نموذج مقترح لقياس مقدار الاضمحلال فى قيمة الأصول الثابتة مع ضرورة الاعتراف بها ضريبياً

د. نبيل عبد الرءوف إبراهيم

مدرس المحاسبة
المعهد العالى للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات
أكاديمية الشروق

ملخص البحث

تتطلب معايير المحاسبة الدولية وخاصة معيار اضمحلال قيمة الأصول رقم (36) والمصرية معيار رقم (31), إعادة تقييم الأصول لعرضها بالقيمة العادلة كقيمة استردادية لها فى نهاية الفترة أو السنة المالية للإفصاح عن الأصول بقيمتها الواقعية (القيمة الأقرب إلى الواقع) ويتمثل دور الفكر المحاسبى فى الحكم على مدى موضوعية الأساليب المختلفة فى التوصل إلى القيم العادلة , وخصوصاً فى حالة استخدام منهج التسعير القائم على نموذج تسعير الأصول الرأسمالية.

قام الباحث بعرض نموذج لقياس قيمة اضمحلال الأصل الثابت بالشكل الذى يساهم فى دقة القياس عند قياس الربح المحاسبى و الوعاء الضريبى و تساعد القائمين على إعداد القوائم المالية فى عرض الأصول الثابتة بالصورة التى تتقارب مع حقيقة العوائد والمنافع الاقتصادية لقيمة الأصل فى الفترة المالية التى يتم الإفصاح عنها. ونظرا لان الربح المحاسبى دائما يختلف عن الربح الضريبى لتطبيق قانون ضريبة الدخل على الرغم من النص بفرض الضريبة على صافى الربح الذى تظهره قائمة الدخل المعدة وفق أحكام معايير المحاسبة المصرية إلا انه لاعتبارات تتعلق بالمحافظة على الموارد السيادية للدولة فقد صدرت قرارات وزارية تخالف ذلك التطبيق وأصبح المعيار (31) لا مجال لتطبيقه عند تحديد الوعاء الضريبى مما أثر على خسارة الاضمحلال فى خضوعها للضريبة على الدخل مما يعد تحدى واضح لعدم تطبيق بعض من معايير المحاسبة المصرية وهو ما حاول الباحث عرضه فى محاولة لتجنب الأثر الضريبى من عدم التطبيق للمعيار.

Abstract

International accounting standards require, in particular the Impairment of (36) asset value standard number and Egyptian standard No. (31), re-evaluation of assets to display the value of fair value as the replacement value at the end of the period or fiscal year of the disclosure of assets, real value ,The represent philosophy of accounting to relevant of different models to call the fair values, especially in case of using methodology -based pricing capital asset model.

The researcher presented a model for measuring the Impairment of the book value of fixed assets form, which contributes to the measurement accuracy in the measurement of accounting income and taxable income help guide the preparation of financial statements in the presentation of fixed assets as fast as they converge with the fact that revenue and economic benefits of the asset in the financial period is ending. Because the accounting income always different on taxable income for the application of the Income Tax Act, although the Act, to impose tax on net profit, which presentation the income statement prepared in accordance with the of the Egyptian accounting standards but on grounds of maintaining the public revenues of the ministerial decisions were issued contrary to that application, and became the standard (31) cannot be applied when determining the tax base, thus affecting the Impairment of value in being subject to taxable income, which is a clear challenge to the non-application of some of the Egyptian Accounting Standards, which was introduced by the researcher attempted to try to avoid the tax effect of non-application of the standard.

مـقدمـة :

بدأت معـايير المحاسبة [1] استخدام القيمـة العادلـة للقيـاس كأسـاس بـديل للتكلفـة التاريخية مما يعد تحدياً واضحاً لتكلفة الاستحواذ علـى الأصـل من اجل عرض قيمـة الأصـول وفـق قيمتهـا الاقـرب للعوائـد والمنـافع الاقتصـادية علـى اعتبـار ان الأصـل مخزون من المنافع المستقبلية وذلك حتى يتم عرض الأصـول وخاصـة الثابتـة بالقيمـة العادلة , التى تتفق مـع قيمتهـا الاسـترداديـة , أو صـافى القيمـة البيعيـة ايهمـا اكبـر وفـق معيــار المحاســبة الــدولى (36) والمصــرى (31) لكــى يتعــرف متخــذى القــرار والمستثمرون والمسـاهمون علـى قيمـة أصـول المشـروع الحقيقيـة والتـى تسـاهم فـى تحقيق الربح , كما يتم قياس الانخفاض فى قيمة تلك الأصـول وعرضـها علـى خسـارة انها اضمحلال (أى انخفاض فى قيمة الأصل) بالشكل الذى يمثل خسـارة تعرض فـى قائمة الدخل إلا أنها لا تعد من التكـاليف واجبـة الخصـم عند إعداد الاقرار الضـريبى للاشخاص الاعتبارية مما يمثل زيادة فى العبء المالى على الشركة نتيجـة خضـوعها للضريبة .

• طبيعة المشكلة :

تتطلب معـايير المحاسبة الدوليـة والمصـرية ومعـايير التقريـر المـالي, إعـادة تقيـيم الأصول بالقيمة العادلة فى نهاية الفترة أو السنة المالية للإفصاح عن الأصـول بقيمتهـا الحقيقيـة , ومـن ضـمن الاعتبـارات التـى تحكـم قيـاس القيمـة العادلـة كفـاءة المـديرين والتدفقات النقدية المستقبلية للأصل الثابت وخصوصاً فى حالة استخدام منهج التسـعير القـائم علـى نمـوذج تسـعير الأصـول الرأسـمالية , وعنـد قيـاس الانخفـاض فـى قيمـة الأصول يتم عرض قيمتـه بقائمـة الـدخل علـى أنـه خسـارة تـؤدى إلـى انخفـاض الـربح المحاسبى , و تكمن مشكلة البحث الأولى فى الطريقة المثلى التى يتم بهـا تقدير القيمـة العادلة للاصل بحياد تام [2] بمعنـى هل هـى القيمـة الاستخدامية أم القيمـة الاستبدالية أم القيمة الحاليـة للأصـل أم القيمـة السـوقية والتـى قد تختلـف من قطـاع إلـى قطـاع سـواء

[1]-Kurt H Buerger, Linda M Nichols. "Accounting for impairments: Domestically and internationally" Oil, Gas & Energy Quarterly. New York: Jun 2001. Vol.49, Iss. 4; p. 839

[2]-Yahya Al Jabr, Nasser Spear."ASSET IMPAIRMENT AND ACCOUNTING CONSERVATISM: EVIDENCE FROM THE OIL AND GAS INDUSTRY" Petroleum Accounting and Financial Management Journal. Denton: Winter 2009. Vol.27, Iss. 3; pp. 25, 37

بالقطاعات الصناعية أوالبترولية [3] فاختلاف الطرق واختلاف الاشخاص القائمين على التقدير يؤدى إلى وجود فروق جوهرية فى القيم المحددة المقدرة لنفس الأصل نفسه الذى يتطلب البحث عن نموذج يمكن الاسترشاد به عند تقدير القيمة العادلة للاصل من اجل قياس قيمة الاضمحلال بشكل أقرب إلى الدقة عند إعداد الاقرار الضريبى اما المشكلة الثانية فتتمثل فى ان الانخفاض فى قيمة الأصل لا يعترف به عند حساب التكاليف واجبة الخصم بالاقرار الضريبى فى مصر باعتبارها تكلفة مقدرة وليست فعلية على الرغم من انها تكلفة مخصومة بقائمة الدخل أثرت على قياس صافى الربح, وبالتالى على الارباح القابلة للتوزيع .

- **أهمية البحث :**

ترجع أهمية البحث فى الصورة التى تتطلبها معايير المحاسبة من قياس وعرض وافصاح حيث يتطلب معيارا المحاسبة المصرى رقم (10) الأصول الثابتة واهلاكاتها و (31) اضمحلال قيمة الأصول , مراجعة قيم الأصول الثابتة فى تاريخ إعداد الميزانية وذلك لتحديد ما إذا كان هناك تدهور فى قيمتها الدفترية. وفى حالة وجود مؤشرات لاضمحلال الأصول الثابتة , فانه يتم تقدير خسائر هذا الاضمحلال فى القيمة الدفترية فى ضوء صافى القيمة الحالية للمبالغ المتوقع تحصيلها فى المستقبل أو صافى القيمة البيعية أيهما اكبر ويتم إدراجها فى قائمة الدخل . وفى حالة زيادة تلك القيمة لاحقا تضاف الزيادة فى قائمة الدخل فى حدود ما سبق تحميله على الايرادات خلال السنوات السابقة, وذلك لاغراض قياس الربح المحاسبى من أجل الافصاح عن الارباح القابلة للتوزيع[4] الا انه عند تحديد الوعاء الضريبى يتم استبعاد قيمة خسائر الاضمحلال مما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل بالزيادة ومن ثم زيادة العبء الضريبى.

---

[3]-Oxner, Thomas, Oxner, Karen. "SFAS No.121 asset impairments in oil companies" Oil & Gas Tax Quarterly. New York: Dec 1996. Vol. 45, Iss. 2; pg. 335

4-Jeff p Boone, K K Raman. "Does implementation guidance affect opportunistic reporting and value relevance of earnings?" Journal of Accounting and Public Policy. New York: Mar/Apr 2007. Vol.26, Iss. 2; pg. 160

- **أهداف البحث :**

يمكن صياغة أهداف البحث على النحو التالى :

1- معرفة أهم العوامل المؤثرة على انخفاض قيمة الأصول الثابتة .

2- تقديم نموذج يمكن الاسترشاد به فى إعادة تقييم الأصل الثابت بهدف قياس قيمة الاضمحلال

3- قياس الأثر الضريبى الناتج من اضمحلال القيمة للأصل الثابت.

- **منهج البحث :**

تقوم هذه الدراسة على المنهج الوصفى التحليلى الاستنباطى وتختتم بدراسة ميدانية وذلك من خلال التطبيق وذلك على احدى الشركات العاملة فى المجال الصناعى والتى حدث لديها اضمحلال فى قيمة الأصول الثابتة وذلك لقياس تاثيرها على صافى الربح المحاسبى و الضريبى , ويطبق الباحث ذلك وفقا لما يلى :

1- مصادر معلومات الدراسة :

- مصادر أولية : سيتم التركيز على جميع المصادر المتاحة كالدراسات المنشورة وغير المنشورة كدراسات سابقة أو دوريات عالمية ومحلية لانتقاء أحدث المستجدات التى تواجه تطبيق قياس القيمة العادلة. بالإضافة إلى إجراء المقابلات وتجميع البيانات الخام التى يتطلبها البحث.
- مصادر ثانوية : من خلال الحصول على بيانات (5) الشركات كعينة الدراسة من القطاع الصناعى من أنشطة الكيماويات.

2- عينة الدراسة :

تتمثل عينة الدراسة فى (5) شركات من الشركات العاملة فى المجال الصناعى (الكيماويات) والتى تعتمد على الالات والمعدات الصناعية كنسبة مرتفعة من أصولها الثابتة من الشركات العاملة فى مصر من شركات الأموال فى قطاع الأعمال أوالخاص .

- **فروض البحث :**

1- " لا توجد ضرورة للإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية عن الفروق المالية بين القيمة العادلة للاصل وقيمة الأصل وفق النموذج المقترح بالشكل الذى يؤثر على مصداقية طريقة تقييم الأصل فى نهاية الفترة المالية للدخل المحاسبى والدخل الضريبى "

2- " توجد ضرورة وأهمية قصوى لإجراء تعديل على المعيار المحاسبى المصرى رقم (31) اضمحلال قيمة الأصول فيما يتعلق بقياس قيمة إضمحلال الأصل الثابت وذلك بإدراج نموذج رياضى للقياس يكون بديلاً عن القيمة العادلة "

- **حدود البحث :**

1- يخرج عن نطاق البحث جميع أنشطة الشركات من القطاعات الاخرى بالاقتصاد القومى بخلاف الشركات العاملة فى الانشطة الصناعية (الكيماويات) .

2- يهتم البحث بالسعى وراء ايجاد قيمة تقديرية لقيمة الأصل الثابت عند إعادة تقييمه من خلال نموذج رياضى وبالتالى يخرج عن نطاق البحث القيمة الاستخدامية والقيمة الاستردادية والقيمة السوقية للأصل الثابت كقيم مقدرة تعتمد على أحكام شخصية.

- **خطة البحث :**

ولتحقيق أهداف البحث يتم تقسيمه إلى المباحث التالية :

المبحث الاول : العوامل المؤثرة على اضمحلال قيمة الأصل الثابت.

المبحث الثانى : الإصدارات المحاسبية الهادفة إلى قياس اضمحلال قيمة الأصول الثابتة

المبحث الثالث : الأثر المحاسبى و الضريبى لاضمحلال قيمة الأصل الثابت

المبحث الرابع : دراسة ميدانية لاختبار مدى إمكانية تطبيق النموذج المقترح لقياس مقدار اضمحلال قيمة الأصل الثابت

- **الدراسات السابقة :**

1- دراسة: Rong-Ruey Duh: (2009) [5]

تختبر الدراسة عوامل عدة مؤثرة على قياس اضمحلال الأصل , كما تعرض الفرص البديلة للاضمحلال من اجل عدم التأثير على توزيعات الإرباح بالشكل الذى يؤدى إلى عرض الأصول فى قائمة المركز المالى وفق قيمتها العادلة كما تعرض الدراسة مدى تأثير حوكمة الشركات على المحافظة على اصول المشروع وعدم تعرضها للاضمحلال من خلال ترشيد القرارات الإدارية وخاصة قرارات الاستثمار طويلة الأجل بالإضافة الى تعرضها لشرح المعيار (36) الدولى والخاص بالاضمحلال لبيان التأثير الواضح لانخفاض القيمة على توزيعات الإرباح و أخذت الدراسة عينة من الشركات الصناعية وتوصلت الى ان خسائر اضمحلال القيمة غير الواقعية تعد تهربا واضحا من توزيعات الأرباح وانه من الأسباب الرئيسية لانخفاض القيمة, عدم التقدير الدقيق للقيمة الاستخدامية وأوصت الدراسة بضرورة تقديرها بكل دقة لتقليل اثر الانخفاض على توزيعات الإرباح.

