جامعة بنغازي
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

وزارة التعليم
بنغازي – ليبيا
إدارة الدراسات العليا

معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركات الصناعية الليبية

(دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الواقعة في مدينة بنغازي)

إعداد الطالبة:

تهاني رافع الرفادي

بكالوريوس محاسبة– 2004 م

كلية الاقتصاد– جامعة بنغازي

اشراف الاستاذ الدكتور:

إبراهيم أحمد بالخير

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة بكلية الاقتصاد / جامعة بنغازي، بتاريخ 28 ذي الحجة 1436 هـ الموافق 12 أكتوبر 2015 م .

جامعة بنغازي
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

وزارة التعليم
بنغازي – ليبيا
إدارة الدراسات العليا

معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركات الصناعية الليبية

(دراسة ميدانية على الشركات الصناعية الواقعة في مدينة بنغازي)

إعداد الطالبة:

تهاني رافع الرفادي

لجنة الإشراف والمناقشة :

أ.د. ابراهيم أحمد بالخير	مشرفا رئيسا	التوقيع:
أ.د. أدريس أشتيوي	ممتحنا داخليا	التوقيع:
أ.د. أكرم علي زوبي	ممتحنا خارجيا	التوقيع:

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة بكلية الاقتصاد / جامعة بنغازي، بتاريخ 28 ذي الحجة 1436 هـ الموافق 12 أكتوبر 2015 م .

د. مدير إدارة الدراسات العليا
بكلية الاقتصاد

يعتمد / د. مدير إدارة الدراسات العليا
والتدريب بالجامعة

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وما أوتيتم من العلم إلا قليلا﴾

صدق الله العظيم

الإسراء: 85

الإهداء

إلى والدي أطال الله في عمرهما وأنالني رضاهما

إلى زوجي الغالي

إلى إخوتي وأخواتي الأعزاء

إلى ابني الحبيب

إلى رفيقات دربي . . . صديقاتي . . . إلى كل من قدم لي العون

والمساعدة في إنجاز هذا العمل

إليهم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

الشكر والتقدير

الحمدلله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد المرسلين نبينا محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين.

بعد شكر الله تعالى والثناء عليه لنعمه التي لاتحصى عليّ ، وتوفيقه لي في إتمام هذه الرسالة، يطيب لي أن أتقدم بالشكر والتقدير لأستاذي الدكتور : ابراهيم أحمد بالخير ، لتكرمه بالإشراف على الدراسة ، وعلى كل ماقدمه لي من نصح وإرشاد وتوجيه، جزاه الله كل خير على مجهوده المتواصل معي.

كما أتقدم بالشكر والتقدير لأساتذتي بقسم المحاسبة بجامعة بنغازي لسعيهم المتواصل في حمل رسالة العلم بأمانة.

وإلى كل من أسهم معي في إخراج هذا العمل المتواضع، وأخص بالشكر للدكتور عبد الغفار المنفي على ماقدمه لي من مساعدة فيما يخص الجانب الإحصائي للدراسة، والشكر موصول أيضا لصديقاتي وزميلاتي وللعاملين بقسم الدراسات العليا، وكذلك العاملين بمكتبتي مركز البحوث الاقتصادية وأكاديمية الدراسات العليا، أيضا يمتد شكري للعاملين بمكتبتي جامعة القاهرة وجامعة عين شمس وذلك لمساعدتهم لي في الحصول على المراجع العلمية اللازمة لإتمام هذه الدراسة.

كما أتقدم بالشكر العميق إلى زوجي الغالي الوفي الذي كان عونا وسندا قويا في دعمي وتشجيعي للمثابرة على إنجاز رسالتي ، فشكرا له على جهده وعنائه الدؤوب وأطال الله في عمره.

فهرس المحتويات

الموضوع	الصفحة
الآية	أ
الإهداء	ب
الشكر والتقدير	ج
فهرس المحتويات	د
فهرس الجداول	ح
ملخص الدراسة	ي

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمـــــة	2
1-2 مشكلة الدراسة	3
1-3 الدراسات السابقة	5
1-4 أهداف الدراسة	12
1-5 أهمية الدراسة	12
1-6 حدود الدراسة	13
1-7 منهجية الدراسة.....	13
1-7-1 مجتمع وعينة الدراسة	14
1-7-2 وسيلة جمع البيانات	15
1-7-3 تقسيمات الدراسة	15

الفصل الثاني: الأصول الثابتة وطرق تقييمها

2-1 مقدمة	18
2-2 طبيعة الأصول الثابتة وخصائصها	19
2-3 طرق تحديد تكلفة الأصول الثابتة	22

2-3-1 تحديد تكلفة الأصل الثابت عند الشراء 22
2-3-2 تحديد تكلفة الأصل الثابت المُصنع داخليا..... 22
2-3-3 تحديد تكلفة الأصل الثابت في حالة الشراء بالتقسيط أو بالآجل 24
2-3-4 اقتناء الأصل الثابت عن طريق الهبات والتبرعات 24
2-3-5 اقتناء الأصل الثابت عن طريق الاستبدال 25
2-4 استهلاك الأصول الثابتة 27

الفصل الثالث: الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة وكيفية قياسه

3-1 مقدمة 31
3-2 مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة 32
3-3 الأسباب التي حالت دون اعتماد الهيئات المحاسبية على سياسات الاستهلاك كوسيلة لاستيعاب خسائر الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة 33
3-4 الاهتمام بالانخفاض في قيمة الأصول الثابتة 34
3-5 العوامل التي أدت إلى المطالبة بمعالجة الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة قبل صدور المعايير الدولية 36
3 -5-1 عوامل ترجع إلى أحداث ومتغيرات فنية واقتصادية 36
3-5-2 عوامل ترجع إلى امكانية استخدام قرار الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة في إدارة الربحية وبالتالي التلاعب في الأرباح 38
3-6 المحاسبة عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل وفقا للمعيار الدولي رقم (36) 40
3-6-1 متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) المعدل سنة 2004 41
3-6-1-1 كيفية تحديد الأصل الذي يتعرض للانخفاض في قيمته ومؤشرات ذلك الانخفاض 42
3-6-1-2 كيفية قياس القيمة القابلة للاسترداد 44
3-6-1-3 كيفية احتساب صافي القيمة العادلة وقيمة الاستخدام (القيمة الاستخدامية) 45
3-6-1-4 الاعتراف بخسائر الانخفاض وقياسها 49
3-6-1-5 مدى إمكانية عكس خسائر الانخفاض 56

3-6-1-6 الإفصاح عن أثر تطبيق المعيار 58
3-7 معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) 59
3-8 دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) والمعيار الأمريكي رقم (144) 63

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

4-1 مقدمة 68
4-2 منهجية الدراسة 68
4-2-1 عينة الدراسة 68
4-2-2 أسلوب تحليل بيانات الدراسة 70
4-3 خصائص أفراد عينة الدراسة..... 71
4-3-1 المشاركين في الاستبيان 71
4-3-1-1 توزيع المشاركين حسب الوظيفة..... 71
4-3-1-2 توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي..... 72
4-3-1-3 توزيع المشاركين حسب التخصص 73
4-3-1-4 توزيع المشاركين حسب عدد سنوات خبرتهم في مجال المحاسبة..... 73
4-3-2 الشركة 74
4-3-2-1 عمر الشركة 74
4-3-2-2 نوع نشاط الشركة الذي تعمل به..... 75
4-3-2-3 قيمة رأس مال الشركة..... 76
4-3-2-4 إجمالي قيمة الأصول الثابتة في الشركة 77
4-3-2-5 نسبة ملكية رأس مال الشركة 77
4-4 مقاييس معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركات الصناعية الواقعة في مدينة بنغازي..... 78
4-5 نتائج تحليل معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركات الصناعية الليبية 79
4-5-1 معوقات تحديد الأحداث والمؤشرات التي تدل على وجود انخفاض في قيمة الأصول الثابتة في الشركة..... 79

4-5-2 معوقات تحديد صافي القيمة البيعية للأصول الثابتة 85
4-5-3 معوقات تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تستمدها الشركة من الأصل الثابت..... 89
4-5-4 معوقات تحديد معدل خصم مناسب لاحتساب القيمة الاستخدامية للأصل الثابت 93
4-5-5 معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في الشركات الصناعية الليبية..... 98

الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

5-1 مقدمة 100
5-2 نتائج الدراسة 100
5-2-1 معوقات تحديد المؤشرات والأحداث التي تدل على وجود انخفاض في قيمة الأصول الثابتة في الشركة 100
5-2-2 معوقات قياس القيمة القابلة للاسترداد 101
5-3 التوصيات 103

قائمة المراجع 105

فهرس الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
(3-1)	دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) والمعيار الأمريكي رقم(144)	63
(4-1)	توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا لنوع الوظيفة	72
(4-2)	توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي.....	72
(4-3)	توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للتخصص	73
(4-4)	توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا لعدد سنوات الخبرة	74
(4-5)	توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا لعمر الشركة	75
(4-6)	توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا لنوع النشاط الذي تعمل به الشركة ...	75
(4-7)	توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا لقيمة رأس مال الشركة	76
(4-8)	توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا لقيمة الأصول الثابتة في الشركة ...	77
(4-9)	توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا لنسبة ملكية رأس مال الشركة للقطاع العام والخاص	78
(4-10)	بيان درجة كل مستوى من مستويات الإستجابة وذلك حسب مقياس ليكارت الخماسي	79
(4-11)	النسب والتكرارات والوسط الحسابي المرجح العام والانحراف المعياري لمحور معوقات تحديد الأحداث والمؤشرات التي تدل على وجود انخفاض في قيمة الأصول الثابتة في الشركة	80
(4-12)	نتائج اختبار t لعينة واحدة لمحور معوقات تحديد الأحداث والمؤشرات التي تدل على وجود انخفاض في قيمة الأصول الثابتة	81
(4-13)	النسب والتكرارات والوسط الحسابي المرجح العام والانحراف المعياري لمحور معوقات تحديد صافي القيمة البيعية للأصول الثابتة	86
(4-14)	نتائج اختبار t لعينة واحده لمحور معوقات تحديد صافي القيمة البيعية للأصول الثابتة	87

(4-15) النسب والتكرارات والوسط الحسابي المرجح العام والانحراف المعياري لمحور معوقات تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تستمدها الشركة من الأصل الثابت 90

(4-16) نتائج اختبار t لعينة واحدة لمحور معوقات تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تستمدها المنشأة من الأصل الثابت 91

(4-17) النسب والتكرارات والوسط الحسابي المرجح العام والانحراف المعياري لمحور معوقات تحديد معدل خصم مناسب لاحتساب القيمة الاستخدامية للأصل الثابت 94

(4-18) نتائج اختبار t لعينة واحدة لمحور معوقات تحديد معدل خصم مناسب لإحتساب القيمة الاستخدامية للأصل الثابت..... 95

(4-19) نتائج اختبار t لعينة واحدة لمعوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركات الصناعية الليبية..... 98

ملخص الدراسة

تعتبر الأصول الثابتة أحد الموارد الهامة في تحقيق العوائد المالية التي ينبني عليها العديد من القرارات ، وقد إزدادت أهمية تقييم الأصول الثابتة بسبب ما أصاب عالم الأعمال من أضرار مادية نتيجة للأزمات المالية والتي أظهرت الدراسات المتعلقة بشأنها أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة لأغراض تحديد القيمة الحقيقية لتلك الأصول.

هذا وعند النظر إلى واقع الممارسة المهنية في ليبيا نجد أن الشركات لا زالت تعتمد على مبدأ التكلفة التاريخية في قياس أصولها الثابتة ، الأمر الذي يجعل البيانات المالية قاصرة عن إظهار الوضع المالي ونتائج أعمال الشركة بشكل حقيقي ومعبر، ومن هنا تظهر أهمية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) لقياس الانخفاض في قيمة الأصول والخروج عن مبدأ التكلفة التاريخية، حيث كان الهدف الأساسي من البحث هو الاجابة عن التساؤل الرئيسي التالي: **ماهي معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في الشركات الصناعية الليبية؟** والذي إنبثقت عنه أربعة تساؤلات فرعية ، وللإجابة على هذه التساؤلات تطلب الأمر القيام بدراسة ميدانية، أعتمد فيها على استخدام صحيفة استبيان مكونة من (26) سؤال تخص آراء رؤوساء أقسام الحسابات في الشركات الصناعية حول هذه المعوقات، وبعد ذلك تم استخدام أساليب الإحصاء المناسبة في تحليل تلك البيانات المتمثلة في التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية، حيث توصلت الباحثة إلى عدد من النتائج والتي يمكن ايجازها فيما يلي:

أن المحاسبين في الشركات الصناعية الليبية غير قادرين على تحديد الأحداث والمؤشرات التي تدل على وجود انخفاض في قيمة الأصول الثابتة، أيضا عدم توفر أسواق جاهزة للأصول الثابتة وعدم توفر سوق مالي فعال في البيئة الليبية صعب من عملية قياس القيمة العادلة للأصول الثابتة، وأن المحاسبين يجدون صعوبة في تحديد مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية التي ستتولد في المستقبل من وحدة توليد النقد.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1- 1 مقدمة:

تعتبر الأصول طويلة الأجل من العناصر الهامة والمؤثرة على كل من المركز المالي ونتيجة الأعمال في المنشآت ولاسيما الهادفة إلى الربح منها، ونظراً للتأثيرات الهامة والسريعة التي تحدثها التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية على قيمة الأصول طويلة الأجل فإن الوصول إلى قيمتها العادلة وأخذها في الحسبان عند إعداد القوائم المالية يعد أمراً هاماً لإضفاء خاصية الشفافية والإفصاح الكامل عن المعلومات المحاسبية .

وبناءً على ذلك شهدت السنوات الأخيرة إهتماماً ملحوظاً بانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل، سواءً على المستوى المهني أو على المستوى الأكاديمي، فعلى المستوى المهني إهتمت الهيئات المعدة للمعايير المحاسبية في معظم دول العالم بانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في محاولة منها لوضع معيار محاسبي يحكم الإعتراف والقياس والإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل ومن أهمها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) حيث أصدر في مارس 1995 المعيار المحاسبي رقم(121) بعنوان "المحاسبة عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل والإستغناء عنها " ، ومن ثم أصدر المعيار رقم(144) في أغسطس 2001 الذي حل محل المعيار رقم (121) ،كذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي أصدر في يوليو 1998 المعيار الدولي رقم (36) بعنوان "الانخفاض في قيمة الأصول " والذي تم تعديله في مارس 2004.

أما على المستوى الأكاديمي فقد نال هذا الموضوع إهتماماً كبيراً ولاسيما في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا والمملكة المتحدة في محاولة للوقوف على مشكلة تعد

من أهم المشاكل المثيرة للجدل في الفكر المحاسبي، ويعكس هذا الاهتمام بالانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل إهتماماً ملحوظاً بمستخدمي القوائم المالية من خلال توفير الملائمة والثقة والقابلية للمقارنة في المعلومات المحاسبية ، الأمر الذي يتطلب إيجاد إطار شامل ينظم الجوانب المحاسبية المرتبطة بالانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل (Alciatore,1998).

1- 2 مشكلة الدراسة:

شهدت ليبيا تغيرات اقتصادية كبيرة وذلك بعد فك الحصار الدولي المفروض عليها حيث اتجهت إلى سياسة إعادة هيكلة الاقتصاد الليبي وذلك لمواجهة تحديات عصر التكنولوجيا والعولمة والاقتصاد العالمي الحر ومن أهم خطوات سياسة إعادة الهيكلة زيادة حجم الشركات المساهمة، تشجيع الاستثمارات الأجنبية ، توسيع قاعدة الملكية ، خصخصة الشركات العامة ، إقامة المناطق الحرة وأخيراً إنشاء سوق للأوراق المالية.

وتأكيدا لهذا التوجه أصدر المشرع الليبي مجموعة من القوانين التي تطرح معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية كأحد الحلول لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا ، كما أن القانون الأساسي لسوق الأوراق المالية وفقا للمادة رقم (55) منه، ألزم الشركات المساهمة التي ترغب في طرح أوراقها المالية في السوق أن تعد وتنشر قوائمها المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية وأن ترفق بتقرير مراجع خارجي معد وفقا لمعايير المراجعة الدولية (المحيشي، 2006).

ومن بين معايير المحاسبة الدولية المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) الذي أصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في ابريل عام 1998 بعنوان "انخفاض قيمة

الأصول" والذي تم تعديله في مارس (2004) ، حيث يهدف هذا المعيار إلى ضمان تسجيل الأصول طويلة الأجل بقيمة لا تزيد عن مبلغها القابل للاسترداد ، ويتطلب هذا المعيار أن تقوم الشركة بالاعتراف بخسارة الانخفاض ويحدد المعيار كذلك إفصاحات معينة للأصول طويلة الأجل التي انخفضت قيمتها.

وبالتالي فأنه يتوجب على الشركات الصناعية في البيئة الليبية أن تهتم بالإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمها الأصول الثابتة بحيث تظهر الأصول الثابتة بقيمها العادلة في القوائم المالية وذلك لأن نجاح أسواق المال يعتمد بشكل مباشر على مدى جودة نظام الإفصاح المحاسبي المتبع في أي دولة، وأن الإفصاح المحاسبي المستند إلى معايير محاسبية عالية الجودة يزيد من ثقة المستثمرين في مصداقية التقارير المالية، حيث يؤدي إهمال الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة إلى تأثير واضح على العرض العادل ومن ثم على الثقة في القوائم المالية من جانب الفئات ذات العلاقة بالشركة حيث يعتبر الإفصاح عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة والتقرير عنها وعن المتغيرات المحاسبية الخاصة بقياس تلك القيمة من أهم متطلبات ومقومات الإفصاح الكامل واللازم لرفع جودة المعلومات في القوائم المالية المنشورة (حامد، 2002) .

