مجلة البحوث المالية والتجارية
المجلد (٢٣) – العدد الرابع – أكتوبر ٢٠٢٢

الإطار الفكري للمحاسبة عن إضمحلال الأصول في ضوء معايير المحاسبة

The intellectual framework for accounting for impairment of assets in the light of accounting standards

الباحثة/ نادية السيد عبد السلام

مرشح للدكتوراه

كلية التجارة– جامعة بورسعيد– قسم المحاسبة

إشراف

أ. د زين العابدين فارس
أستاذ المحاسبة المالية المتفرغ قسم المحاسبة والمراجعة
بكلية التجارة – جامعة بورسعيد

د. هادى دعيه
مدرس المحاسبة والمراجعة
بكلية التجارة – جامعة بورسعيد

٢٠٢٢

ملخص

لقد تعرضت المحاسبة في السنوات الأخيرة لتطور هائل اعتباراً من فترة التسعينيات من القرن الماضي، حيث كان هذا التطور نتيجة لعاملين أساسين تمثل أولهما في ظهور العديد من المشاكل العلمية بالإضافة إلى تعقدها وتنوعها، وثانيهما التقدم التكنولوجي والثورة الصناعية والمعلوماتية الهائلة في كل المجالات، الأمر الذى أدى إلى تغييرات واسعة النطاق في المفاهيم والسياسات المحاسبية، وظهور العديد من المفاهيم المحاسبية الحديثة منها إضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل، ويعتبر العامل الثاني هو العامل الأساسي الذى أدى إلى ظهور ما يعرف بالمحاسبة عن إضمحلال الأصول طويل الأجل والتي أصبحت من المجالات المحاسبية الهامة، لذلك يعتبر الاضمحلال في قيمة الأصول طويلة الأجل من الموضوعات التي اهتم بها الفكر المحاسبي على المستوى الأكاديمي والمهني منذ بداية التسعينيات من القرن الماضي، ولهذا يستهدف هذا البحث عرض وتحليل الإطار الفكرى للمحاسبة عن إضمحلال الأصول طويلة الأحل.

كلمات البحث: اضمحلال قيمة الأصول ، القياس، الاعتراف ، الإفصاح

Abstract

In recent years, accounting has been subjected to a tremendous development since the nineties of the last century, as this development was the result of two main factors, the first of which represented the emergence of many scientific problems in addition to their complexity and diversity, and secondly, technological progress and the massive industrial revolution and information in all fields, which led To large-scale changes in accounting concepts and policies, and the emergence of many modern accounting concepts, including the impairment of long-term assets,

The second factor is the main factor that led to the emergence of what is known as accounting for the impairment of long-term assets, which has become one of the important accounting fields. Therefore, the impairment in the value of long-term assets is one of the topics that have been concerned with accounting thought at the academic and professional level since the beginning of the nineties of the last century, Therefore, this research aims to present and analyze the intellectual framework for accounting for the impairment of long-term assets.

Keywords: asset impairment, measurement, recognition, disclosure

أولاً : مشكلة البحث

تعتبر مخصصات اضمحلال قيمة الأصول محتملة ،أى أنها غير مؤكدة التوقيت ولا المقدار وتقوم على التقدير يمكن للإدارة أن تستغل ذلك الأمر في التلاعب بنتيجة المركز المالي للمنشأة وتضليل كافة الأطراف المتعاملة مع المنشأة . فتتمثل مشكلة البحث في أنه على الرغم من أن المحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصول قد حظيت بإهتمام الفكر الأكاديمي والمهني في السنوات الأخيرة حيث تعد مشكلة قياس إضمحلال قيمة الأصول من أهم المشكلات المثيرة للجدل في الفكر المحاسبي، إلا أنه يوجد قصور عند توضيح وتحديد دور مراجع الحسابات تجاه مواجه مخاطر اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل، لذا ترى الباحثة أن بناء مدخل لدور المراجع تجاه مخصصات اضمحلال قيمة الأصول يحد من المخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة ويوفر الثقة لكافة الأطراف المتعاملة مع المنشأة في قوائمها المالية .

ثانياً : أهمية البحث

في ضوء مشكلة البحث تتمثل أهميته العلمية والعملية فيما يلي :

أ- تتمثل الأهمية العلمية فيما يلي :

١- يمثل إضمحلال قيمة الأصول إحدى القضايا الهامة التي استحوذت على الفكر المحاسبي خلال مدار سنوات عديدة ومتصلة .

ب-تتمثل الأهمية العملية في الآتي :

١- يمثل اضمحلال قيمة الأصول أحد المشاكل التي تواجه معدى ومستخدمي القوائم المالية في الوقت الحاضر.

٢- في ظل المنافسة القوية بالأسواق العالمية تعد مراجعة مخصصات اضمحلال قيمة الاصول أمراً حتمياً لمنظمات الأعمال.

ثالثاً: خطة البحث

وبناء على ما سبق تتناول الباحثة هذا البحث من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول : طبيعة اضمحلال قيمة الأصول وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية والمصرية.

المبحث الثاني : مخاطر اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل.

المبحث الأول

طبيعة اضمحلال قيمة الأصول وفقا للمعايير المحاسبة الدولية والمصرية

تمهيد :

لقد تعرضت المحاسبة في السنوات الأخيرة لتطور هائل اعتباراً من فترة التسعينيات من القرن الماضي، حيث كان هذا التطور نتيجة لعاملين أساسين تمثل أولهما في ظهور العديد من المشاكل العلمية بالإضافة إلى تعقدها وتنوعها، وثانيهما التقدم التكنولوجي والثورة الصناعية والمعلوماتية الهائلة في كل المجالات، الأمر الذى أدى إلى تغييرات واسعة النطاق في المفاهيم والسياسات المحاسبية، وظهور العديد من المفاهيم المحاسبية الحديثة منها إضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل، ويعتبر العامل الثاني هو العامل الأساسي الذى أدى إلى ظهور ما يعرف بالمحاسبة عن إضمحلال الأصول طويل الأجل والتي أصبحت من المجالات المحاسبية الهامة، لذلك يعتبر الاضمحلال في قيمة الأصول طويلة الأجل من الموضوعات التي اهتم بها الفكر المحاسبي على المستوى الأكاديمي والمهني منذ بداية التسعينيات من القرن الماضي (الرشيدى،٢٠١٠:٦٥)، وذلك من خلال البنود التالية .

أولاً: مفهوم إضمحلال قيمة الأصول

تعتبر الأصول من العناصر الهامة والمؤثرة على كل من المركز المالي ونتيجة الأعمال للوحدة الاقتصادية ونظراً للتأثيرات الهامة والسريعة التي تحدثها التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية والقانونية على قيمة هذه الأصول فإن الوصول إلى القيمة العادلة لها وأخذها في الحسبان عن إعداد التقارير المالية يعد أمراً مرغوباً لإضفاء خاصية أنه العرض على المعلومات المحاسبية. وفى ظل العديد من المتغيرات الاقتصادية السريعة التي يمر بها العالم الآن نتيجة للتطورات التكنولوجية فإن تغيراً حتمياً سوف يحدث في القيمة الممكن استردادها من الأصل سواء بالزيادة أو النقص وهذا يعنى أن القيم الظاهرة للأصول طويلة الأجل بالتقارير المالية لا تعبر عن القيم العادلة لها (نور،٢٠١٠:٤٠٥).