2- دراسة: Robert F. Göx, Alfred Wagenhofer: (2009) [6]

قدمت الدراسة نموذجاً إحصائيا لقياس قيمة الأصل وفق اعتبارات عديدة منها كفاءة المديرين والتدفقات النقدية المستقبلية والتى تمثل عوائد الحيازة للأصل ومؤشر كفاءة تشغيل الأصل وغيرها من عوامل تؤثر على قياس قيمة الأصل من اجل قياس القيمة من أجل حساب الاضمحلال لها فى نهاية الفترة المالية كذلك قدمت الدراسة بعض المعادلات المبسطة لقياس القيمة التقريبية لقيمة الأصل الثابت الذى يتم حيازته بناءً على الحصول على قرض حيث أن المقرض يمكنه استخدام تلك المعادلات قبل التقرير بمنح القرض للمشروع ويتوقف منح القرض على كفاءة المديرين بالمشروع

---

[5]- Rong-Ruey Duh, Wen-Chih Lee, and Ching-Chieh Lin: "Reversing an impairment loss and earnings management: The role of corporate governance", **The International Journal of Accounting** ,Volume 44, Issue 2, June 2009, pp. 113-137

[6]- Robert F. Göx, Alfred Wagenhofer:" Optimal impairment rules" **Journal of Accounting and Economics**, , 6 May 2009 ,pp.213-235

حيث ترجع أسباب اضمحلال قيمة الأصل أسباب راجعة إلى كفاءة المديرين , فاضمحلال قيمة الأصل تؤثر بالتبعية على الإرباح ومن ثم أعباء القرض ويتجه المشروع إلى عدم القدرة على السداد مما يعد تعثراً للمشروع وبالتالى يجب على المقرض دراسة تلك العوامل قبل البدء فى منح القرض , ويعد النموذج الذى توصلت إليه الدراسة من النماذج الهامة فى هذا الصدد واعتمد الباحث عليه فى دراسته).

3- دراسة : Takashi Yamamoto (2008)[7]

تناولت الدراسة شواهد من اليابان لاضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل وخاصة الأصول الثابتة وتأثير ذلك على القوائم والتقارير المالية عن نتيجة النشاط , وركزت الدراسة على منهجية إعادة التقدير للأصل طويل الأجل على ان يتم ذلك من خلال أكثر من بيت خبرة لأهمية عرض القيمة بالقوائم المالية وما لذلك من تأثير مباشر على الأرباح الموزعة وزيادة أهمية النتائج الاقتصادية المعروضة بالتقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها.

4- دراسة : Changling Chen, Mark Kohlbeck, (2008)[8]

تناولت الدراسة توقيت الاعتراف بالاضمحلال للأصول المادية أو المعنوية وفق معيارى المحاسبة الامريكى 142 و 157 لما لهما من تأثير على توزيعات الأرباح وخاصة عند إعادة التقييم فى أخر الفترة المالية حيث ان توقيت الاعتراف له من الأهمية ما يجعله مؤثراً على القياس وكمؤشر لقيمة السهم للشركة بالسوق فخسائر الاضمحلال تقديرية وكلما زادت كلما انعكست على الأرباح المعلنة ومن ثم مضاعف السهم مما يعد عاملا مؤثراً فى قرار المستثمر فى الاحتفاظ بالسهم أو التنازل عنه خشية التعرض للانخفاض المتتالى للأرباح.

---

[7] -Takashi Yamamoto." Asset Impairment Accounting and Appraisers: Evidence from Japan" The Appraisal Journal. Chicago: Spring 2008. Vol. 76, Iss. 2; pp. 179-109

[8]- Changling Chen, Mark Kohlbeck, Terry Warfield:" **Timeliness of impairment recognition: Evidence from the initial adoption of SFAS 142**" Advances in Accounting, Volume 24, Issue 1, June 2008, Pages 72-81

5- دراسة : Joshua Ronen (2007) [9]

تفترض تلك الدراسة ان قرار الاستحواذ على اصل ثابت جديد جاء بعد دراسات متعددة و دراسات لفرص بديلة حتى تم تقرير اضافة هذا الأصل لمجموعة الأصول المستحوذ عليها ودخوله الخدمة وبالتالى فإن اى انهيار حتى وان كان مؤقتاً فى قيمته السوقية يرجع الى عدة عوامل يجب مراعاتها عند اتخاذ قرار الاستحواذ والضم لمجموعة الأصول المستثمرة وبالتالى ففى حالة انخفاض قيمة الأصل السوقية عن قيمته الدفترية يجب معالجتها من خلال تغيير معدلات الاهلاك المطبقة والتعديل فى مجمع الاهلاك قبل الاعتراف بخسارة الاضمحلال فى قائمة الدخل على ان تتضمن المعالجة تعديل اثر ذلك فى حقوق الملكية بالزيادة او الانخفاض لمخصص الاهلاك.

6- دراسة : Joshua Ronen (2006) [10]

تناولت الدراسة مدى تأثير المديرين فى الشركات و احتمالية تأثيرهم المباشر على إدارة الربح من خلال استخدام بعض معايير المحاسبة فى التأثير المباشر على قياس الربح ومن ثم نتائج الأعمال ومن ضمن تلك المؤثرات معيار المحاسبة الدولى (36) اضمحلال الأصول والذى له تأثير عميق ليس على الأرباح القابلة للتوزيع فحسب ولكن على قيمة المنشأة كلياً , فسوق الأوراق المالية يحكم المتعاملون فيه على الشركات من خلال قوائمها المالية دون الدخول فى معاينات للمنشآت لها , وباستخدام القوائم المالية المرحلية (الفترية) يمكنهم إجراء التنبؤات التى تساعد فى الحكم على قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها ومدى التطور المتوقع فكفاءة المديرين ومجهوداتهم هى التى توثر فى قيمة الشركة ومن ثم تقيمهم للأصول فى حالة الاعتماد على القيمة الاستخدامية للأصل والتى تكون ذات تأثير ايجابى على قيمة الاضمحلال له ومن ثم التأثير المباشر على قياس الربح.

---

[9]- Jinchang Ren, Theodore Vlachos:" **Efficient detection of temporally impulsive dirt impairments in archived films**" Signal Processing, Volume 87, Issue 3, March 2007, Pages 541-551

[10]- Joshua Ronen, Joseph Tzur, Varda (Lewinstein) Yaari:" **The effect of directors' equity incentives on earnings management**" Journal of Accounting and Public Policy, Volume 25, Issue 4, July-August 2006, Pages 359-389.

7- دراسة : 11 (2006) Derek Johnston and Denise A. Jones

أشارت تلك الدراسة إلى مدى أهمية الدور الاستراتيجى الواجب ان تلعبه منظمات الأعمال فى إعادة تقييم الأصول فى نهاية الفترة المالية حيث انه من الضرورى عرض أصول المشروع وفق قيمتها العادلة لا القيمة الدفترية لما لذلك من تأثير جوهرى على توزيعات الأرباح وصافى حقوق المساهمين لأهمية استبعاد انخفاض القيمة للأصول باعتبارها نفقات وان لم تتحقق الا بالبيع او التصرف فى الأصل , وهذا ما تنادى به معظم أسواق المال فى العالم بالإضافة الى معايير المحاسبة الدولية والأمريكية خشية التعرض لعواقب اقتصادية مثلما ما حدث فى بعض الشركات الأمريكية. ولكن الدراسة لم تعرض نموذجاً يمكن الاسترشاد به فى قياس قيمة الاضمحلال للسهم فى سوق الاوراق المالية.

8- دراسة : Narumiya Tetsuya (2005)[12]

تناولت الدراسة الآثار الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول وكيفية الاعتراف بها وعرضها بالقوائم المالية وإشارات الى انه من الضرورى بل والحتمى الاعتراف بخسائر الاضمحلال فى الأصول وعرضها مباشرة بقائمة الدخل لتخفيض الارباح المحاسبية بها. إلا أنه للاغراض الضريبية قد لايعترف بها عند الإفصاح عن الربح الضريبى على اعتبار انها خسائر ناتجة عن إعادة التقدير للاصل اى انها ليست فعلية والضريبة على الدخل ضريبة على الربح الحقيقى ويختلف الامر من دولة الى دولة وفق نظامها الضريبى فضريبة الدخل على الشركات فى اليابان لاتعترف بإضمحلال قيمة الأصول عند اعداد الاقرار الضريبى وهذا منصوص عليه فى القانون الضريبى باليابان مادة (22) الصادر فى اول ابريل 2005

---

[11]- Derek Johnston and Denise A. Jones: "How does accounting fit into a firm's political strategy?" **Journal of Accounting and Public Policy** ,Volume 25, Issue 2, March-April 2006, Pages 195-228

[12]- NARUMIYA TETSUYA:"The relation between Impairment Loss and Corporation Tax Law "Reports of School Humanity-Oriented Science and Engineering Journal, VOL.;NO.3;PAGE.43-50(2005)

المبحث الأول
العوامل المؤثرة على اضمحلال القيمة للأصل الثابت

خسائر الاضمحلال فى قيمة الأصول Impairment

يشير معيارا الاضمحلال فى قيمة الأصول الدولى (36) والمصرى (31) إلى تعريف الاضمحلال بانه مقدار النقص فى القيمة الاستردادية للأصل الثابت عن قيمته الدفترية , ولمعرفة ذلك الاضمحلال , يتطلب المعيار إعادة تقييم الأصول فى نهاية السنة المالية لمعرفة الانخفاض فى قيمتها وذلك بالنسبة للمشروعات المشتركة أو الشقيقة أو التابعة وأيضا بالنسبة للأصول التى يتم إثباتها فى الدفاتر على أساس إعادة التقييم , وبالتالى فمعنى الاضمحلال هو انخفاض فى القيمة اى الاندثار لقيمة الأصل , وحيث ان حدود الدراسة تتمثل فى اضمحلال الأصول الثابتة فقط والتى عرفها المعيار المحاسبى الدولى رقم (16) والمصرى (10) بأنها هى الأصول الملموسة التى :

1- تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات, أو لتأجيرها للغير, أو لأغراضها الإدارية.
2- من المتوقع استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة .

وبالتالى فالتركيز سوف ينصب على العوامل المؤثرة على إضمحلال قيمة الأصول الثابتة فقط وذلك على نحو ما سيرد فى الفرعيات التالية على متن البحث :

أولا : العوامل المؤثرة على تقدير القيمة الاستخدامية[13] :

1. تقدير التدفقات النقدية المستقبليه التى تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل
2. التوقعات بشأن التغيرات الممكنه فى قيم أو توقيت هذه التدفقات النقدية المستقبليه
3. القيمة الزمنية للنقود ممثله فى أسعار الفائدة الحالية فى السوق بدون مخاطرة

[13] -Derarca Dennis." Accounting for Impairments: A Practical Guide" Accountancy Ireland. Dublin: Dec 2008. Vol.40, Iss. 6; pg. 26, 3 pgs

4. قيمة تحمل عدم التأكد المتأصل فى الأصل
5. عوامل أخرى مثل عدم قابلية التسييل والتصفية والتى يظهرها السوق عند تحديد قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التى تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل .

ثانيا : العوامل التى يجب مراعاتها عند تقدير القيمة الاستخدامية[14] :

1. تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية على أساس افتراضات معقولة ومؤيدة تمثل أفضل تقديرات الإدارة.
2. يتم التقدير فى ضوء آخر الموازنات والتوقعات التى اعتمدتها الإدارة (مع استبعاد أية تدفقات نقدية مستقبلية للداخل أو للخارج متوقع أن تنشأ من إعادة هيكله فى المستقبل أو من تحسين أو دعم أداء الأصل).
3. تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية فيما بعد الفترة التى تغطيها الموازنات والتوقعات الصادرة مؤخرا لفترة أقصاها 5 سنوات (أو أكثر إذا كان يمكن تبريرها).
4. تقدير التوقعات الخاصة بالتدفقات النقدية فيما بعد الفترة التى تغطيها الموازنات والتوقعات الصادرة مؤخرا و المعتمدة من الإدارة.
5. يتم تقدير التوقعات بناءاً على معدل نمو ثابت أو متجهاً للانخفاض.
6. لا يجب أن تزيد معدلات النمو على متوسط المعدلات على المدى البعيد بالنسبة للمنتجات أو الصناعات أو فى الدوله التى تمارس فيها المنشأة نشاطها.

ثالثا : مؤشرات الاضمحلال فى قيمة أصول المنشأة[15]

a. المصادر الخارجية للمعلومات

1- حدوث انخفاض ملموس فى القيمة السوقية للأصل أثناء الفترة أكثر مما هو متوقع نتيجة مرور الوقت أو الاستخدام المعتاد.

---

[14]- Laurence Rivat. "Are your assets impaired?" Accountancy. London: Jul 1998. Vol.122, Iss. 1259; pg. 90, 1 pgs.

[15] - Don Herrmann, Shahrokh M. Saudagaran, Wayne B. Thomas" The quality of fair value measures for property, plant, and equipment" Accounting Forum, Volume 30, Issue 1, March 2006, Pages 43-59.

2- حدوث تغيرات ملموسة ذات أثر سلبى على المنشاة أثناء الفترة أو سوف تحدث فى المستقبل القريب فى التقنية التكنولوجية والسوق والمناخ الاقتصادى و التشريعى الذى تعمل فيه المنشأة.

3- حدوث زيادة فى أسعار فائدة السوق على الاستثمارات أو فى معدلات العائد الآخرى فى السوق خلال الفترة.

4- إذا تجاوزت القيمة الدفترية لصافى أصول المنشأة قيمتها الرأسمالية Market Capitalization طبقاً لأسعار السوق.

ب - المصادر الداخلية للمعلومات

1- توافر دليل تقادم أو تلف مادى فى الأصل.

2- حدوث تغيرات ملموسة ذات تأثير سلبى على المنشأة خلال الفترة أو يتوقع حدوثها فى المستقبل القريب الذى يستخدم فيه الأصل أو يتوقع استخدامه خلالها مثل تخريد الأصل و الخطط الخاصة بتوقف العمليات المرتبط بها الأصل أو إعادة هيكلتها أو خطط تتعلق بالتصرف فى الأصل أو بيعه قبل التاريخ المتوقع.

3- توافر دليل من التقارير الداخلية تشير إلى أن الأداء الاقتصادى للأصل سوف أو يتوقع أن يكون سيئاً.

المبحث الثانى
الإصدارات المحاسبية الهادفة إلى قياس
اضمحلال قيمة الأصول الثابتة

يعتبر مبدأ المحاسبة على أساس التكلفة التاريخية – Historical Cost أفضل أساس لتقييم موجودات المنشأة وتتضمن التكلفة جميع النفقات والمصروفات التى تكبدتها المنشأة فى الحصول على الأصل حتى أصبح جاهزا للاستعمال فى مكانه المخصص له بالمنشأة ومن أجل الغرض الذى امتلك من اجله. وهناك اتفاق عام بين مستخدمى ومعدى القوائم المالية على أهمية وضرورة استخدام التكلفة التاريخية أساساً لقياس عناصر هذه القوائم المالية . وهذا يعنى انه يجب أن تعد هذه القوائم المالية وفقا للتكلفة التاريخية للحصول على هذه العناصر . وتتميز التكلفة التاريخية بسهولة التحقق من صحتها وموضوعيتها , وذلك لأن الأسعار محددة ومعروفة بالكامل عند حدوث الصفقة أو المعاملة التجارية , وهى غير قابلة للجدل أو التغيير . كما أنها واقعية لتوافر المستندات والوثائق المؤيدة لها , ومن هنا تكون البيانات المالية المعدة بموجب التكلفة التاريخية دقيقة ولها أساس حقيقى وموضوعى قابل للصحة والتحقق وغير خاضعة للحكم الشخصى .