وبناء على ما سبق فإن مشكلة البحث تكمن في السؤال الرئيسي التالي:

ما هي معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم(36) عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في الشركات الصناعية الليبية ؟

وللإجابة على السؤال الرئيسي سيتم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

1- ماهي معوقات تحديد الأحداث و المؤشرات التي تدل على وجود إنخفاض في قيمة الأصول الثابتة في الشركة ؟

2- ماهي معوقات تحديد صافي القيمة البيعية للأصول الثابتة ؟

3- ماهي معوقات تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تستمدها الشركة من الأصل الثابت ؟

4- ماهي معوقات تحديد معدل خصم مناسب لإحتساب القيمة الإستخدامية للأصل الثابت ؟

1- 3 الدراسات السابقة:

تم التعرض في هذا الجزء من البحث للدراسات والبحوث السابقة في مجال انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل (االثابتة والغير ملموسة) وذلك من خلال عرض موجز لعدد من الدراسات بما يخدم البحث ، ويتمثل الهدف الرئيسي من استعراض الدراسات السابقة في عرض خلفية علمية للبحث وإظهار أوجه الشبه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية والاستفادة مما توصلت إليه هذه الدراسات .

- **دراسة كامل (1997):**

ركزت هذه الدراسة على تحليل الجوانب المختلفة للمعيار الأمريكي رقم (121) وكذلك المعيار الدولي رقم (36)، مع دراسة مقارنة لبيان أوجه الاختلاف والاتفاق بين الاثنين حول المفاهيم والأمور الجوهرية في التطبيق، ومحاولة استعراض المشاكل المحاسبية الأخرى التي تنشأ بسبب تطبيق متطلبات تلك المعايير وطرق التغلب عليها

وذلك بهدف الوقوف على نقاط الإختلافات الجوهرية ومحاولة اقتراح بعض الحلول لها.

وتوصلت الدراسة بناءً على الدراسة المقارنة بين معيار المحاسبة الأمريكي رقم (121) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية والمعيار الدولي رقم (36) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية ، إلى اتفاق الاثنان على ضرورة تعديل التكلفة الدفترية للأصل الثابت ، إذا كان من المتوقع ألا تغطي صافي التدفقات النقدية تكلفته الدفترية ، أو أن قيمته العادلة أقل من تكلفته الدفترية.

- **دراسة حسن (1998):**

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة محددات المعيار المحاسبي الأمريكي رقم(121) الخاص بالمحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل ومناقشة أهم مشاكل الإفصاح المحاسبي التي تواجه تطبيقه والحلول المقدمة للتغلب عليها في الفكر المحاسبي وذلك بغرض التعرف على محددات المحاسبة عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل في ضوء المعيار الأمريكي رقم (121) ، كذلك التعرف على الاختلاف بين المعيار والفكر المحاسبي المعاصر بشأن القياس والاعتراف بالخسائر الناتجة عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل ، وتوصلت هذه الدراسة إلى ضرورة تسجيل الأصول الثابتة والشهرة في القوائم المالية بما لا يزيد عن التدفقات النقدية المستقبلية الناتجة عن استخدام الأصل، وأنه يجب أن يكون قياس ومعالجة الخسائر الناتجة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة على أساس ثابت.

- **دراسة حامد (2002):**

هدفت الدراسة إلى بيان دوافع القرار المحاسبي بشأن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة من خلال التركيز على ما يلي :

1. ماهية الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة .
2. توضيح أهمية الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة .
3. تحديد العوامل المؤثرة على القرار المحاسبي بشأن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة سواء كانت تلك العوامل مرتبطة بالوحدة الاقتصادية وخصائصها المختلفة أم بالاقتصاد القومي ككل .

وتوصلت الدراسة إلى:

1. أن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة أحد الأدوات التي يمكن استخدامها لإدارة الربحية سواء في تمهيد الدخل أو في تصفية الرواسب، و أن ذلك يرجع إلى التأثير المباشر لخسارة التخفيض على الربح المحاسبي ، وكذلك المساحة التي مازالت ممنوحة للإدارة بشأن الكثير من الأمور المرتبطة بالمحاسبة عنها.
2. أن القرار المحاسبي بشأن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة يتأثر بمجموعة من العوامل منها ما هو مرتبط بالسلوك الانتهازي للإدارة ، ومنها ما هو مرتبط بتوفير معلومات محاسبية مفيدة من خلال مراعاة المتغيرات الاقتصادية السائدة .

- **دراسة التميمي (2010) :**

كان الغرض من الدراسة هو التعرف على السياسة المحاسبية المطبقة في الشركات الصناعية اليمنية لقياس وتقييم الأصول الثابتة ومدى إتفاق هذه السياسات مع متطلبات معايير المحاسبة الدولية ، وبيان مدى أهمية معايير المحاسبة الدولية لعملية

القياس والتقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات الصناعية لما لها من أثر في إعداد القوائم المالية وخاصة المنشور منها، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الممارسات المحاسبية الفعلية للشركات الصناعية الخاضعة للدراسة المتعلقة بقياس وتقييم الأصول الثابتة لا تتفق في بعض الجوانب مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية في هذا المجال ، وكل شركة تطبق ما يناسبها بصرف النظر عن مدى إتفاقه أو إختلافه مع متطلبات المعايير الدولية، وأوضحت نتائج الدراسة أن تطبيق هذه المعايير سوف يسمح بدرجة كبيرة في رفع كفاءة العمل المحاسبي الأمر الذي يتطلب عقد دورات تدريبية للإدارات المالية للشركات الصناعية وتزويدها بنشرات وتوجيهات تفصيلية لما تحويه هذه المعايير من معالجات محاسبية وكيفية تطبيقها من خلال وجود مستشارين ماليين مؤهلين.

- **دراسة الريشاني (2007) :**

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مفاهيم محاسبة إنخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل من وجهة نظر معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية والمقارنة بينهما ، إلى جانب إختبار مدى تطبيق محاسبة إنخفاض القيمة في الشركات السورية سواء كانت عامة أم خاصة، وتوصلت الدراسة إلى وجود فروقات أساسية بين محاسبة إنخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وفقا لمعايير المحاسبة الأمريكية من جهة ومعايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى ، كما أن محاسبة إنخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل غير مطبقة في القطاعين العام والخاص في سورية ، لعدة أسباب أهمها غياب السوق المالية ، والتزام شركات القطاع العام بتطبيق النظام المحاسبي الموحد الذي لا يتطلب

إجراء أي إختبار لإنخفاض القيمة، بالإضافة لضعف الوعي المهني المحاسبي في سورية في هذا المجال.

- **دراسة Grein (2002) نقلا عن عقابنة (2007) :**

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار ما إذا كان للمعيار المحاسبي الأمريكي رقم (121) أثر على حرية الاختيار في عملية الاعتراف والإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل وذلك من خلال دراسة الآثار المترتبة على صدور المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (121) وتوضيح ماهية المعلومات المفصح عنها من قبل الشركات نتيجة صدور المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (121) ، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الاعتراف والإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل ازداد بعد صدور المعيار المحاسبي الأمريكي (121) ، وكذلك المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية والمتعلقة بانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل زادت بعد صدور هذا المعيار .

- **دراسة Bartov, Lindahl and Ricks (1998):**

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة آثار الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول على أسعار الأسهم بالنسبة للشركات التي تقوم بعملية الاعتراف والإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن معايير الإفصاح غير كافية لتزويد مستخدمي القوائم المالية بفهم واضح حول تكرار الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل وأسباب ذلك الانخفاض ، وتوصلت إلى أنه توجد علاقة بين الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل وعدم ثبات أسعار الأسهم .

- **دراسة Riedl (2002):**

ركزت الدراسة على بيان خصائص التقرير والإفصاح عن الإنخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل قبل وبعد صدور المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (121).

وهدفت الدراسة إلى توضيح تأثير صدور المعيار السابق الذكر على الاتي:

1. المرونة المتاحة للإدارة في اختيار السياسات المحاسبية .
2. التقرير والإفصاح عن الإنخفاض في قيمة الأصول .
3. كيفية تحديد قيمة خسارة الإنخفاض في قيمة الأصول .
4. أثر صدور المعيار على جودة المعلومات المحاسبية.

اختبرت هذه الدراسة فرضين هما :

الأول : العلاقة بين حجم الإنخفاض في قيمة الأصول والعوامل الاقتصادية .

الثاني : العلاقة بين صدور المعيار وتوقيت الاعتراف و الإفصاح عن الإنخفاض في قيمة الأصول .

توصلت الدراسة إلى :

1. تبين أن هناك علاقة بين التقرير عن الإنخفاض في قيمة الأصول والعوامل الاقتصادية الكلية المتعلقة بالمنشأة .
2. يوجد علاقة ارتباط بين تصفية الرواسب والإفصاح عن الإنخفاض في قيمة الأصول من جهة ، والحوافز الإدارية من جهة أخرى .
3. توصلت الدراسة إلى استغلال المدراء للحرية الممنوحة لهم في المعيار المحاسبي رقم (121) الخاص بالمحاسبة عن إنخفاض في قيمة الأصول للحصول على منافع شخصية أو من أجل ادارة الربحية .

- **التعقيب على الدراسات السابقة :**

من خلال استعراض الدراسات السابقة يمكن استنتاج مايلي:

1- أظهرت الدراسات أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالمحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة ، حيث أكدوا على ضرورة أن تسجل الأصول الثابتة في القوائم المالية، بما لايزيد عن قيمتها القابلة للإسترداد ، كذلك أكدوا على أن تكون عملية قياس ومعالجة خسائر الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة على أساس ثابت .

2- أن المعيار المحاسبي الدولي رقم(36) والمعيار المحاسبي الأمريكي رقم (144) اتفقا على ضرورة تعديل القيمة الدفترية للأصل الثابت ، إذا كانت القيمة الدفترية أكبر من القيمة القابلة للاسترداد للأصل .

3- بينت الدراسات أن هناك من دول العالم الثالث مازالت تبحث في جدوى تطبيق معايير المحاسبة الدولية عن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة من عدمه، وقد أظهرت أن هذه المعايير المحاسبية غير مطبقة في هذه الدول ، حيث يتمسكون بتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية كطريقة لتقييم الأصول الثابتة ، ويعود ذلك إلى عدم توفر الوعي الكامل بأهمية التغييرات الإقتصادية الحادثة ، والتي تتطلب تحولا من الطرق القديمة إلى تقييم الأصول وإظهارها بأرقامها الحقيقية .

4- ندرة الدراسات في البيئة العربية عامة والبيئة الليبية خاصة والتي تتعلق بالمحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة ، بالرغم من صدور معايير محاسبية دولية في هذا الشأن .

1-4 أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الآتي :

1. توضيح كيفية المحاسبة عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل في ضوء معيار المحاسبة الدولي رقم (36) .
2. إجراء مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي(IAS NO.36) والمعيار المحاسبي الأمريكي (SFAS NO.144).
3. معرفة المشاكل التي تواجه تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في البيئة الليبية .

1- 5 أهمية الدراسة :

تنبع أهمية هذه الدراسة من عدة اعتبارات أهمها :-

1. ندرة الأبحاث والدراسات ذات الصلة بانخفاض قيمة الأصول الثابتة في البيئة الليبية والعربية ، رغم الاهتمام المتزايد بالموضوع في الدول المتقدمة .
2. الإصدارات العديدة من قبل الهيئات واللجان مثل IASB, FASB المطالبة بضرورة الاعتراف والقياس والإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة في القوائم المالية .
3. أهمية التعامل محاسبياً مع مشكلة الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة، و لاسيما بعد أن أصبح فقد الأصول الثابتة لقدرتها على استرداد بعض أو كل قيمتها

الدفترية أمراً ممكناً في ظل التقدم التقني والتغيرات الاقتصادية والمنافسة الشديدة في بيئة الأعمال.

4. أهمية الكشف عن العوامل والمؤشرات التي بدورها توحي بوجود الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة.

1- 6 حدود الدراسة :

1- تقتصر الدراسة على التعرف على معوقات قياس قيمة الإنخفاض الذي يحدث للأصول الثابتة في الشركات الصناعية، وبالتالي فإن الأصول الغير ملموسة ومشاكل الإفصاح لم تدخل ضمن نطاق الدراسة.

2- تقتصر الدراسة على الشركات الصناعية التي تبدأ قيمة رأس مالها وقيمة أصولها الثابتة من 1000,000 د.ل[1] فأكثر.

1- 7 منهجية الدراسة :

المنهج المستخدم للوصول إلى أهداف الدراسة يعتمد على المزج بين المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي معا ، وذلك من خلال أسلوبي الدراسة النظرية والدراسة الميدانية اللذين يعتمد فيهما الباحث على عدد من الأدوات البحثية كما يلي:

أولاً: الدراسة النظرية:

تم من خلالها استعراض جوانب المشكلة محل الدراسة وذلك اعتمادا على الدراسات السابقة التي تمت في هذا المجال وبالإطلاع على المراجع والدوريات المهتمة بمجال الدراسة، ونتج عن ذلك القيام ببلورة الإطار الفكري للمحاسبة عن الانخفاض في قيمة

1 تم تحديد المبلغ المذكور كمعيار لاختيار شركات العينة من قبل الباحثة.

الأصول الثابتة في إطار المعايير الدولية، كذلك تحديد إطار الدراسة الميدانية وأركانها.

ثانياً: الدراسة الميدانية:

تم الاعتماد على صحيفة الاستبيان لإجراء الدراسة الميدانية والتي تم تصميمها لهذا الغرض وذلك من خلال المراحل التالية:

1- تحديد أهداف الدراسة.

2- تحديد مجتمع الدراسة .

3- تحديد عينة الدراسة لتجميع البيانات اللازمة.

4- إجراء التحليل الإحصائي وذلك من خلال استخدام الإحصاء الوصفي المتمثل في إستخراج المتوسطات الحسابية ، والانحرافات المعيارية ،واختبار t لمتوسط عينة واحدة مستقلة .

5- تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

1-7-1 مجتمع وعينة الدراسة :

تم إجراء الدراسة الميدانية على القطاع الصناعي والذي يمتاز بارتفاع قيمة الأصول الثابتة به، وأيضا لما يؤديه هذا القطاع من دور رئيسي في التنمية الاقتصادية التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها، ويتكون مجتمع الدراسة من رووؤساء أقسام الحسابات بالشركات الصناعية العاملة بمدينة بنغازي ومن خلال زيارة تم القيام بها لغرفة التجارة والصناعة والزراعة في مدينة بنغازي بتاريخ 8-2-2010 تبين أن الشركات الصناعية المقيدة لديهم تبلغ (60) شركة صناعية. وتتكون عينة الدراسة من 21 شركة

صناعية والتي كانت تبدأ قيمة راس مالها وأصولها الثابتة من 1000,000 دينار ليبي فأكثر.

1-7-2 وسيلة جمع البيانات :

تم استخدام استمارة استبيان في جمع البيانات من عينة الدراسة، ومن خلال هذه الاستمارة تم طرح مجموعة من الأسئلة حول معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) بخصوص انخفاض قيمة الأصول الثابتة في الشركات محل الدراسة والتي تتسبب في عدم ظهور الأصول الثابتة بقيمتها العادلة .

1-7-3 تقسيمات الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى خمسة فصول ؛ الفصل الأول منها اشتمل على كل من الدراسات والبحوث السابقة في مجال انخفاض قيمة الأصول الثابتة ، كذلك مشكلة الدراسة وأسئلة الدراسة، أهداف وأهمية الدراسة ، حدود الدراسة ، منهجية ومجتمع وعينة الدراسة ، ووسيلة جمع البيانات المتبعة، وأخيرا تقسيمات الدراسة ، أما الفصل الثاني فقد تناول طبيعة الأصول الثابتة وخصائصها، والطرق المتبعة لتحديد تكلفة الأصول الثابتة ، كذلك تم التعريف بمفهوم استهلاك الأصول الثابتة ، وتناول الفصل الثالث مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة ، والاسباب التي حالت دون إعتماد الهيئات المحاسبية على سياسات الإستهلاك لمعالجة خسائر الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة ، والعوامل التي أدت إلى المطالبة بمعالجة الإنخفاض الذي يطرأ على قيم بعض عناصر الأصول طويلة الأجل قبل صدور المعايير الدولية، أيضا تم

إستعراض بعض فقرات المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) وذلك لغرض توضيح كيفية المحاسبة عن الإنخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل وفقا لهذا المعيار، كذلك تم تناول معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) ،وأخيرا تم إجراء دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم(36) والمعيار المحاسبي الأمريكي رقم (144) وذلك لبيان أوجه الاختلاف والاتفاق بينهما ، وقد خصص الفصل الرابع لتحليل البيانات الخاصة بالدراسة والتي تم الحصول عليها من خلال صحف الاستبيان الموزعة على الشركات الصناعية محل الدراسة ، وذلك حتى يتم التعرف على معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركات الصناعية الليبية ، أما الفصل الخامس والأخير فقد شمل على كل من النتائج التي توصلت إليها الباحثة من خلال هذه الدراسة ، بالإضافة إلى التوصيات التي يعتقد من شأنها أن تساعد على إمكانية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في البيئة الليبية .

الفصل الثاني

الأصول الثابتة وطرق تقييمها

الفصل الثاني

الأصول الثابتة وطرق تقييمها

2-1 مقدمة:

الأصول هي منافع مستقبلية محتملة تمتلكها أو تسيطر عليها الشركة نتيجة لعمليات أو احداث وقعت في الماضي ، وقد تتحقق هذه المنافع المستقبلية المحتملة خلال الفترة القصيرة كما هو الحال بالنسبة للمخزون السلعي وحسابات العملاء على سبيل المثال. بينما تتحقق منافع أخرى خلال فترة أطول كما هو الحال بالنسبة للمنافع المترتبة على استخدام المباني والآلات والمعدات ووسائل النقل وغيرها (نور، 2003).

وقد أشار شرننة (2002) إلى أن الأدب المحاسبي عرف الفترة القصيرة بأنها السنة الواحدة أو الدورة التشغيلية أيهما أطول. وترتب على ذلك أنه تم تصنيف الأصول التي تمتلكها الشركة أو تسيطر عليها إلى مجموعتين :

الاولى: وهي التي يطلق عليها الأصول قصيرة الأجل (أو المتداولة) وهي التي يمكن تحويلها إلى نقدية خلال الفترة القصيرة.

