والمختصة بشكل عام خصوصا المنظمات المهنية الدولية المتعلقة بالمحاسبة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المراجع

المراجع العربية

القران الكريم .

الأمين، عبد الوهاب، التنمية الاقتصادية، جدة، دار حافظ، ٢٠٠٠ .

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية، عمان، ١٩٩٩ .

دهمش، نعيم حسني ، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، قائمة التغيرات في المركز المالي من الناحية العلمية والعملية، عمان، المكتب الاستشاري، ١٩٩٥ .

دهمش، نعيم حسني، المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول المعمرة والتخلص منها، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، مجلة المدقق، العدد ٥٤-٥٥، حزيران ٢٠٠٣ .

سالم، فوزي أمين، الوسيط في المحاسبة- الجزء الأول، جامعة الملك سعود- السعودية، ١٩٨٦ .

المراجع الأجنبيّة

- Beaty, Anne L. and Webber, Joseph Peter, **The Importance of Accounting Discretion in Mandatory Accounting Changes : An Examination of the Adoption of SFAS ١٤٢**, Ohio State University, ٢٠٠٥, Cited on ٢١L٣L٢٠٠٥ from:

  http://papers.ssrn.com.

- Boone, Jeff P. and Raman, K.K., **Does Discretion Increase Signaling or Opportunistic Behavior? Evidence from Impairment Losses in the Extractive Petroleum Industry**, Mississippi State University, ٢٠٠٣.

- Chen, Changling, Kohlbeck, Mark J. and Warfield, Terry D., **Goodwill Valuation Effects of the Initial Adoption of SFAS ١٤٢**, University of Waterloo, ٢٠٠٤, Cited from:

  http://papers.ssrn.com

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

- Cramptom, Adrian, and others, **European Comparison UK and Germany, the Main Differences Between UK and Germany Accounting Principles** , Deloitte Touch Tohmatsu, London, ٢٠٠١.
- Deloitte Touche Tohmatsu, **Deloitte's Point of View Sarbanes-Oxely Compliance**, Deloitte Development LLC., ٢٠٠٤
- Deloitte Touche Tohmatsu, **IAS٣٦, Impairment of Assets**, Cited on ٢٤, August ٢٠٠٣ from :

  www.iasplus.com/standard/ias ٣٦.htm
- Deloitte Touche Tohmatsu, **GAAP Differences in Your Pocket, IAS and GAAP in the Republic of China**, ٢٠٠٢.
- Deloitte Touche Tohmatsu, **European Comparison : UK and Germany, the Main Differences Between UK and German Accounting Practice**, Cited on ١٤/٦/٢٠٠٤ from :

  www.deloitte.com
- Deloitte Touche Tohmatsu, **IAS PLUS**, Cited on ١٤/٦/٢٠٠٤ from:

  http://www.iasplus.com
- Deloitte Touche Tohmatsu, **GAAP ٢٠٠٤ In Your Pocket, Asummery of UK Financial Reorting**, January ٢٠٠٤, Cited on ١٤/٦/٢٠٠٤ from :

  www.delloitte.com
- Deloitte Touche Tohmatsu, **International Accounting Standards Healthcheck ٢٠٠٣**, Cited on ١٧/٦،٢٠٠٤ from :

  www.deloitte.com

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- Deloitte Touche Tohmatsu, **Comparison of Canadian GAAP and International Accounting Standards**, ٣٠th April ٢٠٠٣, Cited on ١٤/٠٦/٢٠٠٤ from :

  http://www.iasplus.com/country/canada.htm.

- Deloitte Touche Tohmatsu, **Comparison of Canadian GAAP and International Financial Reporting standards(IFRS)**, ٣٠ April ٢٠٠٣, Cited on ١٤/٦/٢٠٠٤ from :

  http://iasplus.com/country/canada.htm

- Deloitte Touche Tohmatsu, **GAAP Differences in your Pocket, IAS and GAAP in the Peoples Republic of China**, Cited on ١٣/٦/٢٠٠٤ from:

  www.deloitte.com

- Deloitte Touche Tohmatsu, **Implementing Hong Kong GAAP, Moving Towards IFRS, January ٢٠٠٣**,Cited on ١٣/٦/٢٠٠٤ from:

  www.deloitte.com

- Elliott, Barry, and Elliott, Jamie, **Financial Accounting and Reporting**, Seventh Edition , Prentice-Hall International Inc., ٢٠٠٣ .

- Epstein, Barry J.; and Mirza,Abbas Ali, **IAS ٢٠٠٠, Interpretation , and Application of International Accounting standard ٢٠٠٠**, John Wiley & Son, Inc.,٢٠٠٠.

- Financial Accounting Standards Board (FASB), **Statement of Financial Accounting Standards no.١٤٤, Accounting for the Impairment or Disposal of long-lived Assets**, August ٢٠٠١, Cited on ٢٤, August ٢٠٠٣ .

  www.fasb.org/news/nr١٠٠٣٠١.shtml .

- Financial Accounting Standards Board(FASB), **Statement of Financial Accounting Standards No. ١٤٤, Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets**, Aughost ٢٠٠١, Cited on ١٤/٦/٢٠٠٤ from :

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

www.fasb.org

- Financial Accounting Standards Board(FASB), **Interpretations**, Cited on ١٤/٦/٢٠٠٤ from www.fasb.org
- Gibson, Charles H., **Financial Reporting and Analysis**, ٨th Edition, South-Western College Publishing.
- Gottlied, Max, **Impairment of Long-Lived Assets : Recognition , Measurement and Disclosure**, Cited on ١٤/٦/٢٠٠٤ from : http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/١٣٦٠٧٣٣.htm
- Healy, Paul M.; Myers, Stewart C.; and Howe, Christopher d., **R&D Accounting and the Tradeoff Between Relevance and Objectivity**, Harvard Business School, ١٩٩٩.
- Hendriksen, Eldon S., and Van Breda, Michael F., **Accounting Theory**, Fifth Edition, Irwin, ٢٠٠٢ .
- HKSA, Statement ٣١, **Statement of Standard Accounting Practice, Impairment of Assets**, January ٢٠٠١, Cited on ٢٤, August ٢٠٠٣ .
- Holthausen, Robert W.,and Watts, Ross I., **The Relevance of the Value Relevance Literature For Financial Accounting Standard Setting** , University of Pennsylvania, ٢٠٠٠.
- Information Centre, **AASP/IASB Comparison Table**, Cited on ١٤/٠٦/٢٠٠٤ from : http://www.cpaaustralia.com.au/٠١-information-centre/١٧-standards/١-١٧-٢-١٤-compa…
- International Accounting Standards(IASB), **International Accounting Standards(IAS)**, Cited on ١٤/٦/٢٠٠٤ from :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

http://www.iasplus.com

- Jennings, Ross, Leclere Marc J. and Thompson Robert B., **Goodwill Amortization and the Usefulness of Earnings**, University of Texas at Austin, ٢٠٠١, Cited from:

  http://papers.ssrn.com

- Jones, Chris, and Samar, Marie-Dominque Fauchen, **European Comparison UK and France, the Main Differences Between UK and French Accounting Practice**, Deloitte Touch Tohmatsu, London, ٢٠٠١.

- Katz, Jonethan G., **Restructuring and Impairment Charges**, SEC Staff Accounting Bulletin, November ١٩٩٩, Cited on ٢٤, August ٢٠٠٣.

  www.sec.gov/interbs/account/sab١٠٠.htm

- Kieso,Donald E. ;Weygandt,Jerry j. ; and Warfield, Terry D., **Intermediate Accounting**, Tenth Edition, John Wiley &Sons, Inc., ٢٠٠٣.

- Lang, Mark H., **International Accounting in Light of Enron: Evidence from Empirical Research,** University of North Carolina, ٢٠٠٣.

- Li, Zining, Shroff, Pervin k. and Venkataraman, Ramgopal, **Goodwill Impairment Loss : Causes and Consequences**, University of Minnesota, ٢٠٠٤, Cited from:

  http://papers.ssrn.com

- Nurnberg, Hugo, **Company-Owned Life Insurance in Business Combinations and Goodwill Impairment Testing**, City University of New York,٢٠٠٤, Cited from :

  http://papers.ssrn.com

- Office of Financial Management, **Accounting Policy, Valuation of Physical Non-Current Assets at Fair Value**, New South Wales, ٢٠٠٣.

- Price Water House Cooper, **Similarities and Differences, A comparison of IFRS and US GAAP**, February ٢٠٠٤, Cited from :

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

www.deloitte.com

- Razaee, Zabilollah ; Smith ,James A.; and lindbeck, Rudolph S. , **An Examination of long –lived Asset Impairments under SFAS No.١٢١**, International Advances in Economic Research, ١٩٩٦ .
- Riahi-Belkaoui,Ahmed, **Accounting Theory**, Thomson learning, Forth Edition, ٢٠٠٠.
- Riedl ,Edward j. , **An Examination of Long – Lived Asset Impairment**, Harvard Business School, ٢٠٠٣ .
- Schroeder, Richard G. ,and Clarck , Myrtle W., **Accounting Theory**, Sixth Edition, John Wiley & Sons, Inc., ١٩٩٨ .
- Schroeder, Richard G.; Clarck, Myrtle W. ; and Cathy, Jack M., **Accounting Theory and Analysis**, Seventh Edition, John Wiley & Sons, Inc., ٢٠٠١ .
- Sekaran, Uma, **Research Methods for Business, A Skill Building Approach**, John Wiley & Sons, Inc., Fourth Edition, ٢٠٠٣.
- Wayman, Richard J., **Impairment charges :The Good, the Bad, and the Ugly**, Columbus Society of Financial Analysts, ٢٠٠٣ .
- Wolk, Harry I. ; Tearney, Michael G . ; and Dodd ,James L., **Accounting Theory**, Fifth Edition, South Western College Publishing, ٢٠٠١.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملاحق

الملحق (١)

طرق تقدير قيمة بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة

أساليب تحديد تكلفة البضاعة المباعة	الأساليب المقابلة لتقييم بضاعة آخر المدة
١ـ الوارد أولا صادر أولا First In First Out (FIFO)	١ـ الوارد أخيرا لا يزال هنا Last In Still Here (LISH)
٢ـ الوارد أخيرا صادر أولا Last In First Out (LIFO)	٢ـ الوارد أولا لا يزال هنا First In Still Here (FISH)
٣ـ التشخيص المحدد Specific Identification	٣ـ التشخيص المحدد Specific Identification
٤ـ المتوسط المتحرك Movable Average	٤ـ المتوسط المتحرك Movable Average
٥ـ المتوسط المرجح Weighted Average	٥ـ المتوسط المرجح Weighted Average

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٢)

مقارنة بين المعايير الدولية والأمريكية والبريطانية حول الانخفاض

وجه المقارنة	المعايير الدولية	المعايير الأمريكية	المعايير الإنجليزية
(١) رقم المعيار ومسماه	المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ بمسمى الانخفاض في الأصول (IAS ٣٦)	- النشرة المحاسبية رقم ١٢١ بمسمى المحاسبة لانخفاض قيمة الأصول المعمرة والأصول المعمرة المنوي التخلص منها (FASB ١٢١) - النشرة المحاسبية رقم ١٤٤ بمسمى المحاسبة لانخفاض قيمة الأصول المعمرة والتخلص منها (FASB ١٤٤)	معيار التقرير المالي رقم ١١ بمسمى الانخفاض في الأصول الثابتة والشهرة (FRS ١١)
(٢) تاريخ تطبيق المعيار	١٩٩٩/٧/١	- النشرة ١٢١ اعتبارا من ١٩٩٥/١٢/١٥ - النشرة ١٤٤ اعتبارا من ٢٠٠١/١٢/١٥	١٩٩٨/١٢/٢٣

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٣) الهدف من المعيار	للتأكيد على أن الأصول يجب أن تظهر بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد وكذلك التعريف بكيفية احتساب القيمة القابلة للاسترداد.	- النشرة ١٢١: أوجدت معايير محاسبية للانخفاض في قيمة الأصول المعمرة والأصول غير الملموسة غير المحددة والشهرة التي تتعلق بالأصول التي سيتم التخلص منها . - النشرة ١٤٤: حل المشاكل التطبيقية التي نشأت عن النشرة ١٢١ وكذلك إيجاد نموذج محاسبي يعتمد على الإطار الذي تم تأسيسه في النشرة١٢١ للأصول المنوي التخلص منها بالبيع .	للتأكيد على ما يلي : - أن الأصول الثابتة والشهرة مسجلة بالدفاتر بما لا يزيد عن قيمتها العادلة - إن خسائر الانخفاض يتم قياسها والاعتراف بها على أساس ثابت - الإفصاح عن معلومات كافية في القوائم المالية لتمكين مستخدميها من فهم أثر الانخفاض على القوائم المالية وأداء المنشأة المقرر .
(٤)الجهة المعنية بإصدار المعيار	مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB	مجلس معايير المحاسبة ASB

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٥) تعريف الانخفاض	المبلغ الذي يمثل الفرق في حالة زيادة القيمة الدفترية للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد وتقاس القيمة القابلة للاسترداد بصافي سعر البيع أو القيمة المستخدمة أيهما أعلى .	المبلغ الذي تزيد فيه القيمة المدرجة للأصل عن قيمته العادلة مطروحا منها مصاريف البيع وتقاس القيمة العادلة بأسعار البيع أو مجموع التدفقات النقدية غير المخصومة المتوقع الحصول عليها من الأصل أيهما أعلى .	المبلغ الذي يمثل الفرق في حالة زيادة القيمة الدفترية عن القيمة القابلة للاسترداد وتقاس القيمة القابلة للاسترداد بصافي سعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة أيهما أعلى .
(٦) الأصول الخاضعة للفحص	لغايات تحديد الانخفاض يجب أن يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد لكل أصل على حدة إن أمكن وإن تعذر ذلك فيتم تحديدها لوحدات توليد النقد .	لغايات تقدير الانخفاض يجب أن يتم تحديد القيمة السوقية العادلة للأصول طويلة الأجل أو مجموعة الأصل إضافة إلى الأصل الأساس .	لغايات تقدير الانخفاض يجب أن يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد لكل أصل على حدة وإن تعذر ذلك فيتم تحديدها لوحدات توليد الدخل .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٧) وحدات توليد النقد أو الدخل	تعرف وحدات توليد النقد بأنها أصغر مجموعة محددة من الأصول والتي تولد تدفقات نقدية داخلة خلال الاستخدام المستمر للأصول وتعتبر مستقلة إلى حد بعيد في تدفقاتها النقدية الداخلة عن غيرها من مجموعات الأصول الأخرى .	مجموعة الأصل هي الأصول التي يتم التخلص منها كمجموعة في عملية واحدة والالتزامات المرتبطة بها بشكل مباشر.	تعرف وحدات توليد الدخل بأنها أصغر مجموعة من الأصول والتي ينتج عنها أكبر تدفق للدخل ويتميز بالاستقلالية عن مجموعات الدخل الأخرى .
(٨) مراجعة الأصول	يجب مراجعة كل الأصول لمعرفة فيما إذا كان هناك مؤشر على الانخفاض في قيمتها .	يتم فحص الانخفاض عند حصول تغيرات معينة كالانخفاض في أسعار السوق للأصول المعنية أو التغيرات في كيفية استخدام الشركة للأصل أو التغيرات في بيئة الأعمال ولا يتم فحص كل أصل على حدة .	بشكل عام هناك حاجة لمراجعة الانخفاض فقط عندما يظهر مؤشر ودليل على وجود الانخفاض في قيمة الأصل المعني .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(٩) مؤشرات الانخفاض	تم تقسيمها إلى داخلية وخارجية فأما الخارجية فهي :انخفاض القيمة السوقية ، وتغيرات سلبية في التكنلوجيا والأسواق والاقتصاد والقوانين وزيادة معدلات الفائدة السوقية وانخفاض أسهم الشركة إلى ما دون قيمتها الدفترية ، أما المؤشرات الداخلية فهي : التخريد التكنلوجي و الانهيار المادي وإعادة هيكلة الأصل و تأهيل الأصل للتخلص منه و انهيار الأداء الاقتصادي للأصل .	حدوث نقصان في السعر السوقي للأصل أو تغير في الكيفية التي يستخدم فيها الأصل أو تغيرات في البيئة القانونية أو التجارية أو تكلفة متجمعة للأصل أكبر من المبلغ المتوقع لامتلاكه أو خسائر ناتجة عن الفترة التشغيلية الجارية أو التوقع بأن الأصل سيتم التخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي أو تنبؤات بحدوث خسائر مرتبطة باستعمال الأصل	الخسائر المستقبلية المتوقعة وتغيرات سلبية هامة في السوق أو دخول منتج منافس للسوق أو انهيار مادي للأصل أو تغيرات عكسية في القوانين أو البيئة النظامية أو انخفاض القيمة السوقية أو تغيرات تنظيمية متوقعة أو خسارة عملاء هامين .
(١٠) القيمة الاستخدامية	القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصل والتخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي وفقا لمعدل خصم معين .	لا يتم استخدام القيمة المستخدمة فالتدفقات النقدية يؤخذ بمجموعها غير المخصوم .	خصم الأصل أو التدفقات النقدية المتوقعة من وحدات توليد الدخل وفقا لمعدل خصم معين .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(١١) معدل الخصم	معدل الضريبة المسبق الذي يعكس تقديرات السوق الجارية للقيمة الزمنية للنقود والمخاطر الخاصة بالأصل ويجب أن لا يعكس معدل الخصم مخاطر التدفقات النقدية المستقبلية ويجب أن يكون مساويا لمعدل العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم أن يختاروا استثمار معين يولد تدفقات نقدية معادلة للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل .	لا يستخدم حيث أن التدفقات النقدية لا يتم خصمها بل يتم مقارنة مجموعها مع القيمة الدفترية .	يكون معدل الخصم هو معدل العائد المتوقع في السوق من أصل مماثل المخاطرة وهو معدل العائد قبل الضريبة المساوي لمعدل مفترض على العمليات السوقية للأصول المماثلة أو معدل التكلفة المرجح لرأس المال لشركة مدرجة لها نفس درجة المخاطرة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(١٢)عكس خسارة الانخفاض	يتم عكس خسارة الانخفاض للأصول طويلة الأجل أما الشهرة فلا يتم عكس خسارة الانخفاض فيها إلا إذا كان الانخفاض بسبب أحداث خارجية محددة لها طبيعة استثنائية لا يتوقع ظهورها مرة أخرى .	لا يتم عكس خسارة الانخفاض ويعتبر الاعتراف به تخفيضا مباشرا لقيمة الأصل وتكون القيمة المخفضة هي التكلفة الجديدة للأصل .	يتم عكس خسارة الانخفاض بالنسبة للأصول الثابتة أما الشهرة فلا يتم عكس خسائر الانخفاض إلا إذا كان الانخفاض الأولى وعكسه ناتج عن عوامل خارجية إشارة إلى عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا .
(١٣) الاعتراف بخسائر الانخفاض	يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض كمصروف في قائمة الدخل إلا إذا كان متعلقا بإعادة تقييم الأصل فيتم الاعتراف به في حقوق الملكية .	يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض ضمن العمليات التشغيلية أي قبل بند الضريبة على الدخل في قائمة الدخل متعددة المراحل .	يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض في حساب الأرباح والخسائر .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(١٤) الأصول التي ينطبق عليها الانخفاض	الأصول طويلة الأجل (الأراضي والمباني والآلات والمعدات واستثمارات الملاك بالتكلفة) والأصول غير الملموسة والشهرة والاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو العقود المشتركة أو الأصول المسجلة بقيم تم إعادة تقديرها .	الأصول المعمرة وبالنسبة للشهرة والأصول غير الملموسة فقد تم التطرق إليها في النشرة المحاسبية رقم ١٤٢ FASB ١٤٢ .	الأصول الثابتة والشهرة والأصول غير الملموسة .
(١٥)معالجة خسائر الانخفاض	يتم زيادة مجمع الاهتلاك بها بالنسبة للأصول طويلة الأجل وتخفيض قيمة الأصول غير الملموسة والشهرة بها .	يتم تخفيض قيمة الأصل وإذا كانت لمجموعة الأصل فيتم توزيعها بالنسبة والتناسب .	يتم تكوين مخصص للانخفاض يزيد بزيادة الخسائر ويلغى عندما تستمر قيمة الأصل بالارتفاع .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(١٦) الانخفاض في الشهرة والأصول غير الملموسة	تخضع الأصول غير الملموسة والشهرة لإطفاء سنوي حسب الاستفادة من منافع الأصل على مدى أفضل تقدير للعمر الإنتاجي والذي يفترض في حال عدم إمكانية تقديره أنه لن يتعدى ٢٠ سنة ويخضع للانخفاض متى ما كانت هناك مؤشرات تدل على ذلك ويجب أن يكون الفحص لأجل الانخفاض إلزاميا متى ما تعدى عمر الأصل ٢٠ سنة .	إن الأصول غير الملموسة غير المحددة والشهرة لا تخضع لإطفاء سنوي ويتم فحصها سنويا من أجل الانخفاض الذي يحصل في قيمتها ويتم تحديد الانخفاض في الشهرة بإعادة فحص الوحدة الابلاغية .	تخضع الأصول غير الملموسة المحددة للإطفاء المنتظم على مدى ٢٠ سنة على الأكثر وتخضع إضافة لذلك لمراجعة الانخفاض في السنوات التي تلي سنة اقتناءها متى ما كانت هناك ظروف محددة تشير إلى أن القيمة الدفترية غير قابلة للاسترداد بينما لا تخضع الأصول غير الملموسة المحددة لمراجعة الانخفاض في نهاية كل فترة مالية .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٣)