تتعرض له المنشآت للمخاطرة بسبب التغييرات المتسارعة والمتلاحقة فى البيئة الاقتصادية نتيجة تعرض أصولها طويلة الأجل للانخفاض فى القيمة ومن أهم هذه المتغيرات[16] :

1- سرعة التطور التكنولوجى
2- زيادة رقعة المنافسة العالمية
3- التغير فى الطلب على الآلات والمعدات الصناعية نتيجة التغيير فى رغبات المستهلكين
4- عدم الرشد فى القرارات الإدارية

ارتفع صوت الإصدارات المحاسبية الدولية بضرورة إعادة تقييم الأصل فى نهاية الفترة المالية لتحديد قيمة الاضمحلال فيه ان وجدت لتوجيهها محاسبيا لكى تفصح القوائم المالية عن القيمة الحقيقية للأصل وما أصابه من اضمحلال فى قيمته.

[16] - LaSalle, Randall. "Impairment of long-lived assets" Management Accounting. Montvale: Mar 1996. Vol. 77, Iss. 9; pg. 14, 1 pgs.

كما أن التقلبات الكبيرة فى القوة الشرائية لوحدة النقد أثناء التضخم أدت إلى نقص المنفعة بمبدأ التكلفة الاستبدالية Replacement Cost أو القيمة الجارية Current Cost للوصول إلى نتائج أكثر واقعية وتمثيلا لقيمة الموجودات , وتقديم نتائج أفضل لمتخذى القرارات الاستثمارية والائتمانية .

أولا : المفاهيم المحاسبية الواردة فى الإصدارات الدولية[17]

عرفت الإصدارات الدولية من معايير المحاسبة الأمريكية والإنجليزية والدولية والمصرية تعريفات متفق عليها لأهم المفاهيم المستخدمة عند تحديد مفاهيم انخفاض أو اضمحلال القيمة من اجل توافر خواص إمكانية المقارنة للبيانات المالية المنشورة.

القيمة القابلة للاسترداد للاصل الثابت Recoverable Amount

هى صافى القيمة البيعية للأصل أو قيمته من الاستخدام أيهما أكبر .

صافى القيمة البيعية Net Selling Value

تتمثل فى القيمة العادلة للاصل الثابت مخصوما منه تكاليف البيع وتتحدد القيمة العادلة فى المبلغ الذى يمكن الحصول عليه من بيع أصل ما أو وحدات مولدة للنقد فى عملية بين أطراف لديهم الرغبة فى التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة.

مجموعة الأصول Assets Group

تمثل أصغر مستوى لتوليد التدفقات النقدية التى تكون بشكل كبير مستقلة عن غيرها من مجموعات الأصول والالتزامات الاخرى بمعنى انه يمكن تمييز التدفقات النقدية المتولدة من هذه المجموعة بصورة يمكن تحديدها عن غيرها من المجموعات.

السوق النشطة Active Market

هى السوق التى تتوافر فيها كافة الشروط الآتية :

- تجانس البنود التى يتم التعامل فيها فى السوق.
- سهولة وجود مشترين وبائعين من ذوى الإرادة الحرة فى أى وقت.
- أن تكون الأسعار متاحة للجمهور.

[17] - Prakash Pinto. "Accounting for Asset Impairment - Relevant Issues" Management Accountant. Calcutta: May 2005. Vol.40, Iss. 5; pg. 395

القيمة الدفترية Carrying Amount

وهى المبلغ الذى يتم الاعتراف به للأصل بعد خصم أى مجمع للإهلاك أو الاستهلاك أو خسائر الاضمحلال فى قيمته.

الوحدة المولدة للنقد a cash generating Unit

وهى أصغر مجموعة من الأصول يتولد عنها تدفقات نقدية داخلة وبشكل مستقل عن التدفقات النقدية الداخلة من أصول أخرى أو مجموعات من الأصول الأخرى.

الأصول الأساسية للمنشأة Primary Assets

الأصول الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحددة بخلاف الأصول المعنوية والتى تسهم فى التدفقات النقدية المستقبلية لكل من الوحدة المولدة للنقد محل الاختبار والوحدات الأخرى المولدة للنقدية .

تكاليف التخلص Cost of Disposal

وهى التكاليف التى تتعلق مباشرة بالتخلص من أصل أو وحدة مولدة للنقدية مع استبعاد تكاليف التمويل ومصروفات الضرائب الدخلية.

القيمة القابلة للإهلاك Depreciable amount

هى تكلفة الأصل أو أية قيمة أخرى تحل محل التكلفة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة التخريدية

الإهلاك Depreciation

هو تحميل منظم للقيمة القابلة للإهلاك لأصل على مدار عمره الإنتاجى (أو استهلاك أصل على المدة المقدرة للاستفادة منه).وذلك للاصل الثابت أما الأصل المعنوى فيطلق عليه استهلاك **(Amortization)**

القيمة العادلة Fair Value

المبلغ الذى يمكن الحصول عليه من بيع أصل ما أو وحدات مولدة لنقدية فى عملية بين أطراف لديهم الرغبة فى التبادل و على بينة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة.

خسارة الاضمحلال فى القيمة Impairment Loss

هى المبلغ الذى تزيد به القيمة الدفترية للأصل أو الوحدة المولدة للنقدية عن القيمة الاسترادادية لها.

وتيم تحديد القيمة الاستردادية للأصل أو للوحدة المولدة للنقدية بالقيمة العادلة ناقصاً تكاليف البيع أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر .

العمر الإنتاجى Useful Life

إما أن يكون

(أ) الفترة الزمنية التى يتوقع خلالها استخدام الأصل من قبل المنشأة .

أو (ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة المتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.

القيمة الاستخدامية Value In Use

هى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع حدوثها من أى أصل أو وحدة مولدة للنقد.

ثانيا : المعالجة المحاسبية وفق المعيار المحاسبى الأمريكى (144) S.FAS. No [18]

على المنشآت ان تعترف بالانخفاض فى قيمة الأصل عندما :

1- تكون القيمة الحالية للتدفقات المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الأصل أقل من القيمة الدفترية
2- يكون هناك انخفاض فى المستوى الاقتصادى للأصل بما يشير الى انخفاض فى كفاءة تشغيله
3- تكون قيمة الأصول الدفترية أزيد بشكل جوهرى عن القيمة العادلة

وينظر المعيار للقيمة العادلة على أنها القيمة التى يمكن الحصول عليها من عملية بيع أو تبادل لأطراف لديهم القدرة على إتمام الصفقة والتى يشترط لها ما يلى :

1- تكافؤ القدرة المالية للأطراف لإتمام الصفقة
2- توافر القدر الكافى من المعلومات حول الأصل
3- عدم وجود علاقة ارتباط بين الأطراف (أشخاص مرتبطة)

[18] - Thomas A Gavin. "Implementation of SFAS No. 144: Accounting for the impairment or disposal of long-lived assets". **Commercial Lending Review.** River woods: Jan 2003. Vol. 18, Iss. 1; p. 23 (11 pages)

4- الرغبة لدى الأطراف محل التعاقد فى إتمام الصفقة ولا توجد نية الإجبار أو التصفية

الوسائل التى يمكن الاعتماد عليها فى تحديد القيمة العادلة[19] :

1- سعر الأصل فى السوق النشط
2- أسعار السوق للأصول المشابهة
3- القيمة الحالية

ولقد قسم المعيار الأصول الى ثلاث مجموعات :

1- الأصول طويلة الأجل المستحوذ عليها من اجل الاستخدام
2- الأصول طويلة الأجل المستحوذ عليها و سيتم الاستغناء عنها ليس بالبيع
3- الأصول طويلة الأجل المستحوذ عليها و سيتم الاستغناء عنها بالبيع

وسوف يركز الباحث على الأصول طويلة الأجل المستحوذ عليها من اجل الاستخدام ولاسيما الأصول الثابتة المستخدمة فى التشغيل من اجل توليد وحدات النقد باعتبارها مخزوناً من المنافع المستقبلية والتى تطلب المعيار اختبار قيمتها بصفة دائمة سنويا من اجل حساب خسائر الانخفاض فى قيمتها.

وتتطلب عملية الانخفاض فى القيمة وجود دلائل وعوامل تشير إلى وجود خسائر ناتجة عن الاضمحلال ومن أمثلتها ما يلى[20] :

1- مدى قدرة الأصل على تغطية تكلفته الدفترية فى المستقبل
2- الانخفاض الكبير فى السعر السوقى
3- التغيرات المستمرة فى مناخ وبيئة العمل من تغيرات فى عوامل قانونية واقتصادية واجتماعية

وبالتالى يتضح أن المعيار عرض الحالات التى يجب فيها الاعتراف بخسائر اضمحلال القيمة وعلى المنشأة فحص واختبار الأصل لبيان قدرته على استرجاع

---

[19] - Steve Burkholder, Susan Webster. "FASB Issues Draft Guidance On Fair Value, Financial Asset Impairment". Accounting Policy & Practice Report. Washington: Mar 20, 2009. Vol. 5, Iss. 6; pg. 255, 3 pgs

[20] - Jack O Hall, C Richard Aldridge. "Reporting the Disposal of Business Components and Segments - Changes Wrought by SFAS No. 144". **Today's CPA.** Dallas: Jul/Aug 2006. Vol. 34, Iss. 1; p. 34

قيمته الدفترية من خلال المقارنة بين القيمة الدفترية والتدفقات النقدية غير المخصومة المتوقع الحصول عليها من الاستخدام فى التشغيل والخدمة.

فإذا زادت القيمة الدفترية فيجب الاعتراف فورا بالفرق على انه خسارة متمثلة فى اضمحلال القيمة للأصل طويل الأجل (الأصل الثابت) وبالتالى يتم تعديل القيمة الدفترية بالقيم الجديدة من اجل إعادة حساب الإهلاك وفق العمر الانتاجى للأصل الجديد وإذا حدث العكس , زيادة فى القيمة المقدرة عن القيمة الدفترية (اى زيادة قيمته فى السوق) فالمعيار لا يعترف بها بل أنه لا يعترف بعملية تعديل للقيمة السابق الاعتراف بالانخفاض ومن ثم تصبح القيمة القابلة للإهلاك هى القيمة الجديدة وفق مؤشرات إعادة التقييم.

كما يتطلب المعيار الامريكى عرض الأصول فى مجموعات مستقلة متشابهة لإمكانية قياس وحدات توليد التدفقات النقدية لكل مجموعة مستقلة من الأصول طويلة الأجل. وقد يكون مبرر ذلك إخفاء اضمحلال لأصل على حساب أصل آخر, الأمر الذى يخفق المقدرة التحليلية لتتبع قياس قدرة كفاءة الأصل ومدى مساهمته فى تحقيق الأرباح.

وأوضح المعيار انه عند تقدير التدفقات النقدية يمكن الاعتماد على عدة مداخل وهى :

1- المدخل التقديرى : وبمقتضاه يفضل الاعتماد على أمور منطقية وموضوعية للتقدير
2- مدخل تقدير الفترة الزمنية وبموجبها يتم تقدير العمر الانتاجى المتبقى من حيازة الأصل مع مراعاة التفرقة بين طرق الاستحواذ على الأصل ونوعية الاستثمار والعمر المتبقى مقارنة مع باقى مجموعة الأصول.
3- مدخل نوع الأصل والنفقات المرتبطة به وأشار المعيار إلى وجود نوعين من الأصول ترتبط بنفقات تمثل نفقات رأسمالية تلتصق التصاقا وثيقاً بالأصل وبالتالى هناك نوعان من تلك الأصول:

- أصول تم تطويرها مع مراعاة قدرتها الانتاجية والمصروفات المطلوبة للحفاظ على مستوى الخدمات التى يقدمها الأصل
- أصول تحت التطوير ويراعى عند تحديد قيمتها دفعات الفوائد التى يتم رسملتها كجزء من تكلفة الأصل.

ثالثا : المعالجة المحاسبية وفق المعيار المحاسبى الانجليزى (ASB) : (15) FRS. No [21]

يتطلب المعيار المحاسبى البريطانى رقم (15) وعنوانه قياس قيمة الأصول الثابتة أن تمثل القيمة الدفترية للاصل الثابت قيمته الحالية والتى يتم قياسها وفق مؤشرات منها القيمة السوقية أو قيمتة الاستخدامية فى تاريخ إعداد الميزانية وذلك بهدف :

- توحيد المعالجات المحاسبية المطبقة لأغراض القياس
- الاعتراف بالمنافع الاقتصادية المتوقع الحصول عليها خلال العمر الاقتصادى
- إعادة التقييم بالشكل الذى يعكس قيمة الأصل الحالية
- العلانية التامة والافصاح الفعال بالقوائم المالية

كما يقرر المعيار (15) فى تعريفه للانخفاض فى قيمة الأصل الثابت (الاضمحلال) بأنه انخفاض فى القيمة الممكن استردادها من الأصل الثابت إلى قيمة تقل عن قيمته الدفترية .