ولهذا شهدت السنوات الأخيرة اهتماماً ملحوظاً بالتغير في قيمة الأصول سواء على المستوى المهني أو المستوى الأكاديمي، وفيما يلى تستعرض الباحثة تطور إضمحلال الأصول بالمعايير المحاسبية:

أ- في مارس ١٩٩٥٠أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية معيار المحاسبة الأمريكي SFASNO.121 الخاص بالمحاسبة عن إضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل المستخدمة في الإنتاج والأصول طوية الأجل المحتفظ بها بغرض التخلص منها، وتشمل هذه الأصول الممتلكات والمعدات والأصول غير الملموسة التي لها عمر إنتاجي محدد والشهرة الناتجة عن شراء هذه الأصول ويتطلب هذا المعيار الإفصاح عن القيمة المرحلة الجديدة لهذه الاصول بعد استبعاد خسائر إضمحلال قيمتها. وقد صدر هذا المعيار نتيجة لتواجد ممارسات مختلفة لمعالجة مشكلة إضمحلال الأصول طويلة الأجل، وعدم وجود إرشادات خاصة بالمحاسبة عن إضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل.

ب- وأصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي رقم (٣٦) تحت عنوان "إضمحلال الاصول" والذى تضمن وصفاً للإجراءات المحاسبية الواجبة التطبيق لكى يضمن عدم تسجيل الأصول طويلة الأجل بقيمة أكبر من قيمتها الإستردادية ، وتم تعديل هذا المعيار في مارس ٢٠٠٤.

ج- كما صدر في بريطانيا المعيار المحاسبي رقم (١١) باسم محاسبة الاضمحلال في قيمة الأصول الثابتة والشهرة في يونيو ١٩٩٨، وفى أستراليا أصدر مجلس معايير المحاسبة مذكرة مناقشة عام ١٩٩٩ باسم إضمحلال الأصول، ثم اصدر في مارس ٢٠٠٢ مذكرة مناقشة أخرى بشأن هذه الموضوع تحت رقم (١٠٤) ، وصدر المعيار رقم (١٣٦) في عام ٢٠٠٤ ، أيضاً في كندا أصدر مجلس معايير المحاسبة القسم (٣٠٦٣) بعنوان الاضمحلال في قيمة الأصول طويلة الأجل على أن يتم تطبيقه بداية من أو بعد أول أبريل عام ٢٠٠٣.

د- وفى ضوء الاهتمام الكبير باضمحلال الأصول وجدت العديد من المبررات التي تدعم الحاجة لمعيار محاسبي مصري يعالج الإنخفاض في قيمة الأصول طويلة الاجل ، الأمر الذى أيد قرار إصدار المعيار المصري رقم(٣١) وقد حدث أنه يمثل ترجمة للمعيار الدولي المقابل في هذا الشأن ، فبدأ الاهتمام بإضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل اعتباراً من صدور قرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنه ٢٠٠٦ بشأن معايير المحاسبة المصرية المستمدة من معايير المحاسبة الدولية ، والذى بدأ العمل بها اعتباراً من أول يناير٢٠٠٧، حيث صدر معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) المعدل ٢٠١٥ بعنوان "اضمحلال قيمة الأصول ".

وعلى ضوء ما سبق يمكن القول أن الإنخفاض في قيمة الأصول يتضح في النقاط التالية :

١- يتمثل في النقص في القيمة الممكن استردادها عن صافى القيمة الدفترية
٢- تتمثل القيمة الممكن استردادها إما في القيمة الناتجة من استخدام الأصل أو القيمة الناتجة من بيع الأصل.
٣- يرجع الانخفاض إلى حدث له تأثير على الأصل نفسه مثل ظهور أصول أكثر تقدماً لها تأثير واضح على العمر الاقتصادي للأصل ، أو حدث معين في البيئة الاقتصادية أو القانونية التي يستخدم فيها الأصل .
٤- لا يمكن النظر إلي التخفيض في كل الأحوال على أنه سلوك انتهازي من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية.

ثانياً : مؤشرات اضمحلال قيمة الأصول

اشتمل المعيار الدولي رقم (٣٩) " الأدوات المالية ": الاعتراف والقياس على المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول المالية (الاضمحلال)، حيث تضمحل قيمة الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية ويتم تحمل الخسائر الناتجة عن اضمحلال القيمة فقط في حالة وجود أدلة موضوعية عن اضمحلال القيمة نتيجة لوقوع حدث أو أكثر بعد الاعتراف الأولى بالأصل (حدوث خسارة) وكان لهذا الحدث أو لهذه الأحداث أثر يمكن تقييمه بصورة يعتمد عليها بشأن التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية، ولا يتم الاعتراف بالخسائر المتوقعة نتيجة لأحداث مستقبلة مهما كانت درجة احتمالها .

وفى ضوء المعيار الدولي رقم (٣٦) يجب الإعتراف بالانخفاض الحاد في قيمة الأصول الثابتة في الميزانية عند وجود أحداث أو ظروف تشير إلى أن القيمة المرحلة للأصول المستخدمة قد لا تكون قابلة للإسترداد ، فعندها يجب على الإدارة القيام بإجراء إختبار الإسترداد وتقدير قيمة السيولة النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل حتى الوصول إلى مرحلة الإستغناء النهائى أو ، فإذا كانت القيمة الدفترية أكبر من السيولة النقدية المخصومة فعندها توجد خسارة إنخفاض يجب الإعتراف بها، وهذا الإنخفاض هو الإختلاف بين المبلغ المرحل وقيمة الأصل العادلة المعترف بها، أما إذا تجاوزت السيولة النقدية القيمة الدفترية فعندها لا توجد خسارة إنخفاض، ولا تكون هناك حاجة للإعتراف بالانخفاض، حيث وضع المعيار مجموعة دلالات يمكن من خلالها التعرف على وجود انخفاض في قيمة الأصل، وتم تقسيمها إلى مجموعتين (IASC,IAS،١٩٩٨)، (FASB,1995).

أ- مصادر المعلومات الخارجية ، وتتمثل في الآتي :

١- الانخفاض الجوهري في قيمة الأصول السوقية خلال الفترة وبصورة أكثر مما هو متوقع نتيجة لمضى المدة أو الاستعمال العادي.

٢- التغيرات الهامة التي حدثت خلال الفترة أو كادت تحدث ولها تأثير عكسي على الظروف التقنية أو السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها الوحدة أو على السوق الذى تم تكريس الأصل له.

٣- ارتفاع أسعار الفائدة في السوق أو الأسعار السوقية الأخرى الخاصة بعوائد الاستثمار ، وكان من شأن ذلك التأثير على معدل الخصم المستخدم في احتساب قيمة الأصل الخارجية وتخصيص قيمة الاصل الممكن استردادها بصورة جوهرية .

ب- مصادر المعلومات الداخلية، وتتمثل في الآتي :

١- إذا كان هناك دليل على تقادم الأصل أو تلف المادي.

٢- إذا حدثت تغيرات هامة لها تأثير عكسي على الوحدة خلال الفترة فيما يتعلق بمدى وطريقة الاستعمال الحالية والمتوقعة لأصل ما وكانت هذه التغيرات تتضمن خططاً لإيقاف أو إعادة تنظيم العملية التي يتعلق بها أصل ما أو استبعاد أصل ما قبل التاريخ الذى كان متوقعاً لذلك.

٣- إذا كان هناك دليل على أن الأداء الاقتصادي لأصل ما، إما يكون سيئا وإما يكون أسوأ مما كان متوقعاً وذلك من خلال أن التدفقات النقدية اللازمة لاقتناء الأصل او اللازمة لتشغيله وصيانته أعلى بكثير مما كان متوقعاً ، أو أن التدفقات النقدية الناتجة عن الأصل وما يترتب على تشغيله من أرباح أسوأ بكثير مما كان متوقعاً.

وفى ظل المعيار الأمريكي رقم (١٢١) يعتبر الإعتراف بإضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل من الأمور التي نالت إهتماماً كبيراً من قبل هيئات وضع المعايير المحاسبية من خلال وضع مؤشرات يستدل عن طريقها على أي إضمحلال في قيمة الاصل ، وقد حدد هذا المعيار بعض المؤشرات الدالة على إضمحلال قيمة الأصول من أهمها (FASB,1995) :

١- الإنخفاض الكبير في القيمة السوقية للأصل أو مجموعة الأصول .

