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

مدخل مقترح لمراجعة مخصصات اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل

A proposed introduction to review the provisions for impairment of long-term assets

الباحثة/ نادية السيد عبد السلام

مرشح للدكتوراه

كلية التجارة– جامعة بورسعيد– قسم المحاسبة

إشراف

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

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

ملخص

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

كلمات البحث:

الاضمحلال، مخصصات اضمحلال الأصول، القياس المحاسبي

Abstract

The impairment provisions for assets are considered probable, that is, they are uncertain in timing or amount and based on estimation. The management can take advantage of this matter to manipulate the outcome of the financial position of the facility and mislead all parties Although accounting for the impairment of the .dealing with the facility value of assets has received the attention of academic and professional thought in recent years, where the problem of measuring the impairment of the value of assets is one of the most controversial However, there is a shortcoming when ,problems in accounting thought clarifying and defining the role of the auditor towards facing the risks Therefore, the .of impairment in the value of long-term assets researcher believes that it is necessary to build an entrance to the role of the auditor towards the provisions for impairment of the value of assets, which limits the risks that the enterprise may be exposed to and provides confidence for all parties dealing with the enterprise in its financial Whereas, the auditor's opinion regarding the risks of .statements provisions for impairment of long-term assets plays an important role in increasing confidence in the financial statements on the part of the .users of these statements

Keywords:

Impairment, asset impairment provisions, accounting measurement

المقدمة

تتعرض معظم الشركات لكثير من المخاطر أثناء مباشرة نشاطها مثل تعثر بعض المدينين وعدم قدرتهم على سداد ما عليهم من ديون أو انخفاض أسعار العملة الأجنبية التي قد تحتفظ بها الشركة أو هبوط قيمة الأوراق المالية التي تحتفظ بها الشركة بقصد الاستثمار أو تتعرض الشركة لخسارة مالية ، ومن هنا تلجأ هذه الشركات إلى تكوين مخصصات أو احتياجات لمقابلة ما قد تتعرض له الشركة من مخاطر أو لتدعيم المركز المالي لها للمحافظة على رأس المال العام والمخصصات يحمل بها حساب الأرباح والخسائر أو حساب الدخل قبل الوصول لصافى الربح . وتعرف المخصصات بأنها عبارة عن مبالغ يحمل بها حساب الأرباح والخسائر أو حساب الدخل قبل الوصول إلى صافى الربح وذلك لمواجهه خسائر محتملة الحدوث وغير محددة المقدار(فتوح،٢٠١٤ :٢٦-٢٧)، ومنها مخصصات اضمحلال قيمة الأصول لمواجه الخسائر المحتملة في قيمة الأصول طويلة الأجل .

حيث يطلب من المنظمات إجراء اختبارات الاضمحلال كلما كان هناك تغيير جوهري في الطريقة التي يتم بها استخدام الأصول أو في بيئة الأعمال. ولابد أن يكون هناك خطوات واضحة لعملية مراجعة اضمحلال قيمة كل الأصول في نهاية كل عام، ويجب أيضاً إجراء مراجعة اضمحلال القيمة عندما تحصل الإدارة على معلومات تشير إلى اضمحلال القيمة السوقية للأصل. وبناء على ذلك يتناول هذا الفصل توضيح أبعاد وخطوات عملية مراجعة مخصصات اضمحلال قيمة الأصول مع توضيح أثر هذا المدخل في تدنية مخاطر اضمحلال الأصول.

ويتم تناول هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول : ماهية القياس المحاسبي لمخصصات اضمحلال قيمة الأصول

المبحث الثاني: آلية تطبيق المدخل المقترح لمراجعة مخصصات اضمحلال قيمة الأصول.

المبحث الثالث : منهجية الدراسة الميدانية.

المبحث الأول

ماهية القياس المحاسبي لمخصصات اضمحلال قيمة الأصول

تمهيد

يعتبر موضوع الانخفاض في قيمة الأصول من الموضوعات التي نالت اهتمام كثيرا من الباحثين وبخاصة بعد إصدار مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي للمعيار رقم ١٢١ وما تعرض له من انتقادات حول جدوى تطبيقه في ذلك الوقت (حامد، ٢٠٠٢ : ٦٥) ، وبالرغم من الاهتمام الملحوظ بهذا الموضوع في العديد من الدول ، إلا أن عملية مراجعة اضمحلال مخصصات اضمحلال الأصول لم تحظى بالقدر الكافي من الاهتمام ، رغم أهميه المخصصات لما لها من تأثير على نتيجة المركز المالي من ربح وخسارة فالمخصصات تعتبر عبئ يتم تحميله على الإيرادات الخاصة بالفترة المالية من اجل مقابلة الالتزامات والأعباء والخسائر ، التي من غير الممكن تحديد قيمتها بشكل دقيق لمواجهه أي نقص فعلى في قيمة الأصول أو أي خسارة حدثت بالفعل ، ولكنها غير محددة القيمة أو أي التزامات مؤكدة أو محتملة وقوعها. وبالتالى يتناول هذا المبحث القياس المحاسبي لمخصصات اضمحلال قيمة الأصول، ودوافع مراجعة تلك المخصصات وذلك من خلال البنود التالية :

وذلك على النحو التالي:

أولا : القياس المحاسبي لمخصصات اضمحلال قيمة الأصول

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (٣٧) في فقرته الثانية المخصص بأنه التزام غير مؤكد التوقيت والمبلغ ، وكذلك عرف المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٨ في الفقرة السابعة بأنه التزام غير محدد التوقيت ولا المقدار ، وأشار إليه مرة أخرى في الفقرة العاشرة إذ نص على أنه يستخدم هذا المصلح مع بعض البنود الأخرى مثل الإهلاك واضمحلال قيمة الأصول والديون المشكوك في تحصيلها (معايير المحاسبة المصرية، ٢٠٠٦ : ٥)، وبالتالي فإن المخصصات تكون عبارة عن عبئ إلزامي على الشركة يحمل على إيرادات الفترة لمقابل خسائر مؤكدة الاحتمال ولكن غير محددة المقدار ولا الوقت، ويمكن تقسيم المخصصات من حيث الغرض من تكوينها إلى (Miller، ٢٠١٠ : ١٨) :

١- مقابلة النقص الفعلي في قيم الأصول : يتم التكوين بهدف مقابلة أي نقص في قيمة الأصول في أحد الفترات نتيجة لاستخدامه واسترداد قيمة هذا النقص.