مقارنة بين بدائل التقييم

بديل التقييم	كيفية التقييم	أبرز الميزات	أبرز الانتقادات
(١) التكلفة التاريخية	تقييم بنود القوائم المالية بالتكلفة التي تم قياسها عند نشوء البند وبغض النظر عن التغيرات المختلفة على الأسعار.	يعتبر هذا البديل الأكثر موضوعية الذي يتميز بالقبول العام كونه البديل الذي لا يتدخل فيه الرأي الشخصي ولا التقدير أو التخمين.	عدم مراعاة التغيرات في الأسعار كونها حقيقة ثابتة وهامة يتم التعامل معها وبالتالي عدم تمثيل القوائم المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية لواقع الحال في المنشأة عند إعدادها .
(٢) القوة الشرائية العامة (مستويات الأسعار)			
(أ)المستوى العام للأسعار	تعديل بنود القوائم المالية من التكلفة التاريخية وفق مستويات الأسعار العامة والتي يتم إعدادها استنادا إلى أرقام قياسية معينة .	يتم أخذ التغير العام في الأسعار في السوق بعين الاعتبار بحكم أن المنظمة جزء من بيئتها .	إنه ليس بالضرورة أن تعكس التغيرات في مستويات الأسعار العامة التغير في أسعار موجودات والتزامات المنشأة وكذلك وجود أكثر من رقم قياسي وأكثر من طريقة لاحتسابه .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(ب) المستوى الخاص للأسعار	تعديل بنود القوائم المالية من التكلفة التاريخية وفق مستويات أسعار محددة وخاصة في أنواع معينة من السلع والخدمات أو أسعار موجودات المنشاة .	يتم أخذ التغيرات في أسعار الموجودات والالتزامات التي تعود للمنشاة .	وجود أكثر من رقم قياسي وأكثر من طريقة لاحتسابه .
(ت) المستوى النسبي للأسعار	تعديل بنود القوائم المالية من التكلفة التاريخية وفق مستويات أسعار نسبية مقارنة بالمستوى العام أو المستوى الخاص .	أخذ خصوصية مستويات الأسعار الشاذة أو التي لا تتغير بنفس النسبة في الأسعار على مستوى السوق أو المنشأة .	وجود أكثر من رقم قياسي وأكثر من طريق لاحتسابه .
(ث) المستوى الداخلي للأسعار	تعديل بنود القوائم المالية من التكلفة التاريخية وفق مستويات أسعار محلية أو خاصة بالمنشأة .	التركيز على البيئة الداخلية للمنشأة باعتبار المعلومات المالية المنشورة عنها فقط .	تجاهل تغيرات الأسعار العالمية ووجود أكثر من رقم قياسي وأكثر من طريقة لاحتسابه .
(ج) المستوى الخارجي للأسعار	تعديل بنود القوائم المالية من التكلفة التاريخية وفق مستويات أسعار عالمية وليس وفق مستويات الأسعار المحلية .	التركيز على البيئة العالمية الخارجية وما يحصل فيها من تغيرات في الأسعار .	تجاهل مستويات الأسعار الداخلية الخاصة بالمنشأة ووجود أكثر من رقم قياسي وأكثر من طريقة لاحتسابه .
(٣) التكلفة الجارية			

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(أ) سعر الدخول (الشراء) الجاري	تقييم بنود القوائم المالية وفقا لتكلفة استبدالها ببنود مثيلة لها نفس العمر والخصائص .	اخذ تكاليف استبدال الطاقة الإنتاجية لبنود القوائم المالية كون المنشأة معرضة لعمل ذلك في أي وقت .	عدم وجود سوق ثانوي للأصول المستعملة من أجل شراءها واعتماد الطريقة على التقدير والتخمين وخاصة في قضية المماثلة .
(ب)سعر الخروج (البيع) الجاري	تقييم بنود القوائم المالية وفقا لصافي القيمة البيعية التي يمكن تحققها عند التخلص من هذه البنود .	التركيز على السيولة التي يمكن أن تتوفر للمنشأة عند التخلص من الأصول إضافة إلى أخذ تغيرات أسعار الأصول السوقية بعين الاعتبار.	عدم وجود سوق منتظم لبيع الأصول المستعملة والاعتماد على التقدير في التكاليف البيعية إضافة إلى افتراض التصفية وعدم استمرارية المنشأة .
(ت) القيمة الزمنية للنقود	تقييم بنود القوائم المالية وفقا للقيمة الحالية للتدفقات النقدية مخصومة بمعدل خصم معين.	أخذ القيمة الزمنية للنقود بعين الاعتبار استنادا إلى أسس علمية إحصائية .	إن هذا الأسلوب نظري بحت إضافة إلى استخدام التقديرات للتدفقات النقدية بناء على أسس حكمية واختيار معدل الخصم في ضوء وجود أكثر من معدل محتمل .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

(ث) الأصول الضرورية وغير الضرورية	تقييم الأصول بحسب مساهمتها في العمليات الإنتاجية الرئيسية للمنشأة بحيث يتم تقييم الأصول غير الضرورية بسعر الخروج الجاري والأصول الضرورية بسعر الدخول الجاري.	التفريق بين الأصول حسب أهميتها للمنشأة .	تدخل الحكم الشخصي في تقدير أهمية وضرورية الأصل إضافة إلى الانتقادات الموجهة لطريقتي سعر الدخول الجاري وسعر الخروج الجاري .
(ج) قيمة الوحدة الابلاغية	تقييم المنشأة كوحدة واحدة لتقدير ما إذا كان هناك انخفاض في قيمتها أو ارتفاع وهذه الطريقة تستخدم لتحديد الانخفاض في الشهرة بدلا من إطفاءها .	النظر إلى المنشأة ككل وأخذ الربح الاقتصادي بعين الاعتبار وعدم إطفاء الشهرة إذا ارتفعت قيمة المنشاة ككل .	تدخل الحكم الشخصي من خلال عملية التقدير إذ أنه لا يمكن إلا أن يتم تقدير الوحدة بأحد طرق التقدير السابقة .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٤)
نتائج اختبار ألفا كورونباخ للمصداقية

Reliability

****** Method ١ (space saver) will be used for this analysis ******

R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P H A)

		Mean	Std Dev	Cases
١.	Q١	٣,٣٢٩٥	.٩٣٩٨	٢٥٨,٠
٢.	Q٢	٣,٥٦٩٨	.٧٥١٨	٢٥٨,٠
٣.	Q٣	٣,٦٢٠٢	.٨٢٩٤	٢٥٨,٠
٤.	Q٤	٣,٦٢٤٠	.٨٥٦٥	٢٥٨,٠
٥.	Q٥	٣,٧٢٨٧	.٧١٤٠	٢٥٨,٠
٦.	Q٦	٣,٨١٧٨	.٨٥٦٣	٢٥٨,٠
٧.	Q٧	٣,٤٣٠٢	.٨٢١٠	٢٥٨,٠
٨.	Q٨	٣,٢٣٦٤	١,٠٢٩٩	٢٥٨,٠
٩.	Q٩	٣,٤٤٥٧	.٧٥٨٢	٢٥٨,٠
١٠.	Q١٠	٣,٥٦٥٩	.٨٦٢٩	٢٥٨,٠
١١.	Q١١	٣,٥٣٤٩	.٧٧٤٦	٢٥٨,٠
١٢.	Q١٢	٣,٦٨٦٠	.٨٨١٢	٢٥٨,٠
١٣.	Q١٣	٣,٦٠٨٥	.٩٣٦٦	٢٥٨,٠
١٤.	Q١٤	٣,٧٤٤٢	.٧٢٥١	٢٥٨,٠
١٥.	Q١٥	٣,٧٢٤٨	.٧٧٢٧	٢٥٨,٠
١٦.	Q١٦	٣,٦٥٨٩	.٩٧٠٣	٢٥٨,٠
١٧.	Q١٧	٣,٤٨٤٥	.٨٤٢٥	٢٥٨,٠
١٨.	Q١٨	٣,٧٤٤٢	.٧٢٥١	٢٥٨,٠
١٩.	Q١٩	٣,٧٢٨٧	.٨٥٧٦	٢٥٨,٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢٠.	Q٢٠	٣,٤٨٤٥	.٨٦٩٨	٢٥٨,٠
٢١.	Q٢١	٣,٤٣٤١	.٨٦٧٤	٢٥٨,٠
٢٢.	Q٢٢	٣,٥٧٧٥	.٧٥١٠	٢٥٨,٠
٢٣.	Q٢٣	٣,٦٥٥٠	.٦٧٢٧	٢٥٨,٠
٢٤.	Q٢٤	٣,٧٧٥٢	.٧٣٥٣	٢٥٨,٠
٢٥.	Q٢٥	٣,٧٥١٩	.٧٠٠٥	٢٥٨,٠
٢٦.	Q٢٦	٣,٦٠٨٥	.٧٢٠٦	٢٥٨,٠
٢٧.	Q٢٧	٣,٦٢٠٢	.٧٥٥٧	٢٥٨,٠
٢٨.	Q٢٨	٣,٥١٥٥	.٨٣٣٣	٢٥٨,٠
٢٩.	Q٢٩	٣,٦٩٣٨	.٨١٥٢	٢٥٨,٠
٣٠.	Q٣٠	٣,٧٥١٩	.٧٤٨٩	٢٥٨,٠
٣١.	Q٣١	٣,٥٥٨١	.٩٢٤٤	٢٥٨,٠
٣٢.	Q٣٢	٣,٧١٣٢	.٦٨٥٥	٢٥٨,٠
٣٣.	Q٣٣	٣,٧٢٠٩	.٧٦٨٨	٢٥٨,٠
٣٤.	Q٣٥	٣,٧٨٦٨	.٥٦٩٢	٢٥٨,٠
٣٥.	Q٣٦	٣,٧٤٨١	.٦٤٤١	٢٥٨,٠
٣٦.	Q٣٧	٣,٨٤٥٠	.٨١٢٨	٢٥٨,٠
٣٧.	Q٣٨	٣,٥٠٧٨	.٩٦٧٣	٢٥٨,٠
٣٨.	Q٣٩	٣,٧٠٩٣	.٨٠١٧	٢٥٨,٠
٣٩.	Q٤٠	٣,٧٣٢٦	.٦٩٦١	٢٥٨,٠
٤٠.	Q٤١	٣,٥٣٨٨	.٨١٣٦	٢٥٨,٠
٤١.	Q٤٢	٣,٥٧٧٥	.٦٩٧٣	٢٥٨,٠
٤٢.	Q٤٣	٣,٧٤٤٢	.٥٥٤٨	٢٥٨,٠
٤٣.	Q٤٤	٣,٧٣٦٤	.٧٦٤٢	٢٥٨,٠
٤٤.	Q٤٥	٣,٧٤٠٣	.٦٢٢٥	٢٥٨,٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤٥.	Q٤٦	٣,٧٨٦٨	.٧٢٠١	٢٥٨,٠
٤٦.	Q٤٧	٣,٤٧٦٧	.٨٦٠٦	٢٥٨,٠
٤٧.	Q٤٨	٣,٤٩٢٢	.٩٤٧٠	٢٥٨,٠
٤٨.	Q٤٩	٣,٧٥٩٧	.٦٤٥٥	٢٥٨,٠

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

		Mean	Std Dev	Cases
٤٩.	Q٥٠	٣,٨٩٥٣	.٧٢٧٩	٢٥٨,٠
٥٠.	Q٣٤	٣,٩٥٧٤	.٧٣٩٥	٢٥٨,٠

Statistics for	Mean	Variance	Std Dev	N of Variables
SCALE	١٨٢,١٧٨٣	١٨٤,٩٥٦٤	١٣,٥٩٩٩	٥٠

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Item-total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Alpha if Item Deleted
Q١	١٧٨,٨٤٨٨	١٧٧,٢٧٢٨	.٢٧١٧	.٨٤٤٦
Q٢	١٧٨,٦٠٨٥	١٧٩,١٣٤١	.٢٦١٢	.٨٤٤٧
Q٣	١٧٨,٥٥٨١	١٧٣,٦٤٨٤	.٤٨٥٩	.٨٣٩٨
Q٤	١٧٨,٥٥٤٣	١٧٤,٦٩١٦	.٤٢١٠	.٨٤١٢
Q٥	١٧٨,٤٤٩٦	١٨١,٣٠٦٨	.١٦٣٣	.٨٤٦٥
Q٦	١٧٨,٣٦٠٥	١٨٣,٠٠٩٦	.٠٥٢٤	.٨٤٩٣
Q٧	١٧٨,٧٤٨١	١٧٧,٩٦٣٥	.٢٨٨٥	.٨٤٤١
Q٨	١٧٨,٩٤١٩	١٧٦,٧٢٤٢	.٢٦١٩	.٨٤٥١