الثانية: وهي تشتمل على الأصول الأخرى والتي يطلق عليها الأصول طويلة الأجل وتتمثل الأصول طويلة الأجل في تلك الأصول التي يتوقع الحصول على منافع منها في المستقبل خلال فتره تزيد عن السنة الواحدة أو الدورة التشغيلية أيهما أطول ، والتي تقتنيها الشركة لغرض استخدامها في عملياتها الانتاجية وليس بقصد إعادة بيعها

وهي تشتمل على كل الأصول الملموسة والتي يطلق عليها الأصول الثابتة مثل الأراضي والمباني والمعدات والأثاث ، والأصول غير الملموسة مثل شهرة المحل وحقوق الاختراع وغيرها .

وتعتبر الأصول الثابتة من أهم العناصر المؤثرة في قائمة الدخل والمركز المالي للشركات ، حيث يفيد لطفي (2005) أن الأصول الثابتة تعد أحد أهم الموارد الاقتصادية والتي تكون تحت سيطرة الادارة بالشركات المختلفة فهي تمثل في كثير من الحالات نسبة عالية من إجمالي قيمة الأصول خاصة في الشركات الصناعية والتي تكون قيمة الأصول الثابتة فيها كبيرة . وتعد أرصدة حسابات الأصول الثابتة احدى أهم البيانات والمعلومات والتي يهتم بها ويركز عليها مستخدمو التقارير المالية لأنها تعتبر مؤشرات عن مقدار الموارد الاقتصادية المادية والطاقات الانتاجية التي تمتلها الشركة كذلك تعتبر ارصدتها مؤشرات على أعمارها النسبية وحياتها المستقبلية المتوقعة ، أيضا تساعد أرصدة الأصول الثابتة في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية الداخلة والخارجة.

2-2 طبيعة الأصول الثابتة وخصائصها:

يطلق مصطلح الاصول الثابتة على تلك الأصول التي تكون ذات طبيعة مادية ملموسة، والتي يتم اقتنائها من قبل الشركات وخاصة الصناعية والخدمية منها للمساعدة في العملية الإنتاجية لعدد من الفترات المحاسبية ومن العناصر الشائعة لهذه الأصول: الأراضي، المباني، الآلات ، والمعدات، التركيبات ، الأثاث والسيارات ...الخ (السجاعي، 2003).

وقد أشار الحيالي (1995) إلى أن البعض عرفوا الأصول الثابتة بأنها تلك الأصول التي توفر مميزات اقتصاديه للشركة عبر فترات زمنيه اطول من تلك التي تغطيها القوائم المالية للعام الجاري وبناء عليه يجب رسملة هذه الاصول وتوزيع تكاليفها على فترات النفع التي تتحقق للشركة المصدرة للقوائم المالية.

أما معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز فيعرفها في توصيته التاسعة: بأن الأصول الثابتة مهما كانت طبيعتها, ومهما كان نوع الشركة التي تستخدمها فإنها تمتاز بخاصيه رئيسيه تتمثل في انه يتم الاحتفاظ بها بقصد الحصول على ايرادات من استخدامها وليست بقصد بيعها اثناء النشاط العادي للشركة (حماد، 2003).

كذلك يذكر أبو طالب (1998) أن مجلس معايير المحاسبة الدولية عرف الاصول الثابتة في فقرته رقم(7) من المعيار الدولي رقم(16) الذي عنوانه محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات: ان الممتلكات والمنشآت والمعدات عباره عن اصول ملموسه:

أ- تملكها الشركة لاستعمالها في الانتاج او في عرض السلع والخدمات,او للإيجار للغير، أو لأغراض إداريه, كما يمكن ان تكون أصول مملوكه لصيانة أو إصلاح أصول اخرى.

ب- ملكية هذه الأصول أو انشاؤها قد تم بنية الاستخدام على أساس مستمر.

ج. لا تتوفر نية البيع لهذه الأصول من خلال النشاط العادي.

وقد عرف كل من الصحن والصبان (1991) الأصول الثابتة بأنها " هي عبارة عن أصول تشغيلية، قامت الشركة بحيازتها لغرض استخدامها في عملياتها العادية، وبالتالي لا يدخل ضمن مجموعة الأصول الثابتة ، تلك الاصول التي لا تستخدم في

العمليات الانتاجية ، والتي يمكن تحقيقها ضمن مجموعة الاستثمارات كذلك فإن الاصول الثابتة عادة ما يتوقع أن يمتد عمرها الانتاجي ليغطي عدة فترات محاسبية وينتج عنها خدمات مستقبلية تغطي تلك الفترات" .

ويتضح من خلال عرض التعاريف السابقة أن هناك خصائص لابد من توفرها في الأصل الثابت وهي (خليفة وآخرون،1999):

1. الكيان المادي الملموس أي بمعنى أنه يمكن أن ترى أو تحس ولذلك فان الأصول الثابتة يطلق عليها عادة اصطلاح "الأصول الملموسة".
2. الأصل الثابت يتم اقتناؤه أو شرائه لغرض الاستعمال وليس لغرض البيع أي أن الاقتناء يكون بهدف الحصول على خدمات مستقبلية من استخدام الأصل لأكثر من فترة محاسبية.
3. يتميز الأصل الثابت بطول فترة بقائه في المشروع أو الشركة حيث يتم توزيع تكلفة الأصل الثابت على الفترات الزمنية بنسبة استفادة كل فتره من خدمات هذا الأصل الثابت، وهو ما يطلق عليه الإستهلاك، وبناء على ذلك فإن الأصول التي تقتنى لغرض الاستخدام لفتره قصيره أو خلال فترة محاسبية واحده لا ينطبق عليها وصف الأصل الثابت وتعالج هذه الحالة باعتبارها مصروفا دوريا.

2-3 طرق تحديد تكلفة الأصول الثابتة:

تتحدد تكلفة الأصول الثابتة حسب طريقة الاقتناء ومن هذه الطرق ما يلي:

2-3-1 تحديد تكلفة الاصل الثابت عند الشراء:

يبين السجاعي (2003) في كتابه كيفية تحديد تكلفة الأصل الثابت عند الشراء حيث يقول أنه وفقا لهذه الطريقة يتم قياس الأصول الثابتة حسب تكلفتها، وتتكون التكلفة من سعر شراء الأصل الثابت متضمنا رسوم الاستيراد، وضرائب الشراء وأي تكلفة مباشرة تستلزمها عملية تجهيز الأصل حتى يصبح صالحا للتشغيل، ويخصم أيضا أي خصم تجاري أو تخفيض في القيمة للوصول الي سعر الشراء، ومن أمثلة التكاليف المباشرة المتعلقة بالأصل (تكلفة إعداد الموقع، وتكلفة المناولة والتسليم، وتكاليف التركيب، وأتعاب المهنيين كالمهندسين والمعماريين والفنيين).

2-3-2 تحديد تكلفة الأصل الثابت المُصنع داخليا:

اعتبر المحاسبون قيام الشركة بشراء أصولها الثابتة من السوق هو القاعدة وتصنيعها هو الاستثناء، ولذلك أثاروا مشاكل التكاليف التي ما كانت أن تثور لولا نظرتهم تلك (نور، 2000) .

ويشير سعادة (1980) إلى أنه يتم تحديد تكلفة الأصل المصنع داخليا بنفس الطريقة المتبعة في حالة شراء الأصل، ولكن إذا كانت الشركة تقوم بتصنيع هذا النوع من الأصول ضمن نشاطها الطبيعي فعندها تكون تكلفة الأصل هي نفسها تكلفة الإنتاج لغرض البيع وذلك بعد استبعاد أي أرباح داخلية. أما تكاليف الفاقد غير الطبيعية من

المواد الخام والعمالة والمواد الأخرى المستخدمة التي تفقد أثناء انتاج الأصل المصنع ذاتيا فهي لا تدخل ضمن تكاليف هذا الأصل.

وهنا يثور النقاش بين المحاسبين بخصوص التكاليف المتعلقة بالأصل الثابت المصنع داخليا:

أولاً: بالنسبة للتكاليف المباشرة: هناك اتفاق واضح وموحد من قبل المحاسبين حول رسملة جميع التكاليف المتعلقة بالأصل الثابت المصنع داخليا.

ثانياً: بالنسبة للتكاليف غير المباشرة : فقد ظهر الاختلاف هنا بصورة واضحه بين المحاسبين حول تحميل الأصل الثابت بشكل كلي أو جزئي بنصيبه من هذه التكاليف غير المباشره فقد كان لأصحاب الفكر المحاسبي ثلاث وجهات نظر بخصوص هذه القضية وهي:

أ- عدم تحميل الأصل الثابت بأي تكلفة صناعية غير مباشرة، وذلك لاعتبار أن مسألة تصنيع الأصل مسألة عرضيه وليست متكررة بشكل دائم.

ب-تحميل الأصل الثابت بقيمة التكاليف الصناعية غير المباشرة، ويعد هذا الاجراء مقبولا على اساس أن التكلفة الصناعية غير المباشرة هي التي تؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرار الخاص بتصنيع الأصل داخليا.

ج-تحميل الأصل الثابت بنسبة من التكاليف الصناعية غير المباشرة، ويقصد بذلك توزيع هذه التكاليف غير المباشرة التي تحملتها الشركة خلال الفترة التي تم بها انتاج الاصل على باقي الأصول المنتجة خلال نفس الفترة وعلى الرغم من

رجاحة هذا الرأي الا أنه لا يستخدم بشكل كبير في الحياة العملية (أبو الحسن وآخرون ،1997).

2-3-3 تحديد تكلفة الأصل الثابت في حالة الشراء بالتقسيط أو بالأجل:

يرى عاشور (2004) أن الشركات تلجأ في كثير من الأحيان إلي شراء الأصول الثابتة بنظام التقسيط، وفي هذه الحالة عادة ما يختلف السعر النقدي عن السعر الأجل حيث ينطوي السعر الأجل في هذه الحالة على فوائد تتناسب مع طول الفترة الزمنية التي يتم من خلالها سداد الاقساط، بالإضافة الي ما سبق يتم تسجيل هذه الفوائد كمصروفات ولا تحمل على تكلفة الأصل الثابت.

2-3-4 اقتناء الأصل الثابت عن طريق الهبات و التبرعات:

إذا حصلت الشركة على أحد الأصول الثابتة عن طريق تبرع شخص أو جهة ما بهذا الأصل، فإنها تمتلك هذا الأصل دون مقابل. ولكن في هذه الحالة لا يجوز اثبات الأصل الثابت دون مقابل او بسعر رمزي ذلك لأسباب ثلاثة بينها حنان(1992) وهي:

1. حتى تعبر القوائم المالية عن واقع المركز المالي وعن دخله الحقيقي، حيث أنه سيكون هناك زيادة في ثروة الشركة وزيادة في أصولها.
2. تطبيقا لمبدا قابلية المقارنة باعتماد اجراء محاسبي موحد في جميع الشركات والصناعات المماثلة.
3. للمحافظة على رأس مال الشركة، فالهبه تزيد من حقوق الذين قدمت لهم الهبه، و الاستمرارية تتطلب تكوين مجمعات استهلاك واقعيه تمكن من الاستبدال.

وقد وجد كل من كيسو وويجانت (1988) أن المنطق يتطلب استخدام القيمة السوقية العادلة للأصل المتبرع به كأساس لقياس القيمة التي يثبت بها في الدفاتر .

2-3-5 اقتناء الأصل الثابت عن طريق الاستبدال:

قد تقوم الشركة في بعض الحالات باقتناء أصولها الثابتة من خلال التنازل عن أصول أخرى، وهذه الأصول المتنازل عنها قد تكون من الأصول النقدية أو القابلة للتحول إلى نقديه في المستقبل، أو من الاصول غير النقدية والتي قد يتغير سعرها بمرور الزمن.

وأشار الفداغ (2002) الى أن المحاسبين يرون بأنه لا توجد مشكلة في تحديد قيمة الأصل المقتني إذا كانت عملية التبادل مع أصول نقديه، أما عملية التبادل غير النقدي فإنه أحدث جدلا واسعا بين المحاسبين ، وهناك عدة اراء مختلفة منها:

الرأي الأول: أنه يجب أن تستند المحاسبة عن مثل هذا النوع من عمليات التبادل على أساس القيمة السوقية العادلة للأصل المتنازل عنه أو الاصل الذي يتم الحصول عليه، مع الاعتراف بالأرباح والخسائر المترتبة على هذا التبادل.

الرأي الثاني: أن عملية التبادل يجب أن تقوم على أساس القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه مع عدم الاعتراف بالأرباح أو الخسائر التي قد تنجم عن عملية التبادل.

الرأي الثالث: هناك بعض من المحاسبين يفضلون الاعتراف بالخسائر الناجمة عن عملية التبادل غير النقدي مع تأجيل الاعتراف بالأرباح في حالات معينه.

وقد ذكر جمعة (1993) أنه بالرغم من وجود هذه الآراء الثلاثة الا أن البعض يرى اللجوء الى القاعدة العامة التي ارساها مجلس المبادئ المحاسبية في رأيه رقم (29) وتتمثل هذه القاعدة العامة في أنه (يجب المحاسبة عن عمليات تبادل الأصول غير النقدية على اساس القيمة السوقية العادلة للأصل المتنازل عنه أو القيمة السوقية العادلة للأصل الذي يتم اقتناؤه أيهما اكثر وضوحا في الإثبات) وتقضى هذه القاعدة العامة بأنه يجب الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر المترتبة على التبادل فورا، وذلك على اعتبار ان العملية الايرادية المتعلقة بهذه الاصول المتنازل عنها قد اكتملت ويستخدم هذا المدخل عادة عندما تكون الأصول المتنازل عنها والأصول المقتنية في عملية التبادل غير متماثله في طبيعتها. وفي حالة عدم وجود قيمة سوقيه لأي أصل من الأصول المتنازل عنها أو المقتنية فانه يتم استخدام القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه كأساس لأثبات عملية التبادل غير النقدي.

أما إذا كانت عملية الاستبدال بين أصول متماثله في طبيعتها فقد اتفق المحاسبون بأنه في هذه الحالة العملية الايرادية لم تكتمل وبالتالي يجب عدم الاعتراف بأية مكاسب تترتب على عملية التبادل ولكن إذا ترتب على عملية تبادل الاصول المتماثلة تحقيق خسارة فانه يجب الاعتراف بها في تاريخ التبادل طبقا لمبدأ الحيطة والحذر.

وهناك حالات معينه تتضمن تبادل أصول متماثله ويمكن أن يتم فيها الاعتراف بمكاسب نتيجة عملية التبادل، وهي تلك الحالات التي تتضمن فيها عملية التبادل حصول الشركة على مقابل نقدي بجانب الاصل الذي يتم اقتناؤه وذلك مقابل التنازل عن اصل مماثل. وفي جميع الأحول تتحدد المكاسب أو الخسائر المترتبة على عملية

التبادل بالفرق بين القيمة السوقية للأصل المتنازل عنه وقيمته الدفترية (الدهراوي، السرايا، 2006).

2-4 استهلاك الأصول الثابتة:

يعبر الاستهلاك عن عملية توزيع القيمة الدفترية للأصول الثابتة على الفترات العديدة المتوقع أن تستفيد الشركة من اقتناؤها واستخدامها.

ولقد ذكر عبدالرحيم (1997) أن من أهم المشاكل التي تواجه الأكاديميين والمهنيين البحث عن الاسلوب الأمثل لتوزيع تكلفة الاصول الثابتة على الفترات الزمنية التي استفادت من خدماتها، ولذلك قامت العديد من الجهات العلمية والمهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة بالعديد من الدراسات والابحاث لدراسة مفهوم الاستهلاك وما يرتبط به من تساؤلات عديده، فنجد أنه قد تم تعريف الاستهلاك في النشرة المحاسبية رقم (1) الصادرة عن لجنة المصطلحات التابعة للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة1953 بأنه: نظام محاسبة يهدف إلى توزيع تكلفة الأصول الرأسمالية الملموسة بعد طرح الخردة – إن وجدت – على مدى العمر المتوقع للأصل بطريقه رشيدة ومنظمة.

كذلك عرفه معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا و ويلز بأنه ذلك الجزء من تكلفة الأصل الثابت بالنسبة لمالكه الذي لا يمكن استرداده عندما يفنى الأصل ويستغنى عن خدماته، والمخصص الذي يعمل لمقابلة هذه الخسارة الرأسمالية هو جزء مكمل

لتكاليف الشركة خلال الحياة الإنتاجية للأصل ولا يتوقف على قيمة الربح المحقق(عبدربه،2000).

وعرف ضيف وآخرون(1984) الاستهلاك بأنه ذلك الجزء من تكلفة الأصل الثابت الذي يخصم من الايرادات نظير خدمات الاصول المستخدمة في أعمال الشركة. أيضاً تم تعريفه على أنه توزيع تكلفة الأصل الثابت القابل للاستهلاك على عمره الإنتاجي، وعلى ذلك فالاستهلاك مصروف يمثل مقابل الحصول على خدمات الأصل الثابت ومساهمته في العملية الإنتاجية للشركة وطبقا لمبدأ مقابلة النفقات بالإيرادات يجب تحميل الاستهلاك على حسابات النتيجة للفترة التي تستفيد منه.

ومن خلال التعاريف السابقة يلاحظ أن جميع طرق الاستهلاك تقوم على نظام توزيع تكلفة الأصل الثابت ناقصا قيمة الخردة المقدرة خلال فترة استخدام الأصل.

ومع تعدد طرق الاستهلاك أصبح المحاسب يواجه مشاكل وجود هذه الطرق الكثيرة والبديلة و المختلفة لقياس الاستهلاك الدوري أو الفتري للأصول الثابتة، حيث أشار الباز (1995) في دراسته إلى أن استخدام هذه الطرق المختلفة في قياس الاستهلاك أدى الى ظهور نتائج مختلفة لصافي الربح والقيمة الحقيقية لرأس المال، حيث تنقسم طرق قياس استهلاك الأصول الثابتة الى أربع مجموعات رئيسيه وهي:

1. طرق تؤدي إلى تحميل السنوات المختلفة بعبء ثابت من الاستهلاك كما في حالة طريقة القسط الثابت وطريقة الدفعة السنوية.
2. طرق تؤدي إلى تحميل السنوات الاولى بعبء كبير والسنوات الأخيرة بعبء أقل من الاستهلاك كما في حالة طريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع أرقام السنين.

3. طرق تؤدي إلى تحميل السنوات الأولى بعبء قليل والسنوات الأخيرة بعبء اكبر من الاستهلاك كما في طريقة احتياطي الاستهلاك المستثمر.
4. طرق تؤدي إلى تحميل السنوات المتتالية بأعباء غير منتظمة من الاستهلاك كما في طريقة الإستهلاك على أساس كمية الإنتاج أو عدد ساعات التشغيل أو طريقة إعادة التقدير.