٢- التغير في المناخ المحيط بالوحدة الإقتصادية مما يؤثر على استخدام الأصل وبالتالي نقص العائد المتوقع من الأصل واضمحلال القيمة.

٣- تغير الشروط القانونية في غير صالح الوحدة في جوانب ترتبط باستخدام الأصل.

٤- التغير في المناخ المحيط بالوحدة مما يؤثر على استخدام الأصل ومن ثم نقص العائد المتوقع من الاصل وانخفاض قيمته.

٥- إذا كانت التكاليف الخاصة بتشغيل الأصل تتزايد بشكل كبير عن المبالغ المتوقع الحصول عليها من استخدامه

٦- إذا حققت الوحدة تدفقات نقدية سالبة من أحد الأصول الثابتة في السنوات السابقة ، وأنها تتوقع استمرار ذلك في السنوات القادمة.

ثالثاً : العوامل المؤثرة على القرار المحاسبي بشأن الإنخفاض في قيمة الأصول

توجد العديد من الجوانب المرتبطة بالقرار المحاسبي بشأن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة ، والتي تؤثر بشكل مباشر على نفعية القوائم المالية، ويصبح التساؤل هل القرار المحاسبي بشأن الانخفاض في قيمة الأصول يتيح للإدارة إمكانية التلاعب في الأرباح ومن ثم التأثير على كثير من المؤشرات المحاسبية والمالية ، وماهي العوامل التي تؤثر على هذا القرار ويتم تناول ذلك من خلال ما يلى (حامد،٢٠٠٢: ٨٧-١٠٢):

أ- إدارة الربحية وقرار تخفيض قيمة الاصول

يقصد بإدارة الربحية المواقف التي تستخدم فيها الإدارة حكمها الشخصي بشأن التقرير عن الأحداث الاقتصادية التي تتم في الوحدة الاقتصادية بهدف إحداث تغيير في التقارير المالية إما لتضليل أصحاب المصالح بشأن الأداء الاقتصادي للوحدة ، وإما للتأثير على التعاقدات التي يعتمد في إبرامها على المعلومات المحاسبية ، هذا ويمكن ملاحظة مدى تأثير الانخفاض في قيمة الأصول على إدارة الربحية من خلال التركيز على شكلين من أشكالها هما تمهيد الدخل، وتصفية الخسائر، ويمكن عرضهما على النحو التالي:

١- قرار التخفيض وتمهيد الدخل : طبقا لهذا الشكل تحاول الإدارة الحد من التفاوت والتقلبات في أرقام الربح الخاصة بالفترات المحاسبية المختلفة ، وذلك من خلال عدة أدوات من أهمها الاستحقاقات والخسائر أو المكاسب الاختيارية وغيرها ، حيث تسجل أو تهمل في فترات معينة بالشكل الذى يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها . ولعل اتجاه الإدارة لذلك يحقق العديد من المزايا مثل عدم إظهار نتائج المالية غير مرغوب فيه، التأثير على الضرائب المستحقة ، اكتساب ثقة المساهمين والمستثمرين، تقوية العلاقة بين الإدارة والملاك، تجنب التدخل الحكومي، التأثير الإيجابي على أسعار الأسهم، والمساعد في الإقراض والاقتراض.

مما يعنى أن الإدارة في ظل سياسة تمهيد الدخل سوف تلجأ إلى الاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصل ومن ثم خسارة التخفيض في الفترات التي تتميز بزيادة الأرباح العادية ، أو في الفترات التي تحقق فيها مكاسب غير عادية يمكن أن تؤثر على الثبات أو الاستقرار في الأرباح، وعلى العكس من ذلك سوف تؤجل الاعتراف الانخفاض في الفترات التي تتميز بالثبات في الأرباح العادية وعدك تحقيق مكاسب غير عادية . بالإضافة غلى ذلك سوف تلجأ الإدارة إلى إعادة تقييم أصولها بالزيادة ومن ثم يمكن إلغاء قيد خسارة التخفيض ، وذلك في الفترات التي تتميز بانخفاض الأرباح العادية وتحقيق خسارة غير عادية .

٢- قرار التخفيض وتصفية الخسائر : يعتبر هذا الشكل أحد نتائج استخدام الانخفاض في قيمة الأصول لإدارة الربحية حيث تلجأ الإدارة إلى الاعتراف بالانخفاض في الفترات التي تتميز بانخفاض الأرباح وذلك لما يلى :

- **تنبيه المستثمرين وغيرهم من المستخدمين بأن الفترات ذات الأداء الاقتصادي الضعيف قد انتهت ، وأن الفترات القادمة سوف تشهد تحسناً ملحوظاً في الأداء من خلال تخفيض مصروفات الإهلاك.**
- **استعداد المستثمر لتلقى أية أخبار دون أن تحدث أية مشاكل وذلك في الفترات التي تنخفض فيها الأرباح العادية.**

وعلى ضوء ما سبق يمكن القول أن الإنخفاض في قيمة الأصول يمكن استخدامه كأداة من أدوات إدارة الربحية من خلال عدم الاعتراف بالانخفاض بالرغم من جود من مؤشرات تدل على وجود انخفاض فعلى في قيمة الأصول. ويتم ذلك في حالة تحقيقها لأرباح تقترب بصورة كبيرة من أرباح السنوات السابقة ، حيث أن أخذ الانخفاض في الحسبان سيؤدى إلى التفاوت في أرقام الربح فيما بين السنوات المختلفة ، وما لذلك من تأثير سلبى على أسعار الاسهم والعلاقة بين الملاك والإدارة ، وكذلك فقد ثقة أصحاب المصالح، أو الاعتراف بالانخفاض في قيمة الاصول بالرغم من عدم وجود انخفاض فعلى وعدم وجود مؤشرات تدل على ذلك ، ويتم ذلك إما في حالة تحقيقها أرباحاً غير عادية تفوق السنوات الأخرى وذلك بقصد تمهيد الدخل وما لذلك من تأثير على قيمة الوحدة ، وإما في حالة ضعف الأداء وتحقيق خسائر كبيرة وذلك بقصد تصفية الخسائر.

المبحث الثاني

مخاطر اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل

تمهيد

أصبحت القضايا المتعلقة بإدارة الأرباح وحوافز المديرين ذات أهمة متزايدة ، وفى السنوات الأخيرة ومنذ إصدار المعيار المحاسبي الخاص باضمحلال الأصول أصبحت العلاقة بين اضمحلال الأصول وإدارة الأرباح موضوعاً شائعاً للبحث، ولقد أشارت العديد من الدراسات السابقة إلى أن المرونة الإدارية عند إعداد التقارير المالية والضغوط المالية للمديرين تؤدى إلى زيادة دوافع المديرين للمشاركة في إدارة الأرباح، ولذلك فإنه يمكن القول أن اضمحلال الأصول سوف يوفر للمديرين المزيد من الحوافز للمشاركة في إدارة الأرباح من خلال المرونة في الاعتراف، الأمر الذى يعنى أن محتوى المعلومات عن اضمحلال الأصول في ظل المعايير قد يؤثر على أداء الشركات، كما يمكن توضيح أن المديرين قد لا يكونوا على استعداد للاعتراف باضمحلال الأصول لأن هذا الاعتراف يتضمن فائدة مستقبلية أقل للأصول (Kang، ٢٠١٥: ٢٤١٦-٢٤١٠) .

وترى الباحثة أن المشكلات التي تواجه اضمحلال الأصول طويلة الأجل تتمثل في توقيت الاعتراف بالاضمحلال وطرق قياسه وكيفية الإفصاح عن اضحملال الأصول ، وينتج عن تلك المشكلات العديد من المخاطر التي تواجه استمرارية المنظمات والمساهمين والأطراف المتعاملة مع المنظمات ، ولذلك يهدف هذا المبحث إلى عرض وتوضيح المشكلات والمخاطر المحاسبية الناتجة عن الاعتراف والقياسي المحاسبي لاضمحلال الأصول طويلة الأجل ،وكيفية الإفصاح عنها ، وذلك من خلال البنود التالية.