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Q٩	١٧٨,٧٣٢٦	١٧٦,٤٣٠١	.٣٩٤٨	.٨٤٢٠
Q١٠	١٧٨,٦١٢٤	١٨٢,٣٧٨٤	.٠٧٨٧	.٨٤٨٨
Q١١	١٧٨,٦٤٣٤	١٧٧,٤٤٤٣	.٣٣٥٠	.٨٤٣٢
Q١٢	١٧٨,٤٩٢٢	١٨١,٦٥٩٥	.١٠٦١	.٨٤٨٣
Q١٣	١٧٨,٥٦٩٨	١٧٨,٠٠٤٨	.٢٤٣٠	.٨٤٥٣
Q١٤	١٧٨,٤٣٤١	١٧٧,٢٥٠٥	.٣٧١٩	.٨٤٢٦
Q١٥	١٧٨,٤٥٣٥	١٧٧,٢٠٦٠	.٣٤٧٧	.٨٤٢٩
Q١٦	١٧٨,٥١٩٤	١٧٦,٦٤٧٥	.٢٨٥٦	.٨٤٤٤
Q١٧	١٧٨,٦٩٣٨	١٧٦,٥٤٧٩	.٣٤٣٨	.٨٤٢٩
Q١٨	١٧٨,٤٣٤١	١٧٦,٣٤٧٨	.٤١٩٧	.٨٤١٧
Q١٩	١٧٨,٤٤٩٦	١٧٧,٤٢٣٥	.٢٩٧٥	.٨٤٣٩
Q٢٠	١٧٨,٦٩٣٨	١٧٤,١٤٣٢	.٤٣٨١	.٨٤٠٧
Q٢١	١٧٨,٧٤٤٢	١٧٤,٨٣٧٠	.٤٠٨٣	.٨٤١٤
Q٢٣	١٧٨,٥٢٣٣	١٧٩,٨٧٦٩	.٢٥٦٤	.٨٤٤٨
Q٢٤	١٧٨,٤٠٣١	١٧٩,١٨٣٢	.٢٦٥٨	.٨٤٤٦
Q٢٥	١٧٨,٤٢٦٤	١٧٨,٧٣٥٨	.٣٠٥٩	.٨٤٣٨
Q٢٦	١٧٨,٥٦٩٨	١٧٦,٨٢٢٠	.٣٩٧٣	.٨٤٢١
Q٢٧	١٧٨,٥٥٨١	١٧٧,٧٠٢٨	.٣٣١٧	.٨٤٣٣
Q٢٨	١٧٨,٦٦٢٨	١٧٨,٢٤٧٧	.٢٧٠٣	.٨٤٤٥
Q٢٩	١٧٨,٤٨٤٥	١٧٨,٦٢٤٣	.٢٦٠١	.٨٤٤٧
Q٣٠	١٧٨,٤٢٦٤	١٧٧,٩٨٠٩	.٣٢١٠	.٨٤٣٥
Q٣١	١٧٨,٦٢٠٢	١٧٥,٠٣٠٣	.٣٧٠٩	.٨٤٢٢
Q٣٢	١٧٨,٤٦٥١	١٨١,٠٠٤٦	.١٨٨٨	.٨٤٥٩
Q٣٣	١٧٨,٤٥٧٤	١٧٨,١٤٨٠	.٣٠٢٩	.٨٤٣٨
Q٣٥	١٧٨,٣٩١٥	١٨٢,٨٣٨٤	.١١٦٥	.٨٤٦٩

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Q٣٦	١٧٨,٤٣٠٢	١٨٠,٨٣٧٥	.٢١٣٨	.٨٤٥٥
Q٣٧	١٧٨,٣٣٣٣	١٧٩,٤٦٠٤	.٢٢٢٠	.٨٤٥٥
Q٣٨	١٧٨,٦٧٠٥	١٧٢,٠٥٨٤	.٤٧١٤	.٨٣٩٦
Q٣٩	١٧٨,٤٦٩٠	١٧٦,٦٩٣٦	.٣٥٧٥	.٨٤٢٧
Q٤٠	١٧٨,٤٤٥٧	١٧٩,٨٠٤٤	.٢٥٠٠	.٨٤٤٩
Q٤١	١٧٨,٦٣٩٥	١٧٤,٤٣٣٨	.٤٥٨٨	.٨٤٠٥
Q٤٢	١٧٨,٦٠٠٨	١٨١,١٥٩١	.١٧٦٤	.٨٤٦٢

RELIABILITY ANALYSIS - SCALE (ALPHA)

Item-total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Alpha if Item Deleted
Q٤٣	١٧٨,٤٣٤١	١٨١,٧٥٦٣	.١٩٣٣	.٨٤٥٨
Q٤٤	١٧٨,٤٤١٩	١٨٠,٦٢٨٩	.١٨٢٣	.٨٤٦٢
Q٤٥	١٧٨,٤٣٨٠	١٨١,٣٣٦٦	.١٩٢٨	.٨٤٥٨
Q٤٦	١٧٨,٣٩١٥	١٧٥,٨٩٦٧	.٤٤٧١	.٨٤١٢
Q٤٧	١٧٨,٧٠١٦	١٧٦,٥٩٩٣	.٣٣٣٠	.٨٤٣٢
Q٤٨	١٧٨,٦٨٦٠	١٧٥,٢٥٩٠	.٣٥١٠	.٨٤٢٧
Q٤٩	١٧٨,٤١٨٦	١٨٠,٢٣٦٥	.٢٤٨٣	.٨٤٤٩
Q٥٠	١٧٨,٢٨٢٩	١٧٧,٤٠٩٩	.٣٦١٩	.٨٤٢٨
Q٣٤	١٧٨,٢٢٠٩	١٨٦,٦٣٩٧	-.١١٠٤	.٨٥١٦

Analysis of Variance

Source of Variation	Sum of Sq.	DF	Mean Square	F	Prob.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Between People	٩٥٠,٦٧٦٠	٢٥٧	٣,٦٩٩١		
Within People	٧٤٠٢,٤٤٠٠	١٢٦٤٢	.٥٨٥٥		
Between Measures	٢٦٣,٠٦١٧	٤٩	٥,٣٦٨٦	٩,٤٦٩٦	.٠٠٠٠
Residual	٧١٣٩,٣٧٨٣	١٢٥٩٣	.٥٦٦٩		
Total	٨٣٥٣,١١٦٠	١٢٨٩٩	.٦٤٧٦		
Grand Mean	٣,٦٤٣٦				

Reliability Coefficients

N of Cases = ٢٥٨,٠ N of Items = ٥٠

Alpha = .٨٤٦٧

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٥)

توزيع مفردات العينة حسب طبيعة العمل

الفئة	العدد	العدد المتراكم	النسبة	النسبة المتراكمة
محاضر في المحاسبة	٧٧	٧٧	%٢٠	%٢٠
موظف ضريبة دخل	٣٨	١١٥	%١٠	%٣٠
موظف شركة	٥٨	١٧٣	%١٥	%٤٥
مدقق حسابات قانوني	٧٧	٢٥٠	%٢٠	%٦٥
موظف بورصة	١١	٢٦١	%٣	%٦٨
مستثمر	٣٨	٢٩٩	%١٠	%٧٨
محلل مالي	١٩	٣١٨	%٥	%٨٣
موظف ائتمان	٥٨	٣٧٦	%١٥	%٩٨
مراقب تطبيق معايير	٨	٣٨٤	%٢	%١٠٠
الإجمالي	٣٨٤		%١٠٠	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٦)

نسبة الاستجابة العامة لمفردات العينة وتوزيعها

الفئة	عدد المشمولين	عدد المستجيبين	نسبة الاستجابة *	النسبة المتراكمة
محاضر في المحاسبة	٧٧	٥١	%١٣,٣	%١٣,٣
موظف ضريبة دخل	٣٨	٣٠	%٧,٨	%٢١,١
موظف شركة	٥٨	٤٢	%١٠,٩	%٣٢
مدقق حسابات قانوني	٧٧	٧٧	%٢٠,١	%٥٢,١
موظف بورصة	١١	٠	%٠	%٥٢,١
مستثمر	٣٨	٣٣	%٨,٦	%٦٠,٧
محلل مالي	١٩	١٧	%٤,٤	%٦٥,١
موظف ائتمان	٥٨	٣٧	%٩,٦	%٧٤,٧
مراقب تطبيق معايير	٨	٤	%١,١	%٧٥,٨
الإجابات المبهمة		٢	%٠,٥ *	%٧٦,٣
الإجمالي	٣٨٤	٢٩٣	%٧٦,٣	

* تم استخراج نسبة الاستجابة بقسمة عدد المستجيبين من كل فئة على عدد العينة الأصلية (٣٨٤) وذلك ليعبر إجمالي هذه النسبة عن نسبة الاستجابة العامة وقدرها ٧٦,٣% .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٧)

نسبة الاستجابة على مستوى فئات العينة

الفئة	عدد المشمولين	عدد المستجيبين	نسبة الاستجابة	النسبة المتراكمة
محاضر في المحاسبة	٧٧	٥١	%١٧,٤	%١٧,٤
موظف ضريبة دخل	٣٨	٣٠	%١٠,٢	%٢٧,٦
موظف شركة	٥٨	٤٢	%١٤,٣	%٤١,٩
مدقق حسابات قانوني	٧٧	٧٧	%٢٦,٣	%٦٨,٢
موظف بورصة	١١	٠	%٠	%٦٨,٢
مستثمر	٣٨	٣٣	%١١,٣	%٧٩,٥
محلل مالي	١٩	١٧	%٥,٨	%٨٥,٣
موظف ائتمان	٥٨	٣٧	%١٢,٦	%٩٧,٩
مراقب تطبيق معايير	٨	٤	%١,٤	%٩٩,٣
الإجابات المبهمة		٢	%٠,٧	%١٠٠
الإجمالي	٣٨٤	٢٩٣	*%٧٦,٣	

*** هذه النسبة هي حصيلة قسمة (٣٨٤/٢٩٣) وليس مجموع العمود .**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٨)

المعلومات القاموسية للاستبيان

اسم المتغير	نوع المتغير	توضيح اسم المتغير	القيم المحتملة	توضيح القيم
طبيعة العمل	اسمي	واضحة	١ ٢ ٣ ٤ ٥ ٦ ٧ ٨ ٩	محاضر في المحاسبة موظف ضريبة دخل موظف شركة مدقق حسابات قانوني موظف بورصة مستثمر محلل مالي موظف ائتمان مراقب تطبيق معايير
المؤهل العلمي	ترتيبي	واضحة	١ ٢ ٣ ٤ ٥ ٦	توجيهي فأقل دبلوم بكالوريوس دبلوم عالي ماجستير دكتوراه

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الخبرة العملية	نسبي	واضحة	١ ٢ ٣ ٤ ٥	١-٥ سنة ٦-١٠ سنة ١١-١٥ سنة ١٦-٢٠ سنة أكثر من ٢٠ سنة
المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية	ترتيبي	هل لديك متابعة للمعايير المحاسبية الدولية	١ ٢ ٣ ٤ ٥	معدومة قليلة متوسطة على الأغلب مستمرة
المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦	ترتيبي	هل لديك معرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦	١ ٢ ٣ ٤	معدومة قليلة متوسطة معقولة تامة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وأما بالنسبة لأسئلة الاستبيان الأخرى فالجدول التالي يبين المعلومات القاموسية لها :

اسم المتغير	نوع المتغير	توضيح اسم المتغير	القيم المحتملة للمتغير وتوضيحها				
			١	٢	٣	٤	٥
١	ترتيبي	هل توافق أنه لم يؤد تبني مفهوم الانخفاض في الأصول إلى اختلاف في القرارات المتخذة من قبل أصحاب العلاقة عن تلك التي تكون فيما لو لم يتم تبنيه.	غير مواف ق بشدة	غير مواف ق	محاي د	مواف ق	مواف ق بشدة
٢	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن احتساب القيمة المستخدمة لأغراض تحديد الانخفاض في الأصول إلا في حدود زمنية ضيقة لا تتعدى خمس سنوات حسب ما ورد بمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.	غير مواف ق بشدة	غير مواف ق	محاي د	مواف ق	مواف ق بشدة
٣	ترتيبي	هل توافق أنه لا تعتبر التكلفة الجارية ملائمة لتحديد القيمة العادلة إذا كانت المنشأة لديها القدرة على توليد تدفقات نقدية موجبة من الأصل الخاضع للانخفاض.	غير مواف ق بشدة	غير مواف ق	محاي د	مواف ق	مواف ق بشدة
٤	ترتيبي	هل توافق أن تبني مفهوم الانخفاض في الأصول يؤدي إلى الوصول إلى معلومات ملائمة ولكن ليست معلومات موثوقة ومعتمدة(أي متاجرة بالملاءمة على حساب الموثوقية).	غير مواف ق بشدة	غير مواف ق	محاي د	مواف ق	مواف ق بشدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٥	ترتيبي	هل توافق أن تطبيق مفهوم الانخفاض في الأصول يؤدي إلى توفير معلومات اكثر قبولا وملاءمة لدى فئات المجتمع في تخصيص الأصول بكفاءة وفاعلية.	غير مواف ق بشدة	غير مواف ق	محاي د	مواف ق	مواف ق بشدة
٦	ترتيبي	هل توافق أن تبني مفهوم الانخفاض في الأصول من قبل الشركات التي لديها شهرة ذات قيمة دفترية عالية تزيد بشكل كبير عن القيمة العادلة لها، لا يمكن أن تقبل به الهيئات الضريبية باعتباره لا يتعلق بالأصول الإنتاجية ويؤدي إلى تقليل الضرائب المستحقة .	غير مواف ق بشدة	غير مواف ق	محاي د	مواف ق	مواف ق بشدة
٧	ترتيبي	هل توافق أن تبني مفهوم الانخفاض في الأصول لأول مرة يعني تخفيض للربح في الفترة المالية الحالية بسبب اعتماد الفترات السابقة على التكلفة التاريخية وزيادة الأرباح في الفترات المالية اللاحقة لضآلة الفرق بين القيم العادلة على مدى هذه الفترات وذلك يعني تقلبات لا تساعد على اتخاذ القرارات.	غير مواف ق بشدة	غير مواف ق	محاي د	مواف ق	مواف ق بشدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٨	ترتيبي	هل توافق أن المعلومات المالية التي تبنى على التكلفة التاريخية هي أكثر موضوعية من المعلومات المالية التي تعتمد على القيم العادلة وأكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٩	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن أن يؤدي الانخفاض في الأصول إلى إيجاد قدرة تنبئية مبنية على أسس دقيقة كون الانخفاض لا يعتبر مصروفا دوريا ثابتا بل عرضة للزيادة او النقص حسب العوامل المؤثرة فيه.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١٠	ترتيبي	هل توافق أه لا ينطوي مفهوم الانخفاض في الأصول على فوائد لكل أصحاب العلاقة فبينما يدعم الدائنين في قراراتهم الائتمانية يعزف المستثمرون عن الاستثمار في شركة استنزف الانخفاض دخلها.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١١	ترتيبي	هل توافق أن الأخذ بعين الاعتبار العمليات غير المستمرة وفقا للنشرة ١٤٤ في تحديد الانخفاض في الأصول قد أدى إلى التزويد بمعلومات أكثر ملاءمة لأصحاب العلاقة في تقييم آثار عمليات التخلص من الأصول على العمليات المستمرة للمنشأة.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٢	ترتيبي	هل توافق أن تطبيق الانخفاض في الأصول يؤدي إلى تصحيح التوقعات المسبقة بالنسبة لتوزيع تكلفة الأصل بتحميل السنة بما يخصها من المصروفات التي تمثل التناقص الحقيقي في الأصل	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١٣	ترتيبي	هل توافق أنه تتميز المعلومات المحاسبية التي تعكس انخفاض الأصول بالتوقيت المناسب لمتخذي القرارات من ناحية تأثير هذه المعلومات على نوعية القرارات المتخذة عن تلك التي لا تعكس انخفاض الأصول.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١٤	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن قراءة القوائم المالية في ضوء عدم تطبيق المعيار رقم ٣٦ من قبل المستثمرين في بيئة تهدف إلى جذب الاستثمارات وبالتالي عدم ملاءمتها لإتخاذ القرارات من قبلهم . .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١٥	ترتيبي	هل توافق أنه لا يوجد تصور واضح للمعنى الدقيق لوحدات توليد النقد والأصول التي يمكن اعتبارها مجتمعة كوحدة توليد نقد وبالتالي عدم إمكانية احتساب الانخفاض في الأصول بدقة وحيادية.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٦	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن الاستدلال على الانخفاض في الأصول بأسعار السوق خاصة أن الأصول لا تشترى بغرض إعادة البيع بل للإنتاج والاستخدام في العملية الإنتاجية.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١٧	ترتيبي	هل توافق أنه يغدو أكثر قبولا لو تم توزيع تكلفة الأصل على مدى سنوات عمره الإنتاجي بناء على الانخفاض وليس الاهتلاك أو الإطفاء.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١٨	ترتيبي	هل توافق أن تبني مفهوم الانخفاض في الأصول غير الملموسة وخاصة الشهرة بدلا من إطفاءها يؤدي إلى تحقيق أرباح صورية وذلك عندما تكون القيمة العادلة لهذه الأصول أكبر من القيمة الدفترية.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
١٩	ترتيبي	هل توافق أن تبني مفهوم الانخفاض في الأصول من قبل الشركات التي لديها شهرة ذات قيمة دفترية عالية تزيد بشكل كبير عن القيمة العادلة لها،يعتبر وسيلة لتقليل الأرباح المعلن عنها وبالتالي ادخارها .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢٠	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن لمصاريف الانخفاض في الأصول مهما كانت الطريقة المستخدمة في احتسابها أن تكون دقيقة ، ويبقى الانخفاض تقديرا وتخمينا وفقا لرأي المقدرين .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٢١	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن إجراء اختبارات الانخفاض في الأصول دون وجود ميل للقيمة المتوقعة التي يتم بناء عليها تحديد مقدار الانخفاض سواء كان ذلك بالأسلوب المستخدم في قياس القيمة العادلة أو بالمسؤول عن إجراء اختبارات الانخفاض ومهاراته وخبرته وعلمه وحياديته	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٢٢	ترتيبي	هل توافق أنه لا تعتبر المعلومات المالية التي تتضمن الانخفاض في الأصول معلومات موضوعية وموثوقة لزيادة تدخل الحكم الشخصي في كثير من الأمور المتعلقة بتحديد الانخفاض .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٢٣	ترتيبي	هل توافق أن من الأفضل اللجوء إلى تطبيق الانخفاض في الأصول إذا كان مصروف الاهتلاك أو الإطفاء أقل من الخسارة التي تلحق بالمنشأة من جراء تدهور قيمة الأصل .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢٤	ترتيبي	هل توافق أن تبني مفهوم الانخفاض في الأصول من قبل الشركات التي لديها شهرة ذات قيمة دفترية عالية تزيد بشكل كبير عن القيمة العادلة لها،وسيلة للمحافظة علي قيمة المنشاة من التناقص والتآكل وعدم إظهار أرباح وتوزيعها في ضوء قيمة المنشأة التي انخفضت .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٢٥	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن أن يعكس الانخفاض في الأصول التوزيع الحقيقي لتكلفة الأصل أو النقص الحقيقي والدقيق في منافع الأصل بسبب الاعتماد على اجتهادات يدخل فيها الحكم الشخصي .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٢٦	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن تحديد مصاريف الانخفاض في الأصول بدقة وصدق في حالة تبني مجموعة الأصل وذلك بسبب الاعتماد بشكل رئيسي على الأصل الأساس الذي يختلف تقييمه عن باقي أصول المجموعة.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٢٧	ترتيبي	هل توافق أن انخفاض الأصول إلى القيمة القابلة للاسترجاع يعني أن النقص التدريجي في الأصل إلى تاريخ إعادة التقدير يمثل مجمع الاهتلاك التراكمي الحقيقي الذي يجب أن يظهر في القوائم المالية.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢٨	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن تحديد مصاريف الانخفاض في الأصول بدقة وصدق وذلك لعدم إمكانية تحديد القيم العادلة للأصول نتيجة لعدم وجود سوق نشط لمثل هذه الأصول.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٢٩	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن رؤية المستقبل بأعين سحرية شفافة وبذلك فلا يمكن التنبؤ بمقدار الانخفاض والاعتماد على تفسيرات تخمينية لتحديد أرقام تكون أساسا لاتخاذ القرارات.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٣٠	ترتيبي	هل توافق أنه يجوز الاعتراف بالانخفاض في الأصول سواء كان التخفيض مستمرا أو مؤقتا .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٣١	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن تحديد الانخفاض في أصل معين ما دام أنه مستخدم إلا إذا أظهرت المنشأة رغبتها ونيتها بالتخلص من الأصل بالبيع.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٣٢	ترتيبي	هل توافق أنه لكي يتم الاعتراف بالانخفاض في بعض قيم الأصول فإنه يجب أيضاً الاعتراف بالارتفاع في قيم الأصول .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣٣	ترتيبي	هل توافق أنه يجب فصل خسائر الانخفاض في حساب منفصل عن مجمع الاهتلاك باعتبار أن الاهتلاك لا يتم عكسه أما الانخفاض فيتم عكسه اذا توافرت الظروف المناسبة لذلك	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٣٤	ترتيبي	هل توافق أنه يجب اثبات الانخفاض في الأصول عندما تدل المؤشرات على ذلك بغض النظر عن وجهة نظر دائرة ضريبة الدخل حول الاعتراف بذلك للمحافظة على مصداقية المعلومات المحاسبية .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٣٥	ترتيبي	هل توافق أن عدم الاقتصار على طريقة معالجة محاسبية واحدة للأصول المنوي التخلص منها يجعل المعلومات المالية أقل اتساقا.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٣٦	ترتيبي	هل توافق أنه يمكن إن يؤدي الانخفاض في الأصول إلى اختلاط قيمة الشهرة السالبة مع قيمة وحدة توليد النقد وبالتالي يصعب تحديد الانخفاض في أي نوع من الأصول قد حدث .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣٧	ترتيبي	هل توافق أن تطبيق مفهوم الانخفاض في الأصول لا يفرق بين انخفاض الأصول المتعمد والانخفاض بفعل العوامل القانونية والاقتصادية وهذا يؤدي إلى عدم الاتساق بالتعامل مع أسباب الانخفاض.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٣٨	ترتيبي	هل توافق أن تطبيق مفهوم الانخفاض في الأصول إضافة إلى الاهتلاك أو الإطفاء يعتبر ازدواجية لا مبرر لها بالتعامل مع النقص في قيم الأصول.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٣٩	ترتيبي	هل توافق أنه يعتبر الانخفاض في الأصول الحل الواجب اتباعه في مهنة المحاسبة للتخلص من اختلاف طرق التقييم التي تتضمنها القوائم المالية.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٤٠	ترتيبي	هل توافق على أنه لا يجوز أن يعتبر الانخفاض مصروفا تشغيليا يدرج ضمن العمليات المستمرة في قائمة الدخل ويجب أن ينظر إليه على أنه بند غير عادي .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٤١	ترتيبي	هل توافق أنه لا يجب عكس خسارة الانخفاض في الأصول بعد الاعتراف بها كون ذلك يعتبر إعادة تقييم .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤٢	ترتيبي	هل توافق أن تطبيق مفهوم الانخفاض في الأصول يؤدي إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة لتوزيع تكلفة الأصل في ضوء تسارع انخفاض قيمتها وبالتالي إتاحة الفرصة للمنشأة لتجديدها بعد استعادة كلفتها ضمن دخل الفترات المالية السابقة .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٤٣	ترتيبي	هل توافق أن عكس الانخفاض في الشهرة يمكن أن يؤدي إلى الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا إذا تعددت العوامل المؤدية إلى الشهرة .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٤٤	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن الاستمرار بعدم تطبيق المعيار ٣٦ في الأردن فيما لا يمكن المحافظة على البيئة الأردنية مغلقة عن العالم وبعيدة عن تأثير العولمة وبالتالي عدم اتساق المعلومات التي لا تعكس الانخفاض .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٤٥	ترتيبي	هل توافق أنه لا يساعد تطبيق الانخفاض في الأصول في المقارنة بين المنشآت التي لا تستخدم ذات الأسلوب في تحديد مقدار الانخفاض.	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤٦	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن احتساب الانخفاض بدقة في ظل الظروف التضخمية أو الكساد وتصعب المقارنة بين المنشآت التي تتعامل مع أسواق مختلفة .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٤٧	ترتيبي	هل توافق أنه لا يوفر تطبيق مفهوم الانخفاض في الأصول أي ميزة تنافسية بين المنشآت في مجال عرض المعلومات المالية بشكل يؤدي إلى زيادة فاعليتها في اتخاذ القرارات وأهميتها في المفاضلة بين هذه المنشآت .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٤٨	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن إجراء المقارنات استنادا على المعلومات المالية التي تعكس الانخفاض في الأصول في ضوء التقلبات الكبيرة بأسعار الفائدة .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٤٩	ترتيبي	هل توافق أنه لا يمكن فرض تصنيف معين للأصول الخاضعة للانخفاض ضمن مجموعة الأصل بين المنشآت الأمر الذي يؤدي إلى عدم إمكانية المقارنة بينها بسبب عدم توحيد أساس المقارنة .	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
٥٠	ترتيبي	هل توافق أنه يجب تطبيق المعيار رقم ٣٦ كما ورد من قبل معايير المحاسبة الدولية وذلك لكي تكون القوائم المالية في المملكة قابلة للمقارنة مع القوائم المالية التي تصدر في الدول المطبقة للمعيار	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٩)