الفصل الثالث

الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة و كيفية قياسه

الفصل الثالث

الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة و كيفية قياسه

3-1 مقدمة :

تتأثر قيمة الأصول الثابتة بالتغيرات السلبية التي تحدث في البيئة التكنولوجية أو الاقتصادية حيث تفقد بعض أو كل من قيمتها نتيجة هذه التغيرات مما يؤثر على قيمة الشركة بشكل كبير بحيث تصبح هذه الأصول غير قادرة على تغطية تكاليفها الأمر الذي يولد خسائر لدى الشركة ، وقد لوحظ أن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة من حيث القيمة والتكرار بدأ في التزايد منذ عام 1990 الأمر الذي يتطلب الإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة وذلك لتزويد مستخدمي القوائم المالية بأكبر قدر ممكن من المعلومات .

كما أن هذا الانخفاض يحدث عادة بصورة مفاجئة لذا يعتبر هذا الانخفاض تحديا كبيرا لكل من المحاسبين والمراجعين والباحثين في مجال الفكر المحاسبي ، وكذلك رجال الأعمال بما يفرض ضرورة دراسة كيفية التعامل مع هذا الانخفاض ومعالجته معالجة موضوعية و موثوق بها (عقابنة ، 2007) .

وبناء على ذلك يؤكد كامل(1997) أن الهيئات المعدة للمعايير المحاسبية في معظم دول العالم اهتمت بانخفاض قيمة الأصول الثابتة في محاولة لوضع معيار محاسبي يحكم الاعتراف والقياس والإفصاح عن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة ومن أهمها مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) والذي أصدر في مارس عام

1995 المعيار المحاسبي الأمريكي رقم (121) بعنوان "المحاسبة عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل والاستغناء عنها"، ومن ثم أصدر المعيار رقم (144) في أغسطس 2001 الذي حل محل المعيار رقم (121) ، كذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي أصدر في يوليو عام 1998 المعيار الدولي رقم (36) بعنوان "الانخفاض في قيمة الأصول" والذي تم تعديله في مارس 2004 .

3-2 مفهوم الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة

عرف قاموسwebster (1345-p،1979) "الانخفاض في قيمة الأصل بأنه تخفيض متعمد في القيمة الدفترية للأصل كانعكاس للانخفاض العام للأسعار او اتجاه الأصل الى الزوال و الفناء". وعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB,SFAS No121.1995) الانخفاض بأنه عدم القدرة على الاسترداد الكامل لصافي القيمة الدفترية للأصل خلال العمر الانتاجي المتوقع له، وأن خسارة الانخفاض تتمثل في المبالغ التي تزيد فيه القيمة الدفترية للأصل عن قيمته العادلة، وأن القيمة العادلة تعني المبلغ الذي يمكن به بيع أو شراء الأصل في المعاملة الجارية بين اطراف مهتمة، أي في غير حالات البيع الاجباري أو التصفية ،أما المعيار البريطاني (ASB,FRS No.11,1998) يرى بأنه الانخفاض في القيمة الممكن استردادها من الاصل الثابت الى ما دون قيمته الدفترية.

وأخيرا المعيار الدولي (IASC,IAS No.36,1998) عرفه بأنه المبلغ الزائد في القيمة الدفترية لأصل ما عن المبلغ الذي يمكن استرداده من هذا الأصل.

3-3 الأسباب التي حالت دون إعتماد الهيئات المحاسبية على سياسات الإستهلاك كوسيلة لإستيعاب خسائر الانخفاض في قيم الأصول الثابتة :

إن الهيئات المحاسبية ومن أهمها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، قد قامت بإستبعاد مفهوم الإستهلاك عند معالجة موضوع الانخفاض في فقرات معياري المحاسبة عن الانخفاض في قيمة الأصول لكل منهما ، وذلك بإعتبار أن الإستهلاك عبارة عن عملية توزيع لتكلفة الأصل وليس عملية تقييم لخدماته ، أي أنه يستخدم فقط لتوزيع تكلفة الأصل على الفترات المستفيدة من إستخدامه ، وبالتالي فهو لايأخذ في الإعتبار الإنخفاض الناجم عن التقادم الزمني والتقدم التقني (الديراوي،2013) .

كما بين Hendriksen (1974) انه عندما تدرك إدارة الشركة ان هناك مؤشرات تدل على وجود انخفاض في قيمة اصل معين، فأنها تقوم باستخدام البيانات المتاحة لديها، وبالاعتماد على الأساليب الفنية والإدارية التي تقوم بإستخدامها في مجال اتخاذ القرارات الإدارية، لتقرر فيما اذا كانت سوف تستمر في استخدام ذلك الأصل، أم انها سوف تتخلص منه بالبيع او بأي وسيله اخرى كالتخريد او المبادلة، ومن البديهي الا تقرر ادارة الشركة الاستمرار في استخدام الاصل الا اذا كان صافي التدفقات النقدية المتوقعة من استخدامه تفوق صافي التدفقات النقدية المتوقعة من استثمار حصيلة بيعه، فإذا كان القرار في غير صالح الاستمرار في الاحتفاظ بالأصل واستخدامه، فإن قرار التخلص منه لن يحتاج الى معيار خاص لأنه سوف تظهر خسائر محققه نتيجة عملية فعليه ولا تحتاج الى وجود معيار لمعالجتها، ما اذا كان

القرار في صالح الاستمرار في الاحتفاظ بذلك الاصل واستخدامه، فان هذا البديل سوف يخلق صعوبات سواء في مجال الاعتراف بخسائر الانخفاض او قياس تلك الخسائر و خاصة اذا كان ذلك الأصل لا يولد تدفقات نقديه مستقله عن باقي الاصول الاخرى، او انه اصل غير ملموس وليس له عمر انتاجي محدد وهذه الأمور يكون من الصعب معالجتها وفقا لسياسات الاستهلاك التقليدية، مما دفع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الى الدعوة الى اصدار معيار خاص لمعالجة هذه الظاهرة.

3-4 الاهتمام بالانخفاض في قيمة الاصول الثابتة:

لم يهتم الفكر المحاسبي حتى منتصف العقد الاخير من القرن الماضي بالانخفاض الذي يطرأ على قيم بعض عناصر الاصول الثابتة التي تحصل عليها الشركة بغرض استخدامها في انشطتها، باعتبار انها تخضع للإستهلاك والاستنفاد تدريجيا على مدى العمر الاقتصادي المتوقع لها . وفي هذا الصدد ذكر Riedl (2004) ان حدة ظاهرة الانخفاض في قيم الاصول ازدادت مع زيارة معدلات التطور التقني وأن الكثير من هذه الاصول قد تعرضت الى الانخفاض في قيمتها بحيث اصبح الافصاح المحاسبي عن قيم هذه الاصول في القوائم المالية غير موضوعي ولا يعبر عن القيمة الاقتصادية لهذه الأصول.

ويشير أبو المكارم(1994) الى ان مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB) كان له السبق في الاهتمام بهذه الظاهرة، حيث قام المجلس بعده استقصاءات وجد من خلالها أن هناك تباين في الممارسات المحاسبية العملية المطبقة وذلك نتيجة لتباين معايير الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيم تلك الاصول وتعدد

اساليب قياس هذه الخسائر وتعدد المصطلحات وطرق الافصاح المحاسبي عنها، هذا بالإضافة الى عدم وجود ارشادات ملزمه صادره عن جهة مهنيه معينه مما يتناقض بدوره مع خاصية القابلية للمقارنة الأمر الذي يؤدي الى تباين الطرق التي يلجأ إليها المحاسبين في المحاسبة عن ظاهرة واحده.

مما يتيح الفرصة للإدارة للقيام بإدارة الربحية وبالتالي التلاعب في الأرباح، وكنتيجة لما سبق قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB) بإصدار عدة دراسات اوليه انتهت بإصدار معيار محاسبي خاص لمعالجة هذه الظاهرة سنة 1995 رقم (121) بعنوان "المحاسبة عن الانخفاض في قيمة الأصول طويلة الأجل".

وقد ذكر أبو الخير(2007) في دراسته أنه نظرا لأهمية الموضوع ليس فقط في الولايات المتحدة الأمريكية بل في معظم دول العالم، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بإصدار معيار لمعالجة نفس الظاهرة سنة 1998 رقم(36) بعنوان الانخفاض في قيم الاصول، كما اصدرت لجنة معايير المحاسبة بالمملكة المتحدة (ASB) المعيار رقم(11) سنة 1998 بعنوان "المحاسبة عن الانخفاض في قيمة الاصول الثابتة والشهرة".

وفي محاولة لتغطية جوانب تلك الظاهرة، ومع تعاظم ظاهرة الانخفاض في قيم الأصول الثابتة، وظهور مشاكل التطبيق العملي اضطر مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) الى اصدار معيار جديد لمعالجتها سنة 2001 رقم(144) بعنوان "المحاسبة عن الانخفاض او التخلص من الاصول طويلة الاجل" واتبعه في ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية حيث قام بتعديل معياره رقم(36) سنة 2004، بالإضافة الى ذلك قام مجلس معايير المحاسبة الكندي(ACSB) بإصدار المعيار رقم (2063) تحت

اسم "الانخفاض في قيمة الاصول طويلة الاجل" سنة 2002، وكذلك قام مجلس معايير المحاسبة الاسترالي(AASB) سنة 2004 بإصدار المعيار رقم(136) بعنوان "الانخفاض في قيم الاصول" في محاولة لتوفير اطار يمكن تطبيقه لمعالجة الانخفاض في قيم الاصول بما يتلاءم مع قانون المنشأة الصادر في استراليا سنة1981 (كامل،1997).

3-5 العوامل التي أدت الى المطالبة بمعالجة الانخفاض في قيمة الاصول الثابتة قبل صدور المعايير الدولية

يمكن تقسيم العوامل التي أدت الى الاهتمام و المطالبة بمعالجة الانخفاض في قيمة الثابتة الى عاملين رئيسيين هما:

3-5-1 عوامل ترجع الى أحداث ومتغيرات فنيه واقتصاديه:

من المتعارف عليه أن مهنة المحاسبة لديها معايير محاسبيه لمعالجة الانخفاض المتوقع في قيمة الاصول المتداولة أو قصيرة الاجل منذ زمن طويل، إلا أنه لم يتم توجيه الاهتمام الكافي إلى كيفية معالجة انخفاض قيمة الأصول الثابتة حتى بداية القرن العشرين على اعتبار أنه كان يتعامل مع حالات الانخفاض الفردية و الغير متكررة في قيم تلك الاصول، من خلال ممارسة الإدارة للحكم الشخصي عند اتخاذ قرار توقيت و كيفية معالجتها، وهو ما كان يبدو مقبولا من وجهة نظر المستثمرين وحملة الأسهم، والسبب في ذلك يرجع لعدم ارتفاع معدل تكرار حدوث هذه الحالات (Jennifer et al.,1996).

ويرى حسن (1998) أن ذلك تزامن مع بيئة اقتصاديه تتميز بالاستقرار النوعي، وخاصة في مجال التقدم التقني الذي تميز بالتطور المتدرج وغير المتسارع، الامر الذي أدى الى الانخفاض التدريجي في قيم الأصول بمعدلات اقرب إلى الثبات منها إلى التغير، وقد ترتب على ذلك خلق قناعه كافيه لدى المحاسبين بأن المنافع الاقتصادية المستقبلية ستحقق خلال الفترات المحاسبية المتوقعة، وبالتالي لن تظهر أي مشاكل ملموسه تؤثر على القوائم والتقارير المالية فيما يتعلق بانخفاض قيم بعض الاصول الثابتة، ولكن مع بداية الربع الاخير من القرن العشرين ومع زيادة ازدهار عصر الإلكترونيات و البرمجيات و تكنولوجيا المعلومات في الدول الصناعية المتقدمة تزايد معدل التطور التقني، واصبح هناك تقادم مفاجئ (ابو المكارم،1994).

ويضيف Pick (1978) أن التطور التقني المتسارع تسبب في ظهور العديد من المشاكل الاقتصادية الدولية والتي انعكست على القوائم المالية المنشورة ومثال على هذه المشاكل تزايد أعداد الأصول الثابتة التي تعاني من زيادة قيمتها الدفترية عن قيمتها الممكن تحققها من استخدام أو بيع هذه الاصول.

أيضا يشير علي (1990) أن زيادة المنافسة في بيئة الاعمال الدولية أدت الى زيادة عمليات الاندماج بين الشركات حيث يكون الهدف من وراء الاندماج تخفيض المنافسة واقتحام اسواق جديده وزيادة حجم الموارد المالية والتكنولوجية المتاحة للشركة والاستفادة بمزايا الكيان الكبير، كما يمكن أن يؤدي قرار الاندماج الى زيادة تحكم الشركات في الاسعار والاسواق الا أنه لتطبيق عمليات الاندماج فيما بين الشركات وفقا لمعيار التقرير المالي الدولي رقم(3) يتطلب الامر تحديد اثر الانخفاض

في قيمة الاصول واعادة تقييمها واثر ذلك على قيمة الشركة الدامجة ،وكذلك صياغه نموذج لتحديد القيمة العادلة للشركة المراد خصخصتها أو دمجها.

وكنتيجة منطقيه لما سبق من الاحداث ومع وجود تباين في الممارسات المحاسبية المطبقة لتحديد قيمة الاصول، وتحديد خسائر الانخفاض في قيمتها، الى جانب عدم وجود ارشادات ملزمه صادره عن جهة مهنية معينة، اصبح هناك طلب متزايد على ضرورة توافر اطارا نظريا واضحا بشأن المحاسبة عن الانخفاض في قيم الاصول الثابتة (Riedl ,2004).

3-5-2 عوامل ترجع الى امكانية استخدام قرار الانخفاض في قيمة الاصول الثابتة في إدارة الربحية وبالتالي التلاعب في الارباح:

ان الزيادة المضطردة في أعداد الاصول الثابتة التي تعاني من ظاهرة الانخفاض في قيمتها، مع وجود درجه كبيره من الحرية الممنوحة للإدارة في التعامل مع تلك الظاهرة، أدى الى زيادة المخاوف حول امكانية استفادة ادارة الشركة من اتخاذها للقرار المحاسبي بشأن معالجة الانخفاض الحادث في قيم اصولها الثابتة في إدارة الربحية خاصة مع عدم وجود إطار ملزم لتحديد المعالجة المثلى المطلوب تطبيقها على تلك الاصول، حيث تتعدد المعالجات المحاسبية الممكن استخدامها في ذلك المجال مما يؤدي الى امكانية قيام الإدارة باختيار واستخدام المعالجة التي تحقق اهدافها بحيث يمكنها التلاعب في الارباح، ومن ثم التأثير في العديد من المؤشرات المحاسبية والمالية (Rees,1996) ، وقد تضمنت الدراسات والابحاث المحاسبية عدة تعريفات لمفهوم ادارة الربحية لعل من اهمها:

دراسة Merchant (1990,P-307) حيث عرفتها بأنها "أي اسلوب تقوم به الإدارة يؤثر على الدخل الذي يظهر بالقوائم المالية ولا يحقق مزايا اقتصاديه حقيقيه، وقد يؤدي في الواقع الى اضرار في الفترة الطويلة".

دراسة شحاته (1990، ص11) والتي عرفتها بأنها "التأثير المتعمد من جانب الإدارة على رقم صافي الدخل المفصح عنه، سواء في اتجاه تعظيمه أو تدنيته أو في اتجاه تحقيق الاستقرار له – بتخفيض تقلباته– من سنه لأخرى".

دراسة Healy and Wahlen (1999,P-60) حيث تم تعريفها بأنها "المواقف التي تستخدم فيها الإدارة حكمها الشخصي بشأن التقرير عن الاحداث الاقتصادية التي تتم في الشركة، بهدف احداث تغيير في التقارير المالية، إما لتضليل اصحاب المصالح بشأن الاداء الاقتصادي للشركة، وإما للتأثير على التعاقدات التي يعتمد في إبرامها على المعلومات المحاسبية".

ووفقا للتعريفات السابقة يلاحظ أن هناك عنصرين هما: المواقف التي تتخذ فيها الإدارة احكاما شخصيه، والهدف الذي تسعى الإدارة الى تحقيقه من ادارة الربحية.

ويرى حامد (2002) أن المواقف التي تمارس فيها الإدارة أحكاما شخصيه كثيره منها:

- التوقعات بشأن كثير من الاحداث الاقتصادية المستقبلية مثل العمر الاقتصادي للأصل، قيمة الخردة، الانخفاض في قيمة الاصول.

- الاختيار من بين عدة طرق محاسبيه مقبولة للتعامل مع نفس الاحداث الاقتصادية مثل الاختيار بين طرق حساب الاستهلاك، طرق تسعير المخزون، طرق معالجة الانخفاض في قيم الاصول الثابتة والخسائر الناتجة عنه.
- الاعتراف بالمصروفات في الفترة الحالية، أو تأجيل ذلك لفترات تاليه، ومن أمثلة ذلك مصروفات الأبحاث والتطوير، الاعلان، الخسارة الناتجة عن الانخفاض في قيم الأصول طويلة الأجل.

أما بالنسبة للهدف من ادارة الربحية فيتمثل في:

- تضليل اصحاب المصالح، أو بعض الفئات منهم حول الأداء الاقتصادي للشركة.
- جعل التقارير المالية اكثر اعلاميه للمستخدمين.

وعلى ضوء ذلك فان الانخفاض الحادث في قيم بعض الاصول الثابتة يمكن اعتباره أداة من الادوات الهامه التي يمكن استخدامها في ادارة الربحية.

3-6 المحاسبة عن الانخفاض في قيمة الاصول طويلة الاجل وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (36):

لقد كان هدف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) من اصدار المعيار رقم (36) سنة 1998 وتعديله سنة 2004 هو وضع مجموعه من الاجراءات التي يجب على الشركة ان تطبقها للتأكد من ان القيم الدفترية المثبتة بالدفاتر لأصولها لا تزيد عن قيمتها القابلة للاسترداد، وذلك لخدمة مستخدمي القوائم المالية عن طريق الافصاح عن

القيم الحقيقية او الاقتصادية للأصول طويلة الاجل، حتى تعبر الميزانية العمومية عن الوضع المالي الحقيقي للشركة في نهاية كل فتره (ميرزا و اخرون،2006).

