دور الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة في تعزيز خصيصة ملاءمة المعلومات المحاسبية مدخل تحليلي *

أ.د. بشرى نجم عبد الله المشهداني م.م. سلامه ابراهيم علي
كلية الادارة والاقتصاد/جامعة بغداد / قسم المحاسبة

المستخلص

يتناول هذا البحث الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة من وجهة نظر معايير المحاسبة الدولية ، ولا سيما معيار المحاسبة الدولي ٣٦ " إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة ". وتتركز مشكلة البحث في أن عدم الإلتزام بمتطلبات المعيار المحاسبي المشار إليه انفا من الممكن أن يؤثر سلباً في جودة المعلومات المحاسبية وما تتسم به من خصائص لا سيما خصيصة ملاءمة المعلومات المحاسبية التي تؤكد على وجوب إمتلاك المعلومات المحاسبية لثلاثة خصائص فرعية حتى تكون مفيدة لقرارات مستخدميها ممثلة في قدرة المعلومات المحاسبية على التنبؤ وقدرتها على توكيد التنبؤات السابقة فضلاً عن أهميتها النسبية. وعليه يهدف البحث إلى تحديد متطلبات الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة في ظل المعايير المحاسبية ذات الصلة بإنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة، فضلاً عن بيان دور تطبيق تلك المتطلبات في تعزيز خصيصة ملاءمة المعلومات المحاسبية. وقد بينت نتائج البحث أن الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة في القوائم المالية يوفر معلومات أكثر ملاءمة لمتخذي القرارات بسبب القيمة التنبؤية لمعلومات القيمة العادلة (أوقيمة الإستخدام أيهما أكبر) التي يتم الإستناد إليها في تقييم الأصول غير المتداولة والإعتراف بالخسائر الناتجة عن إنخفاض القيمة ، فضلا عن القيمة التوكيدية والأهمية النسبية لتلك المعلومات. وبناءً على ما سبق اقترحت الباحثتان تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي ٣٦ للإبلاغ عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة في الشركات المساهمة المحلية .

المصطلحات الرئيسية للبحث/ إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة – وحدة توليد النقد – خصيصة ملاءمة المعلومات المحاسبية – القيمة التنبؤية – القيمة التوكيدية – الأهمية النسبية .

مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية
المجلد 20
العدد ٨٠
لسنة 2014
الصفحات ٤٦٠-٤٨٦

* البحث مستل من أطروحة الدكتوراه

المقدمة

عادة ما توصف المحاسبة بأنها نظام للإبلاغ المالي، إذ يقوم المحاسب بقياس العناصر المختلفة المكونة للقوائم المالية ومن ثم الإفصاح عن نتائج عملية القياس في شكل معلومات محاسبية تؤدي دورا في عملية صنع القرارات الاقتصادية شرط أن تتصف تلك المعلومات بالملاءمة وصدق التمثيل، فضلا عن القدرة على تمثيل الأحداث والظروف والمتغيرات البيئية ومنها المتغيرات الاقتصادية والقانونية والتقنية التي تترك آثارا مباشرة ومهمة نسبيا على عناصر القوائم المالية ومنها الأصول غير المتداولة والتي أصبحت تمثل تحديات لمشاكل الإبلاغ المالي بسبب الفجوة التي تحصل بين القيم الاقتصادية والقيم الدفترية لتلك الأصول.

لقد اهتمت الأدبيات المحاسبية والإصدارات المهنية حتى وقت قريب بقياس الأصول غير المتداولة على أساس ثمن التكلفة عند الاقتناء ومن ثم الإفصاح عن أقيامها الدفترية في السنوات التالية لتاريخ الاقتناء لتبرير الهدف من اقتناء تلك الأصول المتمثل باستخدامها في العمليات التشغيلية وليس لإعادة بيعها خلال سنة مالية أو دورة تشغيلية أيهما أطول ، إلا أن ظهور مؤشرات داخلية وخارجية تنذر بإنخفاض منفعة الأصول غير المتداولة وقدرتها على توليد التدفقات النقدية المستقبلية يتطلب الأخذ بالحسبان الفجوة ما بين القيمة القابلة للإسترداد والقيمة الدفترية لتلك الأصول والإبلاغ عن تأثيراتها في القوائم المالية وهو ما يعرف بالإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة (*Impairment*) لأن من شأن ذلك أن يؤثر في جودة المعلومات المحاسبية وما تتسم به من خصائص ولا سيما خصيصة ملاءمة المعلومات المحاسبية التي تمتلك خصائص فرعية تتمثل بخصيصة القدرة على التنبؤ وخصيصة التوكيد فضلاً عن خصيصة الأهمية النسبية والتي تنعكس فيما بعد على القرارات الإقتصادية لمستخدمي القوائم المالية.

هذا ويتضمن البحث المحاور الآتية:

أولاً: منهجية البحث ودراسات سابقة.

ثانياً: مفهوم الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وأبرز المعايير المحاسبية ذات الصلة.

ثالثاً: تحليل العلاقة بين الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وبين خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية.

رابعاً: الإستنتاجات والتوصيات.

المحور الأول/ منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث

١. مشكلة البحث

يركز المدخل المحاسبي التقليدي على تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في قياس الأصول غير المتداولة * في تاريخ الاقتناء، والذي يتجاهل الفروقات التي تحصل بعد تاريخ الاقتناء بين التكلفة التاريخية للأصول والقيمة القابلة للإسترداد وبروز مؤشرات داخلية وخارجية ناتجة عن تغير الظروف الاقتصادية والقانونية والتقنية مثل إنخفاض القيمة السوقية للأصل غير المتداول وحدوث تلف مادي أو عطل الأصل عن العمل وعدم تفعيل القوانين التي تحمي المنتجات المحلية من المنتجات المنافسة لها في السوق مثل قانون حماية العلامة التجارية وقانون التعريفة الكمركية والإعفاء الضريبي فضلاً عن تقادم أو بطلان إستخدام الأصل غير المتداول بالشكل الذي يجعل تلك الأصول غير قادرة على توليد التدفقات النقدية المستقبلية ومن ثم إنخفاض المنفعة المتأتية من استخدامها أو ما يسمى بإنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة Impairment of Non-Current Assets ، وقد صدرت مؤخرا العديد من المعايير المحاسبية التي تلزم الشركات المساهمة الاعتراف بالخسائر الناتجة عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة بعد إخضاعها لاختبارات محددة ومن بينها المعيار المحاسبي الأمريكي(144) لسنة 2001 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB والمعيار المحاسبي الدولي (36) لسنة 2004 الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

وتتركز مشكلة البحث على أن عدم الإلتزام بمتطلبات المعايير المحاسبية المشار إليها انفاً يؤثر سلباً في جودة المعلومات المحاسبية وما تتسم به من خصائص لا سيما خصيصة ملاءمة المعلومات المحاسبية التي تؤكد على وجوب إمتلاك المعلومات المحاسبية لثلاث خصائص فرعية حتى تكون مفيدة لقرارات مستخدميها ممثلة في قدرة المعلومات على التنبؤ وقدرتها على توكيد التنبؤات السابقة فضلا عن أهميتها النسبية.ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل الآتي:

هل للإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة دوراً في تعزيز خصيصة ملاءمة المعلومات المحاسبية لقرارات مستخدميها؟

٢. أهداف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق ما يأتي :

أ. بيان مفهوم الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة مع مناقشة وتحليل المعايير المحاسبية ذات الصلة بإنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة .

ب. بيان دور الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة في تعزيز خصيصة ملاءمة المعلومات المحاسبية.

---

* تمثل الأصول الثابتة ، والشهرة ، والأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة على وفق ما جاء في معيار المحاسبة الدولي ٣٦ " إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة".

٣. فرضية البحث

يستند البحث إلى فرضية رئيسة مفادها "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وبين تعزيز خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية".

وتتفرع من هذه الفرضية الرئيسة في أعلاه الفرضيات الفرعية الآتية:

أ. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وبين تعزيز خصيصة القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية.

ب. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وبين تعزيز خصيصة القيمة التوكيدية للمعلومات المحاسبية.

ت. توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وبين تعزيز خصيصة الأهمية النسبية للمعلومات المحاسبية.

٤. أهمية البحث

تبرز أهمية البحث في عرض وتحليل أسلوب المعالجة المحاسبية لإنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة نتيجة المؤشرات الداخلية والخارجية في ظل التغيرات الاقتصادية والقانونية والتقنية وبيان دور ذلك في تعزيز ملاءمة المعلومات المحاسبية لأغراض مستخدميها، لا سيما في ظل الانفتاح الاقتصادي المرتقب وحاجة سوق المال في العراق إلى التطوير لتواكب مثيلاتها في البلدان الأخرى في مجال تطبيق المعايير المحاسبية وتوفير المعلومات المؤثرة في تعزيز الاستثمارات المحلية وجذب الاستثمارات الأجنبية .

ثانياً: دراسات سابقة

١. الدراسات العربية

أ. دراسة (عابد :٢٠٠٦) " دراسة تحليلية لمشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن إنخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية : دراسة تطبيقية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على كيفية الإعتراف والإفصاح عن قيمة الأصول الثابتة المنخفضة انخفاضاً حاداً في ضوء المعايير المحاسبية الدولية ، وقد تمثلت أهم نتائج الدراسة الميدانية في أن الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل يتم تسجيلها والإفصاح عنها في القوائم المالية بمالا يزيد عن قيمة التدفقات النقدية المستقبلية التي تتوقع الوحدة الاقتصادية استردادها من استخدام الأصل خلال عمره الإنتاجي المتبقي حتى الوصول بالأصل الثابت إلى مرحلة الاستغناء عنه، ويتم قياس ومعالجة الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة المرتبطة بالأصل الثابت على أساس معقول وثابت، وأهم ما أوصت بها الدراسة ضرورة العمل على معالجة وقياس الإنخفاض الحاصل في قيمة الأصل الثابت على أساس ملائم وثابت بما يتواءم مع طبيعة كل دولة وأن تكون هناك سلطة عليا تقوم بالإشراف على الوحدات الاقتصادية الكبرى التي تعاني أصولها من إنخفاضات مستمرة ولاسيما الوحدات الاقتصادية المساهمة.