تصنيف البيانات حسب طبيعة العمل والمؤهل العلمي والخبرة العملية

طبيعة العمل		المؤهل العلمي		الخبرة	
الفئة	**العدد**	**الفئة**	**العدد**	**الفئة**	**العدد**
محاضر في المحاسبة	٥١	دبلوم	٩	١-٥ سنوات	٤٠
موظف ضريبة دخل	٣٠	بكالوريوس	١٢٨	٦-١٠ سنوات	١٠٦
موظف شركة	٤٢	دبلوم عالي	٣٩	١١-١٥ سنة	١٠٤
مدقق حسابات	٧٧	ماجستير	٩٩	١٦-٢٠ سنة	٣٢
موظف بورصة	٠	دكتوراة	١٥	اكثر من ٢٠ سنة	٨
مستثمر	٣٣				
محلل مالي	١٧				
موظف ائتمان	٣٧				
مراقب معايير	٤				
إجابات مبهمة	٢	إجابات مبهمة	٣	إجابات مبهمة	٣
الإجمالي	**٢٩٣**	**الإجمالي**	**٢٩٣**	**الإجمالي**	**٢٩٣**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (١٠)

النتائج الإحصائية لتحليل البيانات حسب طبيعة العمل والمؤهل العلمي والخبرة العملية

الأسلوب الإحصائي	طبيعة العمل	المؤهل	الخبرة
العينة المستجيبة	٢٩١	٢٩٠	٢٩٠
الإجابات المبهمة	٢	٣	٣
الوسط الحسابي		٣,٩٤١٤	٢,٥٢٤١
الخطأ المعياري للوسط الحسابي		٠,٩٩٦١٩٨	٠,٠٠٥٦١٦
الوسيط		٤	٢
الانحراف المعياري		١,٠٥٥٦	٠,٩٥٦٤
المنوال	٤	٣	٢
التباين		١,١١٤٢	٠,٩١٤٦
الالتواء		٠,٢٢٤	٠,٣١٣
الخطأ المعياري في الالتواء		٠,١٤٣	٠,١٤٣
التفرطح		١,٢٦١ -	٠,١٥٣ -
الخطأ المعياري في التفرطح		٠,٢٨٥	٠,٢٨٥

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق رقم (١١)

توزيع المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية حسب طبيعة العمل

الفئة	مستمرة	في الغالب	متوسطة	قليلة	معدومة	قيم مفقودة	المجموع
محاضر	٢٠	٢٣	٧	-	١		٥١
موظف ضريبة	٩	٥	٩	٧	-		٣٠
مدقق خارجي	٢	٢٧	٤٨	-	-		٧٧
مستثمر	١٦	٤	١٠	٣	-		٣٣
محلل مالي	٢	١٤	١	-	-		١٧
موظف إئتمان	٢	٢٤	٦	٥	-		٣٧
مراقب معايير	-	-	٤	-	-		٤
موظف شركة	٢	٩	٩	١٦	٦		٤٢
قيم مفقودة						٢	٢
المجموع	٥٣	١٠٦	٩٤	٣١	٧	٢	٢٩٣
النسبة	%١٨,١	%٣٦,٢	%٣٢,١	%١٠,٥	%٢,٤	%٠,٧	%١٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (١٢)

المعلومات الإحصائية عن متابعة المعايير المحاسبية الدولية

الأسلوب الإحصائي	
الوسط الحسابي	٣.٥٧٣٩
الخطأ المعياري للوسط الحسابي	٠.٠٥٧٧٢
الوسيط	٤
المنوال	٤
الانحراف المعياري	٠.٩٨٤٦
التباين	٠.٩٦٩٥
الالتواء	٠.٣٤٩ -
الخطأ المعياري للالتواء	٠.١٤٣
التفرطح	٠.٢٩٦-
الخطأ المعياري للتفرطح	٠,٢٨٥

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (١٣)

الارتباط بين المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية والمؤهل العلمي والخبرة العملية

	المؤهل العلمي	الخبرة العملية
معامل الارتباط (r)	٠,٥٨١	٠,٢٤٢
مستوى الدلالة	٠,٠٠٠٥	٠,٠٠٠٥
معامل التحديد(R٢)	٠,٣٣٨	٠,٠٥٩

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (١٤)

المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية حسب المؤهل العلمي

	مستمرة	على الأغلب	متوسطة	قليلة	معدومة	قيم مفقودة	المجموع
دكتوراة	١٠	٤	١	-	-		١٥
ماجستير	٣٣	٥٢	١٢	١	١		٩٩
دبلوم عالي	٢	٢٨	٤	٥	-		٣٩
بكالوريوس	٤	٢١	٧٤	٢٣	٦		١٢٨
دبلوم	٤	١	٣	٢	-		٩
توجيهي فاقل	-	-	-	-	-		-
						٣	٣
المجموع	٥٣	١٠٦	٩٣	٣١	٧	٣	٢٩٣
النسبة	**%١٨,٢**	**%٣٦,٣**	**%٣٠,٨**	**%٩,٩**	**%٢,٤**	**%٢,٤**	**%١٠٠**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (١٥)

المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية حسب الخبرة العملية

	مستمرة	على الأغلب	متوسطة	قليلة	معدومة	القيم المفقودة	**المجموع**
اكثر من ٢٠ سنة	٨	-	-	-	-		**٨**
١٦ –٢٠ سنة	٣	١٩	**٦**	٤	-		**٣٢**
١١- ١٥ سنة	٢٤	٤٢	٢٧	١١	-		**١٠٤**
٦ – ١٠ سنوات	١٥	٢٦	٥٣	٦	٦		**١٠٦**
١ – ٥ سنوات	٣	١٨	٨	١٠	١		**٤٠**
القيم المفقودة						٣	**٣**
المجموع	٥٣	١٠٥	٩٤	٣١	٧	٣	**٢٩٣**
النسبة	**%١٨,١**	**%٣٦**	**%٣٢,٢**	**%١٠,٣**	**%٢,٤**	**%١**	**%١٠٠**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق(١٦)

توزيع المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ حسب طبيعة العمل

الفئة	تامة	معقولة	متوسطة	قليلة	معدومة	قيم مفقودة	المجموع
محاضر	١٠	٣٥	٦	-	-		٥١
موظف ضريبة	٢	١٥	١٠	٣	-		٣٠
مدقق خارجي	١٣	٣٥	٢٤	٥	-		٧٧
مستثمر	-	٥	١٠	١٨	-		٣٣
محلل مالي	٢	٩	٦	-	-		١٧
موظف إئتمان	٢	١٢	٥	١٨	-		٣٧
مراقب معايير	-	٢	٢	-	-		٤
موظف شركة	٢	٥	١٢	٩	١٤		٤٢
قيم مفقودة						٢	٢
المجموع	٣١	١١٨	٧٥	٥٣	١٤	٢	٢٩٣
النسبة	%١٠,٦	%٤٠,٣	%٢٥,٦	%١٨,١	%٤,٨	%٠,٦	%١٠٠

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (١٧)

المعلومات الإحصائية المتعلقة بالمعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم٣٦

الأسلوب الإحصائي	
الوسط الحسابي	٣,٣٤٠٢
الخطأ المعياري للوسط الحسابي	٠,٠٦١٣٩
الوسيط	٤
المنوال	٤
الانحراف المعياري	١,٠٤٦٠
التباين	١,٠٩٤٢
الالتواء	٠,٤٠٧
الخطأ المعياري للالتواء	٠,١٤٣
التفرطح	٠,٥٣٣-
الخطأ المعياري للتفرطح	٠,٢٨٥

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (١٨)

الارتباط بين المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ والمؤهل العلمي والخبرة العملية

	المؤهل العلمي	الخبرة العملية
معامل الارتباط (r)	٠,٢٧٢	٠,٠٣٤
مستوى الدلالة	٠,٠٠٠٥	٠,٥٦٥
معامل التحديد(R٢)	٠,٠٧٤	٠,٠٠٠٥

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (١٩)

المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦حسب المؤهل العلمي

	مستمرة	على الأغلب	متوسطة	قليلة	معدومة	قيم مفقودة	المجموع
دكتوراة	١٠	٤	١	-	-		١٥
ماجستير	٧	٥٧	١٩	١٧	-		٩٩
دبلوم عالي	١	١٨	٣	١٧	-		٣٩
بكالوريوس	١٣	٣٥	٤٧	٢٠	١٣		١٢٨
دبلوم	-	٤	٤	١	-		٩
توجيهي فاقل	-	-	-	-	-	-	-
قيم مفقودة						٣	٣
المجموع	٣١	١١٨	٧٥	٥٣	١٣	٣	٢٩٣
النسبة	**%١٠,٦**	**%٤٠,٣**	**%٢٥,٦**	**%١٨,١**	**%٤,٤**	**%١,٠**	**%١٠٠**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٢٠)

المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ حسب الخبرة العملية

	مستمرة	على الأغلب	متوسطة	قليلة	معدومة	القيم المفقودة	المجموع
اكثر من ٢٠ سنة	١	٧	-	-	-		**٨**
١٦ –٢٠ سنة	١	٩	**٤**	١٨	-		**٣٢**
١١- ١٥ سنة	٨	٥٤	١٩	٢١	٢		**١٠٤**
٦ – ١٠ سنوات	١٣	٣٦	٤١	١١	٥		**١٠٦**
١ – ٥ سنوات	٢	١٧	١١	٣	٧		**٤٠**
القيم المفقودة						٣	**٣**
المجموع	٢٥	١٢٣	٧٥	٥٣	١٤	٣	**٢٩٣**
النسبة	**%٨,٥**	**%٤٢**	**%٢٥,٦**	**%١٨,١**	**%٤,٨**	**%١**	**%١٠٠**

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول (٢١)