رابعاً : المعالجة المحاسبية وفق المعيار المحاسبى الدولى (36) IAS. No [22]

نال الاعتراف بخسائر الاضمحلال فى قيمة الأصول طويلة الأجل اهتماماً كبيراً لدى لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) وركزت على ذلك فى وضع معيار محاسبى منفصل لذلك لاغراض القياس والعرض والإفصاح وهو معيار (36) حيث جاء بالمعيار مؤشرات تعكس انخفاض قيمة الأصول وحددها المعيار فى مصادر خارجية وأخرى داخلية فإذا توافرت يجب الاعتراف بالاضمحلال فى القيمة منها

---

[21] لمزيد من التفاصيل راجع : -

- Ron Paterson." Financial Reporting: Ron Paterson - Capitalizing interest" Accountancy. London: Mar 2002. Vol. 129, Iss. 1303; pg. 100

-Gillian Sutherland, Ken Wild." FRS 15 another piece in the fixed asset jigsaw" Management Accounting. London: Oct 1999. Vol. 77, Iss. 9; pg. 18, 2 pgs

-Chris Westwick. "FRS 15 fails the usefulness test" Accountancy. London: Jun 1999. Vol. 123, Iss. 1270; pg. 82, 1 pgs

- http://www.frc.org.uk

[22] - International Accounting Standards. IAS." **IAS 36: Impairment of Assets" London: 2004. p. 1405**

- د/ عفاف إسحق أبو زر " المحاور الرئيسية للقياس المحاسبى للأصول بإستخدام مفهوم القيمة العادلة فى إطار معايير المحاسبة الدولية" المجلة المصرية للدراسات التجارية, مجلد الواحد والثلاثون, كلية التجارة – جامعة المنصورة (2008)

انخفاض القيمة السوقية عن الدفترية وتوافر دلائل على تقادم الأصل أو حدوث أضرار مادية للأصل بالإضافة إلى ضرورة إعادة التقييم فى نهاية كل فترة مالية لتحديد قيمة الاضمحلال والذى يتم توجيهه مباشرة لقائمة الدخل باعتباره خسارة اضمحلال

يتطلب المعيار الدولى حساب خسارة الاضمحلال فى قيمة الأصل سنويا وبشكل مفرد وعند ثبوت ان القيمة القابلة للاسترداد أقل من القيمة الدفترية فيجب تخفيض القيمة الدفترية وذلك من اجل الاعتراف بخسارة الاضمحلال , لكى تفصح القوائم المالية عن القيمة الحقيقية للأصل

أشار معيار التقرير المالى الدولى رقم (6) IFRS No.[23] إلى مؤشرات إذا تواجدت يتطلب الأمر ضرورة إجراء اختبار لقيمة الأصل منها[24] :

1- انتهاء الفترة الزمنية لحق الامتياز لمنطقة الاستكشاف والتنقيب
2- فى حالة تقرير التوقف عن الاستكشاف للجدوى الاقتصادية
3- إذا زادت نفقات الاستكشاف عن الإيرادات المتوقع الحصول عليها (التكلفة والعائد)

فى حالة توافر تلك الشروط فإن على المنشأة أن تعيد النظر فى قيمة الأصل والتى تشير الدلائل والمؤشرات إلى انخفاض فى قيمته .

يتم قياس قيمة الاضمحلال وفقا للمعيار من خلال مقارنة القيمة الدفترية مع القيمة القابلة للاسترداد فإذا كانت تلك القيمة الأخيرة أقل من القيمة الدفترية يتم حساب الاضمحلال بالفرق ويتم توجيه مباشرة لقائمة الدخل كخسارة تمثل اضمحلال فى قيمة الأصل الثابت وتقاس القيمة القابلة للاسترداد بإيهما اكبر القيمة الاستخدامية أو القيمة العادلة مخصوما منها تكاليف البيع.

---

[23] - لمزيد من التفاصيل راجع :
- Closer Look.K S Muthupandian. "IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources" Management Accountant. Calcutta: Mar 2008. Vol. 43, Iss. 3; pg. 138
- Mike Brooks." IFRS 6 where next?" Accountancy. London: Jan 2008. Vol. 141, Iss. 1373; pg. 116
- International Financial Reporting Standards (IFRSs)**"** IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources"**.** London: 2004. p. 573

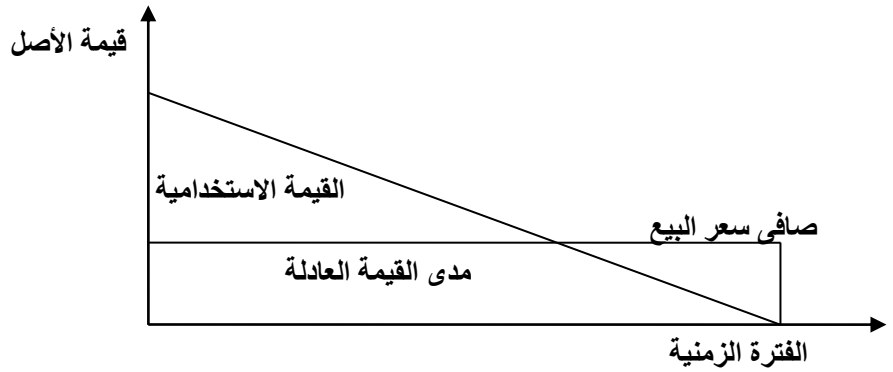
[24]- Max Williamson. "Impaired resources" Charter. Sydney: Jul 2007. Vol. 78, Iss. 6; pg. 68, 2 pgs

تحديد القيمة الاستخدامية :

يتم تحديدها من خلال تقدير للتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التى يمكن الحصول عليها من استخدام الأصل أو التخلص منه فى نهاية عمره الافتراضى بشرط استخدام معدل خصم مناسب لحساب التدفقات النقدية من خلال الاعتماد على العناصر التالية :

1- تقدير التدفقات المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الأصل
2- توقعات الانحرافات الممكنة فى القيمة أو التوقيت الزمنى لتلك التدفقات
3- القيمة الزمنية للنقود من خلال استخدام معدل فائدة خالى من الخطر
4- تكلفة عدم التأكد
5- عدم السيولة التى يعكسها المشاركون فى السوق النشط

يتطلب المعيار عند حساب القيمة الاستخدامية أنه لابد من الأخذ فى الحسبان شمولها على جميع التكاليف وان تقديرها لا يعتمد على السوق وإنما اعتمادها على العمر الانتاجى للأصل كما يبينه الشكل التالى والذى أوضحته بعض الدراسات[25] .



يتطلب الاعتماد على هذا الشكل التزام المديرين بإجراء اختبار فى القيمة لأغراض الاضمحلال فعند تقدير القيمة الاستخدامية فالأمر يتطلب :

1- تقدير جميع التدفقات النقدية الداخلة والخارجة الناتجة من استخدام الأصل والاستغناء عنه فى نهاية عمره الانتاجى
2- استخدام معدل خصم مناسب للتدفقات النقدية

[25] - John McDonnell. "IAS 36 Impairment of Assets . Accountancy Ireland. Dublin: Dec 2005. Vol. 37, Iss. 6; p. 17 (3 pages)

3- مراعاة استبعاد آثر الضرائب من معدل الخصم

وبالتالى فالمعيار الدولى يتطلب إجراء اختبار لقيمة الأصل متى توافرت مؤشرات ودلائل انخفاض لها والتى يعترف بها على أنها خسائر اضمحلال توجه مباشرة لقائمة الدخل ويتم الاعتماد على القيمة العادلة متى توافرت و لا يتطلب الأمر حساب القيمة الاستخدامية فى تلك الحالة.

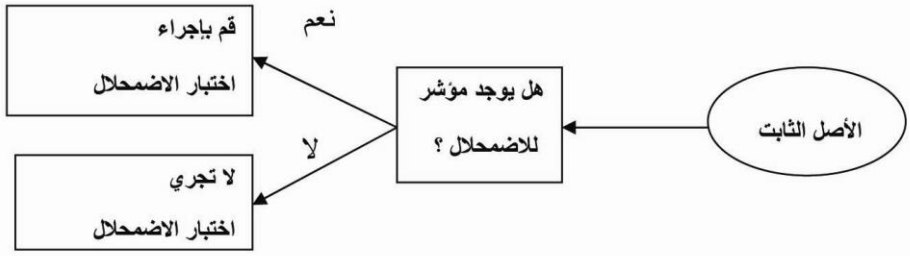
خامساً : المعالجة المحاسبية وفق المعيار المحاسبى المصرى (31) EAS. No [26]

يتشابه المعيار المحاسبى المصرى مع المعيار الدولى بل يكاد يكون متطابقاً ولقد عرفت مصر معيار الاضمحلال فى الأصول سنة 2006 بصدور القرار الوزارى لوزير الاستثمار رقم : 243 لسنة 2006 الخاص بإصدار معايير المحاسبة المصرية حيث إن هذا المعيار لم يكن مطبقا من قبل منذ تاريخ صدور معايير المحاسبة المصرية سنة 1997 بموجب القرار الوزارى لوزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997

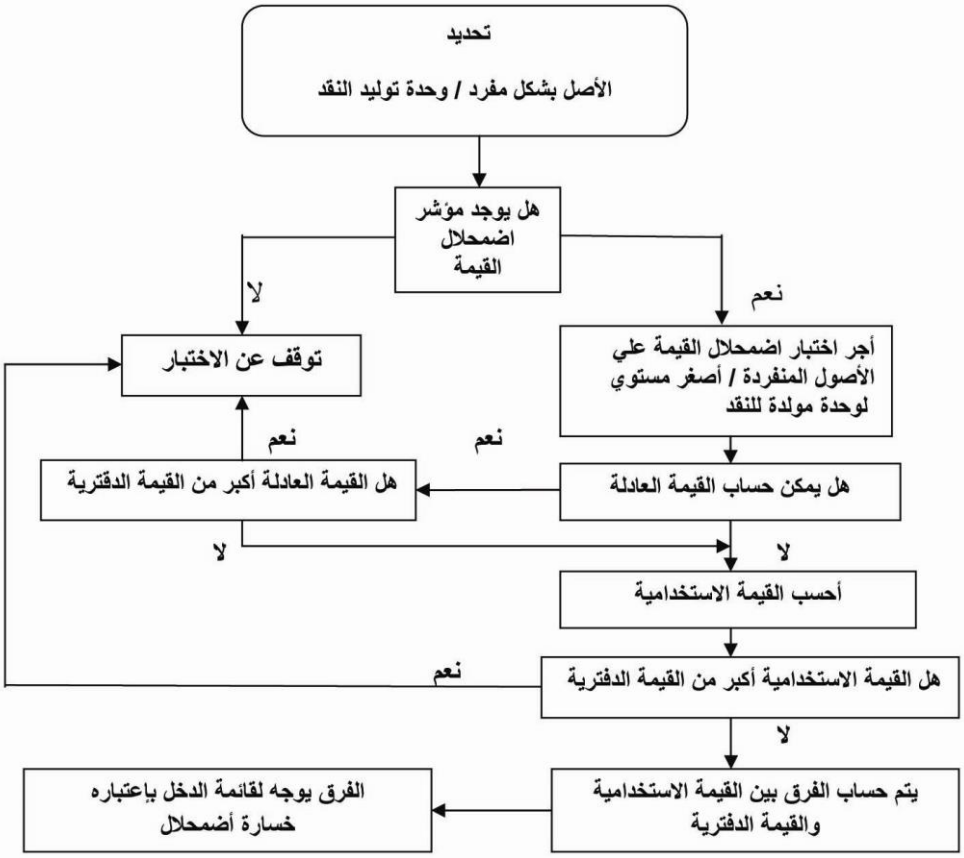
يهدف المعيار إلى أن أثبات الأصول بقيم لا تتجاوز قيمتها الإستردادية ويطبق عليها المحاسبة الاضمحلال فى قيمة كافة الأصول بخلاف: المخزون (معيار2), الأصول الناشئة عن عقود الإنشاء (معيار 8) , الأصول الضريبية المؤجلة (معيار 24), الأصول المالية (معيار 26) , الأصول الناشئة من مزايا العاملين (معيار 38), الاستثمار العقارى الذى تم قياسه بالقيمة العادلة (معيار 34) , الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعى التى يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (معيار 35), تكاليف الاقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقدية لشركات التأمين بموجب عقود تأمين (معيار 37), الأصول غير المتداولة المبوبة كأصول محتفظ بها بغرض البيع (معيار 32).

لأغراض قياس قيمة الاضمحلال فى القيمة يتطلب المعيار أن يتم القياس وفق المؤشرات التالية :

[26] - قرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006 والخاص بإصدار معايير المحاسبة المصرية

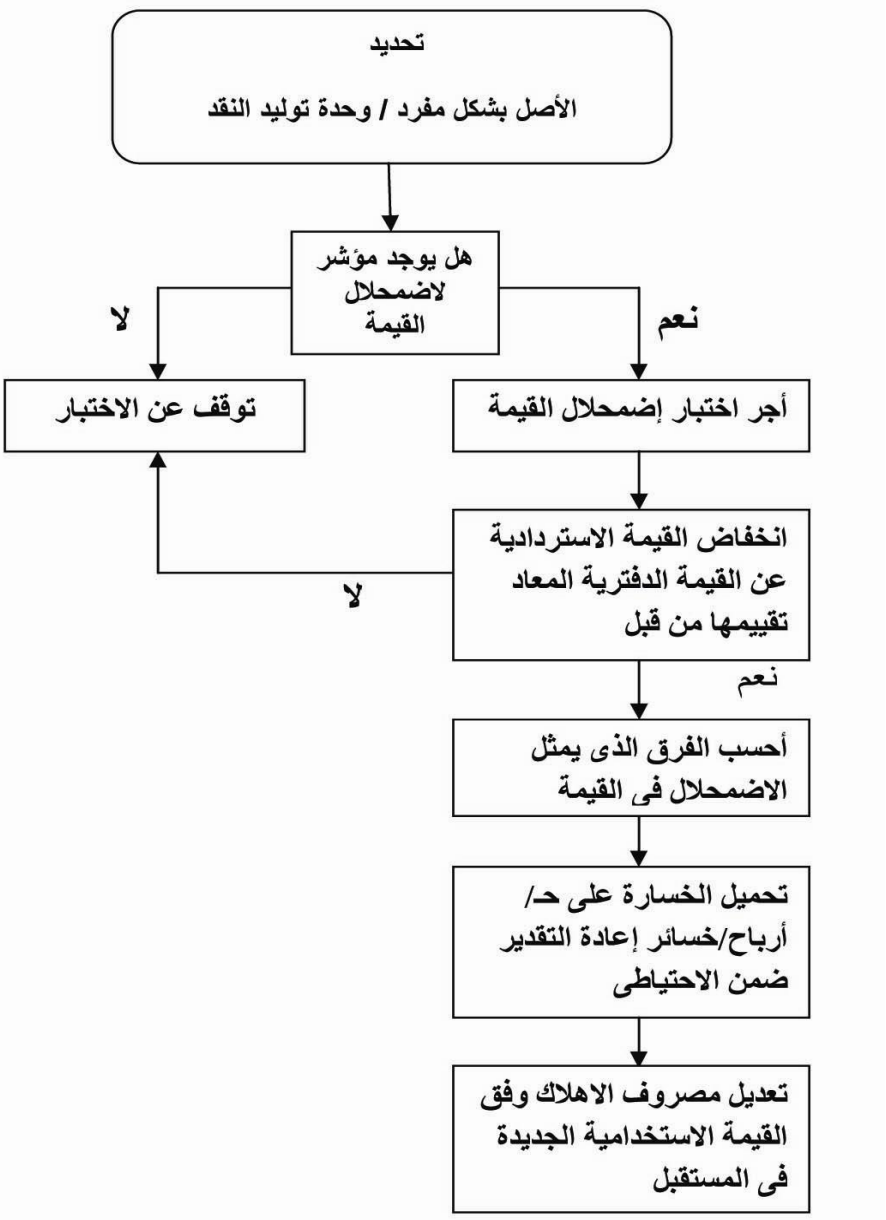


شكل رقم (1) اختبار اضمحلال القيمة للاصل الثابت



شكل رقم (2) توزيع خسارة الاضمحلال

وبالنسبة للأصول الثابتة التى أعيد تقييمها :



شكل رقم (3) توزيع خسارة الاضمحلال للاصول المعاد تقييمها

المبحث الثالث
الأثر المحاسبى و الضريبى من لاضمحلال قيمة الأصل الثابت

ينص معيار الاضمحلال فى قيمة الأصول من معايير المحاسبة سواء الدولية أو المصرية على أنه يتم إعادة تقييم للأصول فى نهاية السنة المالية لمعرفة الانخفاض فى قيمتها وذلك بالنسبة للمشروعات المشتركة أو الشقيقة أو التابعة وأيضا بالنسبة للأصول التى يتم إثباتها فى الدفاتر على أساس إعادة التقييم بالإضافة إلى أن الأصول التى تثبت بالتكلفة التاريخية يتم اختبار الانخفاض بالنسبة لقيمتها فى نهاية العام, وبناء على ذلك فمن الناحية المحاسبية يجب على الشركة فى نهاية كل فترة مالية تقييم احتمال انخفاض قيمة الأصول وتقدير المبلغ القابل للاسترداد ويتم ذلك عن طريق مقارنة القيمة الدفترية مع المبلغ القابل للاسترداد فى نهاية كل دورة محاسبية .