ب. دراسة (أبو الخير: 2008) "أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانيه عن تطبيق معيار الإنخفاض في قيمة الأصول"

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية كمحددات لجودة التقارير المالية في البيئة المصرية، وتم استخدام معيار الإنخفاض في قيمة الأصول كمتغير بديل يقيس إقدام الوحدة الإقتصادية هناك على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وقد تمثلت أهم نتائج الدراسة بوجود صعوبات في تكييف النظام المحاسبي الموحد لكي يلائم المعايير الحديثة، وأهم ما أوصت بها الدراسة ضرورة إدخال تعديلات جذرية على النظم القانونية والمحاسبية السائدة وأن تتضمن مبادئ عامة تحكم العمل في الشركات المساهمة ولا يعنى ذلك أن النظام المحاسبي الموحد لم يعد ملائما ولكن القيود المفروضة على تعديله تجعل هناك صعوبة في تطوير قواعد وإجراءات النظام بما يتفق مع متطلبات معايير محاسبية تتصف بدرجة من التعقيد مثل معيار الإنخفاض في قيمة الأصول.

٢. الدراسات الأجنبية

أ. دراسة (Putra :2008) "Accounting For Impairment Of Long—lived Asset (Fixed Asset & Property)"

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير نوع الملكية في المحاسبة عن إنخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل (الأصول الثابتة والممتلكات) والاعتراف بالخسارة الناجمة عنها، وأكدت الدراسة على تحليل وقياس إنخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل المتعاقد عليها والمستخدمة وخطوات إختبار إنخفاض قيمة الأصول وفقا للمعيار الأمريكي 144 ، واستنتجت الدراسة أن إنخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل يتطلب الاعتراف بخسارة إنخفاض القيمة سواء كان الغرض من الإقتناء هو البيع أو الإستخدام، وان خسارة الإنخفاض مقابل خسارة بيع الممتلكات له أهمية خاصة بالنسبة للشركات التي تستخدم التمويل من العمليات التشغيلية وعند تسوية صافي الدخل للوصول إلى الدخل من العمليات التشغيلية لا يتم إضافة خسارة الإنخفاض مرة أخرى بينما يتم إضافة الخسارة الناتجة عن بيع الممتلكات فقط، وأهم ما أوصت بها الدراسة بأنه في الحالة التي تنتج عنها الانخفاض في القيمة العادلة ضرورة أن تصبح الشركة على بينة من خلال التفاوض على العقود بأن القيمة العادلة للممتلكات أقل من قيمتها الدفترية وينبغي أن تعترف بوجود خسارة إنخفاض في قيمة تلك الأصول في ذلك الوقت (أي وقت التفاوض على العقود) بدلا من تأجيل الاعتراف بالخسارة عند بيعها في تاريخ التخلص منها.

ب. دراسة (Richard, et al : 2010) " Fair Value Measurement and the Impairment of Long-Term Assets"

هدفت الدراسة إلى توضيح التفاعل بين قياس القيمة العادلة وإختبار إنخفاض القيمة القابلة لإسترداد الأصول طويلة الأجل والتي تمثل القيمة العادلة أو قيمة الإستخدام مع قيمتها الدفترية لإعطاء فهم عن كيفية استخدام قياس القيمة العادلة للأصول وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP للأصول التشغيلية وقد تمثلت أهم نتائج الدراسة استخدام معيار جديد لقياس القيمة العادلة (SFAS 157) مع الأصول المختلفة عند الإقتناء ومن ثم إختبار إنخفاض قيمتها، فضلا عن أن تطبيق إختبار إنخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل يتطلب إجراء تسويات قيدية لتخفيض قيمة تلك الأصول مما تنعكس على قيمة الشركة المدرجة في الأسواق المالية، وأهم ما أوصت بها الدراسة ضرورة إستخدام مدخلين رئيسين لقياس القيمة العادلة تتمثل بالقيمة السوقية وقيمة الإستخدام لتقييم الأصول طويلة الأجل وبموجب هذين المدخلين يتم احتساب القيمة العادلة لمجموعة متنوعة من تلك الأصول تسمى وحدة توليد النقد وتتضمن الأوراق المالية والممتلكات والمصانع والمعدات والعقارات قيد التطوير والشهرة وأن التقييم يتطلب الأخذ في الحسبان القيمة العادلة لتلك الأصول سواء حدث إنخفاض في قيمتها أم لا.

هذا ويأتي البحث الحالي كإضافة للدراسات السابقة ويتميّز في كونه يركز على بيان دور الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة في تعزيز خصيصة ملاءمة المعلومات المحاسبية على وفق الاطار المفاهيمي للمشروع المشترك FASB/IASB.

المحور الثاني

مفهوم الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وأبرز المعايير المحاسبية ذات الصلة

أولاً: مفهوم الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة

١. المفهوم المحاسبي لإنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة

لمفهوم إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة جذوره في الفكر المحاسبي وعلى مستوى الممارسات المحاسبية، فعندما تتعرض الأصول غير المتداولة والمتمثلة بالأصول الثابتة والشهرة والأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة إلى تقادم جزئي يتردد المحاسبون في تخفيض المقدار المرحل لهذه الأصول، ويرجع هذا التردد إلى صعوبة الوصول إلى القيمة العادلة لهذه الأصول والتي ينبغي أن لا تكون اجتهادية أو اعتباطية، وإذا ما قررت الوحدة الاقتصادية تخفيض قيمة أصولها غير المتداولة في مثل هذه الحالات سوف يظل هناك تساؤل قائم حول مقدار هذا التخفيض *(Kieso, ٢٠٠٩: 551).*

وتقتني الوحدة الاقتصادية الأصول غير المتداولة لأن القيمة المستقبلية للمنافع المتوقع الحصول عليها من إستخدام تلك الأصول تفوق أو تساوي تكاليفها، وبعبارة أخرى أن إستخدام الأصل غير المتداول يساهم في توليد منافع مستقبلية للوحدة الاقتصادية، وفي أي لحظة زمنية من عمر الأصل غير المتداول إذا ما ظهر أن القيمة المستقبلية للمنافع المتوقعة المتبقية للأصل تقل بدرجة هامة نسبيا عن قيمتها الدفترية، عندئذ فإن قيمة الأصل غير المتداول أو مجموعة الأصول غير المتداولة تعد ذات أقيام منخفضة.

وقد قُدمت تعريفات عديدة لإنخفاض أقيام الأصول ومنها الأصول غير المتداولة، فقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة بأنه "يوجد إنخفاض في قيمة الأصول غير المتداولة إذا تجاوزت القيمة الدفترية للأصل التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة (غير المخصومة)" (FASB ,2001,SFAS144).

ويتفق القاضي وآخرون مع ما جاء في أعلاه إذ "أنه وفي أي وقت تشير الأحداث والتغيرات في الظروف إلى أن المبلغ المرحل للأصل غير المتداول قد لا يكون قابل للإسترداد ينبغي على الوحدة الاقتصادية القيام بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من إستخدام ذلك الأصل والتخلص النهائي منه، فإذا كانت تلك التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة وغير المخصومة وقبل الضريبة أقل من القيمة المرحلة لذلك الأصل عندها تلتزم الوحدة الاقتصادية بالإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة، وتقاس خسارة إنخفاض القيمة بالفرق بين المبلغ المرحل للأصل غير المتداول وقيمته العادلة، أما إذا كانت التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة المتوقعة للأصل غير المتداول أكبر من قيمته المرحلة فإن القيمة المرحلة لذلك الأصل تعد مستردة وليس هناك خسارة إنخفاض قيمة" (القاضي وآخرون، ٢٠٠١: ٢٢٢).

كما عرف Kevin إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة بأنه " فقدان محتمل في قيمة الأصول غير المتداولة والتي من شأنها أن تبرر إظهارها بقيمة منخفضة في قائمة المركز المالي بسبب حدوث شيء ما بشكل دائمي أدى إلى الحد من المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من إستخدام تلك الأصول" (Kevin, et al, 2003:66).

وكذلك عرف Michelle إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة على أنه "تناقص في الجودة وقوة التحمل ومبلغ أو قيمة الأصول غير المتداولة، تلك الأصول التي قد تكون عرضة لإنخفاض القيمة الناتجة من عوامل عديدة منها سوء الإدارة، أو منافسة جديدة، أو إبتكارات تكنولوجية" (Michelle, 2007, p: 1).

ويشير Kieso إلى تعريف إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة بأنه "الوضع الذي يكون فيه المبلغ المرحل للأصول غير المتداولة غير قابل للتغطية مما يلزم الوحدة الاقتصادية بأن تخفض قيمة تلك الأصول" (Kieso, ٢٠٠٩: 551).

ويرى Anderson بأن "الإنخفاض المفاجئ في قيمة الأصول غير المتداولة يحدث، عندما يكون الإندثار والإطفاء غير قادر على خفض كبير في القيمة الدفترية لتلك الأصول وفقا للقيمة السوقية أو القيمة العادلة" *(Anderson, 2010:3)*. ويرجح Anderson وعلى وفق التعريف السابق إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة إلى أسباب تعود إلى سوء تقدير العمر النافع لتلك الأصول، فضلا عن طريقة إحتساب الإندثار أو الإطفاء، فعند توزيع تكلفة الأصل غير المتداول على سنوات العمر النافع لذلك الأصل والمقدر بشكل أكثر مما ينبغي فإن قسط الإندثار يحتسب بأقل من اللازم، وبالتالي يؤدي إلى إظهار القيمة الدفترية بأكثر من حقيقتها، وهذا يتطلب فقط إجراء بعض التعديلات وإعادة التقديرات اللازمة ومن ثم إجراء تسويات قيدية بالفروق ويتم ذلك عند وجود دليل أو مؤشر على إنخفاض قيمة الأصل غير المتداول.

كما عرف Beavon إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة بأنه "الإنخفاض غير المتوقع في المنافع الاقتصادية المستقبلية أو الخدمة المحتملة للأصل غير المتداول أو وحدة توليد النقد مما يولد خسائر إنخفاض القيمة تتمثل بالفرق بين القيمة المرحلة للأصل غير المتداول *(Beavon,2011: 3)* .