أولاً : الاعتراف بخسائر اضمحلال قيمة الأصول

ركزت معظم الدراسات السابقة على النقاش حول الدوافع الرئيسية المتعلقة بالاعتراف باضمحلال الأصول، وأجمعت هذه الدراسات على أن أداء الشركة يتحسن بعد أن تقوم المؤسسة بإعادة هيكلة وتعديل البنود التشغيلية. ويستلزم إثبات خسائر اضمحلال قيمة الأصول التقرير عن المبالغ المتراكمة من الخسائر. وقد يكون الدافع وراء الاعتراف باضمحلال الأصول حاجة المديرين لنقل معلومات خاصة أو بسبب السلوك الانتهازي الذى يشارك فيه المديرين في سلوك التقرير عن سياسة الاغتسال الكبير، وقد قام (Meyer) بتحليل بيانات ١٢٠ شركة أعلنت عن اضمحلال الأصول في الفترة من ١٩٨١ إلى ١٩٨٥ لفحص العلاقة بين اضمحلال الأصول

ودوافع الإدارة، وتوصل إلى بأن الاعتراف باضمحلال الأصول من قبل الشركة يعتبر إشارة لتحسين أدائها في المستقبل (Kang، ٢٠١٥: ٢٤١٦-٢٤١٠) . وفيما يلى توضح الباحثة مشكلات الاعتراف بخسائر اضحملال قيمة الأصول طويلة الأجل من خلال النقاط التالية :

أ- مقاييس الاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصول

يحدد معيار المحاسبة الدولي IAS36 ثلاثة مقاييس للاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصول هي (Kang، ٢٠١٥: ٢٤١٦-٢٤١٠) :

١- المقياس الدائم : يخالف هذا المقياس مبدأ التكلفة التاريخية ويرتكز على القيمة العادلة للاعتراف بالانخفاض ، بحيث يجب أن يحدث الانخفاض بشكل دائم وليس مؤقتا ، إلا ن هذا المقياس تم رفضه فيما بعد من مجلس المعايير المحاسبة الدولية ، وذلك نظرا لصعوبة تحديد ديمومة الانخفاض .

٢- المقياس الاحتمالي : يقوم هذا المقياس على احتمال أن القيمة المسجل بها الأصول لا يمكن استردادها بالكامل ، وتم رفض هذا المعيار أيضاً من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، لأن هذا المعيار لم يأخذ بعين الاعتبار القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصول .

٣- المقياس الاقتصادي : اعتمد المعيار الدولي IAS36 على هذا المقياس للاعتراف بالانخفاض في أي وقت يكون فيه المبلغ القابل للتحصيل اقل من القيمة المحاسبية للأصول، واعتبر مجلس معايير المحاسبة الدولية هذا المعيار أفضل مقياس لإعطاء معلومات مفيدة للمستخدمين في تقييم التدفقات النقدية المستقبلية التي تولدها الوحدة الاقتصادية ، وعند تقدير القيمة الزمنية للنقود و المخاطر المتعلقة بالأصول في تحديد ما إذا كان الأصول قد انخفضت قيمته فان العوامل مثل الاحتمالية أو دوام الانخفاض يتم تصنيفه في القياس .

٤- استرجاع قيمة الانخفاض : حسب المعيار الدولي IAS36 يجب على المؤسسة أن تقوم في نهاية كل فترة بتقييم ما إذا كان هناك مؤشر أو دليل على أن الخسارة في انخفاض القيمة لفترات سابقة لم تعد موجودة وفى حالة وجود هذه مؤشرات أو دلائل فعلى المؤسسة أن تقدر المبلغ الممكن استرجاعه من الأصول .

ب- مشكلات الاعتراف بخسائر اضمحلال الأصول الملموسة .

يمكن القول أن الشركات التي لديها ضعف أداء في أسعار الأسهم في الماضي من المحتمل أن تعترف بخسائر اضمحلال القيمة. ويمكن ملاحظة أن قرار الاعتراف باضمحلال الأصول سوف يتأثر بالأداء التشغيلي. إضافة إلى أن النتائج التجريبية قد أظهرت أن المستثمرين لديهم رد فعل إيجابي تجاه اضمحلال الأصول ويعتقدون أن اضمحلال الأصول هو رسالة لتحسين الأداء في المستقبل. كما تبين بعض الدراسات أن أداء الشركات مرتبط بالاعتراف باضمحلال الأصول، والتنبؤ الشائع هو أن الشركة سوف تعترف باضمحلال الأصول عندما لا يكون أداؤها جيداً كما هو متوقع من أجل تحقيق أداء أفضل في المستقبل. كما أن الشركات التي تواجه ضعف في الأداء تعترف بخسائر اضمحلال القيمة التي لها تأثير سلبي ومباشر على الدخل.

وحيث تختلف مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً عن معايير التقارير المالية في اضمحلال الأصول من حيت التعرف على الخسارة وقياسها، وتشمل تلك الفروق التعرف على الخسائر ومؤشرات اضمحلال القيمة ومتى يتم الاعتراف باضمحلال القيمة، وتتطلب كل من المحاولات الأمريكية GAAP والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية اختبارات استرداد القيمة عندما توجد مؤشرات اضمحلال القيمة ، وبموجب معايير التقارير الدولية ومبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عام تقوم المنشأة بتقييم وجود المؤشرات من خلال مراعاة العوامل الخارجية (مثل أسعار الفائدة السوقية، أو البيئة الاقتصادية، أو انخفاض القيمة السوقية) والعوامل الداخلية (مثل أنشطة التقادم أو إعادة هيكلة المؤسسة) . في حين تشير مبادئ المحاسبة المقبولة الأمريكية إلى الاضمحلال الحالي والتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية ، وتركز المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل أكبر على التدفقات النقدية الحالية المستقبلية، ويشير تقييم الاضمحلال بناءاً على الاضمحلال في التدفقات النقدية السابقة إلى أن خسائر اضمحلال القيمة وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً بالولايات المتحدة قد تتأخر بالنسبة للمعايير الدولية للتقارير المالية. وتستخدم مبادئ المحاسبة المقبولة في الولايات المتحدة نموذج للاضمحلال مكون من خطوتين (Elizabeth ، ٢٠١٨: ٢١١-١٨٧) :

تقوم الخطوة الأولى بتقييم إمكانية استرداد الأصول من خلال مقارنة القيمة الدفترية للأصل بمجموع التدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية غير المخصومة، فإذا كانت القيمة الدفترية للأصل أعلى من مجموع التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلاً يتم الانتقال للخطوة الثانية. حيث يتم في الخطوة الثانية مقارنة القيمة الدفترية للأصل مع القيمة العادلة فإذا كانت القيمة العادلة أقل من القيمة الدفترية فسيتم تسجيل خسارة اضمحلال القيمة على أنها بالفرق بين القيمة العادلة

والدفترية، وبالتالي يمكن أن تكون القيمة الدفترية للأصل أقل من القيمة القابلة للاسترداد ، ولكنها أعلى من القيمة العادلة للأصول بدون التقرير عن اضمحلال القيمة.