وكما سبقت الإشارة فقد تكون القيمة الاستردادية للأصل عبارة عن القيمة الاستخدامية أو صافى القيمة العادلة أيهما أكبر ومن الناحية المحاسبية عند تحديد القيمة الاستخدامية يسمح معيار الاضمحلال باستخدام أساليب القيمة الحالية من خلال تقدير التدفقات النقدية المستقبلية مخصومة بسعر خصم مناسب.

عناصر قياس القيمة الحالية وفق معيار المحاسبة المصرى (اضمحلال قيمة الأصول) :

يقدم المعيار مقارنة بين منهجين عند حساب القيمة الحالية ويمكن استخدام أحدهما لتقدير القيمة الاستخدامية للأصل :

1- المنهج التقليدى ويركز على تحديد سعر الخصم
2- منهج التدفق النقدى المتوقع ويركز على سعر الخصم ومخاطر عدم التأكد والتى تؤدى إلى إحداث تسويات عند الوصول إلى التدفقات النقدية المتوقعة بعد عمل التسويات الخاصة بالمخاطر

أياً كان المنهج الذى تتخذه المنشأة لقياس القيمة الاستخدامية للأصل يجب ألا تظهر أسعار الفائدة المستخدمة لخصم التدفقات النقدية والمخاطر التى تم تعديل التدفقات النقدية المقدرة مقابلها وإلا سيتكرر تأثير بعض الافتراضات. عندما يكون السعر المحدد للأصل غير متاح مباشرة من السوق تستخدم المنشأة بدائل

لتقدير سعر الخصم حيث يكون الغرض هو تقدير سوقى قدر الإمكان فيما يتعلق بالقيمة الزمنية للنقود للفترات حتى نهاية العمر الإنتاجى للأصل.

وبالتالى فعند إجراء هذا التقدير قد تأخذ المنشأة فى حسابها المعدلات التالية عند حساب سعر الخصم :

1- متوسط تكلفة رأس المال المرجحة للمنشأة " نموذج تسعير الأصول الرأسمالية " .
2- تكلفة التمويل من الغير.
3- أسعار الاقتراض الأخرى فى السوق .

على أن يكون سعر الخصم قبل الضرائب وبالتالى عندما يكون الأساس المستخدم لتقدير سعر الخصم بعد الضرائب يتم تعديل هذا الأساس ليظهر السعر قبل الضرائب.

يعتبر الاثر المحاسبى الناتج من اضمحلال قيمة الأصول الثابتة عاملا مؤثرا على قياس الربح المحاسبى بالانخفاض مما يؤثر على الوعاء الضريبى بالانخفاض والذى قررته العديد من الدراسات و أحكام المحاكم[27], فيعد الحكم الذى أصدرته محكمة أوهايا حول مدى أحقية الشركات الامريكية وخاصة الشركة الأم خصم خسارة اضمحلال قيمة الأصول من الوعاء الضريبى فموضوعية الخصم تتوقف على مدى الدقة فى إعادة تقييم الأصل وعندما يحدث انخفاض فى قيمة الأصل يتم توجيه الخسارة مباشرة لقائمة الدخل وفق معايير المحاسبة حتى لو كان الأصل معنوياً[28] أو أى وحدة مولدة للنقد, طالما اعترف بها وفق إصدارات المنظمات المهنية لآن ذلك مؤثر على توزيعات الأرباح , ومن الجدير بالذكر أنه فى رأى البعض[29] أن الأصول تمثل مخزون من المنافع الاقتصادية المستقبلية والتى تنعكس بتدفقات نقدية فى المستقبل فكيف لا نوافق على خصم خسارة الاضمحلال فى قيمة الأصل من الوعاء

---

[27] - ***Scott M Susko***, ***Khara Ashlynn Tusa***. "OHIO: Court Rejects MCI Subsidiaries' Claims of Asset Impairment for Property Tax Valuations**",** Journal of Multistate Taxation and Incentives. Boston: May 2009. Vol. 19, Iss. 2; pg. 43, 2 pgs

[28] - Pascale Lapointe-Antunes, Denis Cormier, Michel Magnan:" Value relevance and timeliness of transitional goodwill-impairment losses: Evidence from Canada" The International Journal of Accounting, Volume 44, Issue 1, March 2009, Pages 56-78

[29] - Oxner, Thomas, Oxner, Karen. "SFAS No.121 asset impairments in oil companies" Oil & Gas Tax Quarterly. New York: Dec 1996. Vol. 45, Iss. 2; pg. 335

الضريبى وهو يعتبر أكبر مساهم فى التدفقات النقدية التى تحصل عليها المنشاة وساهمت فى الإفصاح عن صافى ربح النشاط فى الفترات المالية السابقة.

تشير إصدارات معايير المحاسبة والمراجعة و تقارير بورصة الأوراق المالية الامريكية إلى أهمية خصم خسارة الاضمحلال للاصول طويلة الأجل من الوعاء الضريبى أو الاعتراف بالضريبة الموجلة لمقابلة خسارة الاضمحلال وتشير بعض الدراسات استنادا الى تلك الإصدارات والتقارير الى انه كيف تقوم المنشآت بسداد ضريبة دخل على قيمة الاضمحلال فى قيمة الأصول والتى أدرجت بالفعل بقائمة المركز المالى وفق قيمتها الاستردادية .[30]

كما أن إجراءات التوافق الضريبى فى دول الاتحاد الاوروبى والتى تسعى جاهدة إلى اعتماد خصم خسارة الاضمحلال من الوعاء الضريبى وخاصة لشركات المجموعة على اعتبار انه لا يمكن سداد ضريبة دخل على قيمة خسارة ناتجة من إضمحلال قيمة الأصول فتوحيد تلك التعاملات يؤثر على معدلات الضريبة بدول الاتحاد الاوروبى[31] .

يعتبر الأثر الضريبى من خسارة اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل ناتجاً من عدم خصم خسارة الاضمحلال من الوعاء الضريبى مما يؤثر على سداد ضريبة دخل أعلى مما يجب ومن ثم زيادة العبء الضريبى.

ولمعالجة ذلك يجب أن يشار اليها بضريبة الدخل المؤجلة فى حالة عدم خصمها من الوعاء الضريبى بالإضافة الى انه عند تقدير القيمة الاستخدامية والتى يتم تقديرها اعتماداً على التدفقات النقدية يجب مراعاة الأثر الضريبى عند تقدير تلك التدفقات[32] .

---

[30] -***Jack T Ciesielski***, ***Thomas R Weirich***. **"**Current SEC/PCOB Accounting and Auditing Issues**"** The Journal of Corporate Accounting & Finance. Hoboken: May/Jun 2009. Vol. 20, Iss. 4; pg. 41

[31] -***Andreas Oestreicher***, ***Christoph Spengel***.*"* Tax Harmonization in Europe: The Determination of Corporate Taxable Income in the Member States**"** European Taxation. Amsterdam: Oct 2007. Vol. 47, Iss. 10; pg. 437

[32] -***Erlend Kvaal***. **"**Discounting and the Treatment of Taxes in Impairment Reviews **"**Journal of Business Finance & Accounting. Oxford: Jun/Jul 2007. Vol. 34, Iss. 5/6; pg. 767

يعتبر الاثر الضريبى واضحاً جدا فى القرار الوزارى لوزير المالية الصادر برقم 779 لسنة 2007 بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل, فقد جاء بالمادة السابعة من القرار ما يلى :

٧- ومع عدم الإخلال بأحكام البنود السابقة، يراعى ما يأتي:

[أ]- لا يدخل في الوعاء الخاضع للضريبة خسائر الاضمحلال وما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر.

[ب]- يدخل ضمن الوعاء الخاضع للضريبة ما يتم ترحيله مباشرة إلى حقوق الملكية من إيرادات خاضعة للضريبة أو تكاليف واجبة الخصم ولم تدرج بقائمة الدخل.

يتضح من هذا النص أن خسارة الاضمحلال التى اعترف بها بقائمة الدخل أو فى حقوق الملكية بقائمة المركز المالى, لم تعتبر من التكاليف واجبة الخصم وإنما على الشركات والمنشآت عند إعداد إقرارها الضريبى إضافة تلك الخسارة الى الإقرار الضريبى ومن ثم خضوعها للضريبة على الدخل على الرغم من أنها اعترف بها محاسبيا كخسارة ناتجة من الاضمحلال وتم توجيهها محاسبيا الى قائمة الدخل مما أدى إلى تخفيض لصافى الربح المحاسبى , إلا انه طبقا لذلك القرار يتم ردها مرة أخرى لصافى الربح المحاسبى باعتبارها ليست من التكاليف الواجبة الخصم وهذا ما يؤدى إلى زيادة العبء الضريبى على المنشأت ولاسيما وأنه لا يعترف بالضريبة المؤجلة بالإقرار الضريبى , وقد تكون تلك المعالجة الضريبية ناتجة من الحرص على الرعاية و الحفاظ على الموارد السيادية للدولة .

المبحث الرابع
دراسة ميدانية لاختبار مدى إمكانية تطبيق
النموذج المقترح لقياس اضمحلال القيمة للأصل الثابت

النموذج المستخدم فى هذا المبحث تطوير لنموذج رياضى جاء فى أحدى الدراسات الأجنبية الواردة فى مقدمة البحث والتى أعتمد عليها الباحث فى قياس مقدار قيمة الاضمحلال.

أولا : عناصر النموذج المقترح :

يمكن تعريف الرموز المستخدمة فى النموذج المقترح على النحو التالى :

صافى القيمة الحالية : NPV ويعبر عنها بالرمز V

احتمال نجاح المشروع : p وتتمثل فى نسبة مئوية على تدريج يبدأ من : 1% إلى 100%

احتمال فشل المشروع : 1 -P

التدفقات النقدية : X

كفاءة مدير المشروع المرتفعة : PH وتتمثل فى رقم عشرى على مدرج يبدأ من : 0.5 الى 0.99

كفاءة مدير المشروع المنخفضة : PL وتتمثل فى رقم عشرى على مدرج يبدأ من : 0.01 الى 0.5

مقدار التغيير فى كفاءة مدير المشروع : $PH - PL = \triangle P > O$

التدفقات النقدية فى حالة نجاح المشروع : ds

التدفقات النقدية فى حالة فشل المشروع : df

قيمة الأصل : A

المؤشر النسبى لكفاءة الأصل : Y

القيمة التقريبية المحسوبة لقيمة الأصل : A\

النموذج المقترح :

$$A = A\backslash = \frac{1 - PH\left(X - \frac{V}{\triangle P}\right)}{PH + (1 - PH)Y}$$

فروض النموذج :

1- تحقيق الأرباح تعتمد على كفاءة المدير

a. المدير ذو الكفاءة المرتفعة : $PHX - 1 > o$

b. المدير ذو الكفاءة المنخفضة : $PLX - 1 < o$

2- المقرض يقدم القرض للمشروع الذى به مدير ذو كفاءة مرتفعة فى حالة تحقيق هذا الشرط :

$$PH\ ds + (1 - PH)\ V\ (A) - 1 \geq o$$

3- لتعظيم ربحية المشروع لابد وأن يتحقق ذلك الشرط :

$$1 \leq PH\left(X - \frac{V}{\triangle P}\right)$$

تتحدد الخسارة الناتجة من اضمحلال قيمة الأصل فى الحالات التالية :

1- ربحية المشروع تتجه للانخفاض نتيجة انخفاض صافى القيمة الحالية للأصل وفقا لما يلى :

$$NPV = PH\ (X - 1)$$

2- تعرض الأصل للرهن واتجاه النية نحو تصفيته

3- زيادة قيمة : $\left(\frac{v}{\triangle P}\right)$

وهو ما يشير الى التغيير فى كفاءة مدير المشروع فكلما زادت درجة التغيير فى كفاءة مدير المشروع كلما اتجهت قيمة ذلك المؤشر للانخفاض وهو ما يشير الى انخفاض فى قيمة الأصل.

وعند تحديد **سعر خصم** مناسب لحساب التدفقات النقدية المخصومة يمكن استخدام تلك المعادلات والتى تساهم فى حساب معدل تسعير الأصول الرأسمالية

1- حساب تكلفة رأس المال :

تكلفة رأس المال =

معدل العائد الخالى من المخاطرة + (β × بدل المخاطرة فى السوق)

حيث β : بدل المخاطرة

2- حساب تكلفة الديون :

تكلفة الديون =

(معدل العائد الخالى من المخاطرة + بدل المخاطرة على الائتمان) × (1 - سعر ضريبة الدخل)

3- حساب متوسط تكلفة رأس المال المرجح للمنشأة =

$$\left(\frac{\text{حقوق الملكية}}{\text{حقوق الملكية + الديون}} \times \text{تكلفة رأس المال}\right) + \left(\frac{\text{الديون}}{\text{حقوق الملكية + الديون}} \times \text{تكلفة الديون}\right)$$

وبالتالى يمكن استخدام تكلفة راس المال المرجحة كسعر خصم لخصم التدفقات النقدية أو لحساب القيمة الحالية للأصل الثابت.

ثانيا : الدراسة الميدانية لاختبار مدى صلاحية إمكانية تطبيق النموذج المقترح

تم تجربة تطبيق النموذج المقترح على خمسة شركات من القطاع الخاص تعمل فى القطاع الصناعى لصناعة الكيماويات, وتلك الشركات كعينة تم اختيارها عشوائيا من بين الشركات العاملة فى مصر , و أوراقها المالية مقيدة فى سوق الأوراق المالية ولديها آلات ومعدات ضمن الأصول الثابتة انخفضت قيمتها (اضمحلت) عن القيمة الدفترية.