ويقصد بالقيمة الدفترية للأصل غير المتداول وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 36 ، القيمة التي يظهر بها الأصل في قائمة المركز المالي بعد طرح الإندثار المتراكم وخسائر الإنخفاض المتراكم، ويقصد بالقيمة القابلة للإسترداد القيمة العادلة ناقصا مصروفات البيع أو قيمته المستخدمة أيهما أعلى،ويقصد بالقيمة العادلة، القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع الأصل غير المتداول أو وحدة توليد نقد بموجب عملية تفاوضية وعلى أساس تجاري بين أطراف راغبة وذوي معرفة مطروحا منها تكاليف البيع، ويقصد بوحدة توليد النقد بأنها أصغر مجموعة من الأصول غير المتداولة القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستخدام المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول غير المتداولة الأخرى أو مجموعات الأصول غير المتداولة، أما القيمة المستخدمة" فهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الإستخدام المستمر لأصل غير متداول ومن تكاليف التخلص منه في نهاية عمره النافع، وتكاليف التخلص هي التكاليف الإضافية التي يمكن ربطها أو تنسبها مباشرة بالتخلص من الأصل غير المتداول أو من مجموعة الأصول غير المتداولة بإستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل *(Hami et al, 2012:12)*.

وترى الباحثتان بأن القيمة العادلة ناقص مصاريف البيع لا تعكس بيعا إجباريا إلا إذا كانت الإدارة مجبرة على البيع في الحال، ويلاحظ بأنه إذا تم تحديد القيمة العادلة لأصل غير متداول على أساس آخر غير قيمته السوقية فقد يكون مبلغه المعاد تقييمه (القيمة العادلة) أكبر أو أقل من مبلغه القابل للإسترداد، وعلى ذلك وبعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم تطبق الوحدة الاقتصادية المعيار الدولي 36 لتحديد ما إذا كان من الممكن أن تنخفض قيمة الأصل غير المتداول، وعليه فإن أغلب المفاهيم لإنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة تركز على أن الإنخفاض في قيمة تلك الأصول تعني زيادة قيمتها الدفترية عن قيمتها الإستردادية.

٢. مؤشرات إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة

عرفTrumbic المؤشرات بأنها "معلومات كمية متوافرة تساعد على تفسير أو تبرير ظاهرة أو موضوع ما أو تساعد أكثر على تفسير سبب تغير الأمور أو الأشياء بمرور الزمن" ومن ناحية أخرى يمكن النظر للقيم التي تشير إليها هذه المؤشرات على أنها أمور مسلم بها، بل أن هذه القيم أو المعلومات تتم طبقا لسياقات اجتماعية واقتصادية وسياسية وبيئية شاملة في المجتمع في لحظة تاريخية محددة" *(Trumbic, 2001:2)*. كما وعرفت المؤشرات بأنها "الدلائل والمعلومات التي توفرها التقارير الإدارية الداخلية والتي يمكن من خلالها الإستدلال على وجود الإنخفاض في قيمة الأصول غير المتداولة، وتقسم المؤشرات إلى مؤشرات خارجية ومؤشرات داخلية *(الجعارات ،٢٠٠٨: ٤٣٤)(IASB,2008,IAS36,Par.13-17)*.

ويؤكد Oduware في السياق نفسه على أن قيمة الأصول غير المتداولة تنخفض في حالات عديدة، من بينها حدوث تغيرات في اللوائح أو مناخ الأعمال أو الإنخفاض في معدل الإستخدام أو التغيرات التقنية أو التنبؤ بإنخفاض كبير في الأرباح التي تحققها الأصول غير المتداولة على المدى البعيد، وعادة ما يتم إختبار إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة في كل تاريخ إبلاغ مالي، ويشير Oduware أيضا بأنه "يتعين على الوحدة الاقتصادية في كل تاريخ إبلاغ مالي تقييم ما إذا كان هناك مؤشر لإحتمال إنخفاض قيمة أصل غير متداول، وعلى تلك الوحدة مراجعة كل من المصادر الخارجية والداخلية للمعلومات وفي حالة وجود أي مؤشر من هذا النوع تقوم تلك الوحدة بتقدير المبلغ القابل للإسترداد" *(Oduware, ٢٠١٢: 1)*.

كما جاء في الفقرة ٨ من معيار المحاسبة الدولي 36 بأنه " قيمة الأصل غير المتداول تنخفض عندما يزيد المبلغ المرحل للأصل عن مبلغه القابل للإسترداد بوجود بعض الدلائل على احتمال حدوث خسارة إنخفاض، وإذا وجد أي دليل من هذه الدلائل فإنه يطلب من الوحدة الاقتصادية إجراء تقييم رسمي للمبلغ القابل للإسترداد، وإذا لم يتوفر أي مؤشر عن حدوث خسارة الإنخفاض فإن المعيار لا يتطلب أن تقوم الوحدة الاقتصادية بإجراء تقدير رسمي للمبلغ القابل للإسترداد" *(IASB,2008,IAS36.Par8)*.

وحددت الفقرة ١٢ من المعيار36 المؤشرات التالية التي تمثل الحد الأدنى الممكن أخذها في الحسبان والتي تدل على إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة *(IASB,2008,IAS36,Par.12)*:

أ. المصادر الخارجية للمعلومات

- إنخفاض القيمة السوقية للأصل بشكل هام خلال الفترة بأكثر من المتوقع نتيجة لمرور الوقت أو الإستخدام العادي.
- التغيرات المهمة التي لها آثار عكسية على الوحدة الاقتصادية خلال المدة الحالية أو التغيرات المهمة المتوقع حدوثها في المستقبل القريب في البيئة (التكنولوجية، السوقية، القانونية، الاقتصادية) التي تعمل فيها الوحدة الاقتصادية أو في السوق الذي ينتمي إليه الأصل.
- زيادة أسعار الفائدة أو معدلات العائد الأخرى في السوق على الاستثمارات خلال المدة، إذا كان من المحتمل أن تؤثر هذه الزيادة على معدل الخصم المستخدم في إحتساب قيمة الأصول غير المتداولة المستخدمة (القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية)، وبالتالي تخفيض القيمة الإستردادية بشكل جوهري.

ب. المصادر الداخلية للمعلومات

- وجود دليل متاح على تقادم أو بطلان إستخدام أصل غير متداول أو حدوث تلف مادي له.
- حدوث تغيرات مهمة تؤثر عكسياً في الوحدة الاقتصادية خلال المدة، أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب إلى المدى أو بالأسلوب الذي يستخدم فيه الأصل غير المتداول أو يتوقع إستخدامه فيه، وهذه التغيرات تتضمن: عطل الأصل عن العمل، خطط إيقاف الأصل،أو إعادة هيكلة العملية التي ينتمي إليها الأصل، أو خطط التخلص من الأصل أو التصرف بالأصل قبل التاريخ المتوقع مسبقاً، أو إعادة تقييم العمر النافع للأصل على أنه محدد بدلاً من كونه غير محدد.
- وجود أدلة متاحة ضمن التقارير الداخلية على أن الأداء الاقتصادي للأصل غير المتداول سيء أو سيكون أسوأ مما هو متوقع.

ويؤكد Beavon في هذا السياق على ضرورة إجراء إختبار للإنخفاض في قيمة الأصول غير المتداولة إذا كان الأداء سيئاً أو سيكون أسوأ مما هو مخطط له مسبقا، وقد يحقق الأصل غير المتداول أرباحاً في المدة الحالية إلا أنه ومن خلال الرجوع إلى التقارير الداخلية للوحدة الاقتصادية والنتائج المستقبلية المذكورة في الموازنات التقديرية تشير الدلائل على حدوث إنخفاض جوهري في قيمة ذلك الأصل وستتكبد خسائر أو تدفقات نقدية خارجة عندما يتم تجميعها مع الأرباح المتحققة للمدة الحالية (Beavon, 2011:1-15).

مما سبق يتضح بأن هناك العديد من التغيرات السلبية الكبيرة التي من الممكن أن تؤثر في مدى أو الطريقة التي يتم فيها إستخدام الأصول غير المتداولة أو تغيرات سلبية في الحالة المادية لتلك الأصول ولا سيما الأصول الثابتة مثل المعدات المستخدمة في الخطوط الإنتاجية مما قد يعرضها لأضرار مادية تنعكس سلبا على أداء تلك المعدات، وتتطلب إنفاق مبالغ كبيرة على صيانتها ، وبالتالي فإن سوء إستخدام تلك المعدات يؤدي إلى التقليل من عمرها النافع بأكثر مما هو متوقع له مما تضطر الوحدة الاقتصادية إلى بيعها والتخلص منها قبل انتهاء العمر النافع لها أو تقرر الاستمرار في إستخدامها، وفي كلتا الحالتين تكون التدفقات النقدية الداخلة من بيعها أو إستخدامها أقل مما هو متوقع لها بل وتكون تدفقاتها النقدية الخارجة أكثر من الداخلة، وعند ذلك يتوجب على الوحدة الاقتصادية إجراء إختبار إنخفاض قيمة تلك المعدات والإعتراف بخسارة إنخفاض القيمة.

ثانياً : المعايير المحاسبية الدولية ذات الصلة بإنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة

تناولت العديد من معايير المحاسبة الدولية لمشكلة الإعتراف بخسائر إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة والإفصاح عنها ومنها معيار الإبلاغ المالي 6 "إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية"، ومعيار المحاسبة الدولي 16"الممتلكات والمصانع والمعدات"، ومعيار المحاسبة الدولي 38 "الأصول غير الملموسة" إلا أن المعيار المحاسبي الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة" يعد الأبرز من بين تلك المعايير في مناقشة مشاكل وخطوات الإعتراف بخسارة الإنخفاض في أقيام الأصول غير المتداولة والتي من شأنها أن تساعد في توفير معلومات ملاءمة إلى مستخدمي القوائم المالية.

وفيما يلي تحليل مختصر لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦:

١. هدف ونطاق المعيار

يهدف المعيار المحاسبي الدولي ٣٦ إلى بيان الإجراءات التي ينبغي على الوحدة الاقتصادية تطبيقها لضمان تسجيل أصولها غير المتداولة بما لا يزيد عن مبلغها القابل للإسترداد، ويكون الأصل مرحلا بما لا يزيد عن مبلغه القابل للإسترداد إذا كانت قيمته الدفترية تزيد عن المبلغ الذي سيتم إسترداده من خلال إستخدام أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه قد إنخفضت قيمته، ويتطلب المعيار أن تقوم الوحدة الاقتصادية بالإعتراف بخسارة الإنخفاض والإفصاح عنها. *(IASB, 2008, IAS 36, Par.1)* .

٢ . المتطلبات اللازمة لتحديد الأصول غير المتداولة التي قد تتعرض إلى إنخفاض القيمة ومؤشرات إنخفاض القيمة حدد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ المتطلبات اللازمة لتحديد الأصول غير المتداولة التي قد تنخفض قيمتها، والمؤشرات التي تدل على حدوث الإنخفاض في قيمة تلك الأصول، إذ تناولت الفقرة ٧ من المعيار المتطلبات الآتية *(IASB, 2008, IAS 36, Pa.r7)*:

أ. تنخفض قيمة الأصل غير المتداول عندما تكون قيمته الإستردادية أقل من قيمته الدفترية .