٢- مقابلة خسائر وقعت فعلا: يتم التكوين بحجز جزء من الأرباح من اجل مقابلة أي خسائر وقعت فعلا لأى أصل ، لكنها تكون غير مؤكدة القيمة ، مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

٣- مقابلة خسائر والتزامات مؤكدة أو محتملة الوقوع: يتضح أحيانا عند إعداد قائمة المراكز المالي لأحد الفترات وجود التزامات مؤكدة ، ولكن قيمتها تكون غير معلومة وقت إعداد المركز المالي. وبالتالى يكون من الصعب ادراج هذه الالتزامات وخصمها من الأرباح ، مثل مخصص الضرائب المتنازع ومخصص التعويضات القضائية.

ويتضح مما سبق أن المخصصات تمثل عبء على الإيرادات ومن ثم يؤثر بشكل واضح على نتيجة النشاط من ربح أو خسارة، وفى الوقت نفسه فهي تعد أمر حتمي وضرورى من أجل المحافظة على رأس مال الشركة كاملا ، بهدف بيان كل من قائمة الدخل التي تظهر نتيجة النشاط عن فترة زمنية ما وقائمة المركز المالي للشركة في تاريخ معين ، وذلك حتى يتضح لصاحب الشركة انه شخصا طبيعيا أو اعتباريا وكذلك المتعاملين معها ما حققته من ربح أو خسارة ، حيث تتم المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وذلك بصفة إلزامية ، ويمكن القول إن القياس المحاسبي للمخصصات وفقا للمعيار المحاسبي المصري رقم (٢٨) يعتمد على ما يلي (طوبار، ٢٠٠٥ :٤٢١-٤٣٠) :

١- يجب أن يعبر المبلغ الذي يعترف به كمخصص عن أفضل تقدير النفقات لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ الميزانية.

٢- أن أفضل تقدير النفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي هو المبلغ المعقول الذي يمكن أن تقوم الشركة بسداده لتسوية الالتزام في تاريخ إعداد الميزانية أو تقوم بتحويله لطرف ثالث في ذلك التاريخ، وعادة ما تكون التكلفة عالية جدا لتسوية أو تحويل الالتزام في تاريخ الميزانية، ومع ذلك، فإن تقدير القيمة التي من الممكن أن تقوم الشركة بسدادها لتسوية أو تحويل الالتزام يعطي أفضل تقدير للنفقات المطلوبة لتسوية الالتزام الحالي في تاريخ الميزانية.

٣- يتم تقدير المخرجات وتحديد التأثير المالي بالتقدير الحكمي لإدارة الشركة مدعومة بخبرة المعاملات المشابهة وفي بعض الأحيان تقارير خبراء مستقلين. وتتضمن هذه الأدلة أي دليل إضافي نتج عن أحداث تمت بعد تاريخ الميزانية.

٤- يتم التعامل مع حالات التأكد التي تحيط بالقيمة التي سيتم الاعتراف بها كمخصص بطرق متعددة وفقا للظروف المحيطة، فعندما يتم قياس المخصص المرتبط بعدد كبير من البنود فإن الالتزام يتم تقديره عن طريق ترجيح جميع النتائج الممكنة إلى الاحتمالات المرتبطة وتسمي أن الطريقة الإحصائية التقدير "بالقيمة المتوقعة ولذلك، سيكون المخصص مختلفة اعتمادا على ما إذا كان احتمال الخسارة المبلغ معلوم هو على سبيل المثال: ٦٠% أو ٩٠٪، وعندما يكون هناك مدي متواصلا للمخرجات وكل نقطة في هذا المدى لها نفس الاحتمال، يتم استخدام النقطة الوسطي في هذا المدى (متوسط المدى).

٥- عندما يتم قياس التزام واحد، فإن الناتج المفرد الأكثر احتمالا قد يكون أفضل تقديرا للالتزام، ومع ذلك حتى في مثل هذه الحالة، فإن الشركة تأخذ في الاعتبار النتائج الأخرى الممكنة، وعندما تكون النتائج الأخرى أغلبها أعلى أو أغلبها أقل من أكثر النتائج احتمالا، سوف يكون أفضل تقييم هو أعلى أو أقل مقدار.

٦- يتم قياس المخصص قبل الضرائب، حيث إنه يتم التعامل مع التوابع الضريبية الخاصة بالمخصص والتغيرات بها وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الخاص بضرائب الدخل.

٧- يجب أخذ المخاطر وعدم التأكد التي تحيط بالعديد من الأحداث والظروف في الحسبان عند تحديد أفضل تقدير للمخصص.

٨- يؤدي تعديل الخطر إلي زيادة مبلغ الالتزام الذي يتم قياسه، ومن الواجب الحذر عند اتخاذ القرارات في حالات عدم التأكد، ذلك حتى لا يتم تقييم الإيرادات أو الأصول بأعلى من قيمتها ولا يتم تقييم المصروفات والالتزامات بأقل من قيمتها. ومع ذلك فإن عدم التأكد لا يبرر تكوين مخصصات مبالغ فيها أو تعمد تقييم الالتزام بقيمة أعلى من قيمته الحقيقية. فعلى سبيل المثال إذا كانت التكاليف المقدرة النتائج المقدرة عكسية تم تقديرها على أساس حذر فلا يتم التعامل مع النتائج بشكل متعمد على أنها أكثر احتمالا من الحالة الواقعية والحيطة مطلوبة لتجنب ازدواج التغيرات في المخاطر وعدم التأكد والتي قد تؤدي إلى التقييم المبالغ فيه للمخصص.

ثانيا : دوافع ومسببات مراجعة مخصصات اضمحلال قيمة الأصول (عبد النعيم، ٢٠١٩ : ١٣٢-١٣٥):

توفر المعايير المحاسبية قدرا كبيرا من الأحكام والتقديرات الشخصية لتحديد ما إذا كانت الأصول قد انخفضت قيمتها، وما إذا كان سيتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في القوائم المالية. ويمكن أن يؤثر الحكم والتقدير الشخصي المكفول للإدارة على جودة التقارير المالية بطريقتين، الطريقة الأولى يمكن للمديرين استخدام تقديرهم الشخصي كما هو متوقع من قبل واضعي المعايير وذلك لنقل المعلومات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية إلى الأسواق، وبالتالي تزويد المستثمرين بمعلومات أكثر فائدة ومنفعة وذات قيمة، والطريقة الثانية قد يتم تحفيز المديرين على استغلال تقديراتهم الشخصية بطريقة انتهازية وذلك من خلال توفير تقارير مالية مضللة بهدف تحقيق مصالحهم الشخصية، مما يؤدي إلى أن تكون البيانات المالية أقل دقة وأقل انعكاس لاقتصاد وأنشطة التشغيل بالشركات، خاصة عندما تكفل المعايير المحاسبية التقديرات الإدارية والتي يصعب على الأطراف الخارجية التحقق منها، حيث أن ذلك قد يخلق الحوافز الإدارية الانتهازية والتي يكون لها تأثير على القرارات المتعلقة بالإفصاح (Saastamoinen، ٢٠١٦ : ١٧٢-١٩٥) .