وتبين من الدراسة التجريبية سلامة افتراضات النموذج وصلاحيته فى التطبيق, والنتائج التى حصل عليها الباحث قريبة جدا من التقدير الواقعى لأسعار الأصول فى السوق لذات الأصول المتشابهة فى الكفاءة , وتمثلت المشكلات التى

قابلت الباحث فى مدى تقدير القيمة المطلقة للكفاءة الفنية للمديرين وتذبذب بيتا فى سوق الأوراق المالية لعدم استقرار السوق حيث ان سوق الأوراق المالية فى مصر سوق غير نشط وبالتالى كان ينظر الباحث لحركة بيتا وفق تحركها مع السوق وفقا لسهم الشركات التى تم اختيارهم للعينة التى تم التطبيق عليها.

1- الهدف من الدراسة الميدانية :

تهدف الدراسة الميدانية الى اختبار الفروض الخاصة بالبحث , وتحديد مدى قبول الفرض من عدمه , سواء فيما يتعلق بأهمية القياس والإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية عن الفروق المالية بين القيمة العادلة للأصل وقيمة الأصل وفق النموذج المقترح والذى يتطلب إجراء تعديل للمعيار المحاسبى المصرى (31) المحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصول , للتعرف على مدى تحققيها لمتطلبات قياس قيمة اضمحلال الأصول الثابتة محاسبياً وآثارها الضريبية .

2- مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث مجموعات :

1/2 المجموعة الأولى : مراقبى حسابات شركات الأموال الصناعية , وقد تم اختيارهم من بين المكاتب الرائدة فى مصر المراسلين للمكاتب الأجنبية فى مجال المحاسبة والمراجعة والضرائب, والتى يشارك فيها عنصر الشراكة الأجنبية و مراسلوها .

2/2 المجموعة الثانية : المراجعين بمأموريات الضرائب , وقد تم اختيارهم من بين العاملين بمأموريات ضرائب الشركات المساهمة والاستثمار بالقاهرة والإسكندرية و مأمورية كبار الممولين .

3/2 المجموعة الثالثة : الأكاديميين ممن لهم اهتمامات خاصة فى مجال الضرائب والذين ساهموا فى العديد من المؤتمرات الضريبية والمحاسبية التى عقدتها الجامعات المصرية أو العربية والجمعيات المهنية .

3- عينة الدراسة :

لتحديد العينة المثلى قام الباحث بعمل دراسة استطلاعية كان الهدف الرئيسى منها هومعرفة مدى وضوح أسئلة الاستبيان فى حدود 25 استمارة من مراقبى الحسابات والمراجعين بمأموريات الضرائب والأكاديميين , ومن أهم الاستنتاجات التى توصل إليها الباحث من خلال تلك الاستمارات هو تجانس نتائج الدراسة لدى كل مجموعة من المجموعات الثلاث . لذا تم استخدام جداول المعاينة العشوائية , وقد تم تحديد العينة بدرجة خطأ (± 10%) نظراً لتجانس نتائج الدراسة الاستطلاعية فكانت العينة المثلى هى 87 لمراقبى الحسابات , 85 للمراجعين بمأموريات الضرائب , 45 للأكاديميين (وذلك فى ضوء الاعداد التقريبية لمجتمع الدراسة والتى تصل الى نحو 2000 مراقب حسابات , 1500 مراجع , 1000 أكاديمى) , وقد تم توزيع 90 استمارة لمراقبى الحسابات ومثلهم للمراجعين بمأموريات الضرائب , 50 استمارة للأكاديميين , وبالتالى كانت أفضل معاينة تفى بالدراسة هى المعاينة العشوائية الطبيعية .

روعى فى اختيار عينة الدراسة بعض الخصائص الديمجرافية كمدة الخبرة (أقل من 5 سنوات – 5 سنوات – 10 سنوات فأكثر) , والمستوى التعليمى (بكالوريوس – دبلوم – ماجستير – دكتوراه) .

وقد تم فرز الاستمارات واستبعاد الاستمارات غير المكتملة وكذلك التى لم يتم الرد عليها , ويوضح الجدول التالى عينة الدراسة الفعلية موزعة حسب فئات الدراسة الثلاث (مراقبى حسابات , اكاديميون – مراجعون بمأموريات الضرائب) .

جدول رقم (1)

التوزيع التكرارى والنسبى لعينة الدراسة الفعلية

موزعة حسب فئات الدراسة الثلاث

م	خصائص عينة الدراسة	مراقبى الحسابات ن = 80		المراجعين بمأمورية الضرائب ن = 80		أكاديميون ن = 40	
		عدد	%	عدد	%	عدد	%
1-	مدة الخبرة :						
	أ. اقل من 5 سنوات	10	12,5	14	17,5	–	–
	ب- 5 سنوات	40	50,0	52	65,5	–	–
	جـ- 10 سنوات	30	37,5	14	17,5	40	100
2-	المستوى التعليمى						
	أ- بكالوريوس	30	37,5	28	35,0	–	–
	ب- دبلوم	24	30,0	20	25,0	–	–
	جـ - ماجستير	22	27,5	26	32,5	–	–
	د- دكتوراه	4	5,0	6	7,5	20	100

4- تصميم قائمة الاستقصاء :

تم تصميم قائمة الاستقصاء مقسمة إلى قسمين خصص كل قسم منهما لاختبار احد فروض البحث , ويتناول كل قسم مجموعة من الأسئلة التى تغطى الجوانب المختلفة للفرض المراد اختبار صحته وذلك على النحو التالى :

1/4 – القسم الأول : يتضمن الأسئلة من : (1 إلى 4) والذى يهدف إلى اختبار الفرض الأول للبحث والمتعلق "بمدى ضرورة الإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية عن الفروق المحاسبية بين القيمة العادلة للأصل وقيمة الأصل وفق النموذج المقترح بالشكل الذى يؤثر على مصداقية طريقة التقييم للأصل فى نهاية الفترة المالية للدخل المحاسبى والدخل الضريبى".

2/4 – القسم الثانى : يتضمن الأسئلة من : (5 الى 8) بهدف اختبار الفرض الثانى للبحث المتعلق "بمدى أهمية إجراء تعديل على المعيار المحاسبى المصرى رقم (31) المحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصول فيما يتعلق بقياس اضمحلال الأصل الثابت بإدراج نموذج رياضى للقياس يكون بديلاً للقيمة العادلة "

5- الأساليب الإحصائية المستخدمة :

اعتمد التحليل الإحصائى لبيانات الدراسة الميدانية , باعتبارها بيانات وصفية غير قياسية , على ما يلى :

1/5 – الوصف الإحصائى للبيانات , وذلك من خلال التوزيع التكرارى والنسبى , وبعض المقاييس الوصفية كالوسط الحسابى المرجح ومعامل الاختلاف .

2/5 اختبار كاى^2 , ويقوم هذا الاختبار على عدة افتراضات أهمها : مستوى القياس , والمعاينة عشوائية بسيطة , والمشاهدات مستقلة عن بعضها . ولا توجد قيود على حجم التكرارات المشاهدة بينما يشترط أن لا تكون التكرارات المتوقعة فى كل خلية صغيرة , والرأى الغالب هو ان لا يقل التكرار المشاهد عن (6) فى أى خلية .

3/5 – اختيار كروسكال واليز , وهو يختبر مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاث مجموعات أو أكثر من المجموعات ذات البيانات الرتبية أو التى يمكن ترتيبها , أى أن هذا الاختبار ما هو إلا تحليل تباين أحادى الاتجاه ولكن لبيانات رتبية , ويتم ذلك عن طريق إجراء المعادلة التالية :

$$هـ = \{ 12ك \div (ن (ن + 1))^5 3 (ن + 1) \}$$

حيث :

ن ← عدد جميع الرتب (عدد الدرجات لجميع العينات)

ك ← مجموع مربع مجموع رتب كل عينة مقسوما على عمود أفراد العينة الخاصة بذلك المجموع .

هذا مع ملاحظة ما يلى :

أ- استخدام اختبار كروسكال واليز لتحليل التباين من الدرجة الأولى لا يتطلب أن تكون العينات متساوية العدد , كما يمكن استخدامه مهما كانت أفراد العينة

ب- يستخدم جدول مربع كاى^2 لمعاينة القيمة المحسوبة بالقيمة النظرية إذا كان عدد العينات أو الاختبارات يزيد عن (3) , ولابد ان يكون عدد مفردات كل عينة لا يقل عن (6) .

ثالثا : النتائج واختبار فروض البحث

1- نتائج القسم الأول :

يتضمن هذا القسم الأسئلة من : (1 إلى 4) المتعلقة باختبار الفرض الأول من البحث والذى يتناول :

" لا توجد ضرورة للإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية عن الفروق المالية بين القيمة العادلة للأصل وقيمة الأصل وفق النموذج المقترح بالشكل الذى يؤثر على مصداقية طريقة التقييم للأصل فى نهاية الفترة المالية للدخل المحاسبى والدخل الضريبى "

وتتمثل نتائج هذا القسم فيما يلى :

1/1 يتناول السؤال الأول : مدى ضرورة مراعاة الآثار المالية المترتبة على الفروق بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى عند تحديد قيمة اضمحلال الأصل الثابت .

وقد أوضحت النتائج كما يظهر بالجدولين رقم (2) , رقم (3) انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات الدراسة الثلاث حيث كانت قيمة اختبار كروسكال واليز (كا2 المحسوبة = 3.38) مما يؤكد على عدم دلالتها نظراً لأنها لم تتجاوز الحد الأدنى الذى يجعلها دالة عند مستوى 0.05 على الأقل وذلك بدرجات حرية 2 .

كذلك نجد ان قيمة الوسط الحسابى لاستجابات فئات الدراسة الثلاث قد تراوحت بين (3.90 – 4.22) مما يعكس أن هناك درجة موافقة كبيرة جداً لدى فئات الدراسة الثلاث .

جدول رقم (2)

مدى الاختلافات بين فئات الدراسة الثلاث

حول الآثار المالية المترتبة على الفروق

بين الدخل المحاسبى والضريبى عند تحديد قيمة اضمحلال الأصل الثابت

باستخدام اختبار كروسكال واليز

فئات الدراسة / المتوسط الرتبى	مراقبى الحسابات	المراجعون	الأكاديميون
المتوسط الرتبى	55.60	50.55	45.38
كا2 = 3.38	مستوى الدلالة = 0.894		
د . ح = 2	غير دالة		

جدول رقم (3)

التوزيع التكرارى والنسبى وبعض المقاييس الوصفية لاستجابات فئات الدراسة الثلاث

حول الآثار المترتبة على الفروق بين الدخل المحاسبى والضريبى

الناتجة من اضمحلال قيمة الأصل الثابت

درجة الموافقة / فئات الدراسة	اوافق بشدة (٥)	اوافق (٤)	لا أعلم (٣)	لا اوافق (٢)	لا اوافق بشدة (١)	بعض المقاييس الوصفية
مراقبى الحسابات	٢٨	٤٢	١٠	—	—	٤,٢٢ **
%	٣٥,٠	٥٢,٥	١٢,٥	—	—	١٥,٦٠% *
أكاديميون	١٢	٢٠	٢	٢	—	٤,٠٥ **
%	٣٠,٠	٥٠,٠	١٥,٠	٥,٠	—	٢٠,٥٠% *
المراجعون بمأمورية الضرائب	١٦	٤٦	١٢	٦	—	٣,٩٠ **
%	٢٠,٠	٥٧,٥	١٥,٠	٧,٥	—	٢٠,٨٠% *

التعليق:

التعليق:

التعليق:

* معامل الاختلاف

** المتوسط

2/1 يتناول السؤال الثانى : نموذج قياس قيمة اضمحلال الأصل الثابت وقد أوضحت النتائج , كما يظهر بالجدول رقم (4) انه لاتوجد فروق ذات دلالة احصائية بين التوزيع التكرارى والنسبى لاستجابات فئات الدراسة الثلاثة حول طرق قياس

اضمحلال الأصل الثابت , حيث بلغت قيمة اختبار (كاى^2 المحسوبة = 2.532) وبالتالى فهى لم تبلغ الحد الادنى الذى يجعلها دالة عند مستوى 0.05 على الاقل . كذلك أوضحت النتائج أن أهم الطرق المستخدمة هى طريقة النموذج المقترح (وفقاً للشركات التى تم تطبيق النموذج عليها) لقياس اضمحلال الأصل الثابت الذى قدمه الباحث والتى أكد على أهميتها حوالى (60% - 73%) من فئات الدراسة الثلاث .

جدول رقم (4)

مدى الاختلاف بين فئات الدراسة الثلاث حول طرق قياس قيمة الأصل الثابت

فئات الدراسة / أهم الطرق المستخدمة	مراقبى الحسابات		أكاديميون		المراجعين بمأمورية الضرائب	
	عدد	%	عدد	%	عدد	%
أ- القيمة العادلة	12	15.0	6	15.0	18	22.5
ب- طريقة صافى القيمة البيعية	10	12.5	10	25.0	12	15.0
جـ - نموذج قياس اضمحلال قيمة الأصل الثابت الذى قدمه الباحث	58	72.5	24	60.0	50	62.5
كاى^2 = 2.533			مستوى الدلالة = 0.639			
			د . ح = 4		غير دالة	

3/1 يتناول السؤال الثالث أهم المزايا المترتبة على استخدام نموذج القياس المقدم من الباحث لقياس قيمة اضمحلال الأصل الثابت مع ترتيبها حسب أهميتها , وقد أوضحت النتائج , كما يظهر بالجدول رقم (5) , اتفاق جميع فئات الدراسة الثلاث حول جميع المزايا ودرجة أهمية كل منها وهى :

أ- اتفاقها مع المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية .

ب- اتفاقها مع مفهوم صافى القيمة الحالية .
جـ- أهميتها فى التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وكفاءة المديرين فى المنشأة .
د- اعتمادها على معدلات الخصم المتوقع سريانها مستقبلاً .

جدول رقم (5)
ترتيب المزايا المترتبة على استخدام النموذج المقترح
حسب درجة أهميتها موزعة حسب فئات الدراسة

أهم المزايا	مراقبى الحسابات			أكاديميون			المراجعين بمأمورية الضرائب		
	الوسط الحسابى	معامل الاختلاف %	الترتيب	الوسط الحسابى	معامل الاختلاف %	الترتيب	الوسط الحسابى	معامل الاختلاف %	الترتيب
أ- اتفاقها مع مفهوم صافى القيمة الحالية	٢,٠٨	٤٢,٨	٢	٢,٠٠	٤٨,٥	٢	٢,٠٠	٤١,٥	٢
ب- إتفاقها مع المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية .	١,٥٥	٤٤,٥	١	١,٤٠	٣٥,٧	١	١,٤٤	٣٨,٢	١
جـ- اعتمادها على معدلات الخصم المتوقع سريانها مستقبلاً .	٣,٢٦	٢٥,٢	٤	٣,٢٥	٢٢,٢	٤	٣,٤٤	٢٠,٩	٤
د- أهميتها فى التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وكفاءة المديرين .	٢,٧٨	٤٢,١	٣	٣,٠٥	٣٢,٨	٣	٣,٠٠	٣٥,٠	٣

4/1 يتناول السؤال الرابع مبررات عدم الاعتراف فى مصر عند قياس الوعاء الضريبى بالمحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصل الثابت المتربتة على الفروق بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى . وقد أوضحت النتائج , كما يظهر من الجدول رقم (6) , ان هناك اتفاقاً نسبياً بين درجة أهمية الأسباب المشار إليها فى استمارة الاستقصاء لدى فئات الدراسة الثلاث حيث ان هناك اتفاقاً على اعتبار ان من أهم الأسباب كل من على وجه الترتيب :

أ- رغبة الدولة فى عدم اهدار الحصيلة الضريبية .