المعلومات الإحصائية لأسئلة الاستبانة

رقم السؤال	التوزيع النسبي للإجابة					الأساليب الإحصائية						
	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط	الوسيط	المنوال	الانحراف المعياري	التباين	الالتواء	التفرطح
١	١٨	١٤٥	٧٢	٥٠	٨	٣,٣٩	٤	٤	٠,٩٣٢	٠,٨٦٩	٠,٦٠٢-	٠,٢٩٤-
٢	١٣	١٨٤	٦٤	٣١	١	٣,٦٠	٤	٤	٠,٧٥٠	٠,٥٦٢	٠,٩٢٥-	٠,٤٤١
٣	٣٠	١٦٢	٦٩	٣١	١	٣,٦٥	٤	٤	٠,٨١٧	٠,٦٦٨	٠,٥٨٨-	٠,٠٣٦
٤	٢٠	١٨٣	٥٦	٢٥	٨	٣,٦٢	٤	٤	٠,٨٤٢	٠,٧١٠	١,١٧٤-	٠,١٤٠
٥	٣٢	١٦٧	٧٨	١٥	-	٣,٧٤	٤	٤	٠,٧١٩	٠,٥١٦	٠,٤٠٦-	٠,١٥٨
٦	٥٧	١٥٤	٥٩	٢٠	٣	٣,٨٣	٤	٤	٠,٨٥٦	٠,٧٣٣	٠,٧١٢-	٠,٥٤٢
٧	١٣	١٤٩	٨٣	٤٦	٢	٣,٤٣	٤	٤	٠,٨٣١	٠,٦٩١	٠,٥٤٠-	٠,٤٠٤-
٨	٢٥	١١٣	٥٩	٨٥	٥	٣,٣٤	٣	٤	١,٠٢٧	١,٠٥٦	٠,٠٩٩-	١,٠٩٥-
٩	٩	١٥١	٩٥	٣٧	١	٣,٤٤	٤	٤	٠,٧٦٤	٠,٥٨٣	٠,٥٧٥-	٠,٢٨٤-
١٠	٢١	١٧٥	٦٠	٣١	٦	٣,٥٩	٤	٤	٠,٨٥٠	٠,٧٢٢	٠,٩٧٢-	٠,٧٧٠
١١	٢٠	١٥٤	٨٦	٣٢	١	٣,٥٥	٤	٤	٠,٧٩١	٠,٦٢٥	٠,٥٠٨-	٠,٠٩٦-
١٢	٢٥	١٩١	٥٢	١١	١٣	٣,٧٠	٤	٤	٠,٨٥٣	٠,٧٢٧	١,٤٩٠-	٢,٧٢٦
١٣	٣٨	١٥٤	٥٢	٤٦	٣	٣,٦١	٤	٤	٠,٩٣٦	٠,٨٧٦	٠,٦٠٥-	٠,٣٠٢-
١٤	٣٣	١٦٩	٧٧	١٤	-	٣,٧٥	٤	٤	٠,٧١٣	٠,٥٠٨	٠,٤٠٣-	٠,١٨٩
١٥	٢٦	١٨٨	٥٤	٢٣	٢	٣,٧٣	٤	٤	٠,٧٥٩	٠,٥٧٦	٠,٩٦٥-	١,١٨١
١٦	٤٩	١٥٦	٣٩	٤٦	٣	٣,٦٩	٤	٤	٠,٩٦٣	٠,٩٢٨	٠,٦٨٧-	٠,٢٤٠-

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٧	١٦	١٧٣	٥٢	٤٩	١	٣,٥٣	٤	٤	٠,٨٤٨	٠,٧١٩	٠,٧٤١-	٠,٣٣٢-
١٨	٢٠	٢٠٦	٤٣	٢١	٢	٣,٧٦	٤	٤	٠,٧١٣	٠,٥٠٨	١,٢٧٣-	٢,١١٦
١٩	٤٠	١٦٤	٥٦	٣١	٢	٣,٧١	٤	٤	٠,٨٥٦	٠,٧٣٣	٠,٦٩٩-	٠,٢٣١
٢٠	٢٥	١٣٤	٨٧	٤٥	٢	٣,٤٦	٤	٤	٠,٨٧٧	٠,٧٧٠	٠,٣٣٩-	٠,٤٧٢-
٢١	١٤	١٦٠	٦٠	٥٧	٢	٣,٤٣	٤	٤	٠,٨٨٠	٠,٧٧٤	٠,٦٠١-	٠,٦١٦-
٢٢	٢٢	١٥٤	٩٢	٢٤	١	٣,٥٩	٤	٤	٠,٧٦١	٠,٥٧٩	٠,٤٦٢-	٠,١٠٠
٢٣	١٤	١٨٤	٧٩	١٣	٢	٣,٦٧	٤	٤	٠,٦٧٠	٠,٤٤٩	٠,٩٤١-	١,٥٥٣
٢٤	٢٩	١٨٧	٥٧	١٧	٢	٣,٧٧	٤	٤	٠,٧٣٣	٠,٥٣٧	٠,٩٢٦-	١,٤٨٠
٢٥	٢١	١٩٨	٥٢	٢١	-	٣,٧٥	٤	٤	٠,٦٩١	٠,٤٧٧	٠,٩٥٠-	١,٠٦٥
٢٦	١٢	١٨٧	٦٨	٢٣	٢	٣,٦٣	٤	٤	٠,٧١٨	٠,٥١٦	١,٠٥٣-	١,١١٩
٢٧	٢٤	١٥٧	٨٥	٢٦	-	٣,٦١	٤	٤	٠,٧٦٣	٠,٥٨٢	٠,٤٣٣-	٠,١٢٥-
٢٨	٢٢	١٣٨	١٠٤	٢٠	٧	٣,٥١	٤	٤	٠,٨٢٨	٠,٦٨٥	٠,٦٣٣-	٠,٧٥٢
٢٩	٢٨	١٧٤	٥٧	٣٠	٣	٣,٦٦	٤	٤	٠,٨٢٧	٠,٦٨٤	٠,٨٤٧-	٠,٥٩٤
٣٠	٣٢	١٧١	٧١	١٧	-	٣,٧٥	٤	٤	٠,٧٢٦	٠,٥٢٧	٠,٥٠٤-	٠,٢٧٧
٣١	٢٦	١٦١	٥٢	٤٦	٤	٣,٥٥	٤	٤	٠,٩١٢	٠,٨٣٢	٠,٧٠٣-	٠,١٥٦-
٣٢	٢٥	١٧٢	٨٢	١٠	١	٣,٧٢	٤	٤	٠,٦٨١	٠,٤٦٣	٠,٥٠٢-	٠,٨٠٥
٣٣	٢٨	١٨٤	٥٠	٢٨	-	٣,٧٣	٤	٤	٠,٧٦٥	٠,٥٨٥	٠,٨١٠-	٠,٤٧٢
٣٤	٥٥	١٨٩	٣٩	٤	٥	٣,٩٨	٤	٤	٠,٧٢٩	٠,٥٣٢	١,٢٤٧-	٣,٧٧٢
٣٥	١٧	٢١٣	٥٠	١١	-	٣,٨١	٤	٤	٠,٥٨٩	٠,٣٤٧	١,٠٥٣-	٢,٠٦٤
٣٦	٢٥	١٨٠	٧٦	١١	-	٣,٧٥	٤	٤	٠,٦٦٠	٠,٤٣٦	٠,٤٧٤-	٠,٤٦٣
٣٧	٤٦	١٧٨	٤٥	١٩	٤	٣,٨٣	٤	٤	٠,٨١٨	٠,٦٦٩	١,٠٠٨-	١,٥٠١
٣٨	٤١	١١٥	٨٨	٤٤	٣	٣,٥١	٤	٤	٠,٩٤٨	٠,٨٩٩	٠,٢٣٥-	٠,٥٨٧-
٣٩	٢٦	١٨٧	٤٥	٣٢	٢	٣,٧٠	٤	٤	٠,٨٠٨	٠,٦٥٣	٠,٩٦٦-	٠,٧٣٧
٤٠	٢٢	١٩٥	٥٥	٢٠	١	٣,٧٤	٤	٤	٠,٧٠٨	٠,٥٠١	٠,٩٨٣-	١,٣٢٥

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤١	١٤	١٧٣	٦٤	٤٠	٢	٣,٥٤	٤	٤	٠,٨١٢	٠,٦٦١	٠,٨١٠-	٠,٠٣٧
٤٢	٩	١٨٤	٦٧	٣٠	-	٣,٥٩	٤	٤	٠,٧١٦	٠,٥١٢	٠,٩٣٠-	٠,٢٢٧
٤٣	١٠	٢٠٤	٧١	٦	-	٣,٧٥	٤	٤	٠,٥٤٧	٠,٢٩٩	٠,٨٣٢-	١,٠٥٩
٤٤	٢٧	١٩٠	٥٤	١٥	٥	٣,٧٥	٤	٤	٠,٧٦٢	٠,٥٨٠	١,٢٠١-	٢,٣٢٧
٤٥	٢٥	١٧١	٨٩	٥	-	٣,٧٤	٤	٤	٠,٦٣١	٠,٣٩٨	٠,١٥٣-	٠,٠٠٨
٤٦	٣٥	١٨٠	٦١	١٦	-	٣,٨٠	٤	٤	٠,٧١٤	٠,٥١٠	٠,٦٠٠-	٠,٥٥٥
٤٧	٢٠	١٥٥	٦٩	٤٧	١	٣,٥٠	٤	٤	٠,٨٥٥	٠,٧٣٢	٠,٥٣٠-	٠,٤٦٣-
٤٨	١٩	١٦٧	٦١	٣٤	١١	٣,٥٠	٤	٤	٠,٩١٨	٠,٨٤٢	٠,٩٧١-	٠,٥٣٨
٤٩	٢٠	١٩٩	٦٢	٩	١	٣,٨٥	٤	٤	٠,٦٢٥	٠,٣٩١	٠,٩١٥-	٢,٠٠٧
٥٠	٤٥	١٩٠	٣٨	١٩	-	٣,٨٩	٤	٤	٠,٧٣٢	٠,٥٣٥	٠,٨٤٠-	١,٠٨٦

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٢٢)
النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الأولى

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.768[a]	.590	.501	.6030

a. Predictors: (Constant), Q50, Q7, Q27, Q16, Q49, Q32, Q47, Q42, Q23, Q34, Q28, Q5, Q25, Q10, Q33, Q43, Q8, Q18, Q37, Q1, Q20, Q40, Q45, Q26, Q36, Q24, Q29, Q44, Q9, Q15, Q6, Q11, Q12, Q41, Q30, Q17, Q46, Q31, Q2, Q3, Q39, Q38, Q14, Q19, Q21, Q13

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	111.371	46	2.421	6.659	.000[a]
	Residual	77.441	213	.364		
	Total	188.812	259			

a. Predictors: (Constant), Q50, Q7, Q27, Q16, Q49, Q32, Q47, Q42, Q23, Q34, Q28, Q5, Q25, Q10, Q33, Q43, Q8, Q18, Q37, Q1, Q20, Q40, Q45, Q26, Q36, Q24, Q29, Q44, Q9, Q15, Q6, Q11, Q12, Q41, Q30, Q17, Q46, Q31, Q2, Q3, Q39, Q38, Q14, Q19, Q21, Q13

b. Dependent Variable: Q4

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-1.165	.821		-1.419	.157
	Q1	-6.01E-02	.061	-.066	-.990	.324
	Q2	7.718E-03	.092	.007	.084	.933
	Q3	5.168E-02	.077	.050	.673	.502
	Q5	.234	.078	.196	3.003	.003
	Q6	-.107	.069	-.107	-1.560	.120
	Q7	.120	.074	.116	1.612	.108
	Q8	-4.10E-02	.055	-.050	-.749	.454
	Q9	-.121	.083	-.108	-1.461	.146
	Q10	-3.24E-02	.069	-.033	-.472	.637
	Q11	-3.21E-03	.077	-.003	-.041	.967
	Q12	-2.62E-02	.074	-.027	-.356	.722
	Q13	-9.65E-02	.076	-.106	-1.269	.206
	Q14	.181	.092	.153	1.960	.051
	Q15	.108	.072	.098	1.512	.132
	Q16	.109	.066	.124	1.654	.100
	Q17	.141	.079	.141	1.795	.074
	Q18	.107	.075	.090	1.416	.158
	Q19	5.832E-02	.077	.059	.757	.450
	Q20	-5.48E-02	.079	-.056	-.692	.490
	Q21	1.647E-02	.079	.017	.208	.835
	Q23	.207	.074	.163	2.784	.006
	Q24	2.177E-02	.077	.019	.282	.778
	Q25	.100	.088	.082	1.138	.256
	Q26	.169	.076	.143	2.216	.028
	Q27	-7.31E-02	.080	-.065	-.919	.359
	Q28	-.193	.061	-.188	-3.151	.002
	Q29	3.559E-02	.073	.034	.490	.624
	Q30	-.221	.086	-.193	-2.573	.011
	Q31	8.115E-02	.066	.088	1.221	.223
	Q32	-2.80E-02	.079	-.022	-.353	.724
	Q33	2.522E-02	.072	.023	.350	.727
	Q34	.101	.072	.087	1.405	.161
	Q36	-2.30E-02	.083	-.017	-.277	.782
	Q37	.150	.062	.142	2.420	.016
	Q38	1.597E-02	.068	.018	.236	.813
	Q39	2.322E-02	.081	.022	.288	.774
	Q40	8.881E-03	.077	.007	.116	.908
	Q41	8.710E-02	.076	.083	1.149	.252
	Q42	.143	.073	.117	1.970	.050
	Q43	-.312	.094	-.202	-3.334	.001
	Q44	3.766E-02	.074	.034	.510	.611
	Q45	4.579E-02	.094	.033	.488	.626
	Q46	.195	.087	.165	2.257	.025
	Q47	3.838E-02	.065	.039	.593	.554
	Q49	.138	.083	.104	1.662	.098
	Q50	-8.21E-02	.082	-.070	-1.002	.318

a. Dependent Variable: Q4

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٢٣)

النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الثانية

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.749[a]	.561	.467	.5465

a. Predictors: (Constant), Q50, Q10, Q42, Q8, Q32, Q47, Q23, Q49, Q43, Q5, Q33, Q16, Q27, Q34, Q37, Q28, Q7, Q18, Q26, Q20, Q40, Q1, Q45, Q36, Q25, Q24, Q29, Q6, Q44, Q15, Q9, Q11, Q41, Q14, Q17, Q30, Q46, Q12, Q31, Q39, Q3, Q38, Q19, Q21, Q2, Q13

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	81.726	46	1.777	5.949	.000[a]
	Residual	63.914	214	.299		
	Total	145.640	260			

a. Predictors: (Constant), Q50, Q10, Q42, Q8, Q32, Q47, Q23, Q49, Q43, Q5, Q33, Q16, Q27, Q34, Q37, Q28, Q7, Q18, Q26, Q20, Q40, Q1, Q45, Q36, Q25, Q24, Q29, Q6, Q44, Q15, Q9, Q11, Q41, Q14, Q17, Q30, Q46, Q12, Q31, Q39, Q3, Q38, Q19, Q21, Q2, Q13

b. Dependent Variable: Q22

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-1.058	.744		-1.422	.156
	Q1	-5.15E-02	.055	-.064	-.936	.350
	Q2	-2.61E-02	.082	-.026	-.316	.752
	Q3	6.122E-02	.070	.068	.879	.380
	Q5	-.102	.070	-.098	-1.455	.147
	Q6	-.107	.062	-.123	-1.736	.084
	Q7	1.740E-02	.067	.019	.260	.795
	Q8	1.243E-02	.050	.017	.251	.802
	Q9	-3.02E-03	.075	-.003	-.040	.968
	Q10	-8.11E-02	.062	-.094	-1.316	.189
	Q11	-3.78E-02	.070	-.039	-.539	.590
	Q12	-.108	.066	-.127	-1.628	.105
	Q13	.199	.068	.251	2.930	.004
	Q14	.194	.083	.187	2.334	.021
	Q15	-6.07E-02	.065	-.063	-.934	.351
	Q16	.126	.059	.163	2.115	.036
	Q17	6.696E-02	.071	.077	.941	.348
	Q18	4.243E-02	.068	.041	.622	.535
	Q19	-7.31E-02	.070	-.084	-1.048	.296
	Q20	1.599E-02	.071	.019	.225	.822
	Q21	5.313E-02	.071	.061	.750	.454
	Q23	-5.02E-02	.067	-.045	-.748	.456
	Q24	.118	.069	.116	1.696	.091
	Q25	.133	.080	.123	1.666	.097
	Q26	.102	.069	.098	1.475	.142
	Q27	-6.16E-03	.072	-.006	-.085	.932
	Q28	1.270E-03	.056	.001	.023	.982
	Q29	7.027E-02	.066	.077	1.069	.286
	Q30	-.173	.078	-.172	-2.227	.027
	Q31	.105	.060	.129	1.738	.084
	Q32	8.407E-02	.072	.077	1.175	.241
	Q33	.305	.065	.312	4.677	.000
	Q34	.143	.065	.141	2.190	.030
	Q36	8.400E-02	.075	.073	1.122	.263
	Q37	4.893E-02	.056	.054	.877	.381
	Q38	6.019E-03	.061	.008	.098	.922
	Q39	-8.00E-02	.073	-.085	-1.095	.275
	Q40	.145	.069	.136	2.098	.037
	Q41	-6.53E-02	.068	-.071	-.959	.339
	Q42	1.217E-02	.066	.011	.185	.853
	Q43	-5.62E-02	.085	-.041	-.663	.508
	Q44	-5.58E-02	.067	-.057	-.835	.405
	Q45	-1.31E-02	.085	-.011	-.154	.878
	Q46	1.537E-02	.078	.015	.196	.844
	Q47	7.924E-02	.059	.091	1.354	.177
	Q49	.112	.075	.096	1.491	.137
	Q50	4.945E-02	.074	.048	.668	.505

a. Dependent Variable: Q22

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٢٤)

النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الثالثة

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.654[a]	.428	.304	.4831

a. Predictors: (Constant), Q50, Q10, Q36, Q42, Q1, Q40, Q43, Q23, Q19, Q45, Q49, Q25, Q7, Q32, Q2, Q28, Q34, Q18, Q37, Q5, Q26, Q24, Q8, Q16, Q47, Q6, Q33, Q21, Q44, Q15, Q11, Q29, Q41, Q12, Q27, Q30, Q31, Q46, Q9, Q20, Q3, Q14, Q39, Q38, Q13, Q17