ب. يتطلب من الوحدة الاقتصادية إجراء إختبار في كل تاريخ إبلاغ مالي لتحديد ما إذا كانت هناك أي مؤشرات على إنخفاض القيمة لأي أصل غير متداول.

ت. إذا توفرت أية مؤشرات على إنخفاض قيمة الأصل غير المتداول ينبغي تقدير القيمة الإستردادية لذلك الأصل.

ويتم التعامل مع الأصول غير الملموسة وفقا لهذا المعيار بشكل مختلف عن الأصول الملموسة، إذ تنص الفقرة ١٠ منه على أنه بغض النظر عما إذا كان هناك أي مؤشر على إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة يتطلب من الوحدة الاقتصادية إجراء إختبار إنخفاض قيمة تلك الأصول في أي وقت خلال المدة السنوية شريطة تأديته في نفس الوقت من كل سنة، وبالتالي إجراء قياس القيمة القابلة للإسترداد سنويا لتلك الأصول والتي تشمل *(IASB, 2008, IAS 36, Par.7)*:

أ. الأصل غير الملموس ذي العمر النافع غير المحدد.

ب. الأصل غير الملموس غير المتاح بعد للإستخدام.

ت. الشهرة المشتراة في إندماج الأعمال.

وتحدد الفقرة ١٢ من هذا المعيار المؤشرات والدلائل التي ينبغي على الوحدة الاقتصادية أن تأخذها في الحسبان كحد أدنى لإحتمال حدوث إنخفاض في قيمة الأصول غير المتداولة الملموسة، إذ تتطلب أن تقوم الوحدة الاقتصادية في كل تاريخ إبلاغ مالي بتقدير ما إذا كانت هناك مؤشرات ودلائل على حدوث إنخفاض في قيمة تلك الأصول، وإذا وجدت مؤشرات على حدوث إنخفاض في قيمتها ينبغي في هذه الحالة إجراء إختبار إنخفاض القيمة بتقدير المبلغ القابل للإسترداد من إستخدام تلك الأصول بإتباع الطرق المنصوص عليها في هذا المعيار ، ويعد التعرف على مؤشرات الإنخفاض في القيمة خطوة هامة في العملية إذ تطرق هذا المعيار إلى أمثلة لمؤشرات حدوث إنخفاض القيمة وتشير الفقرة ١٣ منه إلى أن القائمة ليست شاملة *(IASB, 2008, IAS 36, Par.12,13)*. وتنقسم تلك المؤشرات إلى مؤشرات خارجية وداخلية سبقت الإشارة إليها في هذا البحث.

٣. قياس القيمة القابلة لإسترداد الأصول غير المتداولة

تعرف الفقرة ١٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٦ القيمة القابلة لإسترداد الأصول غير المتداولة على أنها "القيمة العادلة لأصل غير متداول أو وحدة توليد نقد مطروحا منها التكاليف لغاية البيع أو قيمة إستخدامها أيهما أعلى" *(IASB, 2008, IAS 36, Par.18)*.

وتشير الفقرات ١٩- ٢٣ من هذا المعيار إلى أنه ليس من الضروري تحديد كلاً من القيمة العادلة ناقصاً تكلفة البيع وقيمة الاستخدام للأصل غير المتداول إذا كانت أياً من هاتين القيمتين تزيد عن القيمة الدفترية فإن الأصل لا تنخفض قيمته وبالتالي ليس من الضروري تقدير القيمة الأخرى، وقد يكون من الممكن تحديد القيمة العادلة ناقصا تكلفة البيع حتى لو لم تتم المتاجرة بالأصل غير المتداول في سوق نشط، ولكن في أغلب الأحيان من غير الممكن تحديد القيمة العادلة ناقصا تكلفة البيع لعدم وجود أساس لإجراء تقدير موثوق للمبلغ الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة، وفي هذه الحالة تعد قيمة إستخدام الأصل غير المتداول كمبلغ قابل للإسترداد من خلال تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والتي تنتج من إستخدام ذلك الأصل ومن التصرف به ويتم خصمها بمعدل خصم مناسب.(IASB, 2008, IAS 36, Par. 19-23)

وفيما يلي إيضاح لكل من القيمة العادلة ناقص تكلفة البيع وقيمة إستخدام الأصول غير المتداولة التي تخضع لإختبار إنخفاض القيمة كأقيام قابلة لإسترداد تلك الأصول:

أ. تحديد القيمة العادلة ناقص تكاليف بيع الأصول غير المتداولة

لتحديد القيمة العادلة ناقص تكاليف بيع الأصول غير المتداولة التي تخضع لإختبار إنخفاض القيمة تشير الفقرات ٢٥ - ٢٨ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٦ إلى *(IASB,2008,IAS 36, Par.25-28)*:

- أن أفضل دليل على القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع هو السعر في إتفاقية بيع ملزمة في عملية تجارية بحتة.
- إذا لم تتوفر إتفاقية بيع ملزمة ولكن تمت المتاجرة بالأصل في سوق نشط، فإن القيمة العادلة ناقص تكلفة البيع هو سعر السوق للأصل ناقص تكاليف البيع، وسعر السوق الملائم هو عادة سعر العرض الحالي إذا كان متوفرا وبخلاف ذلك فإن سعر آخر عملية (سعر أحدث عملية) يوفر أساسا لتقدير القيمة العادلة شرط عدم حدوث تغير هام بالأحداث في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية وتاريخ التقدير.
- إذا لم يكن هناك إتفاقية بيع ملزمة أو سوق نشط للأصل تكون القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع بناءا على أفضل المعلومات المتوفرة في تاريخ إعداد قائمة المركز المالي لإنشاء سعر وفقا لآلية السوق والتي تعكس القيمة التي يمكن الحصول عليها من إستبعاد الأصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبة (بائع راغب في إستبعاد الأصل ومشتري راغب في إقتناء الأصل) وذلك بعد طرح تكاليف البيع، ويمكن أن يتم تحديد هذا المبلغ وفقا لنتيجة العمليات الأخيرة (المعاملات الحديثة) لأصول مشابهة ضمن نفس الصناعة.
- تعد تكاليف البيع تكاليف مباشرة ويتم إستقطاعها عند تحديد القيمة العادلة، وهي تشمل التكاليف القانونية ورسوم الأختام والضرائب وتكاليف إزالة الأصل وأي تكاليف مباشرة أخرى.

ب. تحديد قيمة إستخدام الأصول غير المتداولة التي تخضع لإختبار إنخفاض القيمة

يتم إحتساب قيمة إستخدام الأصول غير المتداولة التي تخضع لإختبار إنخفاض القيمة لمقارنتها بالقيمة العادلة ناقص تكاليف بيع تلك الأصول وذلك لتحديد القيمة القابلة للإسترداد، وقد يتم اللجوء إلى تطبيق قيمة الإستخدام لتقييم الأصول غير المتداولة عند عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة لها ويطلق على هذا الأسلوب مدخل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية، وقد حددت الفقرة ٣٠ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ عناصر عديدة يتطلب وجودها عند قياس قيمة إستخدام الأصول غير المتداولة وهي (*IASB, 2008, IAS 36, Par.30*):

- **تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للأصل غير المتداول.**
- **التوقعات بشأن التغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت تلك التدفقات النقدية المستقبلية.**
- **القيمة الزمنية للنقود، والمتمثلة في سعر الفائدة الحالي في السوق والخالي من المخاطر.**
- **السعر الذي يتضمن عدم التأكد من التدفقات النقدية الناتجة من الأصل.**
- **عوامل أخرى مثل عدم السيولة، قد يعكسها المشاركون في السوق عند تسعير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من الأصل.**

وقد حددت الفقرة ٣١ و٣٢ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الخطوات الأساسية لتقدير القيمة المستخدمة لأصل غير متداول وتشمل *(IASB,2008,IAS 36, Par.31,32)*:

- **تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة التي تؤخذ من الإستخدام المستمر للأصل ومن الإستبعاد النهائي له.**
- **تطبيق سعر الخصم المناسب على هذه التدفقات النقدية المستقبلية.**
- **جمع القيم المخصومة لصافي التدفقات النقدية من الإستخدام المستمر للأصل مع القيمة المخصومة للتدفقات النقدية من إستبعاد الأصل نفسه والنتيجة تمثل قيمة الإستخدام.**

ويمكن تطبيق الخطوات السابقة في تقدير قيمة الإستخدام لوحدة توليد النقد فقط بالقيام أولا بتقسيم الوحدة الاقتصادية إلى وحدات توليد نقد، وبعدها تطبق بقية الخطوات السابقة تباعا، وتتطلب الفقرة ٣٣ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ مراعاة الأمور الآتية والمتعلقة بتقدير التدفقات النقدية (*IASB,2008,IAS 36, Par.33*):

- **تكون توقعات التدفقات النقدية بناءاً على إفتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع المتبقي للأصل.**
- **تتم توقعات التدفقات النقدية بناءاً على أحدث الموازنات التقديرية والتنبؤات المالية المعتمدة من قبل الإدارة، على أن تستبعد منها أي تدفقات نقدية مستقبلية يتوقع أن تنشأ من عمليات إعادة هيكلة مستقبلية أو من تحسين أداء الأصل، ويفترض المعيار أن الموازنات والتنبؤات ينبغي أن لا تزيد عن خمس سنوات إلا إذا أمكن تبرير مدة أطول.**
- **تقدير توقعات التدفقات النقدية التي تزيد عن المدة التي تغطيها أحدث الموازنات التقديرية والتنبؤات يتم بإستخدام معدل نمو ثابت أو متناقص للسنوات اللاحقة.**

- تقييم مدى معقولية إفتراضات الإدارة من خلال فحص أسباب الإختلافات بين تقديرات التدفقات النقدية السابقة والتدفقات النقدية الفعلية
- لا تتضمن تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية تدفقات نقدية داخلة أو خارجة من الأنشطة التمويلية ومقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل، ويعود السبب في ذلك إلى أن معدل الخصم المستخدم والتدفقات النقدية المستقبلية سيتم تحديدها على أساس ما قبل إستقطاع الضريبة.