ب- عدم تطبيق المعيار المحاسبى المصرى رقم (31) اضمحلال قيمة الأصول عند قياس الربح الضريبى

ت- عدم وجود غرامة على عدم الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية فى التشريع الضريبى المصرى .

ومن ناحية أخرى فقد كان هناك تباين نسبى فى درجة أهمية باقى الاسباب .

جدول رقم (6)

الاهمية النسبية لأسباب عدم الاعتراف فى مصر
بالمحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصل الثابت ضرائبياً
موزعة حسب فئات الدراسة

الأسباب	مراقبى الحسابات			أكاديميون			المراجعين بمأمورية الضرائب		
	عدد	%	الترتيب	عدد	%	الترتيب	عدد	%	الترتيب
أ- عدم وجود فقرة لنموذج رياضى بالمعيار المحاسبى المصرى (31) للمحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصل وفق النموذج المقترح .	٣٤	٤٢,٥	٢	٢٤	٦٠,٠	١	٣٤	٣٥,٠	٢
ب- رغبة الدولة فى عدم اهدار الحصيلة الضريبية .	٣٦	٤٥,٠	١	٢٢	٥٥,٠	٢	٣٦	٣٧,٠	١
جـ عدم وجود غرامة على عدم الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية فى التشريع الضريبى المصرى .	٣٢	٤٠,٠	٣	٢٠	٥٠,٠	٣	٢٠	٢٥,٠	٣
هـ صعوبة تطبيق القياس المحاسبى وفق القيمة العادلة.	١٦	٢٠,٠	٤	٨	٢٠,٠	٥	٢٠	٢٥,٠	٤
و- ضالة الاهمية النسبية للفروق المالية الناتجة من قياس اضمحلال القيمة	١٦	٢٠,٠	٥	٨	٢٠,٠	٤	١٢	١٥,٠	٥

أظهر التحليل الاحصائى لنتائج اسئلة القسم الأول بأنه توجد ضرورة للإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية عن اضمحلال قيمة الأصل الثابت المترتبة على الفروق بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى وهو مايدل على عدم صحة الفرض الأول.

كذلك تبين من نتائج التحليل الاحصائى لهذا القسم افضلية النموذج الذى قام الباحث بتطويره فى قياس قيمة اضمحلال الأصل الثابت لما تتميز به من العديد

من المزايا والتى من أهمها اتفاقها مع المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية , ومع مفهوم صافى القيمة الحالية .

كما أسفرت نتائج اسئلة هذا القسم على وجود العديد من الأسباب التى أدت الى عدم الاعتراف فى مصر ضريبياً باضمحلال (خسائر) قيمة الأصل الثابت ومن أهمها رغبة الدولة فى عدم اهدار الحصيلة الضريبية بالاضافة إلى عدم وجود فقرة بالمعيار لقياس اضمحلال القيمة وفقاً نموذج رياضى مثل النموذج المقترح, بينما أتفقت عينة الدراسة مجتمعة على أن عدم وجود غرامة على عدم الالتزام بتطبيق المعايير المحاسبية فى التشريع الضريبى المصرى يعد أحد الاسباب الهامة فى عدم الالتزام بتطبيقها فى الوقت الذى تقوم الادارة الضريبية بعدم تفعيل بعض مواد المعايير لاغراض تتعلق بعدم إهدار الحصيلة الضريبية.

2- نتائج القسم الثانى :

يتضمن هذا القسم الاسئلة من : (5 الى 8) المتعلقة باختبار الفرض الثانى من البحث والذى يتناول :

" توجد ضرورة وأ همية قصوى لاجراء تعديل على المعيار المحاسبى المصرى رقم (31) المحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصول فيما يتعلق بقياس إضمحلال الأصل الثابت بإدراج نموذج رياضى للقياس يكون بديلاً للقيمة العادلة " وتتمثل نتائج هذا القسم فيما يلى :

1/2 يتناول السؤال الخامس والسادس مدى ضرورة اصدار تعديل للمعيار المحاسبى المصرى (31) لقياس اضمحلال قيمة الأصل الثابت وفق النموذج المقترح , ومبررات اصدار هذا التعديل .

اوضحت النتائج , كما يظهر بالجدول رقم (7) , أنه توجد فروق ذات دلالة احصائية بين استجابات فئات الدراسة الثلاث حول اصدار تعديل للمعيار المحاسبى المصرى للمحاسبة عن اضمحلال الأصول وخاصة الثابتة حيث بلغت قيمة اختبار (كاى$_2$ المحسوبة = 19.881) مما يؤكد على دلالتها عند مستوى 0.01 وذلك بدرجات حرية 2 .

وقد اوضحت النتائج أن كلاً من مراقبى الحسابات والأكاديميين يؤيدون ضرورة إصدار تعديل للمعيار المحاسبى المصرى (31) لاستخدام نموذج يصلح لقياس اضمحلال قيمة الأصل الثابت وفق النموذج المقترح بينما المراجعون بمأمورية

الضرائب لا يميلون إلى هذا الرأى وقد أكد على ذلك التوزيع التكرارى والنسبى لفئات الدراسة الثلاث .

ولعل من أهم المبررات لإصدار تعديل بالمعيار : القياس السليم لنتائج الأعمال , وقابلية القوائم المالية للمقارنة , حيث أكدت على ذلك استجابات عينة الدراسة من الفئات الثلاث.

جدول رقم (7)

مدى الاختلاف بين فئات الدراسة الثلاث

حول اصدار تعديل للمعيار المحاسبى المصرى (31)

لاستخدام نموذج لقياس إضمحلال الأصل الثابت وفق النموذج المقترح

ومبررات إصدار هذا المعيار

بيـــــــــان	مراقبى الحسابات		اكاديميون		المراجعين بمأمؤرية الضرائب		كاى٢ (د.ح)
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	
١- ضرورة إصدار تعديل للمعيار المحاسبى المصرى للمحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصل الثابت وفق النموذج المقترح							**١٩,٨٨١
نعم :	٧٠	٨٧،٥	٣٤	٨٥،٠	٣٦	٤٥،٠	
لا :	١٠	١٢,٥	٦	١٥,٠	٤٤	٥٥,٠	
٢- مبررات اصدار تعديل للمعيار	عدد	الترتيب	عدد	الترتيب	عدد	الترتيب	
أ- القياس السليم لنتائج الاعمال	٦٢	١	٣٠	١	٣٦	٢	
%	٧٧,٥		٧٥,٠		٤٥,٠		
ب- قابلية القوائم المالية للمقارنة	٦٠	٢	٣٠	١	٣٨	١	
%	٧٥,٠		٧٥,٠		٤٧,٥		
جـ - امكانية التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية	١٦	٣	٨	٢	١٦	٣	
%	٢٠,٠		٢٠,٠		٢٠,٠		
د- امكانية التنؤ بالعائد على الاستثمار	٨	٤	٢		١٠	٤	
%	١٠,٠		٥,٠	٣	١٢,٥		

** تشير الى معنوية اختبار كاى2 عند مستوى 0.01

2/2 يتناول السؤال السابع المفاضلة بين طريقتى النموذج المقترح والقيمة العادلة المستخدمين فى قياس اضمحلال قيمة الأصل الثابت ومبررات استخدام كل منها

وقد اوضحت النتائج كما يظهر بالجدول رقم (8) , وأن هناك فروقاً ذات دلالة احصائية بين فئات الدراسة الثلاث حول الطريقتين حيث بلغت قيمتى إختبار (كاى2 المحسوبة = 40.365 , 43.41) مما يؤكد على دلالتهما عند مستوى 0.01 وذلك بدرجات حرية 2 . كذلك أوضحت النتائج ان المراجعين بمأموريات الضرائب يميلون الى استخدام طريقة القيمة العادلة التى قد تعتمد على الاعتراف بقيمة التبادل والتى تعادل صافى القيمة البيعية تقريباً حيث أكد على ذلك 77.5% منهم, بينما أجمع كل من مراقبى الحسابات والاكاديمين على تفضيل طريقة النموذج المقترح والتى تعتمد على الاعتراف بالآثار المالية الناتجة من صافى القيمة الحالية للاصل الثابت والتدفقات النقدية المستقبلية وكفاءة المديرين بالشركة مالكة الأصل الثابت حيث أكد على ذلك حوالى 84% من إجمالى مراقبى الحسابات, 90% من إجمالى الاكاديمين. ولعل من أهم مبررات استخدام طريقة النموذج المقترح لمراقبى الحسابات والاكاديمين هو اتفاقها مع المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها بينما كان من أهم مبررات استخدام طريقة القيمة العادلة للمراجعين بمأمؤريات الضرائب هو سهولة تطبيقها .

جدول رقم (8)

مدى الاختلاف بين فئات الدراسة حول الطرق

المستخدمة فى قياس اضمحلال قيمة الأصل الثابت

ومبررات استخدام كل منها

بيان	مراقبى الحسابات		اكاديميون		المراجعين بمأمورية الضرائب		كا٢ (د.ح)
	عدد	%	عدد	%	عدد	%	
١- أهم الطرق أ- طريقة القيمة العادلة التى تعتمد على الاعتراف بقيمة التبادل والتى قد تعادل صافى القيمة البيعية تقريباً.	١٣	١٦,٠	٤	١٠	٦٢	٧٧،٥	٤٠,٣٦٥ **
ب- طريقة النموذج المقترح التى تعتمد على الاعتراف بالآثار المالية الناتجة من صافى القيمة الحالية والتدفقات المستقبلية وكفاءة المديرين فى الشركات مالكة الأصل الثابت.	٦٧	٨٤,٠	٣٦	٩٠,٠	١٤	١٢,٥	٣٤,٤١٦ **
٢-مبررات استخدام الطرق							
أ- الاتفاق مع المبادئ والسياسات المحاسبية :	٦٥	٨١،٠	٢٨	٧٠،٠	١٩	٢٣,٧٥	
ب- سهولة التطبيق :	١٥	١٩,٠	١٢	٣٠,٠	٦١	٧٦,٢٥	

** يشير الى معنوية اختبار كاى2 عند مستوى 0.01

3/2 يتناول السؤال الثامن مدى ضرورة الافصاح عن مبررات عدم استخدام النموذج المقترح فى القياس لاضمحلال قيمة الأصل فى القوائم المالية للمنشأة .

وقد أوضحت الدراسة , كما يتضح من الجدولين رقم (9) , رقم (10) , انه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين فئات الدارسة المختلفة حيث أكد على ذلك قيمة اختبار كروسكال واليز (كاى2 المحسوبة = 0.894) مما يؤكد على عدم دلالتهما حيث أنها لم تتجاوز الحد الأدنى الذى يجعلها دالة عند مستوى 0.05 على الاقل وذلك بدرجات حرية = 2

وقد أكد على ذلك قيمة الوسط الحسابى لاستجابات فئات الدراسة الثلاث والتى تراوحت بين (4.25 – 4.40) مما يعكس درجة موافقة كبيرة جداً لدى فئات الدراسة الثلاث على ضرورة الإفصاح عن عدم استخدام النموذج المقترح فى قياس اضمحلال قيمة الأصل الثابت.

جدول رقم (9)

مدى الاختلاف بين فئات الدراسة الثلاث

حول الإفصاح عن مبررات عدم استخدام النموذج المقترح فى القياس

لاضمحلال قيمة الأصل

فئات الدراسة / المتوسط الرتبى	مراقبى الحسابات	اكاديميون	المراجعين بمأمؤرية الضرائب
المتوسط الرتبى	53.50	48.95	48.28
كاى2 = 0.894		مستوى الدلالة = 0.640	
د.ح = 2		غير دالة	

جدول رقم (10)

التوزيع التكرارى والنسبى وبعض المقاييس

الوصفية حول الافصاح عن مبررات عدم استخدام النموذج المقترح للقياس

موزعة حسب فئات الدراسة

درجة الموافقة / فئات الدراسة	اوافق بشدة (5)	اوافق (4)	لا أعلم (3)	لا اوافق (2)	لا اوافق بشدة (1)	بعض المقاييس الوصفية
مراقبى الحسابات	36	40	4	—	—	4.40
%	45.0	50.0	5.0	—	—	%13.40
أكاديميون	14	24	2	—	—	4.30
%	35.0	60.0	5.0	—	—	%13.3
المراجعون	32	36	12	—	—	4.25
%	40.0	45.0	15.0	—	—	%16.7

ومن خلال نتائج أسئلة القسم الثانى يمكن القول انه توجد ضرورة لإصدار تعديل للمعيار المحاسبى المصرى للمحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصل الثابت وفق النموذج المقترح وهو ما يدل على عدم صحة الفرض الثانى من البحث . كما أوضحت نتائج التحليل الاحصائى أن أهم مبررات إصدار هذا التعديل هو القياس السليم لنتائج الاعمال وقابلية القوائم المالية للمقارنة . كذلك أوضحت النتائج أن طريقة النموذج المقترح هى أفضل الطرق التى يمكن استخدامها للقياس السليم لاضمحلال قيمة الأصل الثابت لاتفاقها مع المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها . كذلك أوضحت نتائج هذا القسم انه توجد ضرورة للإفصاح عن مبررات عدم استخدام النموذج المقترح للقياس فى القوائم المالية للمنشأة .

التوصيات :

1- يوصى الباحث بالسير قدما فى المزيد من تلك الابحاث لابتكار نموذج معدل يصلح للتطبيق على جميع الشركات بجميع القطاعات من الشركات الصناعية والتى دائما تقابلها مشاكل عند قياس اضمحلال قيمة الأصول الثابتة لاثبات قيمة الانخفاض فى قيمة تلك الأصول رياضيا وليس بالتقدير المبنى على افتراضيات شخصية تختلف من شخص لاخر.

2- ضرورة إجراء تعديل للمعيار المحاسبى (31) المحاسبة عن إضمحلال قيمة الأصول للاصل الثابت فى ضوء النموذج المقترح من الباحث يمكن بمقتضاه قياس قيمة الاضمحلال للاصل الثابت.