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	36.976	46	.804	3.444	.000[a]
	Residual	49.479	212	.233		
	Total	86.456	258			

a. Predictors: (Constant), Q50, Q10, Q36, Q42, Q1, Q40, Q43, Q23, Q19, Q45, Q49, Q25, Q7, Q32, Q2, Q28, Q34, Q18, Q37, Q5, Q26, Q24, Q8, Q16, Q47, Q6, Q33, Q21, Q44, Q15, Q11, Q29, Q41, Q12, Q27, Q30, Q31, Q46, Q9, Q20, Q3, Q14, Q39, Q38, Q13, Q17

b. Dependent Variable: Q35

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.777	.678		1.146	.253
	Q1	-2.65E-02	.049	-.043	-.544	.587
	Q2	-.104	.074	-.135	-1.401	.163
	Q3	.122	.062	.174	1.977	.049
	Q5	-4.04E-02	.064	-.050	-.629	.530
	Q6	1.060E-03	.055	.002	.019	.985
	Q7	-7.00E-02	.060	-.099	-1.165	.245
	Q8	-.138	.044	-.245	-3.132	.002
	Q9	-7.03E-02	.067	-.092	-1.055	.292
	Q10	.172	.055	.257	3.128	.002
	Q11	-2.34E-02	.062	-.031	-.375	.708
	Q12	6.235E-02	.059	.095	1.061	.290
	Q13	3.761E-02	.060	.062	.627	.531
	Q14	-9.52E-02	.073	-.119	-1.296	.196
	Q15	7.583E-03	.058	.010	.131	.896
	Q16	1.271E-02	.053	.021	.239	.811
	Q17	-6.61E-02	.067	-.097	-.981	.328
	Q18	-5.75E-02	.060	-.072	-.951	.343
	Q19	3.357E-02	.062	.050	.541	.589
	Q20	-3.98E-04	.063	-.001	-.006	.995
	Q21	-5.32E-02	.063	-.080	-.848	.397
	Q23	-2.89E-02	.060	-.034	-.482	.630
	Q24	7.880E-02	.062	.101	1.281	.202
	Q25	.119	.071	.144	1.684	.094
	Q26	-8.67E-02	.062	-.108	-1.391	.166
	Q27	.172	.065	.224	2.660	.008
	Q28	6.247E-02	.050	.090	1.248	.213
	Q29	.126	.058	.179	2.165	.031
	Q30	-.111	.069	-.143	-1.602	.111
	Q31	4.229E-02	.054	.067	.789	.431
	Q32	.314	.063	.371	4.951	.000
	Q33	.114	.058	.151	1.961	.051
	Q34	5.724E-02	.058	.073	.985	.326
	Q36	.125	.067	.139	1.860	.064
	Q37	4.365E-02	.050	.063	.880	.380
	Q38	-9.12E-02	.054	-.152	-1.683	.094
	Q39	9.608E-02	.065	.133	1.485	.139
	Q40	-6.06E-02	.062	-.073	-.981	.328
	Q41	-1.52E-02	.060	-.021	-.251	.802
	Q42	-6.28E-02	.059	-.076	-1.074	.284
	Q43	2.662E-02	.075	.025	.354	.724
	Q44	1.022E-02	.059	.013	.173	.863
	Q45	9.605E-02	.076	.103	1.270	.205
	Q46	7.225E-03	.069	.009	.104	.917
	Q47	-4.71E-02	.052	-.070	-.908	.365
	Q49	-1.25E-02	.067	-.014	-.188	.851
	Q50	8.373E-02	.066	.105	1.261	.209

a. Dependent Variable: Q35

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٢٥)
النتائج الإحصائية لاختبار الفرضية الرابعة

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.806[a]	.650	.575	.6146

a. Predictors: (Constant), Q50, Q10, Q42, Q8, Q32, Q47, Q23, Q49, Q43, Q5, Q33, Q16, Q27, Q34, Q37, Q28, Q7, Q18, Q26, Q20, Q40, Q1, Q45, Q36, Q25, Q24, Q29, Q6, Q44, Q15, Q9, Q11, Q41, Q14, Q17, Q30, Q46, Q12, Q31, Q39, Q3, Q38, Q19, Q21, Q2, Q13

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	150.400	46	3.270	8.655	.000[a]
	Residual	80.841	214	.378		
	Total	231.241	260			

a. Predictors: (Constant), Q50, Q10, Q42, Q8, Q32, Q47, Q23, Q49, Q43, Q5, Q33, Q16, Q27, Q34, Q37, Q28, Q7, Q18, Q26, Q20, Q40, Q1, Q45, Q36, Q25, Q24, Q29, Q6, Q44, Q15, Q9, Q11, Q41, Q14, Q17, Q30, Q46, Q12, Q31, Q39, Q3, Q38, Q19, Q21, Q2, Q13

b. Dependent Variable: Q48

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.874	.836		1.045	.297
	Q1	.208	.062	.207	3.370	.001
	Q2	.226	.093	.179	2.440	.015
	Q3	.211	.078	.186	2.700	.007
	Q5	3.615E-02	.079	.027	.459	.647
	Q6	-.163	.069	-.148	-2.348	.020
	Q7	-7.78E-02	.075	-.068	-1.032	.303
	Q8	4.540E-02	.056	.049	.815	.416
	Q9	4.301E-02	.084	.035	.511	.610
	Q10	.182	.069	.168	2.630	.009
	Q11	-.102	.079	-.083	-1.293	.198
	Q12	.171	.075	.160	2.287	.023
	Q13	1.126E-02	.076	.011	.148	.883
	Q14	-.115	.093	-.088	-1.231	.220
	Q15	7.772E-02	.073	.064	1.064	.289
	Q16	-.143	.067	-.147	-2.141	.033
	Q17	.133	.080	.121	1.657	.099
	Q18	3.229E-02	.077	.025	.421	.674
	Q19	-.174	.078	-.159	-2.216	.028
	Q20	-6.61E-02	.080	-.062	-.827	.409
	Q21	.138	.080	.126	1.733	.085
	Q23	-.298	.076	-.212	-3.945	.000
	Q24	3.294E-02	.078	.026	.422	.674
	Q25	-7.53E-02	.090	-.056	-.841	.401
	Q26	4.991E-02	.078	.038	.642	.522
	Q27	-4.27E-02	.081	-.034	-.526	.599
	Q28	8.216E-02	.063	.072	1.314	.190
	Q29	-3.43E-02	.074	-.030	-.465	.643
	Q30	1.154E-02	.087	.009	.132	.895
	Q31	9.253E-02	.068	.090	1.367	.173
	Q32	3.115E-03	.080	.002	.039	.969
	Q33	.128	.073	.103	1.738	.084
	Q34	-7.41E-02	.074	-.058	-1.008	.315
	Q36	-8.20E-02	.084	-.056	-.973	.332
	Q37	1.556E-02	.063	.014	.248	.804
	Q38	1.949E-02	.069	.020	.283	.777
	Q39	-1.72E-04	.082	.000	-.002	.998
	Q40	.190	.078	.141	2.442	.015
	Q41	.129	.077	.111	1.681	.094
	Q42	5.142E-02	.074	.038	.695	.488
	Q43	-8.35E-03	.095	-.005	-.088	.930
	Q44	-8.56E-02	.075	-.069	-1.137	.257
	Q45	-.116	.096	-.077	-1.217	.225
	Q46	.307	.088	.235	3.493	.001
	Q47	.106	.066	.096	1.612	.108
	Q49	-.208	.084	-.142	-2.470	.014
	Q50	-7.80E-02	.083	-.060	-.937	.350

a. Dependent Variable: Q48

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق (٢٦)

النتائج الإحصائية لاختبار تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع

Regression

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.775[a]	.601	.515	.2486

a. Predictors: (Constant), Q50, Q10, Q42, Q8, Q32, Q47, Q23, Q49, Q43, Q5, Q33, Q16, Q27, Q34, Q37, Q28, Q7, Q18, Q26, Q20, Q40, Q1, Q45, Q36, Q25, Q24, Q29, Q6, Q44, Q15, Q9, Q11, Q41, Q14, Q17, Q30, Q46, Q12, Q31, Q39, Q3, Q38, Q19, Q21, Q2, Q13

ANOVA[b]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	19.920	46	.433	7.008	.000[a]
	Residual	13.224	214	6.179E-02		
	Total	33.144	260			

a. Predictors: (Constant), Q50, Q10, Q42, Q8, Q32, Q47, Q23, Q49, Q43, Q5, Q33, Q16, Q27, Q34, Q37, Q28, Q7, Q18, Q26, Q20, Q40, Q1, Q45, Q36, Q25, Q24, Q29, Q6, Q44, Q15, Q9, Q11, Q41, Q14, Q17, Q30, Q46, Q12, Q31, Q39, Q3, Q38, Q19, Q21, Q2, Q13

b. Dependent Variable: ÊÍÓíä

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.388	.570		2.437	.016
	Q1	6.373E-02	.025	.167	2.548	.012
	Q2	8.007E-02	.037	.168	2.138	.034
	Q3	2.375E-02	.032	.055	.750	.454
	Q5	5.993E-02	.032	.120	1.880	.062
	Q6	-3.54E-02	.028	-.085	-1.264	.208
	Q7	-2.06E-02	.031	-.048	-.677	.499
	Q8	-5.92E-02	.023	-.170	-2.628	.009
	Q9	5.977E-02	.034	.127	1.755	.081
	Q10	-7.12E-03	.028	-.017	-.254	.800
	Q11	2.114E-02	.032	.046	.664	.508
	Q12	-7.29E-03	.030	-.018	-.241	.810
	Q13	-6.22E-02	.031	-.165	-2.016	.045
	Q14	-4.52E-04	.038	-.001	-.012	.990
	Q15	-2.94E-02	.030	-.064	-.996	.320
	Q16	-3.08E-02	.027	-.084	-1.140	.256
	Q17	-2.15E-02	.032	-.052	-.665	.507
	Q18	-5.68E-03	.031	-.011	-.183	.855
	Q19	8.059E-02	.032	.195	2.539	.012
	Q20	-6.33E-03	.032	-.016	-.196	.845
	Q21	6.284E-02	.032	.152	1.951	.052
	Q23	.133	.031	.249	4.341	.000
	Q24	-1.16E-02	.032	-.024	-.368	.713
	Q25	-3.31E-02	.036	-.065	-.914	.361
	Q26	1.207E-02	.031	.024	.384	.701
	Q27	3.844E-02	.033	.081	1.172	.242
	Q28	4.702E-02	.025	.109	1.859	.064
	Q29	-3.51E-02	.030	-.081	-1.175	.241
	Q30	-4.07E-02	.035	-.085	-1.152	.251
	Q31	1.403E-02	.027	.036	.512	.609
	Q32	4.962E-02	.033	.095	1.524	.129
	Q33	-7.75E-02	.030	-.166	-2.610	.010
	Q34	2.415E-02	.030	.050	.812	.418
	Q36	1.960E-02	.034	.036	.575	.566
	Q37	-3.19E-02	.025	-.074	-1.258	.210
	Q38	-2.47E-02	.028	-.067	-.888	.376
	Q39	5.299E-02	.033	.119	1.595	.112
	Q40	.105	.031	.207	3.344	.001
	Q41	-9.05E-03	.031	-.021	-.292	.771
	Q42	-3.83E-04	.030	-.001	-.013	.990
	Q43	-5.87E-02	.039	-.091	-1.522	.130
	Q44	4.695E-02	.030	.100	1.543	.124
	Q45	7.009E-02	.039	.122	1.812	.071
	Q46	-3.28E-02	.036	-.066	-.921	.358
	Q47	4.824E-02	.027	.116	1.813	.071
	Q49	5.010E-02	.034	.090	1.471	.143
	Q50	6.671E-03	.034	.014	.198	.843

a. Dependent Variable: ÊÍÓíä

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجدول (٢٧)

مقارنة بين بدائل القيمة الجارية

وجه المقارنة	القيمة البيعية	القيمة المستخدمة	تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد
قابلية التحقق : والتي تعني الوصول إلى ذات النتائج بغض النظر عن طريقة القياس .	لا يمكن الوصول إلى ذات القيمة البيعية بسبب غياب السوق الثانوي للأصول المستعملة كذلك اعتماد تحديد سعر البيع على مبدأ المزاودة أو المفاوضة .	لا يمكن الوصول إلى ذات القيمة المستخدمة نظرا لاعتماد التقديرات على الشخص الذي يقوم بالتقدير وتأثرها بتفاؤله أو تشاؤمه إضافة إلى تعدد أنواع معدلات الخصم التي يمكن استعمالها .	إن القاعدة التي ينطلق منها هي أسعار البائعين حيث يوجد سوق للأصول التي يمكن شراءها جديدة عن طريق المصنع أو الوكيل التجاري وبذلك يتم الوصول إلى ذات القيمة عند استعمال مبدأ تقدير المماثل الجديد .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التمثيل الصادق : ويعني صحة تمثيل البيانات والمعلومات لواقع حقيقي في المنشأة وليس لواقع افتراضي أو متوقع .	تمثل القيمة البيعية قيمة الأصل إذا أريد التخلص منه ببيعه والافتراض يكون بتصفية الأصول في الشركة عند تقديرها بقيمتها البيعية لا بتصفية الشركة وهذا مخالف للواقع حيث أنه لا يمكن الفصل بين تصفية الشركة وتصفية الأصول كاملة و التقدير يتم لأغراض الاستدلال على انخفاض القيمة من عدمها فقط .	تمثل القيمة المستخدمة تقدير حالي لقيمة الأصل بناء على توقعات وتقديرات ولن ترقى والحال هذه إلى التمثيل الصادق لما عليه الأصل فقد تقترب وقد تبتعد عن قيمته التي هو عليها .	تمثل قيمة الأصل الحالي مقارنة بالأصل ذاته لو أريد شراؤه الآن وباعتبار أن الطريقة التي حددت فيها التكلفة الجارية هي ذاتها التي حددت بموجبها التكلفة التاريخية فإنها أكثر طرق التقدير تمثيلا صادقا للواقع .
الحيادية : وتعني الابتعاد عن التحيز والتحرر منه وعدم تدخل الشخص الذي يقيس في عملية القياس .	لا يمكن تحقق الحيادية وذلك لاعتماد تحديد القيمة البيعية على الشخص وتوقعاته عن الأصل وانطباعاته ومعاينته له إضافة إلى اعتبارات المتاجرة بتصور تحقيق هامش ربح معين عند عدم الرغبة بالاقتناء أو تحقيق وفر في التكلفة عند الرغبة بالاقتناء	لا يمكن تحقيق الحيادية لاعتمادها على مبدأ التقدير والتوقع للتدفقات المستقبلية والتوقع أيضا لأي معدلات الفائدة المتاحة تكون معدلا للخصم .	لا يتدخل الشخص في التقدير كون السعر الجديد المماثل معروف ويتم تخفيضه بالاهتلاك بنفس الطريقة والنسبة المستخدمتين والمقبولتين والتي تم بهما توزيع التكلفة التاريخية للأصل المملوك على مدار عمره الإنتاجي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق رقم (٢٨)

حضرة .....

فإن الدراسة التي سأقوم بها وتقديمها كأطروحة دكتوراه في جامعة عمان العربية تحت إشراف الأستاذ الدكتور نعيم دهمش ، تتمحور حول المعيار رقم ٣٦ من معايير المحاسبة الدولية IAS الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB ، والذي يتعلق بانخفاض الأصول Impairment of Assets ، و يتم وفقا لهذا المعيار إظهار الأصول المعمرة طويلة الأجل والأصول غير الملموسة بالقيمة العادلة ،علما بأن معايير المحاسبة المالية الأمريكية الصادرة عن FASB قد أقرت العمل بمفهوم الانخفاض في الأصول في نشراتها أرقام١٢١ ، ١٤٢ ، ١٤٤ وجاء هذا المعيار للتعامل مع الانتقادات التي توجه للمحاسبة وبأن المعلومات المالية التي تعكس التكلفة التاريخية لا تمثل بصدق المركز المالي للمنشأة أو نتيجة أعمالها وحقيقة تدفقاتها النقدية .

والمقصود بالقيمة العادلة : القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة من خلال عملية تبادل حقيقية ،وتتحدد القيمة العادلة في حالة الأصول التي ينطبق عليها الانخفاض بالقيمة الدفترية أو القيمة القابلة للاسترجاع أيهما أقل حيث يتحدد الانخفاض في الأصول بالفرق بين القيمتين عندما تكون القيمة القابلة للاسترجاع أقل من القيمة الدفترية للأصل ، وتحتسب القيمة القابلة للاسترجاع بمقارنة صافي القيمة البيعيه للأصل (وهي القيمة المتحققة من بيع الأصل في عملية تفاوضية بين أطراف راغبة وذوي معرفة مطروحا منها مصاريف التخلص من الأصل) بالقيمة الاستخدامية (وهي القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصل والتخلص منه في نهاية عمره الانتاجي) أيهما أعلى ، والأصول التي ينطبق عليها الانخفاض هي : الأراضي والمباني والمعدات والآلات والأصول غير الملموسة والشهرة والاستثمار في الممتلكات والاستثمار في الشركات التابعة أو الزميلة أو العقود المشتركة .

وبالرغم من أن قانون الشركات الأردني رقم ٢٢ لسنة ١٩٩٧ قد أقر بموجب المادة رقم ١٨٤ تبني معايير المحاسبة الدولية ، إلا أن المعيار رقم ٣٦ آنف الذكر لا يتم الالتزام بتطبيقه في الأردن لأسباب عدة منها اعتراض الدوائر الضريبية وخاصة دائرة ضريبة الدخل على ذلك ، وعدم اعترافها بخسائر الانخفاض كونها تمثل نفقة غير نقدية حيث أن الأساس النقدي هو الأساس المطبق لديها ..

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

واعتراض دائرة ضريبة الدخل على تطبيق هذا المعيار لا يعني عدم جدواه او الحيلولة دون تطبيقه ، أو ليس بالإمكان تعديل المعيار ليتوافق مع التشريعات الضريبية ، وذلك لما له من آثار إيجابية على تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية ، بل يمكن التوفيق بين المتطلبات التشريعية الضريبية وما يرمي لتحقيقه المعيار بموجب معيار معدل يتم وضعه .

ومن أجل ذلك سوف أقوم بدراستي هذه باقتراح معيار محاسبي معدل للمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ المتعلق بالانخفاض في الأصول ، بأخذ ما ورد في المعيار الأصيل الصادر عن مجلس معايير المحاسبية الدولية بعين الاعتبار، وبذات الوقت يراعي التشريعات المحلية الضريبية في الأردن .