ولذلك سيتم استعراض بعض فقرات المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) سنة 2004 (IAs NO.36,2004) للتعرف على اهم هذه الاجراءات وايضا سيتم عرض أهم المفاهيم فيه ونظام تطبيقه، ومتطلبات تطبيقه، وذلك في محاولة لتوضيح كيفية المحاسبة عن انخفاض قيمة الاصول طويلة الأجل في اطار هذا المعيار.

3-6-1 متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم(36) المعدل سنة 2004

بإستقراء فقرات المعيار وجد أنه يطبق عند المحاسبة عن الإنخفاض في قيمة كافة أصول المنشأة بخلاف المخزون والأصول الناشئة عن عقود المقاولات ، والأصول الضريبية المؤجلة، والأصول الناشئة عن مزايا العاملين ، والأصول المالية المدرجة بمعيار المحاسبة الدولي رقم (39)، والاستثمار العقاري، والأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي، وتكاليف الإقتناء المؤجلة والأصول غير الملموسة الناشئة عن حقوق تعاقدية لشركات التأمين ، وكذلك الأصول الثابتة والغير ملموسة (أو مجموعات الأصول الجاري التخلص منها المبوبة كأصول محتفظ بها بغرض البيع).

وسبب عدم تطبيق المعيار على الأصول السابقة هو أن معايير المحاسبة الدولية الحالية السارية على هذه الأصول تتضمن متطلبات معينة لإثباتها والإعتراف بها وقياسها، إلا أن المعيار ينطبق على الأصول المالية المبوبة كشركات تابعة وفقا للمعيار الدولي رقم(27) ، وكذلك كشركات شقيقة وفقا للمعيار الدولي رقم (28)، وكحصص ملكية في مشروعات مشتركة كما بالمعيار الدولي رقم (31) .

3-6-1-1 كيفية تحديد الاصل الذي يتعرض للانخفاض في قيمته ومؤشرات ذلك الانخفاض

حددت فقرات المعيار (IAS NO.36) متى يجب تحديد القيمة القابلة للاسترداد للأصل، وسوف يستخدم مصطلح الاصل سواء أكان المقصود الاصل منفرداً، او يقصد به الوحدة المولدة للنقد، والتي ينتمي اليها اصل معين، حيث وضح المعيار أنه في حالة زيادة القيمة الدفترية للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد، فانه يجب الاعتراف بوجود انخفاض في قيمة ذلك الاصل وقد حدد المعيار بعض المؤشرات التي يمكن الاعتماد عليها لتحديد ما اذا كان هناك انخفاض في قيمة اصل معين أم لا، فاذا توافرت اي من هذه المؤشرات في تاريخ اعداد الميزانية العمومية، فعندئذ يتطلب الامر من ادارة الشركة ان تقوم بتقدير القيمة القابلة للاسترداد لذلك الاصل، واذا لم تتوفر أي من هذه المؤشرات فعندئذ لا يتطلب الامر تقدير القيمة القابلة للاسترداد .

وفيما يتعلق بمؤشرات انخفاض قيمة الأصول طويلة الاجل، فأنه يجب أن يؤخذ في الاعتبار المؤشرات التالية لتحديد ما اذا كان هناك امكانية حدوث انخفاض في قيمة اصل معين أم لا. ويمكن الحصول على المؤشرات الخاصة بانخفاض قيمة الأصول طويلة الاجل من مصدرين:

أولا: المصادر الخارجية للمعلومات وتتمثل في:

1. حدوث انخفاض في القيمة السوقية للأصل بطريقة أكثر بكثير مما كان متوقعا نتيجة لمرور الزمن أو الاستخدام العادي.
2. حدوث تغيرات جوهريه قد يكون لها تأثير سلبي على الشركة خلال الفترة، أو يحتمل حدوث هذا التأثير السلبي في المستقبل القريب، وقد تكون هذه التغيرات

تكنولوجية أو سوقيه أو متعلقة بالبيئة الاقتصادية أو القانونية التي تعمل فيها الشركة، أو السوق الذي يتخصص فيه الأصل.

3. حدوث زيادة في معدلات الفائدة في السوق خلال الفترة مما يؤثر على العائد من الاستثمارات ومن المحتمل أن تؤثر هذه الزيادة على معدل الخصم المستخدم في احتساب القيمة عند الاستمرار في استخدام الأصل (القيمة الاستخدامية) مما يسفر عنه حدوث انخفاض حاد في القيمة القابلة للاسترداد للأصل.
4. أن تكون القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة أكبر من قيمتها الرأسمالية طبقا لأسعار السوق.

ثانيا: المصادر الداخلية للمعلومات تتمثل في:

1. وجود دليل على تقادم الأصل تكنولوجيا أو وجود تلف مادي في الأصل.
2. وجود تغيرات جوهرية ذات تأثير سلبي على الشركة خلال الفترة، أو يتوقع حدوثها في المستقبل القريب، وقد تكون هذه التغيرات في النطاق الذي يعمل فيه الأصل أو في طريقة استخدامه، وهذه التغيرات تشمل تخريد الأصل والخطط الخاصة بإيقاف العمليات المرتبط بها الاصل، أو اعادة هيكلتها أو بيع الأصل قبل التاريخ المحدد مسبقا، أو اعادة تقدير العمر الانتاجي للأصل بحيث يكون له نهاية محدده.
3. وجود دليل في التقارير الداخلية يشير بأن الانجاز الاقتصادي للأصل أقل مما كان متوقعا مما يعني بأن هناك احتمال انخفاض في قيمة هذا الاصل، وهناك العديد من الأدلة والتي قد تتضمنها التقارير الداخلية منها:

أ- أن تكون التدفقات النقدية اللازمة لاقتناء الأصل، أو تلك اللازمة لتشغيله أو صيانته، أعلى مما هو مقدر في الموازنة التقديرية.

ب-أن يكون صافي التدفقات النقدية الفعلية، أو الربح الناتج عن تشغيل الأصل يقل بدرجة ملحوظه عن المقدر في الموازنة التقديرية.

ج- التناقص الجوهري في صافي التدفقات النقدية المخططة أو أرباح التشغيل، أو الزيادة الجوهرية في الخسائر المتوقعة من الأصل.

وقد أكد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بأن هذه المؤشرات سواء الداخلية أو الخارجية ليست على سبيل الحصر، حيث يمكن لأي شركة أن تعتمد على أية مؤشرات أخرى قد تفيد بأن أصل ما يعاني من انخفاض في قيمته، وأن ذلك سوف يتطلب تحديد القيمة القابلة للاسترداد لذلك الأصل ويذكر البعض أن وجود مؤشرات على حدوث انخفاض في القيمة لن يعني بالضرورة أن على الشركة احتساب المبلغ القابل للاسترجاع (IAS No.36) فربما يكون احتساب سابق قد أظهر أن مبلغ الأصل القابل للاسترداد كان أكبر بكثير من القيمة الدفترية .

3-6-1-2 كيفية قياس القيمة القابلة للاسترداد

عرف المعيار(IAS No.36) القيمة القابلة للاسترداد بأنها صافي القيمة العادلة أو قيمة الاستخدام (القيمة الاستخدامية) أيهما أكبر، وقد حدد المعيار بعض المتطلبات الواجب توافرها لقياس القيمة القابلة للاسترداد لأي أصل والمتمثلة في الاتي:

أ- أنه ليس من الضروري دائما أن يتم تحديد كل من صافي القيمة العادلة، وقيمة الاستخدام (قيمته الاستخدامية).فعلى سبيل المثال اذا زادت أي من القيمتين عن القيمة الدفترية للأصل فليس من الضروري أن تقدر القيمة الاخرى لأن هذا الاصل لا يعاني من ظاهرة الانخفاض في قيمته.

ب-يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد لكل اصل منفردا أما اذا كان الاصل لا يحقق تدفقات نقدية من الاستمرار في استخدامه بصورة مستقله عن باقي الأصول الأخرى، فعندئذ تحدد القيمة القابلة للاسترداد على مستوى الوحدة التي تحقق تدفقات نقدية، والتي ينتمي اليها ذلك الأصل.

3-6-1-3 كيفية احتساب صافي القيمة العادلة وقيمة الاستخدام (القيمة الاستخدامية)

اولاً: كيفية احتساب صافي القيمة العادلة:

أوضح المعيار(IAS No.36) أن صافي القيمة العادلة هي سعر البيع في صفقة بيع بإرادة حرة بين الطرفين، بعد تعديلها بخصم تكاليف البيع والتي تتمثل في التكاليف الاضافية التي ترتبط مباشرة بالأصل المباع، ومن أمثلة هذه التكاليف الإضافية المصروفات القانونية وضريبة الدمغة والضرائب المماثلة وتكاليف نقل الأصل، وإذا لم توجد إتفاقية بيع ملزمة ولكن إذا تمت المتاجرة بالأصل في سوق نشط فإن صافي سعر البيع هو سعر السوق للأصل ناقصا تكاليف البيع ، ويعتبر سعر العرض هو السعر المناسب للسوق .

ثانياً: كيفية احتساب قيمة الاستخدام (القيمة الاستخدامية)

إن تقدير قيمة إستخدام الأصل يستلزم : تقدير التدفقات النقدية الداخلة، والخارجة المستقبلية، والمتوقعة من الاستمرار في استخدام الأصل، وتقدير قيمته كخردة، كما يتم تحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية باستخدام معدل خصم ملائم.

أ- أساس تقدير التدفقات النقدية

عند قياس قيمة استخدام الأصل يجب مراعاة الآتي :

1. أن تكون توقعات التدفقات النقدية بناء على افتراضات معقولة وموثوق فيها، وأن تمثل أحسن تقدير من وجهة نظر الادارة لمجموعة الظروف الاقتصادية المتوقع أن تكون موجودة في الفترة المتبقية من الحياة الانتاجية للأصل، وليس نظرتها المستقبلية الأكثر تفاؤلا.
2. أن تعتمد خطة التدفقات النقدية على احدث الميزانيات التقديرية (التنبؤات) المالية، التي اعتمدتها الادارة، ويجب أن تغطي فترة خمس سنوات على الأكثر، الا اذا كانت الفترة الأطول يمكن تبريرها.
3. أن خطة التدفقات النقدية التي تمتد بعد الفترة التي تغطيها أحدث التنبؤات يجب تقديرها باستخدام معدل نمو ثابت، أو متناقص للسنوات التالية، الا اذا كان المعدل المتزايد يمكن تبريره، هذا ولا يجب أن يزيد معدل النمو عن متوسط معدل النمو في الفترة الطويلة للإنتاج أو للصناعة أو للدولة أو للدول التي تعمل فيها الشركة، أو السوق الذي سيستخدم فيه الأصل، الا اذا كان المعدل المرتفع يمكن تبريره.

4. يجب أن لا تشتمل أية تدفقات نقدية مستقبلية على تدفقات نقدية واردة أو صادرة من النشاطات التمويلية أو على مقبوضات ومدفوعات ضريبة الدخل، الا انها ينبغي أن تتضمن عوائد التصرف المقدر من الأصل فان كان هناك اية تدفقات نقدية مستقبلية بعملة اجنبيه، فإنه يتم تقديرها بتلك العملة وتخصم باستخدام سعر مناسب لتلك العملة. من ثم يتم تحويل الرقم الناتج باستخدام سعر الصرف في تاريخ حساب قيمة الاستخدام .

ب-مكونات تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية:

1. يجب أن تتضمن التدفقات النقدية المستقبلية ما يلي:
   - خطة التدفقات النقدية الداخلة نتيجة استمرار استخدام الأصل.
   - خطة التدفقات النقدية الخارجة التي يتم تحملها بالضرورة لحدوث وتوليد التدفقات النقدية الداخلة، والتي ترتبط بالأصل أو توزع عليه بطريقة مباشرة ووفقا لأساس معقول وثابت .
   - صافي التدفق النقدي (اذا وجد)،الواجب استلامه(أو دفعه) نتيجة التخلص من الأصل في نهاية حياته الانتاجية، وهذا التقدير يجب أن يعكس المبلغ الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه من بيع الأصل في عملية تبادل حره بين أطراف لديها الادراك والرغبة بعد خصم التكاليف المقدرة للبيع.
2. يجب أن تعكس التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة ومعدل الخصم المستخدم الزيادة في الأسعار التي ترجع الى التضخم.

3. يجب تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأصل وفقا لحالته الراهنة، ولا يجب أن تتضمن هذه التقديرات التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة والمتوقع أن تنشأ من:

- التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية، أو الوفورات في التكلفة المتعلقة بذلك (مثال ذلك التخفيضات في تكاليف العاملين)، أو المنافع المتوقع أن تنتج من عملية اعادة تنظيم مستقبلية، ولم تلتزم بها الشركة بعد.
- النفقات الرأسمالية المستقبلية الخارجة التي سوف تؤدي الى تحسين الأصل مما يسبب زيادة معدل انجازه الأصلي، أو ما يرتبط به من منافع مستقبلية.

4. اعادة التنظيم هو برنامج يتم تخطيطه والأشراف عليه بمعرفة ادارة الشركة، ويؤدي الى تغيرات جوهرية اما في نطاق أعمالها، أو في طريقة انجاز الأعمال.

5. يتم تقدير التدفقات النقدية المستقبلية بالعملة الأجنبية التي سوف تتولد بها، ومن ثم يجب خصمها باستخدام معدل الخصم الملائم لهذه العملة، ثم بعد ذلك يجب ترجمة القيمة الحالية المتحصل عليها باستخدام معدل الصرف المعلن في تاريخ اعداد الميزانية العمومية.

ج- معدل الخصم

للوصول الى صافي التدفقات النقدية لأي أصل يكون محلا لتطبيق المعيار، ينبغي استخدام معدل خصم مناسب لكل من(القيمة الزمنية للنقود، المخاطر المرتبطة بالأصل نفسه). وقد أشار المعيار (IAS NO.36) المعدل سنة 2004 الى بعض الأساليب التي يمكن الاسترشاد بها عند تحديد معدل الخصم المناسب لكل حاله منها ما يلي:

1. المعدل المطبق على بعض العمليات المتعلقة بأصول مشابهه في السوق.
2. التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس المال لكيان مقيد في السوق المالي.
3. معدل الإقتراض المتزايد للمنشأة.
4. معدلات الإقتراض السوقية الأخرى.

الا أنه يجب تعديل معدلات الخصم السابقة لبيان ما يلي:

- الطريقة التي يتم بها تقدير المخاطر المرتبطة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل من خلال السوق.
- المخاطر التي ليس لها صلة بالتدفقات النقدية المقدرة للأصل مثل مخاطر الدولة، مخاطر العملة، مخاطر سعر الصرف.

3-6-1-4 الاعتراف بخسائر الانخفاض وقياسها

نص المعيار (IAS No.36) على انه اذا كانت القيمة القابلة للاسترداد لأصل منفرد معين أقل من قيمته الدفترية، فيجب تخفيض قيمته الدفترية الى قيمته القابلة للاسترداد، ويعتبر المبلغ المخفض بمثابة خسارة الانخفاض كما اكد على ضرورة الاعتراف بخسائر ذلك الانخفاض كمصروف في قائمة الدخل فورا، ما لم تكن القيمة الدفترية للأصل تظهر في السجلات المحاسبية على أساس القيمة المعاد تقييمها وفقا لمعيار محاسبي دولي أخر، وتعامل اية خسائر مرتبطة بانخفاض قيمة الأصل الذي اعيد تقييمه على أنها تخفيض في اعادة التقييم.

وبعد الاعتراف بخسائر الانخفاض، فان عبء الإستهلاك يجب أن يعدل في الفترات المستقبلية لتوزيع القيمة الدفترية المعدلة للأصل بعد طرح قيمة الخردة – ان وجدت – على مدى العمر الانتاجي المتبقي للأصل بطريقة منظمة.

أما بالنسبة للاعتراف بخسائر الانخفاض وقياسها للوحدات المولدة للنقد، فقد خصص لها المعيار (IAS No.36) عدة فقرات يتم من خلالها توضيح متطلبات تحديد الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي اليها الأصل، ثم متطلبات تحديد قيمتها القابلة للاسترداد، ثم تحديد قيمتها الدفترية، وأخيرا كيفية الاعتراف بخسارة الانخفاض لتلك الوحدة.

أ- متطلبات المعيار لتحديد الوحدة المولدة للنقد التي ينتمي اليها الأصل:

1. اذا كان هناك مؤشرات بأن قيمة أصل معين يحتمل أن تكون قد انخفضت، فيجب تقدير القيمة القابلة للاسترداد للأصل المذكور، ولكن اذا كانت هناك صعوبة في تقدير القيمة القابلة للاسترداد للأصل منفردا ، فيجب أن تحدد المنشأة القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد والتي ينتمي اليها الأصل ، ولقد عرف المعيار الوحدة المولدة للنقد بأنها "أصغر مجموعة من الأصول القابلة للتحديد والتي تولد تدفقات نقدية داخلة من الاستخدام المستمر لهذه الأصول، والتي تكون مستقله بدرجة كبيره عن التدفقات النقدية الداخلة الناتجة من استخدام أصول اخرى ، أو مجموعات الأصول الأخرى" .
2. عند تحديد الوحدة المولدة للنقد يجب أن يتم ذلك بطريقة متسقة من فترة لأخرى لنفس الأصل، أو النوع من الأصول الا اذا كان هناك تغيير يمكن تبريره، مع

مراعاة أنه اذا حددت ادارة الشركة أن احد الأصول ينتمي الى وحده مولدة للنقد بخلاف تلك التي كان ينتمي اليها الأصل في الفترات السابقة ، أو أن أنواع الأصول المجمعة للوحدة المولدة للنقد قد تغيرت ، فان المعيار الدولي يتطلب الإفصاح عن كلا من الوحدة المولدة للنقد القديمة والجديدة ، اذا كانت خسائر الانخفاض المعترف بها، أو التي تم استدراكها جوهرية بالنسبة للقوائم المالية المتعلقة بالشركة ككل.

ب-متطلبات المعيار لتحديد القيمة القابلة للاسترداد للوحدة المولدة للنقد التي ينتمي اليها الأصل:

القيمة القابلة للاسترداد للوحدة المولدة للنقد هي صافي سعر البيع، أو القيمة الناتجة عن الاستمرار في استخدام الوحدة المولدة للنقد أيهما أكبر، ولتحديد القيمة القابلة للاسترداد للوحدة المولدة للنقد يمكن الرجوع الى نفس متطلبات تحديد القيمة القابلة للاسترداد المتعلقة بالأصل المنفرد.