3- على الادارة الضريبية العدول عن قرارها الخاص بعدم الاعتراف بالخسائر الناشئة عن إضمحلال قيمة الأصل لانه تم الاعتراف بها عند قياس الدخل المحاسبى مما ترتب عليه توزيعات للمساهمين وبالتالى فعدم الاعتراف بها يترتب عليه سداد ضريبة دخل على وعاء غير معترف به محاسبياً.

المراجع :

أولا : المراجع العربية :

1- د/ عفاف إسحق أبو زر " المحاور الرئيسية للقياس المحاسبى للأصول بإستخدام مفهوم القيمة العادلة فى إطار معايير المحاسبة الدولية" المجلة المصرية للدراسات التجارية, مجلد الواحد والثلاثون, كلية التجارة – جامعة المنصورة (2008)

2- قرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006 بإصدار معايير المحاسبة المصرية.

3- قرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 بإصدار معايير المحاسبة المصرية.

ثانيا : المراجع الاجنبية :

1. ***Andreas Oestreicher***, ***Christoph Spengel****."* Tax Harmonization in Europe: The Determination of Corporate Taxable Income in the Member States" European Taxation. Amsterdam: Oct 2007. Vol. 47, Iss. 10; pg. 437
2. Changling Chen, Mark Kohlbeck, Terry Warfield:" Timeliness of impairment recognition: Evidence from the initial adoption of SFAS **142**" Advances in Accounting, Volume 24, Issue 1, June 2008, Pages 72-81
3. Chris Westwick. "FRS 15 fails the usefulness test" Accountancy. London: Jun 1999. Vol. 123, Iss. 1270; pg. 82, 1
4. Closer Look.K S Muthupandian. "IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources" Management Accountant. Calcutta: Mar 2008. Vol. 43, Iss. 3; pg. 138
5. Derarca Dennis." Accounting for Impairments: A Practical Guide" Accountancy Ireland. Dublin: Dec 2008. Vol.40, Iss. 6; pg. 26, 3 pgs
6. Derek Johnston and Denise A. Jones: "How does accounting fit into a firm's political strategy?" Journal of Accounting and Public Policy ,Volume 25, Issue 2, March-April 2006, Pages 195-228
7. Don Herrmann, Shahrokh M. Saudagaran, Wayne B. Thomas" The quality of fair value measures for property, plant, and equipment" Accounting Forum, Volume 30, Issue 1, March 2006, Pages 43-59.
8. ***Erlend Kvaal***. **"**Discounting and the Treatment of Taxes in Impairment Reviews **"**Journal of Business Finance & Accounting. Oxford: Jun/Jul 2007. Vol. 34, Iss. 5/6; pg. 767
9. Gillian Sutherland, Ken Wild." FRS 15 another piece in the fixed asset jigsaw" Management Accounting. London: Oct 1999. Vol. 77, Iss. 9; pg. 18, 2 pgs
10. Humanity-Oriented Science and Engineering Journal, VOL.;NO.3;PAGE.43-50(2005)
11. International Financial Reporting Standards (IFRSs)**"** IFRS 6: Exploration for and Evaluation of Mineral Resources"**.** London: 2004. p. 573
12. Jack O Hall, C Richard Aldridge." Reporting the Disposal of Business Components and Segments - Changes Wrought by SFAS No. 144". Today's CPA. Dallas: Jul/Aug 2006. Vol. 34, Iss. 1; p. 34

13. **Jack T Ciesielski**, **Thomas R Weirich**. **"**Current SEC/PCOB Accounting and Auditing Issues*"* The Journal of Corporate Accounting & Finance. Hoboken: May/Jun 2009. Vol. 20, Iss. 4; pg. 41
14. Jeff p Boone, K K Raman. "Does implementation guidance affect opportunistic reporting and value relevance of earnings?" Journal of Accounting and Public Policy. New York: Mar/Apr 2007. Vol.26, Iss. 2; pg. 160
15. Jinchang Ren, Theodore Vlachos:" Efficient detection of temporally impulsive dirt impairments in archived films" Signal Processing, Volume 87, Issue 3, March 2007, Pages 541-551
16. *John McDonnell.* "IAS 36 Impairment of Assets . Accountancy Ireland. Dublin: Dec 2005. Vol. 37, Iss. 6; p. 17 (3 pages)
17. Joshua Ronen, Joseph Tzur, Varda (Lewinstein) Yaari:" The effect of directors' equity incentives on earnings management" Journal of Accounting and Public Policy, Volume 25, Issue 4, July-August 2006, Pages 359-389.
18. Kurt H Buerger, Linda M Nichols. "Accounting for impairments: Domestically and internationally" Oil, Gas & Energy Quarterly. New York: Jun 2001. Vol.49, Iss. 4; pg. 839
19. LaSalle, Randall. "Impairment of long-lived assets" Management Accounting. Montvale: Mar 1996. Vol. 77, Iss. 9; pg. 14, 1 pgs.
20. Laurence Rivat. "Are your assets impaired?" Accountancy. London: Jul 1998. Vol.122, Iss. 1259; pg. 90, 1 pgs.
21. Max Williamson. "Impaired resources" Charter. Sydney: Jul 2007. Vol. 78, Iss. 6; pg. 68, 2 pgs
22. Mike Brooks." IFRS 6 where next?" Accountancy. London: Jan 2008. Vol. 141, Iss. 1373; pg. 116
23. NARUMIYA TETSUYA:"The relation between Impairment Loss and Corporation Tax Law "Reports of School Humanity-Oriented Science and Engineering Journal, VOL.;NO.3;PAGE.43-50(2005)
24. Oxner, Thomas, Oxner, Karen. "SFAS No.121 asset impairments in oil companies" Oil & Gas Tax Quarterly. New York: Dec 1996. Vol. 45, Iss. 2; pg. 335
25. Pascale Lapointe-Antunes, Denis Cormier, Michel Magnan:" Value relevance and timeliness of transitional goodwill-impairment losses: Evidence from Canada" The International Journal of Accounting, Volume 44, Issue 1, March 2009, Pages 56-78

26. Prakash Pinto. "Accounting for Asset Impairment - Relevant Issues" Management Accountant. Calcutta: May 2005. Vol.40, Iss. 5; pg. 395
27. Robert F. Göx, Alfred Wagenhofer:" Optimal impairment rules" Journal of Accounting and Economics, , 6 May 2009
28. Rong-Ruey Duh, Wen-Chih Lee, and Ching-Chieh Lin: "Reversing an impairment loss and earnings management: The role of corporate governance", The International Journal of Accounting ,Volume 44, Issue 2, June 2009, Pages 113-137 .
29. Ron Paterson." Financial Reporting: Ron Paterson - Capitalizing interest" Accountancy. London: Mar 2002. Vol. 129, Iss. 1303; pg. 100
30. ***Scott M Susko***, ***Khara Ashlynn Tusa***. **"**OHIO: Court Rejects MCI Subsidiaries' Claims of Asset Impairment for Property Tax Valuations", Journal of Multistate Taxation and Incentives. Boston: May 2009. Vol. 19, Iss. 2; pg. 43, 2 pgs
31. Steve Burkholder, Susan Webster. "FASB Issues Draft Guidance On Fair Value, Financial Asset Impairment". Accounting Policy & Practice Report. Washington: Mar 20, 2009. Vol. 5, Iss. 6; pg. 255, 3 pgs
32. Takashi Yamamoto." Asset Impairment Accounting and Appraisers: Evidence from Japan" The Appraisal Journal. Chicago: Spring 2008. Vol. 76, Iss. 2; pg. 179, 10 pgs
33. *Thomas A Gavin.* "Implementation of SFAS No. 144: Accounting for the impairment or disposal of long-lived assets**".** Commercial Lending Review. River woods: Jan 2003. Vol. 18, Iss. 1; p. 23 (11 pages)
34. Yahya Al Jabr, Nasser Spear."ASSET IMPAIRMENT AND ACCOUNTING CONSERVATISM: EVIDENCE FROM THE OIL AND GAS INDUSTRY" Petroleum Accounting and Financial Management Journal. Denton: Winter 2009. Vol.27, Iss. 3; pg. 25, 37 pgs

الملاحق :

نموذج قائمة الاستقصاء

عزيزى /

يتناول هذا البحث المحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصل الثابت فى القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الصادرة عن الهيئات الدولية أو المحلية أو الاقليمية بفرض صياغة أسلوب مقترح للتطبيق فى مصر .

من فضلك قم بملء استمارة الاستقصاء الموجودة بالخطاب ثم اعيد لنا الاستمارة المملؤة على عنوانى الموجود على الظرف .

ويؤكد الباحث ان هناك حاجة ماسة لمشاركتكم وتعاونكم فى ملء هذه الاستمارة حتى تتضح لنا الصورة بشكل أفضل عن موضوع هذا البحث , وفى الحقيقة فانه بدون مشاركتكم ربما لن يتم تحقيق الهدف من هذا البحث .

ولضمان السرية يمكنك عدم الاشارة فى قائمة الاستقصاء الى اسمك أو وظيفتك أو اسم الجهة (مكتب محاسبة, مأمورية ضرائب, كلية أو معهد) التى تعمل بها , كما انه للمحافظة على سرية إجابتكم فلن يتم الاعلان عن الاجابات الفردية وانما ستنشر فقط النتائج مجمعة .

هذا ويحق لك كمشترك فى عملية المسح الميدانى هذا أن تحصل على المعلومات الكاملة عن هذا البحث , بل ويمكنك الحصول على ملخص بنتائج الدراسة بعد الانتهاء منها إذا قمت بطلب ذلك من الباحث من خلال البريد الالكترونى التالى :

N2002nabil@hotmail.com

N2002nabil@yahoo.com

N2002nabil@gmail.com

وشكراً جزيلا على تعاونكم الصادق .

الباحث

مقدمة

1- ما هى طبيعة عملكم :

أ- مراقب حسابات شركات مساهمة .

ب- مراجع بمأمورية ضرائب من شركات الأموال.

جـ- أكاديمى من المهتمين بشئون الضرائب .

2- ما هى مدة خبرتكم بالشئون المحاسبية والضريبية ؟

أ- أقل من 5 سنوات .

ب- 5 سنوات .

جـ- 10 سنوات فأكثر .

3- ما هى آخر درجة علمية حصلتم عليها ؟

أ- بكالوريوس .

ب- دبلوم دراسات عليا.

جـ- ماجستير .

د- دكتوراه .

4- إذا كنت مراقباً لحسابات الشركات المساهمة , فما هو الشكل القانونى لوحدتكم التى تعمل فى مصر ؟

5-

أ- منشأة فردية .

ب- شركة .

جـ- فرع .

د- أنواع أخرى .

القسم الأول

1- هل تعتقد انه من الضرورى مراعاة الآثار الضريبية المترتبة على الفروق بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى عند تحديد اضمحلال قيمة الأصل الثابت ؟

أوافق بشدة	أوافق	لا أعلم	لا أوافق	لا أوافق بشدة

2- اى الطرق التالية تفضلون أن تستخدم فى قياس اضمحلال قيمة الأصل الثابت ؟

أ- طريقة صافى القيمة البيعية . ☐

ب- طريقة القيمة العادلة . ☐

جـ- طريقة النموذج المقترح المرفق مع القائمة . ☐

3- تتميز طريقة النموذج المقترح المستخدمة فى قياس اضمحلال قيمة الأصل بالعديد من المزايا التى جعلتها مفضلة فى التطبيق العملى عن طريقة القيمة العادلة رتب هذه المزايا حسب أهميتها .

أ- اتفاقها مع مفهوم صافى القيمة الحالية . ☐

ب- اتفاقها مع المبادئ والسياسات المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية . ☐

جـ- اعتمادها على معدلات الخصم المتوقع سريانها مستقبلاً . ☐

د- أهميتها فى التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية . ☐

4- ماهى أسباب عدم الاعتراف فى مصر بالمحاسبة الضريبية عن اضمحلال قيمة الأصل الثابت وما ترتب عليها من فروق بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى ؟

أ- عدم وجود فقرة لنموذج رياضى بالمعيار المحاسبى المصرى للمحاسبة عن اضمحلال قيمة الأصل وفق النموذج المقترح . ☐

ب- صعوبة تطبيق القياس المحاسبى وفق القيمة العادلة . ☐

جـ- عدم وجود التزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية فى التشريع الضريبى . ☐

د- رغبة الدولة فى عدم إهدار الحصيلة الضريبية . ☐

هـ- ضآلة الأهمية النسبية للفروق المالية التى ينشأ قياس اضمحلال قيمة الأصل الثابت . ☐

ى- أسباب أخرى:

1- .....

2- .....

3- .....

4- .....

القسم الثانى

5- هل تعتقد انه من الضرورى مراعاة الآثار الضريبية المترتبة على الفروق بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى عند قياس اضمحلال قيمة الأصل الثابت وفق النموذج المقترح .

نعم ☐ لا ☐

6- إذا كانت الإجابة عن السؤال سالف الذكر بالإيجاب , فما هى فى رأيكم مبررات إصدار هذه المعيار ؟

أ- القياس السليم لنتائج الأعمال . ☐

ب- قابلية القوائم المالية للمقارنة . ☐

جـ- إمكانية التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية . ☐

د- إمكانية التنبؤ بالعائد على الاستثمار . ☐

ط- مبررات أخرى : يرجى ذكرها بالتفصيل : ☐

1- .....

2- .....

3- .....

7- إذا كان من الضرورى إصدار فقرة بالمعيار المحاسبى المصرى للمحاسبة لقياس قيمة الاضمحلال للأصل الثابت وفق طرق مختلفة للقياس المحاسبى مدرجة بالمعيار ونموذج مقترح من الباحث مرفق بالقائمة , فأى الطرق التالية يمكن استخدامها لقياس اضمحلال القيمة ؟ وما هى مبررات ذلك ؟

أ- طريقة القيمة العادلة الواردة بالمعيار (31) حالياً التى تعتمد على الاعتراف بالآثار المالية للفروق التى تظهر نتيجة الاعتراف بقيمة التبادل . ☐

ب- طريقة النموذج المقترح (مرفق بالقائمة) التى تعتمد على الاعتراف بالآثار المالية للفروق التى تظهر نتيجة كفاءة المديرين والمتوقع نشؤها فى الفترات المستقبلية نتيجة اختلاف معدلات الخصم لصافى القيمة الحالية . ☐

جـ- طريقة أخرى : يرجى ذكرها ☐

1- .....

2- .....

المبررات

مبررات استخدام طريقة القيمة العادلة	مبررات استخدام النموذج المقترح
.....	.....
.....	.....

8- هل تعتقد انه من الضرورى الإفصاح عن مبررات عدم استخدام طريقة النموذج المقترح فى قياس قيمة اضمحلال الأصل الثابت فى القوائم المالية للمنشأة ؟

أوافق بشدة	أوافق	لا أعلم	لا أوافق	لا أوافق بشدة