وقد يستفيد المساهمون الحاليون من تأجيل الاعتراف بخسائر اضمحلال قيمة الأصول خاصة في حالة طرح أسهم الملكية، حيث يسمح تأخير الاضمحلال بإصدار أسهم جديدة بسعر أعلى مما يقلل من تأثير خسائر الاضمحلال على المساهمين الحاليين، وبالتالي يمكن القول بأنه على الرغم من أمكانية استغلال اضمحلال قيمة الأصول في كثير من الأحيان كمدخل لممارسة إدارة الأرباح، إلا أن المديرين يمكنهم ايضا استخدام الأحكام المحاسبية الجمل التقارير المالية أداة لتوصيل المديرين معلوماتهم الخاصة عن التدفقات النقدية المستقبلية المستخدمين القوائم المالية، بما يساعد في تحسين ملاءمة معلومات القوائم المالية وزيادة قابليتها للمقارنة وكذلك نفعيتها في اتخاذ القرارات، ويتوقف الأمر على دوافع الإدارة باعتبارها العامل الحاسم والمؤثر على قرارات المديرين التنفيذيين بشأن الاعتراف باضمحلال القيمة.

وحيث تتأثر قرارات اضمحلال قيمة الأصول بعدة عوامل أهمها العوامل الاقتصادية مثل الأداء المالي، حيث قد توجد ارتباط سلبية بين الأداء المالي والاقتصادي ومستوي اضمحلال قيمة الأصول، هذا بالإضافة إلى العوامل الإدارية والتي تتعلق بالحوافز على مستوى المديرين مثل تدوير وتعويضات المديرين التنفيذيين، حيث تؤثر المخاوف بشان تعويضات المديرين

التنفيذيين على قرارات الاضمحلال، كذلك المخاوف المتعلقة بسعة المديرين التنفيذين وتفضيل الإدارة الممارسات إدارة الأرباح. وبناء على ما سبق فإن لعملية مراجعة اضمحلال قيمة الأصول أهمية كبيرة بسبب وجود قدرا كبيرا من الأحكام والتقديرات الشخصية والتي يمكن أن تؤثر على جودة التقارير المالية.

ثالثا : تحليل العلاقة بين جودة عملية المراجعة ودوافع وسلوك الإدارة عند قياس والاعتراف بخسائر اضمحلال الأصول

يتمثل الدور الرئيسي لمراقب الحسابات في ضمان دقة وسلامة القوائم المالية ، ويوفر المعيار الدولي للمراجعة رقم (٥٤٠) لمراجعة التقديرات المحاسبية بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة إرشادات كافية لمراقبي الحسابات لتقييم صحة ودقة تقديرات الإدارة، وعلى الرغم من ذلك ما زال يواجه مراقبي الحسابات تحديات هائلة عند التحقق من صحة ودقة التقديرات والافتراضات التي قامت بها الإدارة عند إجراء اختبار اضمحلال الأصول لصعوبه الحصول على أدلة كافية ودقيقة حول كيفية تحديد الوحدات المولدة للنقد ومعدل الخصم المستخدم، وكذلك كيفية تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة وأساليب التقييم الأخرى ، بالإضافة إلى عدم توافر المهارات والخبرات والتدريب والإمكانيات لتقييم تقديرات القيمة العادلة لدى مراقبي الحسابات التي غالبا ما تتم في إطار المستوى الثالث لقياس القيمة العادلة (Alves، ٢٠١٣ : ٦٥-٨٤).

وفى هذا السياق سعت العديد من الدراسات (خميس، ٢٠١٨ : ٩٧-٩٨)، (Bepari، ٢٠١٦ : ١٩٦-٢٢٠) إلى اختبار أثر جودة عملية المراجعة والتي تم قياسها بحجم مكتب المراجعة من خلال اعتماد الشركة على مراجع من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى على التزام الشركات بمتطلبات المعيار الدولي IFRS.36 الخاص باختبار اضمحلال قيمة الشهرة، وقد خلصت الدراسات إلى ان هناك اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية في مستوى الالتزام بمعيار المحاسبة عن اضمحلال الشهرة بين الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة أحد المكاتب الأربعة الكبرى والتي تم مراجعتها بواسطة المكاتب الأخرى ، فمكاتب المراجعة الكبرى تتوافر لديها الخبرات والمهارات والقدرات والموارد التي تمكنها من مراجعة خطوات اختبار اضمحلال قيمة الشهرة المعقدة نتيجة صعوبة تحديد الوحدات المولدة للنقد وتقدير التدفقات النقدية المخصومة وأساليب التقييم الأخرى .

من ناحية أخرى سعت إحدى الدراسات إلى استكشاف أراء مراجعي الحسابات حول ما إذا كانت المحاسبة عن الشهرة وفقا للمعايير الدولية تزيد من فرص السلوك الانتهازي والتلاعب من جانب الإدارة وذلك من خلال إرسال قائمة استقصاء عن طريق البريد الإلكتروني لعينة من ٥٢٣ من المراجعين الفنلنديين المعتمدين ، وخلصت الدراسة إلى أن مراجعة الحسابات يفضلون محاسبة الشهرة وفقا للمعايير الدولية كونهم لا يسمحون بالممارسات الإدارية وذلك من خلال قيامهم بممارسة قدر كبير من الشك المهني عند تقييم إجراءات اختبار اضمحلال قينة الشهرة ، بالإضافة إلى رغبتها الكبيرة في الحفاظ على سمعتها لأن خسائرها سوف تكون كبيرة في حالة اكتشاف التلاعب من جانب أحد عملائها (Pajunen، ٢٠١٣ : ٢٤٥-٢٦٠) .

إضافة إلى ما سبق سعت دراسة (Greco، ٢٠١٧) أخرى إلى اختبار دور مراقب الحسابات في الحد من السلوك الانتهازي للإداري عند إجراء اختبار اضمحلال قيمة الشهرة من خلال التركيز على نوعين من الخبرة : التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ، الخبرة الخاصة بالمهام وهى المعرفة المتراكمة المكتسبة من خلال الخبرات السابقة لمراقب الحسابات مع نفس المهمة ، وخلصت الدراسة إلى وجود دليلا قويا على أن الخبرة السابقة مع الشهرة تقلل من الممارسات الإدارية الانتهازية المتعلقة بالاعتراف بخسارة اضمحلال الشهرة .