وعلى العكس من ذلك تطبق المعايير الدولية للتقارير المالية (المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٦) نموذجاً من خطوة واحدة يقارن القيمة الدفترية للأصل بالقيمة القابلة للاسترداد، وتمثل تكاليف البيع والقيمة المستخدمة التدفقات النقدية المستقبلية مخصومة بسعر الفائدة الحالية الخالية من مخاطر السوق. فإذا كان المبلغ القابل للاسترداد أقل من القيمة الدفترية يتم الاعتراف بخسارة اضمحلال القيمة. ونظراً لأن المعايير المحاسبية الأمريكية تقارن أولاً القيمة الدفترية للأصل مع التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصوم، فإن اضمحلال الأصول في الولايات المتحدة الأمريكية بموجب GAAP قد يتأخر مقارنة بالمعايير الدولية للتقارير المالية، ويشير الاختلاف في خصائص القياس إلى أن قيمة تكاليف البيع والقيمة المستخدمة ستكون ذات قيمة تنبؤيه أكبر لأنها تستند إلى معلومات خاصة بكل مؤسسة (Elizabeth ، ٢٠١٨: ٢١١-١٨٧) .

اضافة لذلك وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة في الولايات المتحدة لا يمكن عكس خسائر اضمحلال القيمة ولكن بموجب المعايير الدولية للتقارير المالية يمكن عكس خسائر اضمحلال القيمة إلى المبلغ الذي كان يمكن أن تكون عليه القيمة الدفترية للأصل إذا لم يكن هناك اضمحلال في قيمة الأصل. ويشير عكس اضمحلال القيمة إلى استرداد قيمة الاصل في حالة ما إذا كانت التدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية مرتفعة. ولقد أشارت إحدى الدراسات (Kang، ٢٠١٥: ٢٤١٦-٢٤١٠) أن درجات كفاءة الشركات التي تعترف أن لديها اضمحلال في قيمة الأصول أقل بالمقارنة مع تلك التي لا تعترف بأي اضمحلال في الاصول ، وأن الإدارة تميل إلى الاعتراف باضمحلال قيمة الأصول عندما يكون أداء الشركة ضعيفاً ، وهو ما يسمى في المحاسبة باسم سياسة الاغتسال الكبيرة، وتحديدا تعد هذه إحدى الاستراتيجيات التي يستخدمها المديرين لجعل النتائج السيئة تبدو أسوأ من خلال الاعتراف بخسائر اضمحلال قيمة الأصول.

ج- مشكلات الاعتراف بخسائر اضمحلال الأصول غير الملموسة .

في عام ٢٠٠١ قام مجلس معايير المحاسبي الأمريكي بإدخال تغيرات رئيسية وجوهرية في طريقة المحاسبة عن الشهرة لتحسين معالجتها المحاسبية وذلك من خلال إصدار المعيار رقم (٤١) تجميع الأعمال ، والذي ألغي طريقة تجميع المصالح وأبقي فقط علي طريقة الشراء وذلك للاعتراف بالشهرة المشتراه من عمليات تجميع الأعمال من أجل تحسين القابلية للمقارنة بين المعلومات في القوائم المالية عند تجميع الأعمال. ثم أعقبه بعد ذلك بإصدار المعيار (١٤٢)

SFAS "الشهرة والأصول غير الملموسة الأخرى والذي قام باستبدال مدخل الاستنفاذ المنتظم للشهرة علي مدي عمر محدد بمدخل اختبار الإضمحلال (التدهور أو انخفاض القيمة) على الأقل مرة سنوية ، ويمكن عرض مشكلات الاعتراف بخسائر اضمحلال قيمة الأصول المعنوية على النحو التالي (محمد،٢٠١٨: ٨١-٨٤):

يهدف اختبار الاضمحلال إلي التعبير عن القيمة الاقتصادية الحقيقة للشهرة ، والتي لا يمكن التعبير عنها من خلال نظام الاستنفاذ كون الشهرة كأصل ليس لها عمر محدد وبالتالي لا تتناقص قيمتها بمعدل ثابت. ويمكن إجراء الاختبار دورية عند وجود مؤشرات تستدعي ذلك مثل انخفاض الأداء المالي للشركة ، أو حدوث تغيرات جوهرية في استراتيجية الشركة ، أو فقدان أشخاص مؤثرين في الشركة أو ظهور منافسين جدد ، أو تغير عكسي في العوامل القانونية أو العوامل علي مستوي الاقتصاد الكلي مثل الركود الاقتصادي وزيادة معدلات البطالة ، أو تغير عكسي علي مستوي الصناعة مثل انخفاض معدلات العائد في الصناعة.

وفي نفس السياق، ولتحقيق التوافق والتقارب مع ما سبق وأن أصدره مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) من معايير لتحسين المعالجة المحاسبية للشهرة , فام مجلس معيار المحاسبة الدولية (IASB) في عام ٢٠٠٤ بإصدار معيار التقرير المالي الدولي بعنوان تجميع الأعمال" والذي اعتمد أيضا علي طريقة واحدة للمحاسبة عن عمليات تجميع الأعمال وهي طريقة الشراء واستبعد تماما طريقة تجميع المصالح ، وكذلك ألغي مدخل استنفاذ الشهرة وقام إحلال محله مدخل اختبار إضمحلال الشهرة سنوية او دورية ، وذلك إذا استدعت الأحداث أو التغيرات في الظروف وفقا لإرشادات معيار المحاسبة الدولي اضمحلال الأصول" بهدف توفير تمثيل صادق وعادل للقيمة الاقتصادية الحقيقية للشهرة في القوائم المالية.

ويوجد اتفاق بين العديد من الباحثين على أن الإدارة قد تواجه صعوبات كبيرة عند إجراء اختبار إضمحلال قيمة الشهرة وذلك في ظل إستناده بشكل رئيسي على افتراضات وتقديرات معقدة قد يصعب تطبيقها في الممارسة العملية والتي قد تفتح مجالاً كبيراً للتلاعب في قياس ومن ثم الاعتراف بخسارة إضمحلال الشهرة ومنها :

١- صعوبة تحديد الوحدات المولدة للنقد داخل الشركة في الممارسة العملية والتي سوف يتم تخصيص الشهرة المشتراه عليها في ظل اختلافها في كثير من الأحيان وعن القطاعات التشغيلية في الشركة. الأمر الذي يمكن أن تستغله الإدارة للتلاعب في عملية تخصيص الشهرة من خلال تجميع وحدات توليد النقد في محاولة . لإخفاء ضعف الأداء في بعض

الوحدات قبل توزيع الشهرة ، أو من خلال تخصيص الشهرة على الوحدات التي لديها شهرة مولدة داخلية بهدف إجراء مقاصة بين الشهرة المولدة داخليا والشهرة المشتاة لتجنب التقرير عن خسائر إضمحلال قيمة الشهرة مستقبلا. وتستغل الإدارة في ذلك أن الهياكل التشغيلية الداخلية للشركة غير مرئية أو واضحة لمستخدمي القوائم المالية.

٢- صعوبة تقدير القيمة القابلة للإسترداد والتي تستند إلي إفتراضات وتقديرات معقدة يصعب التحقق منها ، حيث قد تلجا الإدارة لتقديرها إما للقيمة العادلة والتي يصعب الوصول إليها للأصول غير الملموسة ومنها الشهرة حيث لا تتوافر لها اسواق نشطة ، لذلك غالبا ما يتم الإعتماد على المستوى الثالث لقياس القيمة العادلة ، أو تلجأ لقيمة الإستخدام والتي تتطلب ضرورة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشاة ومعدلات النمو والخصم المستخدمة , والتي يجب أن تستند إلى افتراضات معقولة أو قابلة للتحقق ، وهو الأمر الذي قد يصعب الوصول إليه في الممارسة العملية .

ولقد كان التساؤل الأبرز المثار بين الباحثين في هذا الشأن هو هل تقوم الإدارة باستغلال سلطتها التقديرية عند قياس والاعتراف بخسارة اضمحلال قيمة الشهرة كأداة لتوصيل معلوماتها الخاصة عن التدفقات النقدية المستقبلية لمستخدمي القوائم المالية ، أم سوف تستغلها بطريقة إنتهازية للتلاعب في الأداء الحالي للشركة ، وذلك من خلال استخدام الإدارة للمرونة والسلطة التقديرية المكفولة لها من قبل المعايير ذات الصلة باضمحلال قيمة الشهرة للتلاعب في الأرباح من خلال تخفيض أو تأجيل أو عدم الاعتراف بخسارة اضمحلال قيمة الشهرة .