ج-متطلبات المعيار لتحديد القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد التي ينتمي اليها الأصل:

1. أن تتضمن القيمة الدفترية لوحدة توليد النقد تلك الأصول التي يمكن أن ترتبط مباشرة أو توزع على أساس معقول و ثابت على الوحدة المولدة للنقد والتي سوف تنتج تدفقات نقدية مستقبلية عند الاستمرار في استخدامها.
2. لا تتضمن القيمة الدفترية أي التزام معترف به الا اذا كانت القيمة القابلة للاسترداد للوحدة المولدة للنقد يصعب تحديدها بدون أخذ هذا الالتزام في الاعتبار.

3. يشير المعيار إلى اهمية الاكتمال عند توزيع الأصول على وحدات توليد النقد ، بحيث كل أصل مستخدم في توليد تدفق نقدي جاري اختباره يجب تضمينه في وحدة توليد النقد ، والا فان وحدة توليد النقد قد تبدو وكأن قيمتها لم تنخفض لأن قيمتها الدفترية سوف يتم بيانها بأقل مما هي في الحقيقة.

د- كيفية التعامل مع الشهرة المشتراه:

1. لأغراض اختبار الانخفاض في القيمة تطلب المعيار أن يتم توزيع الشهرة المشتراه على الوحدة المولدة للنقد أو مجموعة الوحدات المولدة للنقد. وقد عرف المعيارIAS NO.36 (2008, p-1695) الشهرة المشتراه بأنها " المبالغ التي يدفعها المشتري توقعا لمنافع اقتصادية مستقبلية من الأصول غير القابلة للتحديد بشكل منفرد أو من الأصول التي لا تتوافر بها شروط الاعتراف بشكل منفرد في القوائم المالية " ، وحيث أن الشهرة لا تولد تدفقات نقدية بشكل مستقل عن الأصول الاخرى أو مجموعات الاصول، فأنها تسهم في التدفقات النقدية للوحدات المتعددة لتوليد النقد، مع التأكيد على أنه احيانا لا يمكن توزيع الشهرة الا على أساس تقديري على الوحدات الفردية المولدة للنقد.
2. اذا تم توزيع الشهرة على الوحدة المولدة للنقد وقامت المنشأة بالتصرف بأي مكون من هذه الوحدة ، فان المعيار(IAS No.36) حدد كيفية معاملة الشهرة المرتبطة بهذا المكون الذي تم التصرف فيه على النحو التالي:

- تدرج ضمن القيمة الدفترية للمكون عند تحديد ارباح أو خسائر التصرف فيه.

- تقاس تلك الشهرة على أساس القيمة النسبية للمكون الذي تم التصرف فيه الى اجمالي قيم الوحدة المولدة للنقد. الا اذا استطاعت الشركة أن تثبت أن هناك طريقة أفضل لإظهار الشهرة المرتبطة بالمكون الذي تم التصرف فيه.

كما أوضح المعيار انه في حالة قيام الشركة بإعادة تنظيم هيكلها التنظيمي بطريقة تؤدي الى تغيير عناصر وحدة أو أكثر من الوحدات المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها ، فعندئذ يتم اعادة توزيع الشهرة على الوحدات التي حدث بها تغيرات بنفس طريقة المعالجة السابقة عند التصرف في أي مكون ضمن مكونات وحدة توليد النقد .

ه- كيفية التعامل مع الأصول المؤسسية للشركة:

عرف المعيار الأصول المؤسسية بأنها " أصول تساهم في تحقيق تدفقات نقدية مستقبلية سواء للوحدة المولدة للنقد والتي تكون موضوعا للدراسة أو لوحدات مولدة للنقد أخرى ، ومن أمثلة هذه الأصول مبنى المقر الرئيسي للشركة ، مركز البحوث ، وحيث أن هذه الأصول لا تنتج تدفقات نقدية مستقلة عن أصول الشركة أو الأصول الأخرى، فلذلك لا يمكن تحديد القيمة القابلة للاسترداد لأي أصل منفرد من هذه الأصول المؤسسية الا اذا قررت الشركة التخلص منه ، وكنتيجة لذلك اذا كانت هناك مؤشرات تشير بأن أصل عام معين يمكن أن تنخفض قيمته فيجب تحديد القيمة القابلة للاسترداد للوحدة المولدة للنقد التي ينتمي اليها هذا الأصل المؤسسي ، ثم يتم مقارنتها بالقيمة الدفترية لهذه الوحدة المولدة للنقد ، ويتم الاعتراف بأي خسائر للانخفاض الحاد.

و- متطلبات المعيار لتحديد توقيت ولكيفية اجراء اختبار الانخفاض في قيمة الوحدة المولدة للنقد:

1. أوضح المعيار أنه يجب اجراء اختبار الانخفاض في القيمة على الوحدة المولدة للنقد والتي تم توزيع الشهرة عليها سنويا ، وذلك بمقارنة قيمتها الدفترية متضمنه الشهرة مع قيمتها القابلة للاسترداد. فإذا تجاوزت القيمة القابلة للاسترداد للوحدة المولدة للنقد قيمتها الدفترية فعندئذ لا تعتبر قيمة هذه الوحدة والشهرة الموزعة عليها قد انخفضت ، أما اذا انخفضت القيمة القابلة للاسترداد للوحدة المولدة للنقد عن قيمتها الدفترية فيجب أن تعترف الشركة بوجود خسارة ناتجة عن انخفاض قيمة الوحدة المولدة للنقد ، وتتمثل قيمة الخسارة في الفرق بين القيمة الدفترية لتلك الوحدة وقيمتها القابلة للاسترداد.
2. سمح المعيار بإمكانية إجراء الاختبار السنوي لقياس خسائر انخفاض قيمة الوحدة المولدة للنقد التي تم توزيع الشهرة عليها في أي وقت أثناء السنة بشرط القيام بالاختبار في نفس الوقت من كل سنة، إلا أنه إذا تم اقتناء الشهرة الموزعة على الوحدة المولدة للنقد أثناء الفترة (السنة) الحالية ، فإنه يجب إجراء اختبار الانخفاض على هذه الوحدة المولدة للنقد قبل نهاية الفترة (السنة) الحالية .
3. أوضح المعيار أنه في حالة ارتباط الشهرة بوحدة مولدة للنقد ولم يتم توزيعها على هذه الوحدة فإنه يمكن إجراء اختبار الانخفاض في قيمة هذه الوحدة ، عندما يكون هناك مؤشر أو دلالة على احتمال حدوث انخفاض حاد في قيمة هذه الوحدة ، حيث يتم إجراء الاختبار عن طريق مقارنة القيمة الدفترية للوحدة

المولدة للنقد بعد استبعاد الشهرة منها ، مع قيمة تلك الوحدة القابلة للاسترداد ، ويتم الاعتراف بأي خسارة ناتجة.

4. أكد المعيار(IAS No.36) أنه إذا كان هناك مؤشر على انخفاض قيمة أحد الأصول ضمن وحدة مولدة للنقد وموزع عليها الشهرة ، فإنه يجب أن تقوم الشركة باختبار الانخفاض لقيمة ذلك الأصل بقيمة منفرده أولا ويتم الاعتراف بأي خسارة ناتجة عن ذلك الانخفاض ، وذلك قبل إجراء اختبار الانخفاض في قيمة الوحدة المولدة للنقد. وبالمثل قد يكون هناك مؤشر على انخفاض قيمة الوحدة المولدة للنقد والتي تكون ضمن مجموعة الوحدات المولدة للنقد المتضمنة للشهرة ، وفي مثل هذه الحالة يجب على الشركة أن تقوم بإجراء اختبار الانخفاض أولا وبصورة مستقلة على الوحدة المولدة للنقد ، ويتم الاعتراف بالخسارة الناتجة عن انخفاض قيمة هذه الوحدة المولدة للنقد قبل إجراء اختبار الانخفاض على مجموعة الوحدات المولدة للنقد الموزعة عليها الشهرة.

ز- متطلبات المعيار للاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الوحدة المولدة للنقد:

أشار المعيار(IAS No.36) الى أنه يجب الاعتراف بخسارة الانخفاض في قيمة الوحدة المولدة للنقد فقط اذا كانت قيمتها القابلة للاسترداد أقل من قيمتها الدفترية ويجب توزيع خسارة ذلك الانخفاض عن طريق تخفيض القيمة الدفترية لأصول هذه الوحدة المولدة للنقد طبقا للترتيب التالي:

1. تخفيض القيمة الدفترية للشهرة الموزعة على وحدة توليد النقد.

2. تخفيض قيمة الأصول الأخرى للوحدة بالنسبة والتناسب على أساس القيم الدفترية لأصول هذه الوحدة.

إلا أن المعيار أكد على أنه عند توزيع خسارة الانخفاض على الأصول المكونة لوحدة توليد النقد، يجب أن يتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل المعين حتى تصل الى القيمة الأكبر من بين صافي قيمتها العادلة، أو قيمته الاستخدامية أو الصفر.

3-6-1-5 مدى إمكانية عكس خسائر الانخفاض:

أ- يجب على إدارة الشركة في تاريخ إعداد كل ميزانيه عمومية ، أن تبحث في ما إذا كان هناك أي مؤشر على أن خسائر الانخفاض لأي أصل سبق الاعتراف بها خلاف الشهرة ، في السنوات السابقة لم تعد موجودة ، أو أنها تناقصت ، فإذا وجد هذا المؤشر فعلى إدارة الشركة أن تقدر القيمة القابلة للاسترداد لذلك الأصل مره أخرى .

ب-إذا كان هناك مؤشر بأن خسائر الانخفاض التي سبق الاعتراف بها لأصل معين لم تعد موجوده أو انخفضت ، فهذا يعني أن الحياة الإنتاجية المتبقية للأصل ، وطريقة الإستهلاك والقيمة المتبقية كخرده تتطلب إعادة النظر ، وتعديلها طبق المعيار المحاسبي الدولي القابل للتطبيق على الأصل حتى ولو لم يكن هناك عكسا لخسارة الانخفاض .

ج- يجب عكس خسارة الانخفاض التي سبق الاعتراف بها لأي أصل خلاف الشهرة ، في السنوات السابقة ، إذا حدث تغير في التقديرات المستخدمة في تحديد القيمة القابلة للاسترداد للأصل منذ أخر خسارة انخفاض سبق الاعتراف بها وفي هذه

الحالة يجب زيادة القيمة الدفترية للأصل لتصل الى قيمته القابلة للاسترداد ويطلق على هذه الزيادة (خسارة الانخفاض المعكوس) .

إلا أن المعيار(IAS No.36) حدد متطلبات إضافية لعكس خسارة الانخفاض عندما يكون الأصل منفردا ومتطلبات إضافية أخرى لعكس الخسارة عندما يكون الانخفاض مرتبطا بوحدة مولدة للنقد إلا أنه منع عكس أي خسائر ناتجه عن انخفاض الشهرة في فترات لاحقة. وسيتم التعرض لهذه المتطلبات الإضافية بصورة موجزه فيما يلي:

1. المتطلبات الإضافية للمعيار لعكس خسارة الانخفاض لأصل منفرد:

- يجب الا تتعدى القيمة الدفترية المزادة لأصل معين فيما عدا الشهرة نتيجة لعكس خسائر الانخفاض ، القيمة الدفترية للأصل التي كان سيتم تحديدها مالم يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض في السنوات السابقة .
- يجب الاعتراف بالخسارة المعكوسة كدخل فوري في قائمة الدخل إلا إذا كان الأصل يخضع لإعادة التقييم وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (16) المتعلق بالأصول الثابتة و اهلاكها، وعندئذ الخسارة المعكوسة للأصل الذي سبق أن خضع للتقييم يجب معالجتها كزيادة في إعادة التقييم وفقا لمعيار محاسبي آخر.
- بعد الاعتراف بخسائر الانخفاض المعكوسة يجب تعديل عبء الإستهلاك في الفترات المحاسبية المستقبلية لتوزيع القيمة الدفترية المعدلة بعد طرح قيمة الخردة (إن وجدت) وفقا لأساس منتظم على مدى الحياة المتبقية للأصل.

2. المتطلبات الإضافية للمعيار لعكس خسائر الانخفاض للوحدة المولدة للنقد:

- يجب أن توزع الخسارة المعكوسة المتعلقة بالوحدة المولدة للنقد على الأصول فيما عدا الشهرة وذلك على أساس النسبة المئوية للقيمة الدفترية لكل أصل منسوبه إلى إجمالي القيمة الدفترية لأصول الوحدة المولدة للنقد .
- عند توزيع خسائر الانخفاض المعكوسة للوحدة المولدة للنقد لا يجب أن تزيد القيمة الدفترية لأي أصل ما عن احدى القيمتين التاليتين أيهما أقل (القيمة القابلة للاسترداد ، القيمة الدفترية قبل الاعتراف بخسائر الانخفاض في السنوات السابقة).

3-6-1-6 الإفصاح عن أثر تطبيق المعيار:

أ- يجب أن تفصح القوائم المالية لكل فئه من الأصول على :

1. مقدار خسارة الانخفاض المعترف بها في قائمة الدخل خلال الفترة ، وعناصر قائمة الدخل التي تضمنت هذه الخسارة .
2. مقدار خسارة الانخفاض المعكوسة بقائمة الدخل خلال الفترة .

ب-كما اشترط المعيار ضرورة الإفصاح بالإيضاحات المتممة من القوائم المالية عن الآتي:

1. الأحداث والظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسارة الانخفاض الحاد أو عكسها.
2. وصف الوحدة المولدة للنقد (هل هي خط إنتاج، أم مصنع، أم مشروع، أم منطقه جغرافية ، أم قطاع يتم إعداد قوائم ماليه عنه). كما يتطلب المعيار في حالة تغير مجموع الأصول المحددة للوحدة المولدة للنقد منذ التقرير السابق

لقيمتها القابلة للاسترداد أن يتم الإفصاح عن الطريقة الحالية و السابقة لتجميع أصول هذه الوحدة ، وأسباب تغير الطريقة التي يتم بموجبها تحديد الوحدة المولدة للنقد.

3. الإفصاح عن ما إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد للأصل المنفرد (أو للوحدة المولدة للنقد) هي صافي القيمة العادلة أو قيمة الاستخدام (القيمة الاستخدامية)، حيث أنه إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد تتمثل في صافي القيمة العادلة (فيجب توضيح ما إذا كان قد تم تحديد ذلك السعر بالرجوع إلى سوق نشطه أو بطريقة أخرى) .أما في حالة أن القيمة القابلة للاسترداد تتمثل في قيمة استخدام الأصل، فيجب الإفصاح عن معدل أو معدلات الخصم المستخدمة في حساب تقديرات هذه القيمة السابقة والحالية.

3-7 معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36):

يعتبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) من المعايير التي تغطي مسألة تقييم الأصول الثابتة بالقيم العادلة عند إنخفاض قيمتها عن التكلفة المحملة للأصل، حيث تقوم الشركة بالاعتراف بخسارة الإنخفاض والإفصاح عنها (الديراوي، 2013).

وقد أشار Riedl (2004) إلى أنه إذا تم تطبيق معيار انخفاض قيمة الأصول بشكل سليم فإن ذلك يؤدي إلى تعزيز جودة التقارير المالية حيث يترتب عليه التقرير عن حقيقة الوضع الاقتصادي لأصول الشركة كما أنه يلزم الشركات بالاعتراف الفوري بالخسائر غير المحققة عندما تتوفر أدلة على وجود انخفاض في قيمة الأصول الثابتة، وحتى يحقق المعيار أهدافه يجب معرفة معوقات تطبيق هذا المعيار ، حيث أن العديد

من الباحثين يروا أنه بالرغم من الضرورة الملحة لتطبيق المعايير التي تتعامل مع القيمة العادلة إلا أن تطبيقها وخصوصا في شركات دول العالم الثالث يواجه مجموعه من المعوقات والتي يمكن تحديدها على سبيل المثال وليس الحصر كالتالي (القشي والخطيب، 2004) :

1- حداثة الموضوع وضعف الوعي المهني حيث يوجد ضعف في إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي في الدول العربية بأسس تطبيق هذا المعيار وجميع معايير محاسبة القيمة العادلة مما يصعب من إجراءات تطبيقها .

2- عدم تمكن الشركات من تحمل تكاليف تطبيق تلك المعايير وخصوصا أن أكثر الشركات تعد من شركات الحجم الصغير والمتوسط وبالتالي تحمل تكاليف إضافية سيساهم في إخراجها من منافسة الأسواق الداخلية والخارجية ، وبالتالي فهم يفضلون التمسك بالتكلفة التاريخية لتقييم الأصول الثابتة .

3- بيئة العمل الاقتصادية في الدول العربية لازالت غير مهيئة تماما لتطبيق مثل هذه المعايير حيث أن أغلب تلك المعايير تراعي ظروف ، وبيئة ، ومصالح شركات العالم المتقدم ، والتي هي تختلف في كثير من الجوانب الإقتصادية عن ظروف، وبيئة ، ومصالح شركات دول العالم الثالث.

وقد ذكر كل من تجاني وعادل (2013) أن صعوبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) مرتبطة إلى حد كبير بكيفية تحديد قيمة الإنخفاض والتي يمكن صياغتها كالتالي:

1- صعوبات متعلقة بصياغة نظام داخلي في الشركة يوفر جميع المعلومات الضرورية لإجراء أو تحديد الإنخفاض في قيمة الأصول ، فعدم توفر البيانات

المحاسبية والإحصائية الكافية عن نشاط الشركة يؤدي إلى أن المحاسبين يكونوا غير قادرين على تحديد الأحداث والتغيرات التي تحدث في الظروف المحيطة والتي تدل على وجود إنخفاض في قيمة الأصول الثابتة، كما أن حماد (2006) ذكر أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) لم يحدد على سبيل الحصر المؤشرات التي تبين أن قيمة الأصل قد إنخفضت ، فقد أعطى إدارة الشركة حرية إتخاذ قرارات في هذا الشأن .

2- معوقات تواجه المحاسبين عند تحديد صافي القيمة البيعية ، فوفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي رقم (36) يتم تقدير قيمة بيع الأصل الثابت مخصوما منها تكاليف بيع الأصل ، بالرغم من أن المحاسبين يروا أن قيمة الأصل تعتبر قيمة نظرية حتى تتم بالفعل عملية البيع أو الشراء (الأسعد، 2013).