وتعتقد الباحثة في وجود علاقة إيجابية بين جودة عملية المراجعة والاعتراف بخسارة اضمحلال قيمة الشهرة ، باعتبار أن مكاتب المراجعة الكبرى أكثر قدرة على التعامل مع المرونة والتعقيدات في اختبار اضمحلال قيمة الشهرة ، والذى يفرض عليهم ضرورة التأكد من الحصول على أدلة كافية وقابلة للتحقق لتوفير أساس لاستنتاجاتهم بأن القيمة المقدرة للشركة من جانب الإدارة هي عادلة ومعقولة ــ إلى جانب قدرتهم على التعامل مع المناطق المعقدة في الاختبار مثل تحديد الوحدات المولدة للنقد ومعدل الخصم، والتدفقات النقدية المستقبلية.

المبحث الثاني

آلية تطبيق المدخل المقترح لمراجعة مخصصات اضمحلال قيمة الأصول

تمهيد :

تعتبر الأصول طويلة الأجل من العناصر الهامة والمؤثرة على كل من المركز المالي ونتيجة الأعمال للوحدة الاقتصادية ونظراً للتأثيرات الهامة والسريعة التي تحدثها التغيرات الاقتصادية

والتكنولوجية والقانونية على قيمة هذه الأصول فإن الوصول إلى القيمة العادلة لها عند إعداد التقارير المالية يعد أمراً مرغوباً فيه لإضفاء خاصية أمانة العرض على المعلومات المحاسبية ، وفى ظل العديد من التغيرات الاقتصادية السريعة التي يمر بها العالم الآن نتيجة للتطورات التكنولوجية فإن تغيراً حتمياً سوف يحدث في القيمة الممكن استردادها من الأصل سواء بالزيادة أو النقص وهذا يعنى القيم الظاهرة للأصول طويلة الأجل بالتقارير المالية لا تعبر عن القيم العادلة لها (محمد، ٢٠١٠ : ٤٠٥) ، وفى ظل الاهتمام المستمر باضمحلال قيمة الأصول كان لابد من وجود مجموعة من الخطوات الواضحة والمحددة لمراجعة اضمحلال قيمة الأصول لإضفاء رأى فنى محايد عن المعلومات الواردة في التقارير بشأن اضمحلال قيمة الأصول.

وتسعى الباحثة من خلال هذا المبحث إلى عرض وتوضيح المفاهيم الأساسية للمدخل المقترح لمراجعة قيمة الأصول وتوضيح خطوات عملية المراجعة، وذلك من خلال البنود التالية :

أولاً: أهداف المدخل المقترح لمراجعة اضمحلال قيمة الأصول

ينطوي مفهوم جودة التقارير المالية على خصائص المعلومات المالية التي تتضمنها تلك القوائم والتقارير ، وتنبثق هذه الخصائص من منفعة المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات التي تعتمد على مستوى الثقة في المعلومات من ناحية ، وعلى ملائمة هذه المعلومات من ناحية ثانية ، وعلى قابلية تلك المعلومات للمقارنة من ناحية ثالثة ، فهذه العوامل الثلاثة مجتمعة تساهم في تحسين منفعة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات ، حيث تتوقف الثقة في المعلومات الواردة بالقوائم والتقارير المالية على تمثيلها لحقيقة الأحداث والوقائع ، عدالة تلك المعلومات ، وقابليتها للتحقق ، أما ملائمة المعلومات فإنها تتوقف على توقيت المعلومات ، القيمة التنبؤية لها ، التغذية العكسية (ابو الخير، ٢٠٠٧ : ١٧) .

وقد يؤدى عدم القياس السليم والإفصاح عن معلومات اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل إلى عدم موثوقية ومصداقية القوائم المالية ، ولهذا تستهدف الباحثة من هذا المدخل اقتراح خطوات عملية المراجعة لاضمحلال قيمة الأصول بهدف تدعيم موثوقية القوائم المالية، ويتفرع من هذا الهدف الأهداف التالية :

١- يعد تطبيق المدخل المقترح لمراجعة اضمحلال قيمة الأصول تحسيناً في جودة التقارير المالية من خلال تشجيع الشركات على التقرير عن القيمة الحقيقية والعادلة لأصولها في وقت إصدار القوائم المالية (Tongyu، ٢٠١٨ : ٢٤٧) .

٢- يحقق المدخل المقترح لمراجعة اضمحلال قيمة الأصول التأكد من الالتزام بالمؤشرات الدالة على وجود الانخفاض في قيمة الأصول ، بالإضافة إلى المقاييس المستخدمة في تحديد وقياس خسارة الانخفاض في قيمة الاصول وتقدير القيمة الاستردادية لها طبقا لما ورد بالمعايير المحاسبية ، والاعتماد على مراجعين خارجيين ، سوف يوفر تقييما أفضل لقيم الأصول بحيث يجعلها قابلة للتحقق ، ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية.(جوده، ٢٠١٥ : ١١٣) .

٣- أكدت الأزمة المالية العالمية التي بدأت في عام ٢٠٠٨ على ضرورة الاهتمام بعملية تقييم الأعمال إلى جانب الإدارة والمستثمرين، فعادة ما تستثمر الشركة في الأصول طويلة الأجل بهدف زيادة الأرباح وتوليد تدفقات نقدية إيجابية في المستقبل، وفى حالات انخفاض قيمة الأصول يكون هناك خطر حدوث تغيرات سلبية كبيرة في التدفقات النقدية المستقبلية (Irina،٢٠١٢ : ٥٦) .

٤- زيادة جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ، ومن ثم مساعدة متخذي القرارات في ترشيد قرارتهم، حيث تؤدى عملية مراجعة مخصصات اضمحلال قيمة الأصول بالاعتماد على ما ورد في المعايير ذات الصلة إلى زيادة جودة الإفصاح عن الأحداث والظروف التي أدت إلى حدوث الانخفاض في قيمة الأصول ، ومن ثم زيادة فهم أسباب الانخفاض من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية مما يدعم زيادة قابلية المعلومات المحاسبية للفهم من قبل المستخدمين ويدعم ثقة ومصداقية تلك المعلومات.