وفى هذا اتفقت الدراسات على أن الإدارة تقوم بالاعتراف بخسارة إضمحلال الشهرة محاسبية بهدف توصيل معلومات خاصة ملاءمة وصادقة عن القيمة الحقيقية للشهرة (الدور المعلوماتي) من خلال تسوية القيمة الدفترية المحاسبية للشهرة مع قيمتها الاقتصادية , تمكن مستخدميها من معرفة حقيقة أداء الشركة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الشهرة الناتجة من الأصول المقتناة، بالإضافة إلى تمكينهم من فهم الاستثمارات المقابلة لهذه الأصول والأداء اللاحق لهذه الإستثمارات في المستقبل، ومن ثم القدرة على تقييم مسئولية الإدارة عن إتخاذ قرارات الإستحواذ بما يضمن حماية الموارد الاقتصادية للشركة من جهة وكذلك ضمان استغلالها بكفاءة من اجل تحقيق ربحية مناسبة من جهة أخري.

وعلى العكس من ذلك اتفقت عدة دراسات سابقة على أن اختبار إضمحلال قيمة الشهرة لن يزيد من معلوماتية وشفافية القوائم المالية ، ولكنه علي العكس فتح باباً جديدا أمام الإدارة

يمكن استغلاله بطريقة انتهازية لتضليل مستخدمي القوائم المالية , من خلال إدارة قيمة وتوقيت الاعتراف بخسارة إضمحلال الشهرة عن طريق الإفتراضات والتقديرات التي يصعب التحقق منها مثل تحديد الوحدات المولدة للنقد ، تخصيص الشهرة على الوحدات المولدة للنقد ، تقدير القيمة القابلة للإسترادا د للوحدات المولدة للنقد.

ويمكن للباحثة أن توضح أن مرونة معايير المحاسبة المالية والضغوط المالية للمدير ستؤدي إلى دوافع لدى المديرين للمشاركة في إدارة الأرباح، وتحدث خسائر اضمحلال قيمة الأصول دائماً في الفترات التقديرية والتي لا يمكن التنبؤ بمقدارها أو وقتها. وحيث أن تقييم القيمة الدفترية للأصول يعتمد على الحكم المهني ، فإن مديري الشركة يجب أن يكون لديه درجة عالية من السلطة التقديرية لتسوية وحدات توليد النقد ، والمبالغ القابلة للاسترداد للأصول وتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية. وبهذا يمكن القول أن المعالجة المحاسبية الحالية لاضمحلال الأصول توفر مجالاً كبيراً للتلاعب عندما يتخذ المديرون قرار الاعتراف باضمحلال الأصول.

وأنه بالرغم من الاهتمام الملحوظ بالاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصول الثابتة وقياس قيمته ، إلا أن الوصول إلى قواعد محددة بشأن ذلك تبدو غاية في الصعوبة، حيث مازالت هناك العديد من الأمور التي تمنح فيها إدارة الوحدة حرية الاختيار مثل توقيت الاعتراف بالانخفاض هل يتم الاعتراف عند حدوث انخفاض دائم ، أم عندما يكون الانخفاض محتمل: ماهي المرشدات التي يتم الاعتماد عليها للتعرف على وجود انخفاض في قيمة الأصل ؟.

ثانياً : القياس المحاسبي للانخفاض في قيمة الأصول

وفقًا للمعيار المحاسبي المصري رقم (٢٦) تبوب الأصول المالية إلى الفئات الأربعة التالية:

أ- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر.

ب- استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

ج- قروض ومديونيات.

د- اصول مالية متاحة للبيع.

وقد تستخدم الشركة مسميات أخرى لهذه الفئات أو تبويبات أخرى عند عرض المعلومات في صلب القوائم المالية، وتقوم الشركة بالإفصاح في الإيضاحات عن المعلومات المطلوبة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) الأدوات المالية – المعرض والإفصاح. وينبغي الإشارة في

هذا الصدد إلى أنه قد يحدث اضمحلال في قيمة الأصول في أوقات لا تترافق بالضرورة مع تاريخ نهاية النشاط او الاستثمار (وفقا لسياسة الأملاك)، وهذا يعكس النظرة الاقتصادية للأصول، ومن الناحية العملية، فإن تحديد أي انخفاض في قيمة الأصل يمثل مشكلة بسبب نقص التدفقات النقدية المصاحب لذلك (عبد النعيم،٢٠١٩: ١٣٢-١٣٥).

ووفقا للمعايير المحاسبية يجب إجراء اختبار انخفاض القيمة سنوية أو بشكل أكثر تكرار في حالة وقوع أحداث أو حدوث تغيرات في الظروف تشير إلى الاضمحلال. وقياساً عليه يجب الاعتراف باضمحلال قيمة الأصول المالية عندما يكون المبلغ القابل للاسترداد من وحدة إنتاج النقد أقل من القيمة الدفترية الصافية. وقد أوضح المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٦) أنه يتم تحمل الخسائر الناتجة عن اضمحلال قيمة الأصول المالية فقط في حالة وجود أدلة موضوعية على اضمحلال القيمة نتيجة لوقوع حدث أو أكثر بعد الاعتراف الأولى بالأصل وكان لهذا الحدث أو لهذه الأحداث أثر على التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل المالي أو مجموعة الأصول المالية بحيث يمكن تقييمه بصورة يعتمد عليها، وقد تتعلق الأدلة الموضوعية على اضمحلال قيمة الأصل بالأوضاع الاقتصادية المتعلقة بالأصل أو الظروف الاقتصادية المحلية والدولية، وأيضا منها ما يرتبط بالشروط التعاقدية أو النواحي القانونية المتعلقة بالأصل (عبد النعيم،٢٠١٩: ١٣٢-١٣٥).

وتوجد بعض المؤشرات التي ينبغي تجاهلها قد تقييم حدوث اضمحلال القيمة اهمها اختفاء السوق النشطة بسبب عدم طرح الأدوات المالية للشركة للاكتتاب العام أو للجمهور، وأيضاً تدني الملاءة الائتمانية للشركة إلا إذا أخذ في الاعتبار مع معلومات أخرى متاحة، كذلك انخفاض القيمة العادلة للأصل المباني لأقل من تكلفته أو التكلفة المستهلكة (على سبيل المثال انخفاض القيمة العادلة للاستثمار في أداة دين ناشئ عن زيادة سعر الفائدة بدون مخاطر) . وفي بعض الحالات فإن البيانات المتاحة والمطلوبة لتقدير خسائر اضمحلال قيمة الأصل المالي قد تكون محدودة أو وثيقة الصلة بالظروف الحالية، على سبيل المثال عندما يمر المقترض بصعوبات مالية مع وجود بيانات تاريخية قليلة للغاية تخص الحالات المشابهة من المقترضين وفي مثل تلك الأحوال تعتمد الشركة على خبرتها في تقدير خسائر اضمحلال القيمة. وبالمثل تعتمد على هذه الخبرة في تطبيق البيانات المتاحة لمجموعة من الأصول المالية لإظهار الظروف الحالية، ويعد استخدام التقديرات المعقولة جزءا أساسية لإعداد القوائم المالية ولا يؤثر على درجة مصداقيتها المعيار المحاسبي (عبد النعيم،٢٠١٩: ١٣٢-١٣٥).