ويشير النجار(2013) إلى أن من أبرز المشاكل التي تواجه المحاسبين عند تحديد صافي القيمة البيعية هي عدم توافر أسواق جاهزة لكثير من الأصول التي تكون محل التقييم، مما يتطلب من المحاسبين جهدا كبيرا وتكلفة تطبيق عالية، كذلك يلجأون إلى الحكم الشخصي ، وهذا ما أكده حماد (2003) بقوله بأنه غياب صفقات ملحوظة من السوق يؤدي إلى أن تقدير القيمة العادلة سيحتاج إلى حكم شخصي وستكون النتيجة غير دقيقة ، كذلك تواجه عملية تحديد صافي القيمة العادلة مشكلة أخرى وهي عدم توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة ، وهذا ما بينه كل من داعور وعابد (2008) في دراستهما حيث وجدا أن من مشاكل تحديد القيمة العادلة في البيئة الفلسطينية هو عدم وجود مقيمين ومهنيين ومحترفين (مؤسسات إستشارية أو مكاتب

تقييم) مما يخضع عملية التقييم للحكم الشخصي ، بالرغم من أن المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) أشار إلى أن تحديد القيمة العادلة للأصول يتم من قبل خبراء تقييم مؤهلين .

3- معوقات تواجه المحاسبين عند تحديد قيمة الإستخدام أو القيمة الإستعمالية، والتي يتم تحديدها كما وضح ميرزا وآخرون (2006) وفقا للمعيار الدولي رقم (36) من خلال مفهوم خصم التدفقات النقدية المستقبلية للأصل ، وتتمثل هذه المعوقات كما يشير كل من بدوي وعثمان (2000) في صعوبة تحديد التدفقات النقدية الخاصة بكل أصل من الأصول على حده، خاصة إذا ما تداخل الأصل المطلوب تقييمه في توليد تدفقات نقدية مع أصل آخر ، فقد ذكر حماد (2006) أنه من المستبعد أن يولد الأصل تدفقات نقدية مستقلة بدرجة كافية ، وبالتالي فإن أصول الشركة متداخلة مع بعضها البعض في توليد الإيرادات ، وهنا سيكون من الصعب التحديد وبشكل دقيق كم كانت مساهمة كل أصل في توليد التدفقات النقدية .

كذلك يواجه تطبيق هذا المفهوم مشاكل أخرى من بينها كما وضح حسن (1998) أنه توجد صعوبة في تحديد العمر الإقتصادي المتبقي للأصل الثابت، وأن هذا المفهوم يعتمد على تقدير التدفقات النقدية المستقبلية حسب الفترات الزمنية ، فإنه يتوجب تحديد كل مبالغ التدفقات النقدية التي ستتولد في المستقبل وكذلك توقيت هذه المبالغ ، وهذا ليس بالأمر البسيط ، وسيعتمد على التقديرات الشخصية وبالتالي ستفقد القوائم المالية موثوقيتها ، أيضا تعتبر عملية إختيار معدل الخصم المناسب في ضوء الظروف الحالية والمتوقعة، عملية صعبة جدا

حيث أن استلام دينار واحد في المستقبل لا يكون له نفس القيمة كدينار يتم استلامه اليوم ، فمن الصعب تحديد معدل الخصم المناسب الذي يعكس المخاطر المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الفائدة التي من المتوقع أن تكون سائدة في المستقبل (الخطيب والقشي،2004 وعبد المنعم،1995).

3-8 دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) والمعيار الامريكي رقم (144)

تهدف هذه الدراسة المقارنة إلى بيان أوجه الاختلاف والاتفاق بين المعيار الدولي (IAS No.36) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والمعيار المحاسبي الأمريكي (SFAS_NO.144) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ، ويمكن إجراء هذه المقارنة في صورة الجدول (3-1) كما يلي:

جدول رقم (3-1)

دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) والمعيار الامريكي رقم (144)

وجه المقارنة	المعيار الدولي رقم (36)	المعيار الامريكي رقم (144)
1- نطاق المعيار	يجب أن يطبق معيار المحاسبة عن الانخفاض في قيمة كافة الأصول عدا ما يلي: 1. المخزون (حسب IAS NO.2) . 2. الأصول الناشئة عن عقود الإنشاءات (IAS NO.11) . 3. الأصول الضريبية المؤجلة (IAS NO.12). 4. الأصول الناجمة عن منافع الموظفين. 5. الأصول المالية المعالجة بموجب معيار المحاسبة الدولي(IAS NO.39) .	يطبق على الأصول طويلة الأجل سواء كانت مصنفة كأصول محتفظ بها لغرض الاستخدام، ، أو بغرض البيع، أو كأصول مقرر التخلص منها ، وتشمل: 1. الأصول طويلة الأجل في الإيجار التمويلي بالنسبة للمستأجر . 2. الأصول طويلة الأجل بالنسبة للمؤجر إذا كان الإيجار تشغيلي . 3. ممتلكات النفط والغاز المثبتة والتي تم حسابها باستخدام جهود ناجحة في الطرق

	6. الاستثمارات العقارية المسجلة بالقيمة العادلة. 7. الأصول البيولوجية المسجلة بالقيمة العادلة. 8. الأصول الناجمة عن عقود التأمين. 9. الأصول المحتفظ بها برسم البيع.	المحاسبية . 4. الأصول طويلة الأجل المدفوعة مسبقا. ويخرج عن نطاقها كل من: الشهرة المشتراة والأصول غير الملموسة والتي ليس لها إهلاك والأدوات المالية والضرائب المؤجلة، وممتلكات النفط والغاز الغير مثبتة والتي تم حسابها باستخدام جهود ناجمة في الطرق المحاسبية .
2- مؤشرات انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل	حدد المعيار بعض المؤشرات والتي اعتبرها حدا أدنى لتحديد ما إذا كان هناك انخفاض في قيمة أصل ما أم لا ، ويتم الحصول على هذه المؤشرات من مصدرين هما: المصادر الداخلية للمعلومات والمصادر الخارجية لها وقد أكدت معايير المحاسبة الدولية بأن هذه المؤشرات ليست على سبيل الحصر ، حيث يمكن للشركة أن تعتمد على أي مؤشرات أخرى قد تفيد بأن هناك انخفاض في قيمة الأصل .	حدد المعيار بعض المؤشرات والتي أعتبرها أمثله إرشادية يمكن الاعتماد عليها وهي: الانخفاض الجوهري للقيمة السوقية للأصل ، التغير الجوهري في طبيعة الأصل أو طريقة استخدامه أو القوانين المؤثرة علي قيمته والعائد منه ، زيادة تكاليف تشغيله بصورة جوهرية عن المبالغ المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل ، عند تحقق تدفقات نقدية سالبة من الأصل في الفترة الحالية أو السابقة مع وجود توقع باستمرار هذه الخسارة.
3- الاعتراف بوجود انخفاض وقياس قيمة الخسائر الناتجة عنه	ميز المعيار بين حالتين الأولى بالنسبة للأصل المنفرد ، حيث يتم الاعتراف بخسارة الانخفاض عندما تكون القيمة القابلة للاسترداد للأصل أقل من قيمته الدفترية ثم يتم بعد ذلك تخفيض قيمة الأصل الدفترية إلى قيمته القابلة للاسترداد ، بالنسبة للوحدة المولدة للنقد والتي ينتمي إليها أصل ما فإنه يتم مقارنة القيمة الدفترية للوحدة المولدة للنقد مع قيمتها القابلة للاسترداد فإذا كانت القيمة القابلة للاسترداد تقل عن القيمة الدفترية للوحدة ، فيجب الاعتراف بوجود خسارة انخفاض لقيمة الوحدة المولدة للنقد ، ثم بعد ذلك يتم توزيع خسارة ذلك الانخفاض بتخفيض القيمة الدفترية للأصول المكونة لوحدة النقد علما بأن هذه الخسارة تمثل الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة القابلة للاسترداد لتلك الوحدة المولدة للنقد. وقد حدد المعيار مجموعة من المتطلبات لتحديد الوحدة المولدة للنقد والتي ينتمي إليها الأصل وكذلك لتحديد قيمتها القابلة للاسترداد وكذلك تحديد قيمتها الدفترية	يتم ذلك في خطوتين: الأولى : باستخدام اختبار القابلية للاسترداد حيث يتم الاعتراف بهذه الخسارة عندما تقل صافي التدفقات النقدية المتوقعة غير المخصومة من استخدام الأصل عن القيمة الدفترية للأصل. الثانية: باستخدام القيمة العادلة حيث تتحدد الخسارة بالفرق بين القيمة العادلة للأصل وقيمته الدفترية ويتم الاعتراف بهذه الخسارة عن طريق تخفيض قيمة الأصل الدفترية إلى قيمته العادلة والتي تعتبر الأساس المناسب الذي يتم إستهلاكه على الفترات المتبقية من عمر ذلك الأصل.

4- معالجة خسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل	يتم الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في قائمة الدخل مالم يتم تسجيل الاصل بمبلغ معاد تقييمه، وفي هذه الحالة تعالج خسارة انخفاض القيمة كانخفاض إعادة تقييم وفقا للمعيار ذي الصلة، ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل واستخدام القيمة الجديدة للأصل كأساس لحساب قسط الإستهلاك.	يتم الإعتراف بخسارة انخفاض قيمة الأصل في قائمة الدخل العام مع تخفيض التكلفة الدفترية للأصل بمقدار الخسارة بالنسبة للشركات الهادفة للربح ، أما بالنسبة للشركات غير الهادفة للربح فيتم الاعتراف بخسارة الانخفاض في قائمة الأنشطة. أيضا تستخدم القيمة الجديدة للأصل كأساس جديد لحساب قسط الإستهلاك في السنوات التالية.
5- توقيت فحص انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل	يتم إجراء اختبار انخفاض قيمة الأصل أو وحدة توليد النقد في حالة توافر إحدى مؤشرات انخفاض القيمة السابقة الذكر بالنسبة للأصول الملموسة وغير الملموسة التي لها عمر انتاجي محدد. أما بالنسبة للأصول غير الملموسة والشهرة التي ليس لها عمر انتاجي محدد فيتم فحص انخفاض القيمة على الأقل مرة في السنه ويجب أن يتم فحص الانخفاض في نفس التوقيت كل سنه.	يتم فحص انخفاض قيمة الأصل طويل الأجل إذا توافرت إحدى مؤشرات انخفاض قيمة الأصل أو مجموعة الأصول بالنسبة للأصول طويلة الأجل الملموسة (بمعنى لا يتطلب فحص قيمة الأصل سنويا) أما بالنسبة للأصول الغير ملموسه فترك المعالجة المحاسبية بناء على متطلبات المعيار الأمريكي SFAS NO.142 الذي يتطلب فحص انخفاض قيمة الأصل الغير ملموس الذي ليس له عمر إنتاجي مره في السنة على الأقل و أكثر من مرة إذا توافرت مؤشرات الانخفاض. (وبالتالي لا يوجد خلاف بين المعيار الدولي والمعيار الأمريكي بالنسبة لتوقيت فحص انخفاض قيمة الأصل طويل الأجل) .
6- عكس خسائر الانخفاض	حدد المعيار الدولي رقم (36) أنه يجب أن تقوم الشركة في تاريخ إعداد كل ميزانية عمومية بالبحث عن أي مؤشر يدل على أن خسارة الانخفاض التي سبق الاعتراف بها لأصل معين لم تعد موجودة فإذا حدث ذلك فانه يسمح بعكس خسارة الانخفاض السابق الاعتراف بها . وقد حدد المعيار عدة متطلبات يجب مراعاتها عند عكس خسارة الانخفاض سواء للأصل المنفرد أو للوحدة المولدة للنقد.	لم يسمح المعيار الامريكي قم (144) بعكس خسارة الانخفاض السابق الاعتراف بها بالنسبة للأصول المحتفظ بها بغرض الاستخدام ضمن فقراته صراحة. إلا أنه سمح بعكس خسارة الانخفاض السابق الاعتراف بها فقط بالنسبة للأصول المصنفة كأصول مقرر التخلص منها سواء بالبيع أو بأي طريقة أخرى كالتخريد أو المبادلة أو التوزيع على الملاك.
7- متطلبات الافصاح	تطلب المعيار ضرورة أن تفصح القوائم المالية سواء بالنسبة للأصل المنفرد أو الوحدة المولدة للنقد والتي ينتمي إليها الأصل على : - مقدار خسارة الانخفاض في القيمة المعترف بها.	تطلب المعيار ضرورة الافصاح عن الخسائر الناتجة عن الانخفاض في قيمة الأصول بقائمة الدخل في نطاق العمليات والأنشطة المستمرة تحت عنوان مستقل وقبل خصم الضرائب على الدخل، وكذلك بقائمة العمليات والانشطة في

	- مقدار خسارة الانخفاض في القيمة المعكوسة. كما حدد المعيار ضرورة الافصاح عن بعض البنود في الايضاحات المتممة للقوائم المالية.	الشركات غير الهادفة لتحقيق الربح كما حدد بعض الأمور الواجب الافصاح عنها في الايضاحات المتممة للقوائم المالية.
8- الشهرة المشتراه	تناولها المعيار بالمعالجة حيث تطلب لإجراء اختبار الانخفاض أن يتم توزيع الشهرة المشتراة على وحدات توليد النقد أو مجموعة وحدات توليد النقد. وقد حدد مجموعة من المتطلبات يجب مراعاتها عند إجراء ذلك الاختبار.	لم يتناولها المعيار ولكنه أحال معالجتها للمعيار الأمريكي رقم (142) الصادر سنة 2001 بعنوان " الشهرة والأصول غير الملموسة " والذي يتطلب إجراء اختبار دوري لانخفاض تلك الشهرة وفقا لخطوتين الاولى والهدف منها الكشف عن مدى ضرورة تخفيض قيمة تلك الشهرة المشتراة وذلك بمقارنة القيمة العادلة لوحدة التقرير بالقيمة الدفترية لها متضمنة الشهرة . والثانية الهدف منها هو قياس مقدار خسارة الانخفاض الواجب تخفيض قيمة الشهرة المشتراة بها.

المصادر:

- المعيار المحاسبي الدولي (IAS No.36) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يوليو 1998 والمعدل في مارس 2004.
- المعيار المحاسبي الأمريكي (SFAS_NO.144) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أغسطس 2001.
- عقابنة، 2007.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

4-1 مقدمة:

يتناول هذا الفصل تحليل البيانات الخاصة بالدراسة ، والتي تم الحصول عليها من خلال صحف الاستبيان، وذلك للتعرف على معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركات الصناعية الواقعة في مدينة بنغازي ، حيث يتم عرض الخصائص العامة لمجتمع الدراسة، والاساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة بيانات الدراسة للوصول إلى أهداف الدراسة.

4-2 منهجية الدراسة :

في هذه الدراسة تم استخدام المنهج الاستقرائي الاستنباطي ، والذي من خلاله تم استخدام الاحصاء الوصفي المتمثل في استخراج المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية للتعرف على معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركات الصناعية الواقعة في مدينة بنغازي.

4-2-1 عينة الدراسة:

تم إجراء الدراسة الميدانية على الشركات الصناعية الواقعة في مدينة بنغازي والتي يبدأ رأس مالها وقيمة أصولها الثابتة من 1000,000 د.ل فأكثر ، حيث تم

زيارة غرفة التجارة والصناعة والزراعة في مدينة بنغازي في 8-2-2010 والذين افادوا بأن الشركات الصناعية المقيدة لديهم تبلغ (60) شركة صناعية، وبعد زيارة هذة الشركات و الاستفسار عن قيمة رأس المال والأصول الثابتة لديها ،تبين أن عدد الشركات المتاحة و التي ينطبق عليها شروط الدراسة 21 شركة وهي:

1- مشروع تربية الدواجن وانتاج البيض.

2- شركة بارويد الليبية -بنغازي.

3- شركة بوعطني للمشروبات.

4- الشركة الوطنية للصناعات الغذائية.

5- مصنع الريحان.

6- شركة الإنماء للأنابيب المساهمة.

7- شركة المطاحن الوطنية- بنغازي (مصنع أعلاف بنغازي) .

8- مصنع الاسمنت .

9- شركة الحصاد لطحن الحبوب.

10-الشركة الافريقية للصناعات الهندسية المساهمة.

11-شركة بنغازي للصناعات الجلدية المساهمة.

12- شركة بنغازي لصناعة وتعليب الخضروات.

13- الشركة العامة للمطاحن.

14-شركة الانماء للاسلاك والكوابل المساهمة .

15- شركة الخليج.

16- الشركة الليبية لصناعة الدراجات المساهمة.

17- شركة الجوف للتقنية النفطية.

18- الشركة العامة للمنسوجات والملابس (مصنع الفرش).

19-شركة ميلكم ليبيا النفطية.

20- شركة السهل الأخضر للأعلاف.

21- الشركة العربية لصناعة البيوت الجاهزة .

وتم توزيع 21 استمارة بحيث كل شركة استمارة واحدة لرئيس قسم الحسابات في الشركة ، وكانت نسبة الرد 100%.

4-2-2 أسلوب تحليل بيانات الدراسة:

بعد اتمام عملية جمع استمارات الاستبيان تأتي المرحلة الثانية من الدراسة الميدانية وهي عملية تبويب وتحليل البيانات المتحصل عليها من الاستبيان ، وهكذا تم ترميز الاجابات وادخالها مباشرة في الحاسوب في برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical package for social sciences (SPSS) حيث استخدمت الاختبارات الإحصائية التالية:

- الجداول التكرارية وذلك لحصر أعداد الشركات والنسب المئوية وفقا للخصائص العامة لمالئي الاستبيان.

- مقاييس النزعة المركزية المتمثلة في المتوسطات الحسابية ، وذلك لتحديد تركز الإجابات حول القيمة المتوسطة لها لجميع متغيرات الدراسة الرئيسية ، كذلك استخدام مقياس التشتت (الانحراف المعياري) بغية تحديد انحرافات الإجابات عن القيمة المتوسطة لها لمتغيرات الدراسة الرئيسية .
- اختبار t لمتوسط عينة واحدة مستقلة.

4-3 خصائص افراد عينة الدراسة :

تميزت مفردات عينة الدراسة، بمجموعة من الصفات سيتم عرضها وفقا للترتيب التالي:

4-3-1 المشاركين في الاستبيان:

يختص هذا الجزء بتحليل الاجابات المتعلقة بالمشاركين من حيث الوظيفة ، المؤهل، التخصص، عدد سنوات الخبرة في المحاسبة .