وبعد أن يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية ينبغي إحتساب القيمة الحالية لهذه التدفقات عن طريق خصمها بإستخدام معدل خصم مناسب، وليس من السهولة تحديد معدل الخصم اللازم لإحتساب قيمة الإستخدام ولكن الفقرة ٥٥ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٦ وضعت مجموعة من القواعد المتعلقة بتحديد معدل الخصم وهي *(IASB,2008,IAS 36, Par.55)*:

- يكون معدل الخصم قبل إحتساب ضريبة الدخل والذي يعكس القيمة الزمنية للنقود والمخاطر المتعلقة بالأصل.
- لا يعكس معدل الخصم لا يتم يعكس معدل الخصم المخاطر التي تؤدي إلى تعديل التدفقات النقدية بناءا على ذلك.
- يساوي معدل الخصم ذلك العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم إختيار إستثمار معين يولد تدفقات نقدية معادلة للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.

٤. الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وقياسها

حدد معيار المحاسبة الدولي ٣٦ متطلبات الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة أصل غير متداول مفرد وقياسها بإستثناء الشهرة، والإعتراف بخسارة إنخفاض وقياس قيمة وحدة توليد النقد والشهرة، فضلا عن الإعتراف وقياس خسارة إنخفاض قيمة الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

أ. الإعتراف وقياس خسارة إنخفاض قيمة أصل غير متداول مفرد

تحدد الفقرات ٥٨-٦٣ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٦ متطلبات الإعتراف وقياس خسارة قيمة أصل غير متداول مفرد وكالآتي *(IASB,2008,IAS 36,Par.58-63)*:

- يتم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة عندما تكون القيمة القابلة للإسترداد أقل من القيمة الدفترية.
- يتم الإعتراف بخسارة الإنخفاض في قيمة أصل غير متداول مرحل بالتكلفة التاريخية على إنها مصروف في كشف الدخل، ومع ذلك فإن خسارة الإنخفاض في قيمة أصل قد أعيد تقييمه يخفض بها فائض إعادة التقييم لذلك الأصل.
- يتطلب الإعتراف بخسارة الإنخفاض في القيمة تعديل قسط الإندثار للفترات المستقبلية، وسوف تقلل خسارة الإنخفاض من قيمة الأصل القابلة للإندثار وتخصص على أساس منتظم على مدى عمره النافع المتبقي.

ب. الإعتراف وقياس خسارة إنخفاض القيمة لوحدة توليد النقد

تنص الفقرة ٦٦ من المعيار المحاسبي الدولي ٣٦ على أنه إذا كانت هناك أية دلالة على أن قيمة أصل غير متداول قد تنخفض فإنه ينبغي تقييم المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد، وإذا لم يكن ممكنا تقدير المبلغ القابل للإسترداد للأصل المفرد فإنه ينبغي تحديد ذلك المبلغ لوحدة توليد النقد الذي ينتمي إليها الأصل *(IASB,2008,IAS 36, Par.66)*.

وحددت الفقرة ٦٧ من هذا المعيار الحالات التي لا يمكن فيها تحديد المبلغ القابل للإسترداد لأصل غير متداول مفرد وهي *(IASB,2008,IAS 36, Par.67)*:

- إذا لم يكن ممكنا تقدير قيمة إستخدام الأصل لتكون مقاربة للقيمة العادلة ناقصا تكلفة البيع.
- إذا لم يولد الأصل تدفقات نقدية داخلة مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية من أصول أخرى.

وفي تلك الحالات المذكورة أعلاه يمكن تحديد قيمة الإستخدام لوحدة توليد النقد ، وعرف المعيار وفقا للفقرة ٦ منه وحدة توليد النقد بأنها "أصغر مجموعة أصول وتشمل الأصول التي تولد تدفقات نقدية داخلة من الإستخدام المستمر والتي هي مستقلة إلى حد كبير عن التدفقات النقدية الداخلة من الأصول الأخرى أو مجموعات الأصول" *(IASB,2008,IAS 36, Par.6)*.

٥. الإفصاح عن خسارة إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة

تشير الفقرات ١٢٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٦ على وجوب الإفصاح عن كل فئة من فئات الأصول غير المتداولة، وتعرف الفقرة ١٢٧ من المعيار فئة الأصول "بأنها مجموعة من الأصول ذات طبيعة وإستخدام متشابهين في عمليات الوحدة الاقتصادية"، ويتضمن الإفصاح عن: خسارة الإنخفاض التي تم الإعتراف بها في كشف الدخل أو في حقوق الملكية والبنود التي تأثرت بالإنخفاض في كشف الدخل (IASB,2008,IAS 36, Par.126,127).

حددت الفقرات ١٣١-١٣٥ من المعيار المعلومات التي ينبغي أن يتم الإفصاح عنها والمتعلقة بإجمالي خسائر إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة والمعترف بها خلال المدة التي لم يتم الإفصاح عنها والتي تخص الفئات الرئيسة للأصول التي تأثرت بخسائر الإنخفاض والمعلومات حول التقديرات المستخدمة لقياس القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد عندما لا يتم تخصيص أي نسبة لها من الشهرة، ويتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الإفصاح عن *(IASB,2008,IAS 36, Par.131-135)*:

أ. وحدات توليد النقد الفردية أو مجموعة من وحدات توليد النقد التي تحتوي على القيمة الدفترية للشهرة أو الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي غير محدد والموزعة على هذه الوحدات والتي تعد لكل منها مبالغ هامة عند مقارنتها مع القيمة الإجمالية للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة.

ب. الإفصاح الإجمالي للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة إذا تم تخصيص بعض أو كامل القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة لوحدات توليد نقد متعددة وكانت تلك القيمة المحددة لكل وحدة أو مجموعة وحدات غير هامة بالمقارنة مع إجمالي القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة ، وينبغي الإفصاح بشكل إجمالي عن القيمة الدفترية للشهرة أو الأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية غير المحددة ولجميع الوحدات المولدة للنقد.

ت. الإفصاح عن الأساس الذي تم على وفقه قياس القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد.

ث. إذا كان أساس قياس القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد هو قيمة الإستخدام ينبغي الإفصاح عن:

- إفتراضات الإدارة لتقديراتها التدفقات النقدية للمدة التي تغطيها أحدث الموازنات والتنبؤات.
- ما إذا كانت تلك التقديرات تعكس الخبرة الماضية للإدارة أو تختلف عنها وسبب إختلافها.
- المدة التي تم فيها تقدير التدفقات النقدية لوحدة توليد النقد والمعتمدة على الموازنات والتنبؤات وتبرير ما إذا كانت المدة أطول من خمس سنوات ومعدلات النمو المستخدمة فيها.
- معدل الخصم المستخدم لتقديرات التدفقات النقدية.

إذا كان أساس قياس القيمة القابلة للإسترداد لوحدة توليد النقد هو القيمة العادلة ينبغي الإفصاح عن طريقة قياس القيمة العادلة سواء تم إستخدام أسعار السوق أو الطرق البديلة الأخرى، وفي هذه الحالة ينبغي الإفصاح عن إفتراضات الإدارة لتقديراتها للقيمة العادلة المبنية على الموازنات التقديرية وتقديرات الإدارة حول مدى إستخدام أصولها غير المتداولة وما إذا كانت تلك القيمة تعكس خبرة الإدارة السابقة أو تختلف عنها وسبب إختلافها.

ولكن السؤال الذي يمكن أن يثار هنا يتمثل في تأثير مدى الحرية المتاحة لإختيار السياسات المحاسبية عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية ولاسيما معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة" في ملاءمة المعلومات المحاسبية، وبالتالي تحقيق جودة الإبلاغ المالي والتي تنعكس على قرارات المستثمرين؟ وللإجابة على هذا التساؤل أثبتت الدراسة التي قدمها **Leuz et al** بأن تحسين الإبلاغ المالي والذي يعزز من ملاءمة المعلومات المحاسبية لقرارات المستثمرين يتم من خلال قوة الإجراءات اللازمة لحماية المستثمرين وذلك بإتخاذ الإجراءات القانونية خارج نطاق الإدارة والتي تكفل تلك الحماية وبالتالي تعوض عن مرونة المعايير المحاسبية ***(Leuz et al, 2003:505-527)***.

ويمكن في هذا السياق ومن وجهة نظر الباحثتين إضافة متطلبات أخرى على معيار المحاسبة الدولي ٣٦ تقيد من حرية الإدارة في إختيارها للسياسات المحاسبية منها على سبيل المثال فرض إجراء الفحص السنوي للمؤشرات التي تدل على إنخفاض قيمة الأصول وبالشكل الذي يقيد من حرية الإدارة في إختيار توقيت الإعتراف بالخسائر الناتجة عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة.

المحور الثالث/تحليل العلاقة بين الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وبين تعزيز خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية

تم مناقشة خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية في إطار الدراسات المحاسبية بهدف تحديد مدى تقديم القوائم المالية لمعلومات ملاءمة ومفيدة لإحتياجات المستخدمين ومن ثم إمكانية الحكم على السياسات والمبادئ المحاسبية والعمل على تطويرها بما يساعد في زيادة منفعة تلك المعلومات في إتخاذ القرارات المختلفة *(Barth& et al, 2001, P79-٨١)* .

وفي هذا السياق يشير كل من Holthausen & Watts إلى تأكيد المنظمات المهنية على أهمية ملاءمة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات، فقد أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على أنه لكي تكون المعلومات مفيدة ينبغي أن تكون ملاءمة لاحتياجات متخذي القرارات وتمتلك تلك المعلومات خاصية الملاءمة عندما تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين وتساعدهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تؤكد تقييماتهم الماضية أو تصححها *(Holthausen & Watts, 2001:4,7)* . ولفهم معنى ملاءمة المعلومات المحاسبية هناك جملة من التعاريف أوردتها الأدبيات المحاسبية في هذا الخصوص، إذ أوردت الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA سنة ١٩٧٧ وفي إشارة دقيقة للملاءمة بأن الملاءمة "تتطلب وجوب الإعتماد على المعلومة بطريقة مفيدة أو إرتباطها المفيد بالتصرفات التي صممت لتسهيلها أو النتائج المرغوب تحقيقها" (AAA,1977:16) .

كما ويعرف Naciri خاصية الملاءمة بأنها "قدرة المعلومات على إحداث إختلاف في القرار سواء بالمساعدة على تكوين التنبؤات أم تأكيد التوقعات السابقة"، ويضيف Naciri إلى أن "المعلومات الملاءمة هي التي ترتبط بموضوع القرار وتؤثر في سلوك متخذ القرار وتجعله يعطي قرارا يختلف عن ذلك القرار الذي يمكن إتخاذه في حالة غياب تلك المعلومات". (Naciri, 1987:61)

وفي السياق نفسه عرف الشيرازي المعلومات الملاءمة بأنها"تلك المعلومات القادرة على إحداث تغيير في إتجاه القرار وبالتطبيق على القوائم المالية يكون ذلك عن طريق مساعدة مستخدمي هذه القوائم على تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب عن الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية" (الشيرازي، ١٩٩٠: ١٩٩) .