٥- أدت المرونة الموجودة في معايير المحاسبة المالية والضغوط المالية إلى دوافع لدى المديرين للمشاركة في إدارة الأرباح، وتحدث خسائر اضمحلال قيمة الأصول دائماً في الفترات التقديرية والتي لا يمكن التنبؤ بمقدارها أو وقتها ، في حين يتم اتخاذ القرارات حول كيفية التعرف على اضمحلال الأصول من قبل المدير . وحيث أن تقييم القيمة الدفترية للأصول يعتمد على الحكم المهني ، فإن مديري الشركة يجب أن يكون لديه درجة عالية من السلطة التقديرية لتسوية وحدات توليد النقد ، والمبالغ القابلة للاسترداد للأصول وتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية. وقد توفر المعالجة المحاسبية لاضمحلال الأصول مجالا للتلاعب عندما يتخذ المديرون قرار الاعتراف باضمحلال الأصول، لذلك تمثل عملية المراجعة دورا بالغ الأهمية للحد من تلاعب المديرين (Wei، ٢٠١٥ : ٢٤١٠-٢٤٢٦) .

٦- التأكد من أن عملية الإفصاح عن اضمحلال قيمة الأصول تتضمن وصفاً لاضمحلال الأصول ، وأسباب الاضمحلال ، ووصفاً لافتراضات القياس ، وقطاع الأعمال أو الشرائح المتأثرة.

ويجب إدراج خسارة الاضمحلال كجزء من الدخل من العمليات المستمرة ، ويجب أن يتم الإفصاح عن الاضمحلال إذا لم يتم إظهار خسارة الاضمحلال كبند منفصل في قائمة الدخل.

ثانيا: المفاهيم المستخدمة في المدخل المقترح لمراجعة اضمحلال قيمة الأصول

يقوم المدخل المقترح لمراجعة مخصصات اضمحلال قيمة الأصول على العديد من المفاهيم الأساسية المرتبطة بمفهوم الانخفاض العديد من المفاهيم الأساسية والتي وردت بمعيار المحاسبة الدولي رقم (٣٦) وما يقابلها في معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) والتي يمكن إيضاحها فيما يلي (جودة، ٢٠١٥ : ٦١) :

١- خسارة الانخفاض في القيمة :

تمثل مقدار زيادة المبلغ المسجل للأصل في الدفاتر عن القيمة القابلة للاسترداد.

٢- القيمة الإستردادية للأصل أو الوحدة المولدة للنقد:

هي قيمته العادلة ناقصا تكاليف البيع ، أو قيمته الاستخدامية أيهما أكبر.

٣- القيمة الاستعمالية (الاستخدامية) :

هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والمقدر أن تنشأ من استعمال مستمر لأصل، أو وحدة مولدة للنقد ومن التصرف فيه في نهاية عمره الإنتاجي .

٤- القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع :

هي المبلغ الذى يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو وحدة مولدة للنقد مخصوما منها تكاليف البيع في عملية بين أطراف لديهم الرغبة في التبادل وعلى بينه من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة .

٥- تكاليف التصرف:

هي التكاليف المتغيرة التي تنسب بشكل مباشر للتصرف في أصل أو وحدة توليد النقد، باستثناء تكاليف التمويل ومصروف ضريبة الدخل.

٦- القيمة الدفترية :

هي القية التي يعترف بها للأصل في قائمة المركز المالي بعد خصم أي مجمع إهلاك وخسائر انخفاض متراكمة في قيمة الأصل.

٧- مجمع الإهلاك :

هو التخصيص المنتظم للمبلغ القابل للإهلاك أصل على مدى عمره الإنتاجي.

٨- أصول المنشأة:

هي الأصول عدا الشهرة ، والتي تولد تدفقات نقدية مستقبلية داخل وحدة توليد النقد.

ثالثا :خطوات تطبيق المدخل المقترح لمراجعة اضمحلال قيمة الأصول

لابد أن يكون لتكلفة إجراء عملية مراجعة اضمحلال قيمة كل الأصول في نهاية كل عام ما يبررها، حيث يطلب من المنظمات إجراء اختبارات الاضمحلال كلما كان هناك تغيير جوهري في الطريقة التي يتم بها استخدام الأصول أو في بيئة الأعمال. ويجب أيضا إجراء مراجعة اضمحلال القيمة عندما تحصل الإدارة على معلومات تشير إلى اضمحلال القيمة السوقية للأصول. ويمكن للباحثة بناء المدخل المقترح لمراجعة مخصصات اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل على ثلاث خطوات أساسية ، يمكن توضيحها على النحو التالي: (Closer، ٢٠٠٨ : ١٣٨) .

أ- الخطوة الأولى : البحث عن مؤشرات الاضمحلال

تتم مراجعة الأصول طويلة الأجل (المجموعة) المحتفظ بها والمستخدمة لتحديد الاضمحلال عندما تشير الأحداث أو التغيرات في الظروف إلى أن القيمة الدفترية للأصل قد لا تكون قابلة للاسترداد (أي أن المعلومات تشير إلى وجود اضمحلال في قيمة الأصل) ونتيجة لذلك لا يُطلب من المنظمات إجراء تحليل لاضمحلال الأصول إذا لم تكن هناك مؤشرات على وجود الاضمحلال. بدلاً من ذلك ستقوم المنظمات بتقييم الاضمحلال فقط في حالة وجود مؤشر على وجود اضمحلال كبير في القيمة السوقية لأصل ما لمجموعة من الأصول طويلة الأجل، وتعتبر المنظمات مسؤولة عن التقييم المنتظم لما إذا كانت مؤشرات الاضمحلال موجودة أم لا ، ويجب أن يكون لديها أنظمة أو عمليات للمساعدة في تحديد مؤشرات الاضمحلال المحتمل، حيث يتمثل الهدف من هذه الخطوة في قيام المراجع بالتأكد من وجود مؤشرات عن اضمحلال قيمة الأصول طويل الأجل ، ويتم ذلك من خلال:

١- تقييم المؤشرات بشكل مستمر : من الممكن أن يكون الاضمحلال ناتج عن التغيرات في الظروف الاقتصادية أو غيرها من العوامل التي تتطور مع مرور الوقت.
٢- مقارنه تحليل المنظمات الصغرى بتحليل المنظمات الكبرى : يجب أن يكون التحليل المستمر للإدارات والمراجعة في الوحدات وعملياتها اساسا لتحديد ما إذا كان هناك أي مؤشرات على الاضمحلال أم لا . وبالتزامن مع عملية المراجعة يجب أن تكون الإدارة في حالة

استعداد لتكوين مؤشرات الاضمحلال المحتملة وفقاً لظروفها ، إضافة إلى الأحداث والتغيرات الأخرى في الظروف التي قد تشير إلى وجود اضمحلال في القيمة.