وبالنسبة للمقياس الواجب استخدامه، فإن يوجد عدة طرق يمكن الاختيار من بينها تتمثل أهمها فيما يلى (حامد،٢٠٠٢: ٧٦-٧٨):

أ- التكلفة الجارية: وتتمثل في المبالغ التي تدفع لأجل اقتناء أصل محدد، والتي يمكن تحديدها من خلال الكتالوجات أو الصحف المتخصصة ، أو من خلال عملية التقييم وقد تعرض هذا المقياس لانتقادات عديدة من أهمها عدم ملائمة قيمة الاقتناء أو الاستحواذ ولاسيما في حالة عدم تحقيق الأصل تدفقات نقدية إيجابية

ب- القيمة السوقية الجارية : وتتمثل في النقدية المتوقع الحصول عليها من بيع الأصل، ويتميز هذا الاسلوب بقدرته على توفير معلومات مفيدة للمستخدمين حول القيمة الجارية للأصل وأيضا حول قدرة الوحدة الاقتصادية على التكيف مع الواقع. وبالرغم من تلك المزايا ، إلا أن هناك انتقادات عديدة توجه لهذا المقياس أهمها : صعوبة توفير أسعار السوق للعديد من الأصول، هذا بالإضافة إلى أن قيمة الأصل لا تحدد على أساس القيمة البيعية له ولكن على أساس القيمة الإنتاجية له.

ج- القيمة الحالية : وتتمثل في صافى التدفقات النقدية المخصومة للأصل ، ويفضل هذا المقياس على أساس أن قيمة الأصل يعتمد على قدرته على تحقيق تدفقات نقدية، هذا بالإضافة إلى أنه يأخذ في الاعتبار القيمة الزمنية للعملة من خلال خصم التدفقات النقدية بمعدل الخصم المناسب.

ثالثاً: الإفصاح عن إضمحلال قيمة الأصول

يمكن توضيح مدى أهمية الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل من وجهتين نظر مختلفتين تتمثل الأولى في وجهه نظر الباحثين ، والثانية في وجهه نظر مستخدمي القوائم المالية ، ويمكن عرضهما على النحو التالي (الرشيدى، ٢٠٢٠: ٦٧-٨٦):

أ- وجهه نظر الباحثين :

يؤكد الباحثون على أهمية الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل، حيث استند بعضهم إلى مبررات مستخلفة من دراسة الواقع في حين استند البعض الأخر إلى مبررات نظرية مبنية على تحليلات منطقية تدعم أهمية هذا الإفصاح . وقد استدلت الدراسات التجريبية على أهمية الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأطول طويلة الأجل من خلال تحليل الآثار المالية التي تترتب على هذا الإفصاح، حيث تم الاعتماد على عدة مؤشرات أهمها ، رد فعل سوق الأوراق المالية أثناء وبعد الإفصاح عن التخفيض ، وأنشطة الاستحواذ والاندماج التالية لعملية

التخفيض ، وكذلك الحالة المالية للوحدة الاقتصادية لعد التخفيض ، وفى هذا السياق توصل أحد الباحثين إلى عدة نتائج من تحليله لتلك الدراسات، أهمها ما يلى :

- **يعتبر رد فعل سوق الأوراق المالية من أكثر المقاييس استخداما لتحديد أهمية الإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول، وإن كانت هناك مقاييس أخرى يمكن استخدامها مثل التأثير على الحالة المالية للمنظمة.**
- **رد فعل السوق تجاه الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول ، قد يكون سلبياً أو إيجابيا وهذا يرجع أساساً إلى تحليلات المستثمرين للمعلومات المفصح عنها وتفسيراهم لأسباب هذا الانخفاض .**
- **أياً كان التأثير على أسعار الأسهم ، فإن ذلك يعنى أهمية المعلومات للمستثمرين وغيرهم ، ومن ثم ضرورة الإفصاح عنها تحقيقاً لخاصية العرض العادل.**

حيث استندت أهمية الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل، من خلال التحليل المنطقي لبعض النظريات المتعارف عليها في الفكر المحاسبي لتفسير العلاقة بين أسعار الأسهم والمعلومات المحاسبية، مثل نظرية الأخبار السيئة ونظرية الإشارات ونظرية التكاليف الغارقة . وقد دعمت تلك الدراسات استنتاجاتها بشأن أهمية الإفصاح عن الانخفاض، استنادا إلى أن الإفصاح عن هذه المعلومات يحمل إما مؤشرات عن أخبار جيدة كإعادة الهيكلة وما يترتب على ذلك من تحسينات في الأداء المستقبلي ومن ثم يحدث رد فعل إيجابي في سوق الأوراق المالية ، وأما أن يحمل هذا الإفصاح مؤشرات عن أخبار سيئة، مثل انخفاض القيمة الاقتصادية للوحدة ومن ثم يحدث رد فعل سلبى في سوق الأوراق المالية ، وفى هذا تؤكد بعض الدراسات (Duh,R، ٢٠٠٩: ١١٤-١٣٧) أن الإفصاح عن المعلومات السيئة أكثر مصداقية عن الإفصاح عن المعلومات الجيدة.

وفى ضوء ما سبق يمكن القول أنه ترجع أهمية الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل أن المعلومات الخاصة بانخفاض قيمة هذه الاصول قد تمثل أحد المدخلات الهامة لقرارات المستثمرين ، لما لها من تأثير على أسعار الأسهم ومن ثم التأثير على ثروة حملة الأسهم، وأن الإفصاح عن هذه المعلومات قد يساهم في تحسين جودة القوائم المالية، من خلال توفير خصائص الجودة في المعلومات المنشورة ، والتي أهمها الثقة والملاءمة والقابلية للمقارنة.

ب- وجهه نظر مستخدمي القوائم المالية

يعتبر المستثمرون أو من ينوب عنهم من أهم فئات مستخدمي القوائم المالية، لذلك فإن محاولات تحديد احتياجاتهم من المعلومات والوفاء بها كانت ولا زالت تمثل محور اهتمام منظري وممارسي المحاسبة ، ولعل ذلك كان أحد الدوافع لاستقصاء رأى سماسرة الأوراق المالية بشأن مدى أهمية الإفصاح عن المعلومات الخاصة بانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل حيث ترجع أهم أسباب الحاجة للإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل في تقييم الأسهم وزيادة الثقة تجاه إفصاح الوحدة الاقتصادية وبناء توقعات مستقبلية بشأن المركز المالي لها.

تناولت الفقرات من١٢٦ إلى ١٣٦ متطلبات الإفصاح عن الإضمحلال في قيمة الأصول، حيث اشارت بعضها إلى متطلبات الإفصاح المتعلقة بخسائر الإضمحلال الفعلية (وعكسها في حالة حدوثها بصرف النظر عن نوعية الأصل، وأشارت فقرات أخري للإفصاحات المطلوبة بشأن الشهرة المقتناه والأصول ذات العمر غير المحدد، وبصفة عامة تركزت متطلبات الإفصاح حول الجوانب الثلاثة التالية:

١- **قيمة خسارة الإضمحلال (أو مبلغ القيد العكسي)، ويتم الإفصاح عنها بقائمة الدخل، علي أن يتم الإفصاح عن البنود التفصيلية التي أدرجت تحتها هذه الخسائر (أو عكسها) بقائمة الدخل، الإفصاح عن اثر ذلك على البنود المرتبطة بها في قائمة المركز المالي.**
٢- **المبلغ الممثل القيمة الإستردادية (صافي القيمة البيعة أم الإستخدامية عند إحتساب خسارة الإضمحلال ، والإفصاح عن الأسس المستخدمة في تحديد كل من صافي القيمة.**
٣- **مبررات إحتساب وإثبات خسارة الإضمحلال (أو عكسها)، حيث يجب الإفصاح عن الأحداث والظروف التي دعت لذلك. ولقد أوضحت متطلبات العرض والإفصاح في معايير المحاسبة الخاصة بالاضمحلال ما يلى :**

١- أتفق كل من المعيار المصري والإسترالي مع المعيار الدولي على إدراج خسارة الإنخفاض (أو عكسها في قائمة الدخل، دون تحديد بند معين تدرج تحته، ولذلك تطلبت هذه المعايير الإفصاح عن البند الذي أدرجت ضمنه.