ووفقا للإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB سنة ٢٠٠٨ تشير الفقرة 26 منه أن "المعلومات تكون مفيدة عندما تكون ملاءمة لإحتياجات متخذي القرارات، وتعد المعلومات ملاءمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير في القرارات الاقتصادية وذلك عن طريق مساعدة متخذيها على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح التقييمات الماضية" *(IASB,2008,Par.26)*.

ومما سبق تبين بأن التعاريف التي قدمت لخاصية الملاءمة إتفقت جميعها على أن الملاءمة تعني مدى تأثير المعلومات المحاسبية في متخذ القرار ومساعدته في تكوين تنبؤات مستقبلية بناءاً على النتائج المترتبة عن الأحداث الماضية أو الحاضرة مع تعزيز التوقعات الحالية أو إجراء تغيير عليها، أي تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتصحيح التوقعات السابقة، ويقصد بالملاءمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المحاسبية والغرض الذي أعدت من أجله ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى إستفادة متخذ القرار من هذه المعلومات. وفي هذا السياق يرى Hendriksen بأنه من الضروري أن يتوفر لمستخدمي المعلومات المحاسبية ما يلزمهم من المعلومات الملاءمة لتنبؤاتهم وقراراتهم ولا يكفي هذا وإنما يتطلب أن تكون المعلومات التي يستخدمها المستثمرون والدائنون حديثة في إعداد التنبؤات وإتخاذ القرارات" *(Hendriksen, 1982:129)*.

وتشكل القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية كما يشير كل من Anandarajan & Hasan أحد الخصائص الفرعية لملاءمة المعلومات المحاسبية لإحتياجات المستخدمين إذ تُبنى القرارات الاستثمارية على توقعات المستثمرين وتنبؤاتهم للأداء المستقبلي للوحدة الاقتصادية، وقد جاء في إطار إعداد القوائم المالية وعرضها والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بأنه غالباً ما تستخدم المعلومات حول المركز المالي والأداء السابق كأساس للتنبؤ بالمركز المالي والأداء المستقبلي وأمور أخرى تهم المستخدمين بصورة مباشرة مثل أرباح الأسهم والتغيرات في أسعارها، كما تؤكد دراسات عديدة إلى أن أطراف عديدة ولاسيما المحللين الماليين تعتمد في إجراء تنبؤاتها حول أداء الوحدة المستقبلي على التنبؤ بأرقام القوائم المالية (Anandarajan and Hasan, 2010, P:270)

كما يشير كل من Venkatachalam & Subramanyam في السياق نفسه إلى أن المعلومات المحاسبية التي يتم الإبلاغ عنها في القوائم المالية الحالية تساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية وأن القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية تتطلب تقييم قدرة الوحدة الاقتصادية على توليد التدفقات النقدية وما يعادلها وتوقيت ودرجة تأكيد هذه التدفقات ,Venkatachalam &*Subramanyam)* .2007, P:462)

ويذكر كل من Stella,& Malcolm بأن هناك وجهان للملاءمة بمعنى أن المعلومات تكون ملاءمة ما كان لها قيمة تنبؤية وقيمة إسترجاعية أو توكيدية، وحتى تكون للمعلومات قيمة تنبؤية فإنه ليس بالضرورة أن تكون على شكل تنبؤات صريحة ولكي يتم تعزيز القدرة على عمل التنبؤات من القوائم المالية يكون ذلك من خلال الأسلوب الذي تعرض فيه المعلومات عن العمليات المحاسبية والأحداث الماضية، وقد ترتبط خاصية الملاءمة بمفهوم الأهمية النسبية ويضع هذا المفهوم حداً فاصلاً أو نقطة قطع للملاءمة كونها خاصية أساسية ينبغي أن تتصف بها المعلومات لكي تكون مفيدة *(Stella,& Malcolm, 2009:103)*.

وفي إطار الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة يعد الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة تلك الأصول والإبلاغ عنها في القوائم المالية معلومة ملاءمة وقادرة على إحداث تغيير في قرارات المستخدمين ومساعدتهم على تكوين التوقعات المستقبلية وإن جميع الخصائص الفرعية للملاءمة تفضل تقييم الأصول غير المتداولة وفقا لمداخل القياس الأخرى بدلا من مدخل التكلفة التاريخية ولا سيما مدخل القيمة العادلة ومدخل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية، وفي هذا الصدد يعرف Don وآخرون القيمة التنبؤية بأنها المعلومات التي تساعد المستخدمين على زيادة إحتمال التنبؤ بالأحداث المستقبلية من خلال نتائج الأحداث الماضية أو الحاضرة بشكل صحيح، وإن القياس وفقاً لمداخل القياس الأخرى مثل القيمة العادلة يفترض عموما أن يوفر قدراً أكبر من القيمة التنبؤية مقارنة بالقياس وفقا لمدخل التكلفة التاريخية. *(Don& et al,2002:9)* ، ويشير كل من Shipper & Vincent إلى أن القيمة التنبؤية تعبر عن قدرة الإبلاغ المالي على تحسين قدرة مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بالعناصر ذات العلاقة باهتماماتهم *(Shipper & Vincent , 2003: 100)*.

ويؤكد Roberts وآخرون في هذا السياق على أن هناك علاقة بين أسعار الأسهم والعوائد وتوقعات الأرباح أو الأرباح المستقبلية وإعادة تقييم الأصول غير المتداولة وأن إعادة تقييم الأصول غير المتداولة يحسن التوقعات عن الأرباح في المستقبل من التوزيعات الممكنة الدفع،وأن إعادة تقييم الأصول عموما هي قيمة ملاءمة تتجاوز مبالغ التكلفة التاريخية لأغراض تفسير العوائد والأسعار الحالية علاوة على ذلك فإن تفضيل القيمة التنبؤية للقيمة العادلة على التكلفة التاريخية يمتد إلى الحالات التي تكون فيها الوحدة الاقتصادية غير مستمرة (مبدأ الإستمرارية) فإن القيم العادلة بشكل واضح أفضل من التكاليف التاريخية في تقدير سعر الشراء أوفي تصفية أصول الوحدة *(Roberts& et al. 1990, p. 42)*.

ويشير Landsman إلى أنه أجمعت دراسات عديدة في مجال المحاسبة عن الإنخفاض في قيمة الأصول غير المتداولة على تمييز مداخل القياس الأخرى ولا سيما مدخل القيمة العادلة ومدخل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية من إستخدام تلك الأصول بتزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تتوفر فيها خاصية الملاءمة وذلك بخلاف مدخل التكلفة التاريخية، مثل دراسة (Stella&Malcolm,2009) ودراسة (Lee & Shen, 2006) فضلا عن أن تلك الدراسات أكدت على أن المشكلة الرئيسة تتمثل في عدم كفاءة وفاعلية بعض أساليب قياس القيمة العادلة على تحقيق خاصية التمثيل الصادق كما هو الحال في محاسبة التكلفة التاريخية، ومن هنا فقد ركزت معظم المعايير على أن السعر السوقي في سوق نشطة هو أفضل المقاييس المحددة للقيمة العادلة وأكثر ملاءمة، في حين أن مداخل القياس الأخرى مثل مدخل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية يراعى فيها الحصول على أعلى درجة ممكنة من التمثيل الصادق، وفي إطار أهمية القيمة التنبؤية للتدفقات النقدية لإغراض إحتساب قيمة الإستخدام (القيمة الحالية) للأصول غير المتداولة بهدف مقارنتها مع قيمتها الدفترية وقياس الإنخفاض في قيمة تلك الأصول يشير كل من Nurnberg & Dittmarإلى أنه في حالة ظهور دلائل تشير إلى حدوث إنخفاض في قيمة الأصول غير المتداولة تحتاج الوحدة الاقتصادية إلى إجراء تقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن إستخدام تلك الأصول ويتم من خلال تلك التقديرات تحليل التباين فيما بين مبالغ تلك التدفقات وتوقيتها.

ويتطلب بناء تلك التقديرات على التنبؤات المنطقية للإدارة وفقا لأحدث الموازنات والتقديرات، وإن الإدارة مطالبة بالتأكد من أن تنبؤاتها لتقدير التدفقات النقدية منسجمة مع النتائج الفعلية الماضية عن طريق دراسة أسباب الإختلاف بين التدفقات الماضية والحالية مع مراعاة تأثير الظروف والأحداث اللاحقة والتي لم تكن موجودة عند توليد التدفقات النقدية الفعلية (Nurnberg & Dittmar, 1997 : 37-50) .

ولغرض إيضاح العلاقة بين الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وبين خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية ينبغي التأكيد على أن تتوفر لتلك الخاصية قيمة توكيدية أو قدرة على التغذية الراجعة وتعد قيمة التغذية الراجعة الخاصية الفرعية الأخرى لملاءمة المعلومات المحاسبية فضلا عن القيمة التنبؤية، وتعرف التغذية الراجعة بأنها "توعية المعلومات التي تمكن المستخدمين من تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة"، وعند نقطة الشراء الأولية وكما يشير إلى ذلك Don وآخرون فإن التكلفة التاريخية للأصول غير المتداولة تعادل القيمة العادلة لمعظم تلك الأصول ولكن مع مرور الوقت فإن المقياسين يتباعدان وتتغير القيمة العادلة على مر الزمن وبالتالي يتم الإعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة للأصول غير المتداولة في القوائم المالية ولا سيما الإنخفاض في قيمتها، ويمكن لهذه المعلومات التي تم الإبلاغ عنها توفير معلومات كتغذية راجعة إلى المستخدمين ويمكن أن تقوم بتأكيد أو تصحيح توقعاتهم السابقة التي تعتمد على الظروف الاقتصادية الحالية وعلى أحدث المعلومات عن إعادة التقييم. *(Don& et al, 2002 : 11)* ، وفي هذا السياق يشير كل من Aboody, Barth, & Kasznik إلى أن الإبلاغ المالي عن التغيرات المتتالية في القيمة العادلة للأصول غير المتداولة لوحدة اقتصادية كبيرة توفر تغذية راجعة لمستخدمي المعلومات المحاسبية،وبعبارة أخرى فإن التكلفة التاريخية بحكم التعريف لا تتغير مع مرور الوقت وتوفر تغذية راجعة محدودة لعدد كبير من المستخدمين لأغراض الشراء أو الحيازة، وإن قياس القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة (التكلفة التاريخية ناقصا مخصص الإندثار المتراكم) قد توفر تغذية راجعة في الاتجاه الخاطئ لأن القيمة الدفترية لتلك الأصول قد تكون أعلى من قيمتها العادلة أو من صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية من إستخدام تلك الأصولبانتظام مع مرور الوقت حتى عندما يتم إعادة تقييمها. (Aboody, Barth, & Kasznik 1999: 1-3)

كما يشير كل من Dittmar, Alciatore, Easton & Spear Nurnberg , في السياق نفسه إلى أن هناك حالة واحدة توفر من خلالها مدخل التكلفة التاريخية للأصول غير المتداولة تغذية راجعة وهي عندما تتجاوز القيمة الدفترية لتلك الأصول التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من إستخدامها على إفتراض حدوث إنخفاض في قيمة تلك الأصول ويتم تعديل القيمة الدفترية إلى القيمة العادلة وفي هذه الحالة يمكن أن توفر للمستخدمين تغذية راجعة هامة وبالتالي يتم تسوية الإنخفاض في قيمة تلك الأصول على أساس القيمة العادلة وليست التكلفة التاريخية (Alciatore, Easton, & Spear 2000: 151) & Nurnberg & (Dittmar 1997: 37).