بالنسبة للمنظمات الأصغر حجماً لا توجد صعوبة في عملية جمع المعلومات بسبب معرفة الإدارة المتعمقة بجميع جوانب العمل. ومع ذلك قد تكون عملية جمع المعلومات هذه أكثر تحديا بالنسبة للمنظمات الأكبر حجما أو ذات العمليات اللامركزية. وقد تحتاج مثل هذه المنظمات إلى إنشاء نظام للتواصل مع المديرين في مواقعهم المختلفة لتحديد ما إذا كانت مؤشرات اضمحلال القيمة موجودة، ولضمان قيام الإدارة بتقييم الحاجة لتسجيل خسارة اضمحلال القيمة والتقرير عن نتائج هذا التقييم إلى موظفي الشركات مسؤولة عن إعداد القوائم المالية الموحدة.

ب-الخطوة الثانية : اختبار الاسترداد

إذا كانت مؤشرات اضمحلال القيمة موجودة أو إذا كانت هناك ظروف أخرى تشير إلى وجود اضمحلال في القيمة ، فيجب التأكد من تحديد ما إذا كان يجب الاعتراف بخسارة اضمحلال القيمة أم لا . ويمكن الاعتراف بخسارة اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل المحتفظ بها والمستخدمة فقط إذا كان مجموع التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة غير المخصومة المستخدمة في اختبار قابلية الاسترداد أقل من قيمتها الدفترية. وقبل قياس الاضمحلال يجب على المراجع أولاً تحديد ما إذا كان الأصل طويل الأجل قابل للاسترداد أم لا. لذلك يجب على المراجع تنفيذ الخطوات التالية عند اتخاذ هذا القرار (IASB، ٢٠١١) .

١- تقدير صافي التدفقات النقدية المستقبلية غير المخصومة المتوقعة المتولدة من استخدام الأصول (المجموعة) طويلة الأجل والتخلص منها في نهاية الأمر.

٢- مقارنة التدفقات النقدية غير المخصومة المقدرة بالقيمة الدفترية للأصل (المجموعة) فإذا تجاوزت التدفقات النقدية غير المخصومة المقدرة القيمة الدفترية (أي ، صافي القيمة الدفترية) للأصول (المجموعة) طويلة الأجل ، والأصول طويلة الأجل القابلة للاسترداد فإنه ، لا يوجد اضمحلال في القيمة ولا يمكن التعرف على الخسارة. أما إذا كانت التدفقات النقدية المقدرة غير المخصومة أقل من القيمة الدفترية للأصول طويلة الأجل (المجموعة) ، والأصول (المجموعة) طويلة الأجل الغير قابلة للاسترداد فإنه يجب تحديد القيمة العادلة للأصول (المجموعة) طويلة الأجل.

ج- الخطوة الثالثة: مراجعة عملية الافصاح عن خسارة اضمحلال القيمة

إذا تم تحديد أن الأصل طويل الأجل لا يمكن استرداده ، فيجب التأكد من احتساب خسارة اضمحلال القيمة بناءا على الزيادة في القيمة الدفترية للأصل طويل الأجل على القيمة العادلة للأصل طويل الأجل، وذلك من خلال الآتي:

لقد نال الاعتراف بخسائر الاضمحلال في قيمة الأصول طويلة الأجل اهتماما كبيرا لدى لجنة معايير المحاسبة الدولية وركزت على ذلك في وضع معيار محاسبي منفصل لذلك لأغراض القياس والعرض والافصاح وهو معيار رقم (٣٦) حيث جاء بالمعيار مؤشرات تعكس انخفاض قيمة الأصول وحددها المعيار في مصادر خارجية وأخرى داخلية فإذا توافرت يجب الاعتراف بالاضمحلال في القيمة منها انخفاض القيمة السوقية عن الدفترية وتوافر دلائل على تقادم الأصل أو حدوث أضرار مادية للأصل بالإضافة إلى ضرورة إعادة التقييم في نهاية كل فترة مالية لتحديد قيمة الاضمحلال والذى يتم توجيهه مباشرة لقائمة الدخل باعتباره خسارة اضمحلال . ويتطلب المعيار الدولي حساب خسارة الاضمحلال في قيمة الأصل سنويا وبشكل مفرد وعند ثبوت أن القيمة القابلة للاسترداد أقل من القيمة الدفترية فيجب تخفيض القيمة الدفترية وذلك من أجل الاعتراف بخسارة الاضمحلال ، لكى تفصح القوائم المالية عن القيمة الحقيقية للأصل (ابو زر،٢٠٠٨ : ٣١) .

المبحث الثالث

منهجية الدراسة الميدانية

تمهيد

تعد منهجية الدرا سة والاجراءات المتعلقة بها محوراً رئي ساً يتم من خلاله انجاز الجانب الميدانى للدراســـة، فمن خلال المنهجية يتم الحصـــول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء أدبيات الدراسة المتعلقة بموضوع الدرا سة، وبالتالي تحقيق الأهداف المطلوبة. وبالتالي، ستقوم الباحثة بتناول ذللك المبحث من خلال البنود التالية:

أولاً: متغيرات الدراسة وصياغة الفروض الإحصائية:

تحتوي الدراسة الحالية على نوعين من المتغيرات هما:

- **المتغيرات المستقلة: مخاطر اضمحلال قيمة الأصول ، المدخل المقترح لمراجعة اضمحلال قيمة الأصول.**
- **المتغير التابع: تدعيم مصداقية القوائم المالية.**

يؤدي الافصاح عن اضمحلال قيمة الأصول الى التأثير بشكل أو بآخر على مصداقية القوائم المالية، وذلك لأن خسائر اضمحلال قيمة الأصول التي يتم الافصاح عنها ليست خسائر محققة فعلياً، ولكنها غير محققة نتيجة الحيازة والتقلبات بالأسعار السوقية والتقادم. وبالتالي، يؤدي الافصاح عن خسائر الاضمحلال في القيمة الى امكانية استغلالها كوسيلة رئيسية لادارة الأرباح والتأثير على أرقام الربحية بالقوائم المالية، وهنا يصبح المراجع الخارجي أمام مسئولية كبيرة نحو هذه الأرقام للتحقق منها والتأكد من مدى دقة هذه الأرقام وعدم استغلالها في ادارة الأرباح، ولذلك اقترحت الباحثة في سياق الدراسة الحالية مدخلاً مقترحاً لمراجعة خسائر الاضمحلال وتحاول من خلال الدراسة الحالية التحقق من فعالية وايجابية تأثير هذا المدخل على تدعيم مصداقية القوائم المالية. وبناء على ذلك، يمكن صياغة الفروض الاحصائية للدراسة على النحو التالي:

الفرض الأول: لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة احصائية بين آراء المهنيين والأكاديميين حول ايجابية تأثير المدخل المقترح لمراجعة خسائر اضمحلال قيمة الأصول على مصداقية القوائم المالية.