٢- اتفق كل من المعيار البريطاني والأمريكي على تحديد بند معين بقائمة الدخل تدرج تحته خسارة الإنخفاض (او عكسها)، حيث اشار السعودي إلى إدراجها في بند مستقل ضمن الدخل من الأعمال الرئيسية، وأشار الأمريكي إلي إدراجها ضمن دخل العمليات المستمرة قبل الضريبة، أما البريطاني فقد اشار إلى إدراجها ضمن أرباح التشغيل تحت عنوان مناسب.

٣- هناك شبة إتفاق فيما بين هذه المعايير حول المتطلبات العامة للإفصاح عن الإنخفاض في قيمة الأصول، حيث ينحصر الإختلاف فيما بين هذه المعايير على درجة التفصيل المطلوبة للإفصاح.

٤- انصب اهتمام تلك المعايير علي جانب الإعتراف والقياس، حيث كانت المشكلة الأساسية الخروج من مفهوم التكلفة التاريخية، وهو ما يستدل عليه من مقارنة عدد الفقرات المخصصة لهذا الأمر وتلك المخصصة لجانب الإفصاح، ولهذا تتفق الباحثة مع الآراء التي تطالب بضرورة تحسين الإفصاح المحاسبي بشان الإنخفاض في قيمة الأصول، خاصة أن الإهمال في هذا الجانب قد يؤثر علي ثقة المستخدمين تجاه القوائم المالية.

وتتمثل أحد الجوانب الهامة التي يجب التركيز عليها عند الحديث عن الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة في كيفية الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الاصول الثابتة حيث تباينت الآراء بشأنه، ويمكن عرضها على النحو التالي :

١- الرأي الأول : يتمثل في الإفصاح عن ذلك عن طريق تقرير مراجع الحسابات.

٢- الرأي الثاني : تتبناه كل الجهات المسئولة عن وضع المعايير المحاسبية فيرى ضرورة الإفصاح عن طريق القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها وذلك من خلال الإفصاح عن خسائر الإضمحلال بقائمة الدخل وذلك في بند مستقل قبل الضرائب على الدخل، الإفصاح عن الأمور التالية بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية موضحاً بها (وصف كامل للأصول التي تم تخفيض تكلفتها الدفترية ،الأقسام التي توجد بها هذه الأصول، الوقائع أو الأحداث التي أدت إلى تخفيض قيمة الأصول، وقت التخلص من الأصل إن أمكن ذلك، القيمة الدفترية للأصول المخفضة، الطريقة التي تم بها حساب القيمة العادلة للأصل (القيمة الممكن استردادها).

وفى ضوء ما سبق عرضه توضح الباحثة أن المشكلات المحاسبية المتعلقة باضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة تؤثر على عملية المراجعة وعلى الحكم المهني للمراجع الخارجي، وفى ضوء عدم توافر معيار مراجعة يوضح خطوات عملية مراجعة اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل تسعى الباحثة إلى السعي نحو بناء مدخل مقترح لمراجعة مخاطر مخصصات اضمحلال قيمة الأصول .

مراجع البحث

أولا- المراجع العربية:

عبد العزيز أحمد فتوح ، "الاحتياطات والمخصصات" ، جمعية الضرائب المصرية ، المجلد ٢٤، العدد ٩٤ ، ٢٠١٤.

مصطفى السيد محمود جوده، " أثر تطبيق معيار إضمحلال قيمة الأصول على جودة المعلومات المحاسبية ودورها في ترشيد قرارات المستثمرين : دراسة ميدانية " ، *رسالة ماجستير* ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ٢٠١٥.

مصطفى فتحي زكى، " أثر الإختلاف بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية للأصول الثابتة وإهلاكاتها في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل "، *المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين* ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، المجلد ٣، ٢٠١٦.

معايير المحاسبة المصرية ، المعيار رقم (٢٨) الخاص بالمخصصات والالتزامات المحتملة ، ٢٠٠٦.

معيار المحاسبة المصري ، رقم (٣١).

المعايير المحاسبية الدولية ، معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٦) .

د. نبيل عبد الرؤوف ابراهيم ، " نموذج مقترح لقياس مقدار الاضمحلال في قيمة الأصول الثابتة مع ضرورة الاعتراف بها ضريبياً " ، *المؤتمر الضريبي السادس عشر (الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة)*، *الجمعية المصرية للمالية والضرائب* ، ٢٠١٠.

ثانيا- المراجع الأجنبية:

(A) Periodicals:

Alves,S., " The association between goodwill impairment and discretionary accruals : Portuguese evidence ", *Journal of accounting Business and management* ,Vol.20,No.2, 2013.

Andre ,P., and et al.," the effect of mandatory IFRS adoption on conditional conservatism in Europe , *journal of business finance accounting* , Vol.42, 2015.

Andrei., F .,and et al," Managerial discretion to delay the recognition of goodwill impairment: The role of enforcement", *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol.48,No.12021.

Ball, R., & Nikolaev, V. V.," FASB was right: Earnings beat cash flows when predicting future cash flows", *Chicago Booth Research Paper*, 2020.

Bepari,M., and Mollik,A," Effect of audit quality and accounting and finance backgrounds of audit committee members on firms compliance with IFRS for goodwill impairment testing", *Journal of Applied Accounting Research* , Vol.16,No.2.

Bond. D, et al , " An evaluation of asset impairments by Australian firms and whether they were impacted by AASB 136", *Accounting & Finance*, Vol. 56, Issue. 1,2016.

Closer,L.&Muthupandian, "IFRS6:Explration for and Evaluation of Mineral Resource" , *Management Accountant* ,Vol.43,Iss.3,2008.

Corina. B," impairment of assets– challenges and critical acclaim of current impairment provisions in accordance with IAS 36, impairment of assets", *The Valuation Journal*, Vol. 11, No.2 ,2016 .

Cristin, N. T., "The accounting for intangible assets and impact of assets impairment", *ANNALS ECONOMIC SCIENCES SERIES* ,Vol. XIV Issue.1, 684,2014.

Duh,R.et .al," reversing on Impairment Loss and Earnings Management : the role of corporate Governance " , *The International Journal of Accounting* , No.44,2009.

Elizabeth .A, et al , " Tangible Long-Lived Asset Impairments and Future Operating Cash Flows under U.S. GAAP and IFRS' , *The accounting review*, Vol. 93, No. 1 , 2018.

Elizabeth, A.," Tangible Long-Lived Asset Impairments and Future Operating Cash Flows under U.S. GAAP and IFRS" , *the accounting review,* Vol.93,No.1, 2018.

Glaum, M., Landsman, W. R., & Wyrwa, S, Goodwill impairment: The effects of public enforcement and monitoring by institutional investors", *The accounting review,* Vol.93, No.6 , 2018.

Gordon, E. A., & Hsu, H. T., "Tangible long-lived asset impairments and future operating cash flows under US GAAP and IFRS", *The Accounting Review,* Vol.93, No. 1, 2018.

Hsiao.T.," Tangible Long-Lived Asset Impairments and Future Operating Cash Flows under U.S. GAAP and IFRS", *The Accounting review* ,Vol.93,No.1, 2018.

Inoue, S. ., "Analysis on Reversals of Impairment losses under IFRS in Japan", *Accounting & audit journal,* Vol.32, 2020.

Irina ,K., Ieva K.," Accounting measurement of long-lived assets: a case of impairment practice" , *Journal of Business Management,* No.5, Special Edition,2012.

James. W , et al , " Instructors' Notes: Impairment Analysis: Comparison of Impairment of Long-Lived Assets between US GAAP and IFRS " , *Journal of the International Academy for Case Studies* , Vol.22, No. 2, 2016.

Joel, N. P. O. J. E., & Uyanna, U," Monitoring Mechanism and Goodwill Impairment Loss Recognition of Listed Financial Services Firms in Nigeria", *Journal of Accounting and Management,*Vol.2, No.1,2019.