وترتبط خاصية الملاءمة بمفهوم الأهمية النسبية أو المادية في كثير من الأطر المفاهيمية للمحاسبة، فقد جاء في الفقرة QC11 من الإطار المفاهيمي للمشروع المشترك FASB/IASB بأنه "يُعد البند مادياً أو ذو أهمية نسبية إذا ما كان حذفه أو عرضه بشكل خاطئ سيؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين المبنية على واقع القوائم المالية، وبعبارة أخرى فإن الأهمية النسبية هي جانب من جوانب خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية المبنية على طبيعة وحجم البند أو كلاهما معاً نسبة إلى البنود الأخرى فضلاً عن مدى تأثير المعلومة في سياق الإبلاغ المالي"، ولكن لم يخصص كلا المجلسين مقدار أو مدى محدد لقيمة الأهمية النسبية أو تقدير تفصيلي معقول للتعرف على مدى وجود أهمية نسبية للبند"، *(CPA,IFRS,2010,QC11)*وفي ذات السياق يشير Belkaoui إلى أن مفهوم الأهمية النسبية يضع حداً فاصلا أو نقطة قطع للملاءمة ينبغي أن تتصف بها المعلومات المحاسبية لكي تكون مفيدة لقرارات المستخدمين إذ ينظر إلى الأهمية النسبية على إنها حالة تقدير نسبي لما هو مهم إذ أن الأساس أن يتم الأخذ في الحسبان فيما إذا كان من المحتمل أن يكون للمعلومة تأثير جوهري أو ملموس في القرارات *(Belkaoui, 2004: 187)*.

وجاء في الفقرة ٢.٦ من المفاهيم والمبادئ السائدة لمعايير الإبلاغ المالي أن الأهمية النسبية أحد جوانب الملائمة لأن المعلومات غير الهامة لا تؤثر في قرار المستخدم ويفترض أن يكون لدى مستخدمي القوائم المالية فهم معقول لأعمال وأنشطة الوحدة الإقتصادية، وبالتالي فإن حذف البنود الهامة أو إظهارها في القوائم المالية بشكل خاطئ هو أمر هام إذا كان من الممكن أن يؤثر بشكل فردي أو مشترك في قرارات المستخدمين التي تتخذ على أساس المعلومات الظاهرة في القوائم المالية، وعليه فإن الأهمية النسبية تستند على طبيعة أو حجم البنود أو كلاهما معاً والتي ترتبط بالإبلاغ المالي عنها *(IFRS,2011,Par:2.6)* .

وفي إطار الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة فإنه عند عدم الإعتراف محاسبياً بخسارة إنخفاض قيمة أصل مفرد أو وحدة توليد نقد والناتجة عن الفرق الجوهري بين قيمتها القابلة للإسترداد وقيمتها الدفترية يقدم ذلك صورة واضحة عن مدى تأثير تلك المعلومة في قرارات المستخدمين وإن حذفها من القوائم المالية وعدم الإعتراف بها تشوه عملية الإبلاغ المالي وبالتالي تعطي صورة غير ملاءمة عن قيمة تلك الأصول، ويؤكد كل من Clinch&Barth في مجال الإستفادة من نتائج الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة على أن المعلومات التي يتم الإبلاغ عنها وذات الصلة بإنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة هي معلومات ملاءمة، وعندما يستخدم الدائنون الأصول غير المتداولة كضمان للقرض فإنها تحتاج إلى إعادة تقييم حالي لتحديد القيمة العادلة للأصول لاستخدامها كضمان،وقد يستفيد المستخدمون الآخرون والمهتمون بالمعلومات المحاسبية من المعلومات التي تتعلق بالتغيرات الحالية في قيمة تلك الأصول.

فضلا عن المنظمين الحكوميين في الإستثمارات الرأسمالية الصناعية مثل الخدمات والمرافق العامة والنفط والغاز والخطوط الجوية من المرجح أن يتم النظر من قبلهم إلى المعلومات عن التغييرات الأخيرة في القيمة العادلة للأصول غير المتداولة إذا كانت متاحة في المفاوضات بين الصناعة وممثلي الحكومة *(Barth & Clinch 1998:199)*، كما يؤكدBasu في السياق نفسه على أنه يترتب على الاعتراف بخسائر إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة تخفيض قيمة تلك الأصول عند توفر أدلة على هذا الإنخفاض وإن الاعتراف الفوري بالخسائر يوفر معلومات ملاءمة للإدارة تحول دون إستمرارها في إتخاذ قرارات إستثمارية أو تشغيلية يترتب عليها تخفيض قيمة الوحدة الاقتصادية مستقبلا، فإذا علم المديرون أنه سوف يتم الاعتراف بالخسائر الناتجة عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة عن قيمتها الإستردادية فإنهم لن يستمروا في الدخول في مشاريع إستثمارية يكون صافي قيمتها الحالية سالباً، كما ويمنعهم ذلك أيضا من الإستمرار في الاحتفاظ بأصول غير متداولة تكون نتائج تشغيلها المستقبلي سالبا أيضا، ويضيف Basu أيضا بأن الاعتراف الفوري بخسائر إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة يحسن عملية المراقبة التي يقوم بها أصحاب الديون وإن من مصلحة المقرضين أن يتم الاعتراف الفوري بالخسائر غير المحققة في تاريخ الإبلاغ المالي وعند وجود دليل على إنخفاض أقيام تلك الأصول كونها توفر معلومات ملاءمة لهم سواء كان ذلك قبل التعاقد أو أثناء التعاقد لمنح القروض،وإن الاعتراف الفوري بالخسائر قبل التعاقد يمكّن المقرضين من تحديد صافي قيمة الأصول غير المتداولة بصورة معقولة ومن ثم تحديد الجدارة الائتمانية للوحدة الاقتصادية، وإن الإعتراف الفوري بالخسائر غير المحققة أثناء التعاقد وطالما أن الدليل عليها لم يظهر إلا خلال السنة المالية للإعتراف فإنه يسهل على المقرضين التحقق من شروط عقد القرض واتخاذ الإجراءات المناسبة لحماية حقوقهم بصورة فورية *(Basu, 1997: 4-5)*.

ومما سبق ترى الباحثتان بأن الإعتراف بخسائر إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة في القوائم المالية يوفر معلومات أكثر ملاءمة لمتخذي القرارات وإن إعادة تقييم تلك الأصول بالإنخفاض قد تكون وفقا لأسعارها في الأسواق النشطة عندما تكون متاحة وقد تكون وفقا للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقع الحصول عليها من إستخدام تلك الأصول على وفق توقعات الإدارة المبنية على أسس علمية ووجود موازنات تقديرية موضوعية ولا سيما عند مقارنتها بأقيامها الدفترية والمسجلة بتكلفتها التاريخية بعد طرح مخصص الإندثار، تلك المعلومات تساعد في تحسين القيمة التنبؤية فضلا عن تعظيم القيمة التوكيدية أو التغذية الراجعة أكثر مما توفرها التكلفة التاريخية، وقد تكون للتكلفة التاريخية أيضا القدرة على التأثير في القرارات طالما أن القيمة الدفترية لتلك الأصول تكون قريبة وبشكل معقول من القيمة العادلة وإن القيمة الدفترية وفقا للتكلفة التاريخية تكون غير ملاءمة في القدرة على التأثير في القرارات عندما تنحرف وبشكل هام عن القيمة العادلة وفقاً للأهمية النسبية للإنحراف، وتلعب المعلومات المحاسبية التي يتم الإبلاغ عنها دورا هاما في تعزيز أو تصحيح توقعات سابقة أي أنها تساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة.

وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات وإن هذه الخاصية في التقييم الإرتجاعي لا تقل أهمية عن خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية فضلا عن خاصية الأهمية النسبية والتي بدورها تلبي الحاجة الملحة إلى تلك المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتعتمد في ذلك على مدى فاعلية الأنظمة المحاسبية في توفير معلومات محاسبية تستجيب لإحتياجات مستخدميها في كل الظروف، إذ أن عدم الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة وحذفه كمعلومة ملاءمة تمتلك أهمية نسبية سيكون لها تأثير في قرارات المستخدمين، وبالتالي فإن الاعتراف الفوري بالخسائر الناجمة عن إنخفاض قيمة تلك الأصول من خلال تقييمها بقيمتها العادلة أو قيمة إستخدامها يعد أحد المؤشرات الهامة والدالة على جودة الإبلاغ المالي وتعد معلومات ملاءمة للمستخدمين، وعليه تتوقع الباحثتان من خلال هذه الدراسة أن تطبق الشركات المساهمة في القطاع الخاص معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة"،كأحد المعايير التي ينتج عنها جودة أعلى للقوائم المالية لهذه الشركات من تلك التي يمكن إن تتميز بها القوائم المالية التي تصدرها الشركات التي لا تطبق هذا المعيار.