<u>ويمكن للباحثة تقسيم هذا الفرض الرئيسي الى فرضين فرعيين على النحو التالي:</u>

- **يوجد اختلاف معنوي بين المهنيين والأكاديميين حول ايجابية المدخل المقترح لمراجعة اضمحلال قيمة الأصول.**
- **يوجد اختلاف معنوي بين المهنيين والأكاديميين حول ايجابية تأثير المدخل المقترح لمراجعة اضمحلال قيمة الأصول على مصداقية القوائم المالية.**

الفرض الثاني: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لمخاطر اضمحلال قيمة الأصول على مصداقية القوائم المالية

الفرض الثالث: لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية للمدخل المقترح لمراجعة اضمحلال قيمة الأصول على مصداقية القوائم المالية

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

١- مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراســـة في كافة العاملين بالشـــركات المقيدة في ســـوق الأوراق المالية المصري، بالاضافة الى أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم بالجامعات المصرية ذوي الاهتمام بموضوع الدراسة. وبالتالي، فانه يمكن تحديد عينة الدراسة بالاعتماد على عينة عشوائية منتظمة (كل خمسة تمت مقابلة فرد واحد)، كما أنه لم يتيسر للباحثة الحصول على نسبة هؤلاء الأفراد الى عدد الأفراد بالمجتمع وفي هذه الحالة فان حجم العينة في مجتمع تزيد مفرداته عن ٥٠٠٠٠ مفردة هو ٣٨٤ مفردة (Lohr، ٢٠٠٥ : ١٧٠-١٨٢) . وقد تمت المقابلات مع الأفراد المبحوثين مع مراعاة أن تكون خلال أيام الأسبوع المختلفة وخلال أوقات مختلفة في نفس اليوم وقد استمرت المقابلات الميدانية مع مفردات العينة مدة شهر، وقد بلغت نسبة استجابة عينة الدراسة للاجابة على الاستبيان ٨٥,١٦% بواقع عينة صحيحة ٣٢٧ مفردة، وهي نسبة استجابة عالية في العلوم الاجتماعية.

٢- وحدة المعاينة

اقتصرت الباحثة عند ارسال استبيان جمع البيانات على عينة عشوائية من العاملين بالشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري، بالاضافة الى أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم بالجامعات المصرية ذوي الاهتمام بموضوع الدراسة، وذلك لصعوبة حصر مجتمع الدراسة وانتشار كافة مفرداته جغرافيا على مستوى الدولة، وبالتالي فقد تم اعتبار العاملين في تلك الشركات من موظفين فضلاً عن أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم بالجامعات ذات الاختصاص وحدة المعاينة وذلك للاستقصاء منهم عن موضوع الدراسة.

٣- أسلوب جمع البيانات

بعد تصميم الاستبيان باستخدام Google Form تواصلت الباحثة مع عينة الدراسة من خلال اللقاءات الميدانية، وذلك علماً بأنه تمت المقابلات مع الأفراد المبحوثين مع مراعاة أن تكون خلال أيام الأسبوع المختلفة وخلال أوقات مختلفة في نفس اليوم وقد استمرت المقابلات الميدانية مع مفردات العينة مدة شهر.

و سيتم تم تطبيق الدراسة على الشركات المصرية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري، بالاضافة الى أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم من المهتمين بموضوع الدراسة

بالجامعات المصرية.وتم توزيع الاستبانات عشوائياً وفق نسبة كل فئة للإجمالي وبالتساوي بين الشركات والجامعات.

حيث اعتمدت الباحثة في اختبار الفروض على قوائم استبيان موجهة الى العاملين بالشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري، بالاضافة الى أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم بالجامعات المصرية ذوي الاهتمام بموضوع الدراسة، ومستخدمةً في ذلك أسلوب ليكرت الخماسي للاجابة على العبارات المتعلقة بكل متغير ويمكن توضيح الأوزان الخاصة بكل اجابة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي كما يلي:

موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الاطلاق
٥	٤	٣	٢	١

وتحقيقاً لأهداف الدراسة فقد اعتمدت الباحثة على استخدام أسلوب قائمة الاستقصاء كأداة أساسية لجمع البيانات والمعلومات اللازمة من خلال مجتمع الدراسة، وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء مروراً بعدة مراحل، تتضح كما يأتي:

١- تم الاضطلاع على الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، وتم استخلاص أهم العناصر والمتغيرات ذات الأهمية لفكرة الدراسة، ومن ثم روعي أن يتم تقسيم قائمة الاستقصاء الى قسمين:

- القسم الأول: يتكون من أسئلة قائمة الاستقصاء حسب مقياس ليكرت الخماسي على خمسة أوزان { (٥) موافق تماماً، (٤) موافق، (٣) محايد، (٢) غير موافق، (١) غير موافق على الاطلاق} وذلك لضمان الحصول على بيانات متصلة من اجابات المستقصي منهم، وذلك لاعطاء أكبر قدر من الحرية لمفردات العينة عند الاجابة عليها ولكي تكون النتائج أكثر دقة، حيث كان الاعتماد على مقياس ليكرت بالدرجة الأولى لتحويل البيان الوصفي الى بيان كمي يمكن التعامل معه احصائياً.
- القسم الثاني: يتكون من بيانات عامة تتمثل في: المستوى التعليمي والوظيفة وسنوات الخبرة.

٢- تضمنت بنود قائمة الاستقصاء المرتبطة بموضوع البحث التي تم الاعتماد عليها في الدراسة نوعاً واحداً من الأسئلة تمثلت في الأسئلة المغلقة، نظراً لسهولة الاجابة على مثل هذا النوع من الأسئلة مقارنة بالأسئلة المفتوحة، علاوة على أن احتمالات عدم

الادراك الكافي بالن سبة لمو ضوع الدرا سة من جانب المـ ستق صي منهم لبعض الأ سئلة الواردة بقائمة الاستقصاء قد يبرز أهمية الاعتماد على الأسئلة المغلقة لاستيفاء البيانات المطلوبة لاتمام الدرا سة، وقد ت ضمنت قائمة الا ستق صاء ثلاث متغيرات رئي سية ت شمل (٢٧) عبارة، ويوضح الجدول الآتي الوزن النسبي لمتغيرات قائمة الاستقصاء.