راجيا التكرم بتعبئة الاستمارة المرفقة متطلعا إلى تعاونكم لاخراج الدراسة بالقالب المأمول للوقوف على أهمية المعيار ، وتجاوز العقبات التي تواجه تطبيقه من الناحية العملية حيث أن اقتراحاتكم وآراءكم وتوصياتكم ووجهات نظركم ستكون من الركائز التي تثري البحث ، وللتأكيد على إمكانية تطوير وتعديل معايير المحاسبة الدولية بما يلائم البيئة الأردنية

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجزء الاول : المعلومات العامة

١ - طبيعة العمل (شريحة المجتمع) :

(أ) محاضر في المحاسبة (ب) موظف ضريبة دخل (ج) موظف شركة (د) مدقق محاسبي قانوني (هـ) موظف بورصة (و) مستثمر (ز) محلل مالي (ع) موظف ائتمان (غ) مراقب تطبيق المعايير

٢ - المؤهل العلمي :

(أ) توجيهي فأقل (ب) دبلوم (ج) بكالوريوس (د) دبلوم عالي (هـ) ماجستير (و) دكتوراه

٣ - الخبرة العملية(بالسنة) :

(أ) ١ - ٥ (ب) ٦ - ١٠ (ج) ١١ - ١٥ (د) ١٦ - ٢٠ (هـ) أكثر من ٢٠

٤ - المتابعة للمعايير المحاسبية الدولية التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية :

(أ) مستمرة (ب) على الأغلب (ج) متوسطة (د) قليلة (هـ) معدومة

٥ - المعرفة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ والمتعلق بالانخفاض في الاصول :

(أ) تامة (ب) معقولة (ج) متوسطة (د) قليلة (هـ) معدومة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الجزء الثاني :-

الرقم	السؤال	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
اولا : الانخفاض وملاءمة المعلومات المالية لاتخاذ القرارات						
١	لم يؤد تبني مفهوم الانخفاض في الأصول إلى اختلاف في القرارات المتخذة من قبل أصحاب العلاقة عن تلك التي تكون فيما لو لم يتم تبنيه.					
٢	لا يمكن احتساب القيمة المستخدمة لأغراض تحديد الانخفاض في الأصول إلا في حدود زمنية ضيقة لا تتعدى خمس سنوات حسب ما ورد بمعيار المحاسبة الدولي ٣٦.					
٣	لا تعتبر التكلفة الجارية ملائمة لتحديد القيمة العادلة إذا كانت المنشأة لديها القدرة على توليد تدفقات نقدية موجبة من الأصل الخاضع للانخفاض.					
٤	إن تبني مفهوم الانخفاض في الأصول يؤدي إلى الوصول إلى معلومات ملائمة ولكن ليست معلومات موثوقة ومعتمدة(أي متاجرة بالملاءمة على حساب الموثوقية).					
٥	إن تطبيق مفهوم الانخفاض في الأصول يؤدي إلى توفير معلومات اكثر قبولا وملائمة لدى فئات المجتمع في تخصيص الأصول بكفاءة وفعالية.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٦	إن تبني مفهوم الانخفاض في الأصول من قبل الشركات التي لديها شهرة ذات قيمة دفترية عالية تزيد بشكل كبير عن القيمة العادلة لها، لا يمكن أن تقبل به الهيئات الضريبية باعتباره لا يتعلق بالأصول الإنتاجية ويؤدي إلى تقليل الضرائب المستحقة .					
٧	إن تبني مفهوم الانخفاض في الأصول لأول مرة يعني تخفيض للربح في الفترة المالية الحالية بسبب اعتماد الفترات السابقة على التكلفة التاريخية وزيادة الأرباح في الفترات المالية اللاحقة لضآلة الفرق بين القيم العادلة على مدى هذه الفترات وذلك يعني تقلبات لا تساعد على اتخاذ القرارات.					
٨	إن المعلومات المالية التي تبنى على التكلفة التاريخية هي أكثر موضوعية من المعلومات المالية التي تعتمد على القيم العادلة وأكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات.					
٩	لا يمكن أن يؤدي الانخفاض في الأصول إلى إيجاد قدرة تنبئية مبنية على أسس دقيقة كون الانخفاض لا يعتبر مصروفا دوريا ثابتا بل عرضة للزيادة او النقص حسب العوامل المؤثرة فيه.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٠	لا ينطوي مفهوم الانخفاض في الأصول على فوائد لكل أصحاب العلاقة فبينما يدعم الدائنين في قراراتهم الائتمانية يعزف المستثمرون عن الاستثمار في شركة استنزف الانخفاض دخلها.					
١١	إن الأخذ بعين الاعتبار العمليات غير المستمرة وفقا للنشرة ١٤٤ في تحديد الانخفاض في الأصول قد أدى إلى التزويد بمعلومات أكثر ملاءمة لأصحاب العلاقة في تقييم آثار عمليات التخلص من الأصول على العمليات المستمرة للمنشأة.					
١٢	يؤدي تطبيق الانخفاض في الأصول إلى تصحيح التوقعات المسبقة بالنسبة لتوزيع تكلفة الأصل بتحميل السنة بما يخصها من المصروفات التي تمثل التناقص الحقيقي في الأصل					
١٣	تتميز المعلومات المحاسبية التي تعكس انخفاض الأصول بالتوقيت المناسب لمتخذي القرارات من ناحية تأثير هذه المعلومات على نوعية القرارات المتخذة عن تلك التي لا تعكس انخفاض الأصول.					
١٤	لا يمكن قراءة القوائم المالية في ضوء عدم تطبيق المعيار رقم ٣٦ من قبل المستثمرين في بيئة تهدف إلى جذب الاستثمارات وبالتالي عدم ملاءمتها لإتخاذ القرارات من قبلهم . .					
ثانيا : الانخفاض وموثوقية واعتمادية القوائم المالية						

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١٥	لا يوجد تصور واضح للمعنى الدقيق لوحدات توليد النقد والأصول التي يمكن اعتبارها مجتمعة كوحدة توليد نقد وبالتالي عدم إمكانية احتساب الانخفاض في الأصول بدقة وحيادية.					
١٦	لا يمكن الاستدلال على الانخفاض في الأصول بأسعار السوق خاصة أن الأصول لا تشترى بغرض إعادة البيع بل للإنتاج والاستخدام في العملية الإنتاجية.					
١٧	يغدو أكثر قبولا لو تم توزيع تكلفة الأصل على مدى سنوات عمره الإنتاجي بناء على الانخفاض وليس الاهتلاك أو الإطفاء.					
١٨	إن تبني مفهوم الانخفاض في الأصول غير الملموسة وخاصة الشهرة بدلا من إطفاءها يؤدي إلى تحقيق أرباح صورية وذلك عندما تكون القيمة العادلة لهذه الأصول أكبر من القيمة الدفترية.					
١٩	إن تبني مفهوم الانخفاض في الأصول من قبل الشركات التي لديها شهرة ذات قيمة دفترية عالية تزيد بشكل كبير عن القيمة العادلة لها،يعتبر وسيلة لتقليل الأرباح المعلن عنها وبالتالي ادخارها .					
٢٠	لا يمكن لمصاريف الانخفاض في الأصول مهما كانت الطريقة المستخدمة في احتسابها أن تكون دقيقة ، ويبقى الانخفاض تقديرا وتخمينا وفقا لرأي المقدرين .					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢١	لا يمكن إجراء اختبارات الانخفاض في الأصول دون وجود ميل للقيمة المتوقعة التي يتم بناء عليها تحديد مقدار الانخفاض سواء كان ذلك بالأسلوب المستخدم في قياس القيمة العادلة أو بالمسؤول عن إجراء اختبارات الانخفاض ومهاراته وخبرته وعلمه وحياديته					
٢٢	لا تعتبر المعلومات المالية التي تتضمن الانخفاض في الأصول معلومات موضوعية وموثوقة لزيادة تدخل الحكم الشخصي في كثير من الأمور المتعلقة بتحديد الانخفاض .					
٢٣	إن من الأفضل اللجوء إلى تطبيق الانخفاض في الأصول إذا كان مصروف الاهتلاك أو الإطفاء أقل من الخسارة التي تلحق بالمنشأة من جراء تدهور قيمة الأصل .					
٢٤	إن تبني مفهوم الانخفاض في الأصول من قبل الشركات التي لديها شهرة ذات قيمة دفترية عالية تزيد بشكل كبير عن القيمة العادلة لها،وسيلة للمحافظة علي قيمة المنشأة من التناقص والتآكل وعدم إظهار أرباح وتوزيعها في ضوء قيمة المنشاة التي انخفضت .					
٢٥	لا يمكن أن يعكس الانخفاض في الأصول التوزيع الحقيقي لتكلفة الأصل أو النقص الحقيقي والدقيق في منافع الأصل بسبب الاعتماد على اجتهادات يدخل فيها الحكم الشخصي .					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢٦	لا يمكن تحديد مصاريف الانخفاض في الأصول بدقة وصدق في حالة تبني مجموعة الأصل وذلك بسبب الاعتماد بشكل رئيسي على الأصل الأساس الذي يختلف تقييمه عن باقي أصول المجموعة.					
٢٧	إن انخفاض الأصول إلى القيمة القابلة للاسترجاع يعني أن النقص التدريجي في الأصل إلى تاريخ إعادة التقدير يمثل مجمع الاهتلاك التراكمي الحقيقي الذي يجب أن يظهر في القوائم المالية.					
٢٨	لا يمكن تحديد مصاريف الانخفاض في الأصول بدقة وصدق وذلك لعدم إمكانية تحديد القيم العادلة للأصول نتيجة لعدم وجود سوق نشط لمثل هذه الأصول.					
٢٩	لا يمكن رؤية المستقبل بأعين سحرية شفافة وبذلك فلا يمكن التنبؤ بمقدار الانخفاض والاعتماد على تفسيرات تخمينية لتحديد أرقام تكون أساسا لاتخاذ القرارات.					
٣٠	يجوز الاعتراف بالانخفاض في الأصول سواء كان التخفيض مستمرا أو مؤقتا .					
٣١	لا يمكن تحديد الانخفاض في أصل معين ما دام أنه مستخدم إلا إذا أظهرت المنشأة رغبتها ونيتها بالتخلص من الأصل بالبيع.					
٣٢	لكي يتم الاعتراف بالانخفاض في بعض قيم الأصول فإنه يجب أيضاً الاعتراف بالارتفاع في قيم الأصول .					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣٣	يجب فصل خسائر الانخفاض في حساب منفصل عن مجمع الاهتلاك باعتبار ان الاهتلاك لا يتم عكسه أما الانخفاض فيتم عكسه اذا توافرت الظروف المناسبة لذلك					
٣٤	يجب اثبات الانخفاض في الأصول عندما تدل المؤشرات على ذلك بغض النظر عن وجهة نظر دائرة ضريبة الدخل حول الاعتراف بذلك للمحافظة على مصداقية المعلومات المحاسبية .					
ثالثا: الانخفاض واتساق القيم في القوائم المالية						
٣٥	إن عدم الاقتصار على طريقة معالجة محاسبية واحدة للاصول المنوي التخلص منها يجعل المعلومات المالية أقل اتساقا.					
٣٦	يمكن إن يؤدي الانخفاض في الأصول إلى اختلاط قيمة الشهرة السالبة مع قيمة وحدة توليد النقد وبالتالي يصعب تحديد الانخفاض في أي نوع من الأصول قد حدث .					
٣٧	إن تطبيق مفهوم الانخفاض في الأصول لا يفرق بين انخفاض الأصول المتعمد والانخفاض بفعل العوامل القانونية والاقتصادية وهذا يؤدي إلى عدم الاتساق بالتعامل مع أسباب الانخفاض.					
٣٨	إن تطبيق مفهوم الانخفاض في الأصول إضافة إلى الاهتلاك أو الإطفاء يعتبر ازدواجية لا مبرر لها بالتعامل مع النقص في قيم الأصول.					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣٩	يعتبر الانخفاض في الأصول الحل الواجب اتباعه في مهنة المحاسبة للتخلص من اختلاف طرق التقييم التي تتضمنها القوائم المالية.					
٤٠	لا يجوز أن يعتبر الانخفاض مصروفا تشغيليا يدرج ضمن العمليات المستمرة في قائمة الدخل ويجب أن ينظر إليه على أنه بند غير عادي .					
٤١	لا يجب عكس خسارة الانخفاض في الأصول بعد الاعتراف بها كون ذلك يعتبر إعادة تقييم .					
٤٢	إن تطبيق مفهوم الانخفاض في الأصول يؤدي إلى قصر الفترة الزمنية اللازمة لتوزيع تكلفة الأصل في ضوء تسارع انخفاض قيمتها وبالتالي إتاحة الفرصة للمنشأة لتجديدها بعد استعادة كلفتها ضمن دخل الفترات المالية السابقة .					
٤٣	إن عكس الانخفاض في الشهرة يمكن أن يؤدي إلى الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا إذا تعددت العوامل المؤدية إلى الشهرة .					
٤٤	لا يمكن الاستمرار بعدم تطبيق المعيار ٣٦ في الأردن فيما لا يمكن المحافظة على البيئة الأردنية مغلقة عن العالم وبعيدة عن تأثير العولمة وبالتالي عدم اتساق المعلومات التي لا تعكس الانخفاض .					

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

رابعا : الانخفاض وقابلية القوائم المالية للمقارنة						
٤٥	لا يساعد تطبيق الانخفاض في الأصول في المقارنة بين المنشآت التي لا تستخدم ذات الأسلوب في تحديد مقدار الانخفاض.					
٤٦	لا يمكن احتساب الانخفاض بدقة في ظل الظروف التضخمية أو الكساد وتصعب المقارنة بين المنشآت التي تتعامل مع اسواق مختلفة .					
٤٧	لا يوفر تطبيق مفهوم الانخفاض في الأصول أي ميزة تنافسية بين المنشآت في مجال عرض المعلومات المالية بشكل يؤدي إلى زيادة فاعليتها في اتخاذ القرارات وأهميتها في المفاضلة بين هذه المنشآت .					
٤٨	لا يمكن إجراء المقارنات استنادا على المعلومات المالية التي تعكس الانخفاض في الأصول في ضوء التقلبات الكبيرة بأسعار الفائدة .					
٤٩	لا يمكن فرض تصنيف معين للأصول الخاضعة للانخفاض ضمن مجموعة الأصل بين المنشآت الأمر الذي يؤدي إلى عدم إمكانية المقارنة بينها بسبب عدم توحيد أساس المقارنة .					
٥٠	يجب تطبيق المعيار رقم ٣٦ كما ورد من قبل معايير المحاسبة الدولية وذلك لكي تكون القوائم المالية في المملكة قابلة للمقارنة مع القوائم المالية التي تصدر في الدول المطبقة للمعيار					

الجزء الثالث:- أرجو إبداء أي آراء متعلقة بالمشاكل التي تواجه تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ في الأردن والحلول المقترحة لهذه المشاكل وكذلك أي أفكار ترونها مناسبة حول تطوير المعيار .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الملحق رقم ٢٨

مقارنة بين المعيار الأصيل والمعيار المقترح

البند الفرعي	ما ورد في المعيار الأصيل	ما ورد في مقترح الباحث
الهدف من المعيار	إن الهدف من المعيار هو للتأكيد على أن الأصول طويلة الأجل تظهر بما لا يزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد والتعريف بكيفية احتساب القيمة القابلة للاسترداد .	يهدف المعيار إلى إعادة توزيع تكاليف الأصول لتحميل الفترة المالية بما يخصها من هذه التكاليف وبما يكفل إظهار الأصول بقيمة لا تزيد عن تكلفة استبدالها أو قيمتها الدفترية أيهما أقل .
نطاق المعيار	ينطبق المعيار على كل الأصول باستثناء : ● البضائع . ● العقود تحت الإنشاء . ● أصول الضريبة المؤجلة . ● الأصول التي تمثل منافع الموظفين . ● الأصول المالية . وبذلك فينطبق المعيار على الأصول التالية : ● الأراضي. ● المباني . ● الآلات والأجهزة . ● استثمارات الملاك المقدرة بالتكلفة . ● الأصول غير الملموسة . ● الشهرة . ● الاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو العقود المشتركة . ● الأصول التي تظهر بقيمة أعيد تقديرها .	(أ) ينطبق المعيار على الأصول التالية : ● الأراضي . ● المباني . ● العقود تحت الإنشاء . ● عقود التأمين ● المعدات والآلات والأجهزة . ● استثمارات الملاك . ● الأصول غير الملموسة . ● البضاعة . ● الشهرة . ● الاستثمارات في الأدوات المالية . (ب)ويمكن أن ينطبق المعيار على الأصول التالية عند تعامل البيئة الاقتصادية الأردنية بها وهي : ● الاستثمارات في الشركات التابعة أو الزميلة أو العقود المشتركة ● الأصول التي تمثل الضريبة المؤجلة. ● الأصول الناشئة عن منافع الموظفين. (ج) ولا ينطبق المعيار على الأصول التالية :