المحور الرابع/ الإستنتاجات والتوصيات

أولاً: الإستنتاجات

١. تركز أغلب مفاهيم إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة على أن الإنخفاض في قيمة تلك الأصول تعني زيادة قيمتها الدفترية عن قيمتها الإستردادية إذ تقتني الوحدة الاقتصادية الأصول غير المتداولة لأن القيمة المستقبلية للمنافع المتوقع الحصول عليها من إستخدام تلك الأصول تفوق أو تساوي تكاليفها، بمعنى أن إستخدام الأصل غير المتداول سوف يساهم في توليد منافع مستقبلية للوحدة الاقتصادية، وفي أي لحظة زمنية من عمر الأصل غير المتداول إذا ما ظهرت مؤشرات داخلية وخارجية تدّل على أن القيمة المستقبلية للمنافع المتوقعة للسنوات المتبقية من عمر الأصل تقل بدرجة هامة نسبيا عن قيمته الدفترية، عندئذ فإن قيمة الأصل غير المتداول أو مجموعة الأصول غير المتداولة تعد ذات أقيام منخفضة، عليه يتم تقدير القيمة القابلة لإسترداد الأصل أو مجموعة الأصول من خلال تبني مداخل قياس بديلة لمدخل التكلفة التاريخية، ومن بينها مدخل القيمة الحالية .

٢. تعد خاصية الملاءمة من الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية على وفق ما جاء به المشروع المشترك لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية FASB/IASB ، ويؤدي الإبلاغ المالي عن إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة إلى تعزيز خاصية الملاءمة من خلال تعزيز خصائصها الفرعية المتمثلة بخاصية القيمة التنبؤية وخاصية القيمة التوكيدية فضلا عن خاصية الأهمية النسبية ، إذ أن قياس خسارة إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة يتم من خلال تبني مداخل قياس بديلة لمدخل التكلفة التاريخية ومن بينها مدخل القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية المتأتية من إستخدام تلك الأصول الذي أثبتت العديد من الدراسات قدرته على إنتاج معلومات محاسبية ملاءمة لإغراض مستخدميها .

ثانياً: التوصيات

نظراً لأهمية تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي ٣٦ "إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة" ودوره في تعزيز خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية لقرارات مستخدميها توصي الباحثة الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية ولا سيما الشركات عينة البحث بتطبيق متطلبات هذا المعيار طواعيةً وإتخاذ الإجراءات الآتية:

١. إجراء إختبار لإنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة (وحدات توليد النقد) في كل تاريخ إبلاغ مالي وذلك من خلال تحديد المؤشرات الداخلية والخارجية التي تدل على حدوث الإنخفاض في القيمة.

٢. تحديد الأصل غير المتداول أو وحدة توليد النقد الخاضعة للإختبار ، ومن ثم تحديد القيمة الدفترية للأصول غير المتداولة المعرضة لإنخفاض القيمة.

٣. قياس القيمة القابلة لإسترداد الأصول غير المتداولة وذلك بإستخدام أحد مداخل القياس البديلة عن مدخل التكلفة التاريخية مثل مدخل القيمة العادلة أو مدخل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة ، ويفضل في هذا الخصوص استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لكونها تحقق نتائج معقولة يمكن الإعتماد عليها في تحديد تلك التدفقات.

٤. الإعتراف بخسارة إنخفاض قيمة الأصول غير المتداولة إن وجدت والإبلاغ عنها في القوائم المالية للشركات وذلك لغرض تعزيز خاصية ملاءمة المعلومات المحاسبية من خلال تعزيز خصائصها الفرعية المتمثلة بخاصية القيمة التنبؤية وخاصية القيمة التوكيدية فضلاً عن خاصية الأهمية النسبية.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

١. أبو الخير، مدثر طه، أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانيه عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول، المجلة العلمية– التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا، العدد ٢، 2007.

٢. الجعارات ، خالد جمال ،"معايير القوائم المالية الدولية " مكتبة الجامعة ، الشارقة ، دار إثراء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، ٢٠٠٨.

٣. الشيرازي، عباس مهدي ،"نظرية المحاسبة "، ذات السلاسل ، الكويت ، ١٩٩٠.

٤. القاضي، حسين، وآخرون، " محاسبة البترول" ، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى، ٢٠٠١.

٥. عابد، محمد نواف حمدان، دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية : دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم الملية والمصرفية، القاهرة، ٢٠٠٦.

ثانياً: المصادر الأجنبية

1. AAA, "Committee on concepts and standards for external reports", SOATATA, 1977.
2. Aboody, D., M. E. Barth, and R. Kasznik. Revaluations of Fixed assets and Future Firm Performance: Evidence from the U.K. Journal of Accounting and Economics 26, 1999.
3. Alciatore, M., P. Easton, and N. Spear, Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets: Evidence from the Petroleum Industry. Journal of Accounting & Economics 29, 2000.
4. Anandarajan, A., and I., Hasan, "Value relevance of earnings: Evidence from Middle Eastern and North African Countries", Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting, Vol. 26, 2010.
5. Anderson, Paul W.S., "Intermediate Accounting", New Caste, Upon-Tyne, England, May, 2010.
6. Barth, M. E., and G. Clinch, "Revalued Financial, Tangible, and Intangible Assets Associations with Share Prices and Non-Market-Based Value Estimates", Journal of Accounting Research 36 Supplement, 1998.
7. Barth, M., et al, "The Relevance of the Value Relevance Literature for Financial Accounting Standards Setting: Another View "Journal of Accounting and Economics, Vol. 31, 2001.
8. Basu, S "The Conservatism Principle and Asymmetric Timeliness of Earnings " , Journal of Accounting and Economics , vol. 24 , 1997.
9. Beavon, Tim, "Asset Impairment–Testing for Impairment and Measurement", ٢٠١١.
10. Belkaoui, Ahmed Riahi, "Accounting theory" 4th edition, Business press, UV, 2004.
11. CPA ,Hong Kong Institute of Certified Public Accountants, "Conceptual Framework for Financial Reporting", Issued October 2010.
12. Don Herrmann, Shahrokh M. Saudagaran, Wayne B. Thomas, " The Quality of Fair Value Measures for Property, Plant, and Equipment", William S .Spears School of Business, Oklahoma State University, 401 Business Building , 2002.
13. FASB, Financial Accounting Standard Board, FAS 144, "Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets, 2001.
14. Hami. A, George. E, Peter. F, "Accounting For Asset Impairment: A test For IFRS Compliance Across Europe", Cass Business School, City University, London, 2012.
15. Hendreksen, Eldons. & Vem Breda, Michil, "Accounting theory" ,5th. Edition Richard Dr, Irwin, Inc., 1982.
16. Holthausen, R.W. & Watts, R.L, "The relevance of value-relevance literature for financial accounting standard setting", Journal of Accounting and Economics, 31, 2001.
17. IASB, International Financial Reporting Standards (IFRSs), London EC4M 6 X H United Kingdom, 2008.
18. IFRS, Foundation, Concepts and Pervasive Principles, www,ifrs,org.

19. Ivica, Trumbic, "Sustainability in Dictators and Strategic Environmental Assessment as Regional Planning Tools", The World Bank Sibenik – Knin and Zadar Counties ,2001.
20. Kevin. A, Alan. w, "Uncovering Creative Accounting", Pearson Education Limited, London, 2003.
21. Kieso, Donald E., Weygandt, Jerry J., Warfield, Terry D., "Intermediate Accounting", 13th Edition Update Package, John Wiley & Sons, USA, 2009.
22. Landsman, W.R.,"Is fair value accounting information relevant and reliable? Evidence from capital market research". Accounting and Business Research, Special Issue: International Accounting Policy Forum, 2007.
23. Lee, Y., Petroni, K. and Shen, M. "Cherry picking, financial reporting quality, and comprehensive income reporting choices: the case of property-liability insurers". Contemporary Accounting Research, 23(3), 2006.
24. Leuz, C., D. Nada, and p. Wysocki, "Earning management and investor protection: An international comparisons", Journal of Financial Economics, 69, 2003.
25. Michelle. G, " Understanding Impairment Accounting: What It Is and When It Is Used", Q Finance, Australasian Business Intelligence, March, 2007.
26. Naciri Ahmed et Ged Alim: La bourse et la compatibility, la Revue franchise de la Compatibility, N0175, Paris, Jan 1987.
27. Nurnberg, H. and N. Dittmar. Reporting Impairments of Long-Lived assets: New Rules and Disclosures. Journal of Financial Statement Analysis 2 (2), 1997.
28. Oduware, Uwadiae, "Asset Impairment – IFRS Watch", 2012.
29. Putra, Lie Dharma, Accounting For Impairment Of Long—lived Asset (Fixed Asset & Property), Accounting Financial and tax for the rest of us, Dec 28, 2008.
30. Richard A. Gore and Paul J. Herz , Snowy Ridge Ski Resort, Fair Value Measurement and the Impairment of Long-Term Assets. Issues in Accounting Education, Vol. 25, No. 1, February 2010.
31. Roberts, M. L., W. D. Samson, and M. T. Dugan. The Stockholders Equity Section: Form Without Substance? Accounting Horizons, December 1990.
32. Schipper, K. & Vincent, L.,"Earnings Quality", Accounting Horizons, 17, (Supplement), 2003.
33. Stella So and Malcolm Smith, "Value-relevance of presenting changes in fair value of investment properties in the income Statement: evidence from Hong Kong", Accounting and Business Research, Vol. 39. No. 2,2009.
34. Subramanyam, K., and M., Venkatachalam, "Earnings, cash flows, and ex post intrinsic value of equity", The Accounting Review, Vol. 82, No. 2, 2007.

The role of financial reporting for non-current assets impairment in enhancing the relevance accounting information

Abstract

This research deals with the financial reporting for the non-current assets impairment from the viewpoint of international accounting standards, especially IAS 36 "Impairment of assets". The research problem focused on the non-compliance with the requirements of IAS 36 which would negatively affect the accounting information quality, and its characteristics, especially the relevance of accounting information, that confirms the necessity of having such information for the three sub-characteristics in order to be useful for the decisions of users represented the predictive value of accounting information, confirmatory value as well as materiality. The research aims to identify the financial reporting requirements of the assets impairment under IAS 36, as well as the emergence of the role of the application of those requirements in enhancing the relevance accounting information. The results showed that the financial reporting for the impairment of assets in the financial statements provides information more relevance to the decision-makers because of the predictive value of the fair value information or value in use as well as the confirmation value, and their materiality. Accordingly on the above, the researchers suggest the application of the requirements of IAS 36 in order to reporting the impairment of assets in the local corporations.

Key words: non-current assets impairment, Cash Generating Unit Relevance of accounting information, predictive value, conform value, materiality.