جدول رقم (١-٣)

توزيع الوزن النسبي لمتغيرات قائمة الاستقصاء

المتغيرات	ترميز المتغير	عدد العبارات	الوزن النسبي%
مخاطر اضمحلال قيمة الأصول (مستقل)	X1	١٠	%٣٧,٠٤
المدخل المقترح لمراجعة مخصصات اضمحلال قيمة الأصول (مستقل)	X2	١٠	%٢٥,٩٣
مصداقية القوائم المالية (تابع)	Y	٧	%٣٧,٠٤
اجمالي عدد المتغيرات		٢٧	%١٠٠

ولأغراض جمع البيانات فقد اعتمدت الباحثة على نوعين من أساليب جمع البيانات وهما:

١- أسلوب الدراسة المكتبية:

تم ا ستخدام هذا الأ سلوب من أجل تكوين الاطار المنهجي للدرا سة للوقوف على المفاهيم النظرية للمتغيرات محل الدراســـة، وفي ســـبيل ذلك فقد اضـــطلعت الباحثة على العديد من الدرا سات الـ سابقة المتعلقة بمو ضوع الدرا سة، ولذا فقد تمثل أ سلوب جمع البيانات وفقاً للدراســـة المكتبية في الاضـــطلاع على الكتب والمراجع التي يمكن أن تخدم طبيعة الدراســـة، بالاضافة الى الرجوع الى شبكة المعلومات الدولية (الانترنت).

٢- أسلوب الدراسة الميدانية:

اعتمدت الباحثة هنا في جمع البيانات التي تخدم طبيعة الدراسة على قوائم الاستبيان حيث تم توجيه مجموعة من الأ سئلة التي تعبر عن طبيعة متغيرات الدرا سة الخا ضعة للاختبار في ضوء مقياس ليكرت الخماسي.

النتائج والتوصيات

توصلت الباحثة من خلال الدراسة النظرية والعملية إلى مجموعة من النتائج ، تمثلت فيما يلي:

١- يمكن استخدام اضمحلال قيمة الأصول كأداة من أدوات إدارة الربحية من خلال عدم الاعتراف بالانخفاض بالرغم من جود من مؤشرات تدل على وجود انخفاض فعلى في قيمة الأصول.

٢- يتأثر القرار المحاسبي بشأن الانخفاض في قيمة الاصول بمجموعة من العوامل منها ما هو مرتبط بالسلوك الانتهازي للإدارة، ومنها ما هو مرتبط بتوفير معلومات محاسبية مفيدة .

٣- تؤدى مرونة معايير المحاسبة المالية والضغوط المالية للمدير إلى زيادة الدوافع لدى المديرين للمشاركة في إدارة الأرباح مما يؤدى إلي حدوث خسائر اضمحلال قيمة الأصول.

١- تتمثل أهم المشكلات التي تواجه الإفصاح عن اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل في توقيت الإفصاح .

٢- تواجه عملية قياس اضمحلال قيمة الأصول بعض المشكلات والتي تتمثل في المقياس الواجب استخدامه للوصول إلى القيمة الممكن استردادها، وكيفية القياس .

٣- تتمثل أهم دوافع ومسببات مراجعة مخصصات اضمحلال قيمة الأصول في مواجه مراقبي الحسابات للعديد من التحديات عند التحقق من صحة ودقة تقديرات الإدارة لصعوبة الحصول على أدلة كافية ودقيقة .

٤- يعد تطبيق المدخل المقترح لمراجعة اضمحلال قيمة الأصول تحسيناً في جودة التقارير المالية من خلال تشجيع الشركات على التقرير عن القيمة الحقيقية والعادلة لأصولها في وقت إصدار القوائم المالية.

٥- تؤدى عملية مراجعة مخصصات اضمحلال قيمة الأصول إلى زيادة جودة الإفصاح مما يدعم زيادة قابلية المعلومات المحاسبية للفهم من قبل المستخدمين ويدعم ثقة ومصداقية تلك المعلومات .

٦- تتمثل خطوات عملية مراجعة اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل في البحث عن مؤشرات الاضمحلال، إجراء اختبار الاسترداد ثم مراجعة عملية الافصاح عن خسارة اضمحلال القيمة.

٧- يوجد اختلاف معنوي بين المهنيين والأكاديميين حول ايجابية تأثير المدخل المقترح لمراجعة اضمحلال قيمة الأصول على مصداقية القوائم المالية.

التوصيات

في ضوء النتائج التي توصلت لها الدراسة توصى الباحثة بالآتي :

١- ضرورة الاهتمام بمصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية للحد من خسائر اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل.

٢- توجيه اهتمام الهيئات التنظيمية لمرونة المعايير المحاسبية حيث تؤدى هذه المرونة إلى زيادة الدوافع لدى المديرين للمشاركة في إدارة الأرباح مما يؤدى إلي حدوث خسائر اضمحلال قيمة الأصول .

٣- ضرورة تحديد توقيت الإفصاح عن اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل .

٤- ضرورة التوصل لمقياس مناسب وموحد لقياس اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل.

٥- تطبيق المدخل المقترح لمراجعة اضمحلال قيمة الأصول لزيادة مصداقية القوائم المالية.

مراجع البحث

أولا- المراجع العربية:

الدوريات:

ربيع نور الدين محمد نور ، " المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول طويلة الأجل في بيئة الأعمال المصرية : دراسة نظرية –ميدانية " ، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية* ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الرابع ، ٢٠١٠.

د. مى حسن أحمد طوبار، "معالجة المخصصات في الشركات المساهمة المصرية : دراسة تحليلية لمعايير المحاسبة وأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ،*فكر وإبداع*، المجلد٩٢ ، ابريل ٢٠١٥

د. عمرو محمد خميس محمد، " أثر الخصائص التشغيلية وآليات حماية المستثمر على الاعتراف المحاسبي بخسارة اضمحلال الشهرة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية" ، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد ٤ ، ٢٠١٨ .

ربيع نور الدين محمد،" المحاسبة عن التغير في قيمة الأصول طويلة الأجل في بيئة الأعمال المصرية : دراسة نظرية – ميدانية " ، *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية* ، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان العدد ٤ ، ٢٠١٠.

د. مدثر طه السيد أبو الخير ، " اثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية : دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول " ، *مجلة التجارة والتمويل* ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، العدد ٢ ، ٢٠٠٧.

د. عفاف إسحق أبو زر ، " المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية "، *المجلة المصرية للدراسات التجارية* ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المجلد ٣١، ٢٠٠٨.

(B) Periodicals:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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