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

		• الحسابات المدينة (أوراق القبض والمدينين) . • المصروفات المقدمة والإيرادات المستحقة . • التزامات المنشأة تجاه الغير . • النقدية وشبه النقدية .
المصطلحات الرئيسية	(أ) ورد تعريف الانخفاض بأنه زيادة القيمة الدفترية عن القيمة القابلة للاسترداد للأصل . (ب) ورد تعريف القيمة الدفترية للأصل بأنها القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية العمومية بعد طرح الاهتلاك المتجمع أو خسائر الانخفاض المتجمعة . (ج) ورد تعريف القيمة القابلة للاسترداد بأنها صافي القيمة البيعية او القيمة الاستخدامية أيهما أعلى . (د) وورد تعريف صافي القيمة البيعية بأنها القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل في عملية تفاوضية بين أطراف راغبة وذي معرفة مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل . (هـ) وورد تعريف القيمة المستخدمة بأنها القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصل والتخلص منه في نهاية عمره الإنتاجي .	(أ) الانخفاض : هو الفارق الناتج عن زيادة القيمة الدفترية للأصل عن تكلفة استبداله بتقدير المماثل الجديد . (ب) القيمة الدفترية للأصل : القيمة التي يظهر بها الأصل في الدفاتر والسجلات المحاسبية بعد الأخذ بعين الاعتبار الحسابات المقابلة وذات العلاقة . (ج) تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد : التكلفة اللازمة لإحلال الأصل المملوك بأصل مماثل جديد ، مع أخذ مجمع الاهتلاك بالنسبة للأصول الخاضعة للاهتلاك بذات الطريقة والنسبة بعين الاعتبار .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

فحص الأصول من أجل الانخفاض	في تاريخ كل ميزانية يتم مراجعة كل الأصول لمعرفة فيما إذا كان هناك مؤشرات تدل على انخفاض في قيمتها (زيادة القيمة الدفترية للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد)، وفي سبيل ذلك حدد المعيار مؤشرات داخلية ومؤشرات خارجية للانخفاض ، فإذا ظهر أي مؤشر فيجب احتساب القيمة القابلة للاسترداد ومقارنتها بالقيمة الدفترية لتحديد الانخفاض، ويجب أخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار، كذلك فإن المؤشر الذي يدل على انخفاض قيمة الأصل يدل أيضا على أن عمر الأصل الإنتاجي أو أسلوب الاهتلاك أو القيمة المتبقية ربما تكون بحاجة إلى مراجعة وتعديل . وحددت المؤشرات الخارجية كالتالي : ● انخفاض القيمة السوقية . ● التغيرات السلبية في التكنولوجيا والأسواق والاقتصاد والقوانين . ● الزيادة في أسعار الفائدة السوقية . ● انخفاض القيمة السوقية لأسهم الشركة إلى ما دون القيمة الدفترية . وحددت المؤشرات الداخلية كالتالي : ● التخريد التكنولوجي أو الانهيار المادي . ● أن يكون الأصل جزءا من عملية إعادة البناء أو هناك نية للتخلص منه . ● الأداء الاقتصادي السيئ غير المتوقع .	يتم فحص الأصول التي ينطبق عليها المعيار من أجل تحديد الانخفاض الذي يعادل الزيادة في القيمة الدفترية للأصل عن تكلفة استبداله وذلك عند إعداد القوائم المالية سواء كانت في نهاية الفترة المالية أو المعدة لأغراض التقرير المؤقت .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تحديد القيمة القابلة للاسترداد	(ت) لقد تحدث المعيار عن كيفية تحديد القيمة القابلة للاسترداد وبأنها تحدد في ضوء القيمة الأعلى من بين القيمة المستخدمة أو صافي القيمة البيعية، وبأنه لا	(أ) يتم تحديد الانخفاض بزيادة تكلفة الاستبدال عن القيمة الدفترية وذلك لكافة الأصول التي ينطبق عليها المعيار من أجل تحديد الانخفاض . (ب) إن المقصود بتكلفة الاستبدال هي التكلفة اللازمة لاحلال الأصل المملوك بأصل مماثل جديد مع أخذ مجمع الاهتلاك بالنسبة للأصول الخاضعة للاهتلاك بعين الاعتبار بذات النسبة والطريقة .
	(ث) يوجد حاجة لاحتساب القيمة القابلة للاسترداد عندما تكون أعلى من القيمة الدفترية ، وتضمن المعيار أيضا أنه عند عدم إمكانية احتساب صافي القيمة البيعية للأصل فان القيمة المستخدمة هي	(ج) يتم احتساب تكلفة الاستبدال للمباني والأصول تحت الإنشاء بالاعتماد على تقرير مهندس مختص لمعرفة تكلفة استبدال هذه الأصول في حالة إنشاءها حاليا، مستعينا بمعدل تكلفة المتر الواحد للمباني وفقا للمواصفات الحالية التي عليها المبنى ، ويسترشد بذلك بالمواصفات الفنية للعطاء الذي أنشأ بموجبه المبنى، أما الأصول تحت التشييد فيتم احتساب تكلفة الاستبدال وفق معادلة التصنيع أو الإنشاء .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	(ج) القيمة القابلة للاسترداد، أما الأصول التي يتم التخلص منها فإن القيمة القابلة للاسترداد هي صافي القيمة البيعية . (ح) أصافي القيمة	
	(خ) البيعية فإذا كان هناك اتفاقية بيع فإن السعر المحدد في الاتفاقية ناقصا مصاريف التخلص من الأصل تمثل صافي القيمة البيعية، وإذا كان هناك سوق نشط لأصل معين فإن صافي القيمة البيعية يتمثل في سعر بيع الأصل ناقصا	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	(د)	مصاريف التخلص منه، ويعنى بسعر السوق سعر المزاودة الجاري إذا كان متوفرا وبخلاف ذلك فيتحدد السعر وفق العملية الجارية الغالبة، وإذا لم يكن هناك سوق نشط فإن صافي القيمة البيعية تتحدد وفق أفضل تقدير لسعر بيع الأصل مطروحا منها تكاليف التخلص من الأصل، أما تكاليف البيع فهي التكاليف المباشرة فقط دون التكاليف البيعية الجارية أو المصاريف غير المباشرة .	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	(ج)أما القيمة المستخدمة فيتعلق قياسها بتقدير التدفقات النقدية ضمن افتراضات معقولة ومدعمة، وكذلك تستند على غالبية الموازنات والتنبؤات الحالية والاستدلال بالفترات التي تزيد عن التنبؤات المحددة، ويفترض المعيار أن الموازنات والتنبؤات يجب أن لا تزيد عن خمس سنوات، وللفترات التي تزيد عن ذلك فيجب الاستدلال بالموازنات الأولية، ويجب أن تبنى تقديرات التدفقات النقدية على حالة الأصل الحالية، ولا يجوز الأخذ بعين الاعتبار إعادة هيكلة الأصل أو الإصلاحات في عملية تقدير التدفقات ، كذلك يجب أن لا تتضمن التدفقات النقدية المستقبلية التدفقات الداخلة والخارجة من النشاطات التمويلية أو متحصلات ومدفوعات ضرائب الدخل. (د)وبخصوص معدل الخصم الذي يتم استخدامه في تحديد القيمة المستخدمة فيمكن أن يكون : ● معدل ضريبة الدخل المسبق الذي يعكس تقديرات السوق الحالية عن القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل . ● أن يعكس المخاطر التي تؤدي إلى تعديل التدفقات النقدية بناء عليها ، ويجب أن يساوي معدل العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم اختيار استثمار معين يولد تدفقات نقدية معادلة للتدفقات المتوقعة من الأصل . ولأغراض انخفاض الأصل أو مجموعة الأصول فإن معدل الخصم الذي يجب استخدامه هو المعدل الذي تدفعه الشركة في عمليات السوق الجارية للاقتراض من أجل شراء ذلك الأصل المحدد أو مجموعة الأصول، وإذا لم	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	يتوفر معدل الفائدة السوقي المتعلق بالأصل فيجب استخدام معدل بديل يعكس القيمة الزمنية للنقود خلال حياة الأصل آخذا بعين الاعتبار المخاطر المتعلقة بالدولة أو العملة أو السعر أو التدفق النقدي . كذلك يجب أخذ العوامل التالية بعين الاعتبار : • المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال في المنشأة . • تكلفة الاقتراض المتزايد في المنشأة. • أي معدل اقتراض سوقي آخر .	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الاعتراف بخسائر الانخفاض	(أ) يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض عندما تكون القيمة القابلة للاسترداد اقل من القيمة الدفترية . (ب) تمثل خسائر الانخفاض مصاريف يجب تحميلها لقائمة الدخل إلا إذا كانت تتعلق بإعادة تقييم للأصل حيث يتم الاعتراف بتغيرات القيمة مباشرة في حقوق الملكية . (ج) يتطلب تعديل قسط الاهتلاك للفترات المستقبلية .	(أ) يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض عندما تكون تكلفة الاستبدال للأصل أقل من القيمة الدفترية له . (ب) تعتبر خسائر الانخفاض التي تخص الفترات المالية السابقة مصاريف يتم تحميلها على حقوق الملكية أما خسائر الانخفاض التي تخص الفترة المالية الحالية فيتم تحميلها على دخل الفترة، وفي كلتا الحالتين تقفل خسائر الإنخفاض في حساب الأصل عندما لا يجوز عكسها أو في مجمع خسائر الانخفاض إذا كان يجوز عكسها . (ج) في حالة الأصول الخاضعة للاهتلاك يكون التقرير عنها في قائمة المركز المالي كالتالي : التكلفة التاريخية للأصل ××× يطرح مجمع الاهتلاك ××× ××× يطرح مجمع خسائر الانخفاض ××× القيمة الدفترية للأصل ××× ويتم إعادة احتساب قسط الاهتلاك للفترات المستقبلية المتبقية من عمر الأصل وفقا للقيمة الدفترية الجديدة . (د) في حالة الأصول غير القابلة للاهتلاك يكون التقرير عنها في قائمة المركز المالي كالتالي : التكلفة الفعلية للأصل ××× يطرح مجمع خسائر الانخفاض ×××

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

		القيمة الدفترية للأصل ×××
وحدات توليد النقد	(أ) يجب أن يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد لكل أصل ما أمكن ذلك . (ب) وفي حالة عدم إمكانية ذلك فيتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد وفقا لوحدة توليد النقد المرتبطة بالأصل . (ج) وقد عرفت وحدة توليد النقد بأنها أصغر مجموعة من الأصول تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر ومستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة لأصول أو وحدات توليد نقد أخرى .	يتم تحديد تكلفة الاستبدال لكل أصل على حدة بتقدير المماثل الجديد سواء كان الأصل مستقلا تماما عن غيره أو كان يمثل فرعا في مجموعة أصل معين .
الانخفاض في الشهرة	(أ) إذا كانت الشهرة تتعلق بوحدة توليد نقد معينة فيجب أن تأخذ المنشأة بعين الاعتبار الانخفاض الذي يحدث في الشهرة وتضمن المعيار اختباريّ من أسفل لأعلى ومن أعلى لأسفل لتحديد الانخفاض في الشهرة . (ب) إذا أمكن اختبار وحدة توليد النقد لتحديد الانخفاض وكان هناك شهرة تظهر في القوائم المالية ، فإنه يجب إجراء اختبار من أسفل لأعلى وهذا يتطلب أن تحدد ما إذا كانت القيمة الدفترية للشهرة يمكن تخصيصها على أساس معقول لوحدة توليد النقد الخاضعة للمراجعة، فإذا كان هذا التخصيص ممكنا (على سبيل المثال إذا كانت الشهرة تتعلق باقتناء كامل وحدة توليد النقد) ، فإن الشهرة يجب تضمينها للقيمة الدفترية لوحدة توليد النقد لغايات إجراء اختبارات الانخفاض ولا يتطلب ذلك إجراء اختبار من أسفل لأعلى . (ج) إذا لم يكن ممكنا تخصيص الشهرة لوحدة توليد نقد معينة، فإن القيمة	أن يتم فحص الشهرة من أجل الانخفاض بذات الأسلوب التي حددت الشهرة بموجبه فإذا كانت القيمة العادلة للشهرة والتي تمثل تكلفة استبدالها أقل من قيمتها الدفترية كان الفارق خسائر انخفاض وتخفض الشهرة بموجبها إلى القيمة المعاد تقديرها .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	الدفترية لوحدة توليد النقد (ماعدا أي شهرة تم تخصيصها قبل ذلك) يتم مقارنتها بقيمتها القابلة للاسترداد، للتأكد من أن الانخفاض في قيمة الأصول المشمولة في وحدة توليد النقد بخلاف الشهرة قد تم تحديده، وبما أن الشهرة ليست مشمولة في هذا التقدير فيجب إجراء اختبار من أعلى لأسفل، وهذا يتطلب أن تحدد المنشأة أصغر وحدة توليد نقد تحت المراجعة يمكن تخصيص الشهرة لها على أساس معقول ومتناسق (وحدة توليد النقد الأكبر)، ويتم مقارنة القيمة الدفترية لهذه الوحدة بما فيها الشهرة المخصصة مع القيمة القابلة للاسترداد . (د) وتدور فكرة الاختبار من أعلى لأسفل حول توسيع وحدة توليد النقد، وربما لا يتم الاعتراف بأي انخفاض في اصل معين تم اقتناءه كجزء من عملية اندماج ، وهذا ما يمكن أن يحدث إذا كان أداء أصل معين ضعيف، في حين أن المنشأة المقتناة بكاملها تعمل بأداء جيد ولكن إذا لم يكن هناك أساس معقول لتخصيص الشهرة لأصل معين لا يكون لدى المنشأة أي خيار ما عدا توسيع وحدة توليد النقد .	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

عكس خسائر الانخفاض	(أ) يتم اتباع نفس الطريقة من أجل تحديد الانخفاض في الأصول وذلك عند إعداد الميزانية حيث يتم تقدير ما إذا انخفضت خسائر الانخفاض، فإذا حدث ذلك يتم احتساب القيمة القابلة للاسترداد . (ب) لا يتم عكس خسائر الانخفاض بمرور الوقت حتى لو أصبح المبلغ القابل للاسترداد لأصل معين أعلى من مبلغه المسجل . (ج) أن لا تتجاوز القيمة الدفترية الجديدة المتضمنة لخسائر الانخفاض المعكوسة التكلفة التاريخية القابلة للاهتلاك للأصل في حال لم يتم إثبات خسائر الانخفاض . (د) يتم الاعتراف بخسائر الانخفاض المعكوسة كدخل في قائمة الدخل . (هـ) يتم تعديل قسط الاهتلاك للفترات المالية المستقبلية . (و) لا يتم عكس خسائر الانخفاض في قيمة الشهرة إلا إذا كانت بسبب حدث خارجي معين له طبيعة استثنائية ومن غير المتوقع أن يظهر مرة أخرى ويشير المعيار إلى أن ذلك يعتبر نادرا .	(أ) يجب أن يتم فحص القيمة العادلة للأصول بطريقة تكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد عند إعداد القوائم المالية من أجل معرفة ما إذا كان من الممكن عكس خسائر الانخفاض . (ب) لا يتم عكس خسائر الانخفاض للبضاعة أو الاستثمارات لأغراض المتاجرة أو الاستثمارات الجاهزة للبيع أو الشهرة . (ج) يتم عكس خسائر الانخفاض للأصول التالية : ● الأصول المعمرة طويلة الأجل . ● الاستثمارات طويلة الأجل . ● الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة . ● العقود تحت الإنشاء . ● استثمارات الملاك . (هـ) تظهر مكاسب عكس الإنخفاض ضمن النشاطات غير العادية في قائمة الدخل . (د) يكون سقف مكاسب عكس الانخفاض رصيد مجمع خسائر الانخفاض .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الافصاح عن الانخفاض	(١) ما ورد في المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦ (البنود ٣٦/١١٣-١١٨). (أ) الإفصاح وفق فئة الأصول : ● خسائر الانخفاض المعترف بها في قائمة الدخل . ● خسائر الانخفاض التي تم عكسها والمعترف بها في قائمة الدخل . ● أي البنود في قائمة الدخل التي تأثرت بالانخفاض . (ب) الإفصاح القطاعي : ● القطاعات الرئيسية فقط مثل خط الإنتاج أو البضاعة . ● خسائر الانخفاض المعترف بها في قائمة الدخل . ● خسائر الانخفاض التي تم عكسها . (ج) إفصاحات أخرى : ● إذا كانت خسائر الانخفاض أو عكسها في أصل معين مهمة فيجب الإفصاح عما يلي - قيمة خسائر الانخفاض . - الأصل المنفرد : طبيعته والقطاع الذي ينتمي إليه. - وحدة توليد النقد : وصفها وقيمة خسائر الانخفاض أو عكسها في في فئة الأصول أو القطاع . - إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد هي صافي القيمة البيعية فيجب الإفصاح عن أساس تقدير القيمة البيعية . - إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد هي القيمة المستخدمة فيجب الإفصاح عن معدل الخصم . ● إذا كانت خسائر الانخفاض أو عكسها والتي تم الاعتراف بها مهمة في مجمل القوائم المالية ككل فيجب الإفصاح عن :	(أ) يتم الإفصاح عن كيفية احتساب خسائر الانخفاض لكل أصل على حدة وعلى النحو التالي: ● قيمة الأصل العادلة بتكلفة الاستبدال بتقدير المماثل الجديد . ● مقارنة القيمة العادلة لكل أصل بقيمته الدفترية . ● خسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها في قائمة الدخل . ● خسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها في حقوق الملكية . ● مكاسب عكس الانخفاض التي تم الاعتراف بها في قائمة الدخل . (ب) إذا كانت المنشأة تستخدم الإفصاح القطاعي فيتم الإفصاح عما يلي : ● قيمة الأصول العادلة في القطاع لكل أصل على حدة . ● مقارنة القيمة العادلة بالقيمة الدفترية للقطاع . ● خسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها في قائمة الدخل . ● خسائر الانخفاض التي تم الاعتراف بها في حقوق الملكية . ● مكاسب عكس الانخفاض التي تم الاعتراف بها في قائمة الدخل . (ج) يجب الإفصاح علاوة على ما تقدم عما يلي : * الأسباب التي أدت إلى حدوث انخفاض في قيمة الأصول أو عكسه . * قيمة خسائر الانخفاض لكافة الأصول .

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

	- فئة الأصول الرئيسة التي تأثرت بالانخفاض . - الأحداث والظروف الرئيسة التي أدت إلى الانخفاض .	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com