4-3-1-1 توزيع المشاركين حسب الوظيفة:

يبين الجدول (4-1) الوظائف، وعدد المشاركين حسب كل وظيفة حيث يتضح أن ما نسبته (90.5 %) من المشاركين يشغلون وظيفة رئيس قسم الحسابات في الشركات ، ويشكل مدراء ادارة الشؤون الادارية والمالية نسبة (4.8%)، كذلك رؤوساء القسم المالي يشكلون نسبة قدرها (4.8%) أي ان جميع المشاركين في الاستبيان يشغلون مناصب مالية وبالأخص رئيس قسم الحسابات والتي تتعلق مباشرة بمشكلة الدراسة،

وبالتالي فإن الأسئلة الواردة في الاستبيان تتعلق مباشرة بطبيعة عملهم مما يساعد على الحصول على بيانات مجمعة أكثر فاعلية لتحقيق الهدف من الدراسة.

جدول رقم (4-1)

توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا لنوع الوظيفة

م	الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
1	مدير ادارة الشؤون الادارية والمالية	1	%4.8
2	رئيس قسم الحسابات	19	%90.4
3	رئيس القسم المالي	1	%4.8
	المجموع	**21**	**%100**

4-3-1-2 توزيع المشاركين حسب المؤهل العلمي:

يتضح من الجدول (4-2) أن أغلب المشاركين في الاستبيان من الحاصلين على قدر كاف من التأهيل العلمي ، حيث أن ما نسبته (85.7%) هم من حملة البكالوريوس ويشكل الدبلوم العالي نسبة (9.5%) ، كما يشكل حملة الدبلوم المتوسط نسبة (4.8%) فقط من المشاركين، وبالتالي فإن 95.2% من المشاركين في الاستبيان ذو مؤهلات علمية عالية ، وخصوصا أن أغلب المشاركين متخصيصن في المجال المالي مما يشير إلى إمكانية الاعتماد على البيانات المجمعة .

جدول رقم (4-2)

توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للمؤهل العلمي

م	المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
1	دبلوم عالي	2	%9.5
2	بكالوريوس	18	%85.7
3	اخرى (دبلوم متوسط)	1	%4.8
	المجموع	**21**	**%100**

4-3-1-3 توزيع المشاركين حسب التخصص:

يتضح من الجدول (4-3) أن التخصص العلمي لمعظم المشاركين هو مجال المحاسبة ونسبته (85.7%)، حيث ستكون هناك نسبة كبيرة من المشاركين في الاستبيان متفهمه للمصطلحات العلمية المحاسبية والمشاكل التي وردت في أسئلة الاستبيان، و بالتالي هذا يزيد من الثقة في البيانات المجمعة والتي تساعد في تحقيق هدف الدراسة، بينما بلغ نسبة المشاركين من تخصص ادارة الاعمال (9.5%)أما نسبة المشاركين من تخصص الاقتصاد هي(4.8%) فقط.

جدول رقم (4-3)

توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا للتخصص

م	التخصص	التكرار	النسبة
1	محاسبة	18	%85.7
2	اقتصاد	1	%4.8
3	ادارة اعمال	2	%9.5
	المجموع	**21**	**%100**

4-3-1-4 توزيع المشاركين حسب عدد سنوات خبرتهم في مجال المحاسبة:

يلعب عامل الخبرة دورا مهما في تنمية قدرات المحاسبين أو المشتغلين بالمجال المحاسبي، ويتضح من الجدول (4-4) ارتفاع عدد سنوات الخبره للعاملين في مجال المحاسبة حيث بلغت نسبة من لديهم خبره اكثر من عشر سنوات حوالي 61.9% ، وأن ما نسبته 19% تتراوح خبرتهم من 6 سنوات إلى عشر سنوات، كذلك بلغت نسبة من لديهم خبره من 3 سنوات إلى أقل من 6 سنوات حوالي 14.3%، أما الذين كانت خبرتهم أقل من 3 سنوات فكانت نسبتهم حوالي 4.8% فقط.

جدول رقم (4-4)

توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا لعدد سنوات الخبرة

م	عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
1	اقل من 3 سنوات	1	%4.8
2	من 3 سنوات إلى أقل من 6 سنوات	3	%14.3
3	من 6 سنوات إلى 10 سنوات	4	%19
4	أكثر من 10 سنوات	13	%61.9
	المجموع	**21**	**%100**

4-3-2 الشركة:

يختص هذا الجزء بتحليل الاجابات المتعلقة بالشركة من حيث عمرها و نوع نشاطها، وكذلك حجمها وفق قيمة رأس مالها واجمالي قيمة أصولها الثابتة ، أيضا نسبة ملكية رأس مال الشركة للقطاع الخاص والعام.

4-3-2-1 عمر الشركة:

يتضح من الجدول (4-5) أن 71.4% من الشركات جاوزت اعمارها 15 سنة وهذا يشير إلى الطول النسبي للفترة الزمنية اللازمة لاستقرار العمل المالي خلال النظم المحاسبية المطبقة في هذه الشركة ، أما الشركات التي كانت أعمارها أقل من 7 سنوات فكانت نسبتها 28.6%.

جدول رقم (4-5)

توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا لعمر الشركة

م	عمر الشركة	التكرار	النسبة المئوية
1	أقل من 7 سنوات	6	%28.6
2	أكثر من 15 سنة	15	%71.4
	المجموع	**21**	**%100**

4-3-2-2 نوع نشاط الشركة التي تعمل به:

يتضح من خلال الجدول (4-6) أنه توجد 7 شركات تعمل في الصناعة الغذائية و3 شركات تعمل في الصناعات الكيماوية ، كما أنه توجد شركة واحدة لصناعة الاسمنت ومواد البناء، وشركتان للصناعات الهندسية، وشركة واحدة لكل من الصناعات الجلدية وصناعة النسيج، كذلك توجد شركتان لصناعة الأعلاف، أيضا توجد أربع شركات صناعية صنفت في الاستبيان كصناعات أخرى وهي :(شركة الانماء للأنابيب المساهمة- شركة الخليج- الشركة الليبية لصناعة الدراجات المساهمة- الشركة العربية لصناعة البيوت الجاهزة).

جدول رقم (4-6)

توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا لنوع النشاط الذي تعمل به الشركة

م	نوع النشاط	التكرار	النسبة المئوية
1	صناعة غذائية	7	%33.3
2	الصناعات الكيماوية	3	%14.3
3	صناعة الاسمنت ومواد البناء	1	%4.8
4	الصناعات الهندسية	2	%9.5
5	الصناعات الجلدية	1	%4.8
6	صناعة النسيج	1	%4.8

7	صناعة أعلاف	2	%9.5
8	صناعات أخرى	4	%19
	المجموع	**21**	**%100**

4-3-2-3 قيمة رأس مال الشركة:

يلاحظ من الجدول (4-7) ارتفاع قيمة رؤوس أموال الشركات قيد الدراسة مما قد يشير إلى إرتفاع قيمة أصولها الثابتة والتي يعالجها المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) ، حيث أن 28.6% من الشركات يتراوح رأس مالها بين 1000,000 د.ل إلى أقل من 10,000,000 د.ل وأن 38.1% من الشركات يتراوح رأس مالها بين 10,000,000 د.ل إلى أقل من 50,000,000 د.ل، ووجد أن الشركات التي يتراوح رأس مالها ما بين 50,000,000 د.ل إلى 100,000,000 د.ل فهي تمثل 14.3% من الشركات، أما الشركات التي كان رأس مالها أكثر من 100,000,000 د.ل فقد كانت نسبتها 19% من عدد الشركات الداخلة في الدراسة .

جدول رقم (4-7)

توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا لقيمة رأس مال الشركة

م	قيمة رأس مال الشركة	التكرار	النسبة المئوية
1	من 1000,000 د.ل إلى أقل من 10,000,000 د.ل	6	%28.6
2	من 10,000,000 د.ل إلى أقل من 50,000,000 د.ل	8	%38.1
3	من 50,000,000 د.ل إلى 100,000,000 د.ل	3	%14.3
4	أكبر من 100,000,000 د.ل	4	%19.0
	المجموع	**21**	**%100**

4-3-2-4 إجمالي قيمة الأصول الثابتة في الشركة:

يلاحظ من الجدول (4-8) ارتفاع قيمة الأصول الثابتة في الشركات قيد الدراسة مما يخدم أهداف البحث ،حيث أن انخفاض قيمة هذة الأصول سيكون له أهمية نسبية عند إعداد القوائم المالية، حيث أن (28.6%) من الشركات تتراوح قيمة أصولها الثابتة ما بين 1000,000 د.ل إلى أقل من 5000,000 د.ل وأن (23.8%) من الشركات تتراوح قيمة أصولها الثابتة من 5000,000 د.ل إلى أقل من 20,000,000 د.ل، أيضا ما نسبته (23.8%) من الشركات تتراوح قيمة أصولها الثابتة من 20,000,000 د.ل إلى 100,000,000 د.ل، أما الشركات التي قيمة الأصول الثابتة فيها أكثر من 100,000,000 د.ل فكانت نسبتها 23.8% .

جدول رقم (4-8)

توزيع مفردات عينة لدراسة وفقا لإجمالي قيمة الأصول الثابتة في الشركة

م	إجمالي قيمة الأصول الثابتة في المنشأة	التكرار	النسبة المؤية
1	من 1000,000 د.ل إلى أقل من 5000,000 د.ل.	6	%28.6
2	من 5000,000 د.ل إلى أقل من 20,000,000 د.ل.	5	%23.8
3	من 20,000,000 د.ل إلى 100,000,000 د.ل	5	%23.8
4	أكثر من 100,000,000 د.ل	5	%23.8
	المجموع	**21**	**%100**

4-3-2-5 نسبة ملكية رأس مال الشركة :

نلاحظ من الجدول (4-9) أن 11 شركة من أصل 21 شركة مملوك رأس مالها بالكامل للقطاع العام، وأن 9 شركات مملوك رأس مالها بالكامل للقطاع الخاص، وشركة واحدة فقط كانت ملكية رأس مالها مشتركة بين القطاع العام والخاص.

جدول رقم (4-9)

توزيع مفردات عينة الدراسة وفقا لنسبة ملكية رأس مال الشركة للقطاع العام والخاص

م	ملكية رأس المال	عدد الشركات	النسبة المئوية
1	القطاع العام	11	%52.4
2	القطاع الخاص	9	%42.8
	ملكية مشتركة	1	%4.8
	المجموع	**21**	**%100**

4-4 مقاييس معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركات الصناعية الواقعة في مدينة بنغازي:

استخدم لقياس معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) ستة وعشرون عبارة وضعت في شكل تدرج ليكارت الخماسي والذي يمكن المستجيب من تحديد مدى الموافقة أو عدم الموافقة على كل عبارة وفقا للتدرج الآتي: (موافق جدا، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق اطلاقا)، وقد اختير هذا المقياس لشيوع استخدامه بين الباحثين ولسهولة استخدامه وإعطاء مجال للإجابة وفقا لإدراك مجيب الإستبيان، والجدول رقم (4-10) يبين درجة كل مستوى من مستويات الاستجابة وفقا لمقياس ليكارت الخماسي (Likert scale) :

جدول رقم (4-10)

بيان درجة كل مستوى من مستويات الاستجابة وذلك حسب مقياس ليكارت الخماسي

م	المتوسط	النسبة	التقدير في الاستبيان	التقدير في التعليق على النتائج
1	من 4.20 إلى 5	من 84% إلى 100%	موافق جدا	درجة كبيرة جدا
2	من 3.40 إلى 4.19	من 68% إلى 83.9%	موافق	درجة كبيرة
3	من 2.60 إلى 3.39	من 52% إلى 67.9%	محايد	درجة متوسطة
4	من 1.80 إلى 2.59	من 36% إلى 51.9%	غير موافق	درجة ضعيفة
5	من 1 إلى 1.79	من 20% إلى 35.9%	غير موافق اطلاقا	درجة ضعيفة جدا

4-5 نتائج تحليل معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركات الصناعية الليبية :

تم عرض النتائج المتعلقة بمعوقات تطبيق المعيار الدولي المحاسبي رقم(36) كالتالي :

4-5-1 معوقات تحديد الأحداث والمؤشرات التي تدل على وجود انخفاض في قيمة الأصول الثابتة في الشركة:

تضمنت استمارة الاستبيان تسع عبارات (من العبارة رقم 1 إلى العبارة رقم9) تقيس محور معوقات تحديد الاحداث والمؤشرات التي تدل على وجود انخفاض في قيمة الأصول الثابتة في الشركة والجدول (4-11) يوضح هذه العبارات ، والمتوسط الحسابي، والانحراف المعياري لكل منها.

جدول رقم (4-11)

النسب والتكرارات والوسط الحسابي المرجح العام والانحراف المعياري لمحور معوقات تحديد الأحداث والمؤشرات التي تدل على وجود انخفاض في قيمة الأصول الثابتة في الشركة

العبارة	موافق جداً		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق إطلاقاً		المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	ترتيب الاهمية
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%			
عدم إهتمام المنشأة بمواكبة التطور التكنولوجي الذي يطرأ على الآلات المستخدمة في مجال عمل الشركة.	5	23.8	11	52.4	3	14.3	2	9.5	0	0.0	3.9048	0.8890	3
العمر الافتراضي المحدد للأصول المنتجة ثابت ولا يتم إعادة تقديره وفقا للتغير في درجة أو أسلوب استخدام الأصل	4	19	13	61.9	3	14.3	1	4.8	0	0.0	3.9524	0.7400	2
حالة الأصول المنتجة جيدة ولا توجد أعطال متكررة خلال فترة زمنية قصيرة.	0	0.0	11	52.4	4	19.0	5	23.8	1	4.8	3.1905	0.9807	8
صعوبة تحديد قيمة سوقية للأصل.	5	23.8	10	47.6	3	14.3	3	14.3	0	0.0	3.8095	0.9807	4
التغيرات في القوانين والتشريعات لا تؤثر على قيمة الأصل في الشركة.	5	23.8	6	28.6	5	23.8	5	23.8	0	0.0	3.5238	1.1233	6
التوقف عن انتاج منتج معين كان ينتجه أحد الأصول في الشركة لا يؤدي إلى توقف استخدام هذا الأصل من قبل الشركة.	6	28.6	12	57.1	2	9.5	1	4.8	0	0.0	4.0952	0.7684	1
عدم قيام المنشأة بإعداد ميزانيات تقديرية دورية للإيرادات والمصروفات التشغيلية للفترات المستقبلية.	3	14.3	10	47.6	3	14.3	5	23.8	0	0.0	3.5238	1.0304	6
افتقار المنشأة للتقارير الداخلية عن الأداء الاقتصادي لها.	3	14.3	11	52.4	1	4.8	5	23.8	1	4.8	3.4762	1.1670	7
الطلب على المنتج في السوق ثابت ولا يتغير من فترة إلى أخرى	4	19.0	11	52.4	3	14.3	2	9.5	1	4.8	3.7143	1.0556	5
المتوسط المرجح العام											**3.6878**		
الإنحراف المعياري العام											**0.3842**		

ومن خلال الجدول يلاحظ أن درجة متوسطات عبارات هذا المحور تتراوح بين (3.19 – 4.09) أي ما نسبته بين (52.4% – 85%) ، وفق مقياس ليكارت الخماسي الذي حددته الباحثة في الدراسة الميدانية.

حيث بلغت درجة المتوسط العام لعبارات هذا المحور (3.6878) وبانحراف معياري (0.3842)، وعند استخدام اختبارt لعينة واحدة كما هو موضح في الجدول (4–12) تبين وجود اختلاف حقيقي لمتوسط محور معوقات تحديد الأحداث والمؤشرات التي تدل على حدوث انخفاض في قيمة الأصول الثابتة ، عن الوسط الفرضي للمقياس (3) عند مستوى معنوية 5% مما يؤكد وجود معوقات حقيقية تواجه تحديد هذه الأحداث والمؤشرات في البيئة الليبية .

جدول رقم (4–12)

نتائج اختبار t لعينة واحدة لمحور معوقات تحديد الأحداث والمؤشرات التي تدل على وجود انخفاض في قيمة الأصول الثابتة

المعوق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة إحصائية t	القيمة الاحتمالية
معوقات تحديد الأحداث والمؤشرات التي تدل على وجود انخفاض في قيمة الأصول الثابتة.	3.6878	0.3842	9.492	.000

وهذه النتيجة تتضح تفصيليا من خلال تتبع المتوسطات الحسابية للعبارات الموضحة في الجدول (4–11) ، فالعبارة الأولى تؤكد بأن الشركة لا تهتم بالتطور التكنولوجي الذي يطرأ على الآلات المستخدمة في مجال عمل الشركة وبالتالي فإن ظهور الآت جديدة في السوق لا تعتبر مؤشر على إنخفاض قيمة الأصول الثابتة

المستخدمة من قبل الشركة حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.9048) بانحراف معياري (0.8890) وكانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي (76.2 %) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بين عبارات مقياس معوقات تحديد الأحداث والمؤشرات التي تدل على وجود إنخفاض في قيمة الأصول الثابتة في الشركة .

أما العبارة الثانية والتي تنص على أن العمر الإفتراضي المحدد للأصول المنتجة ثابت ولا يتم إعادة تقديره وفقا للتغير في درجة أو أسلوب إستخدام الأصل فقد حضيت بمتوسط حسابي (3.9524) بانحراف معياري (0.7400) ، وهذا يؤكد على أن الشركة لا تقوم أو لا تهتم بإعادة تقدير قيمة الأصل الثابت حتى إذا حدثت تغيرات أثناء الفترة أو بعدها بفترة وجيزة في طريقة إستخدام الأصل أو درجة إستخدامه والتي سيكون لها تأثير عكسي على قيمة هذا الأصل ، وهذا يدل على أنهم متمسكين بتقييم الأصول الثابتة بالتكلفة التاريخية. حيث كانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي (80.9 %) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الثانية من حيث الأهمية بين عبارات هذا المحور.

بالنسبة للعبارة الثالثة نجد أن أفراد العينة يرون أن حالة الأصول المنتجة في الشركة جيدة ولا يوجد أعطال متكررة خلال الفترة القصيرة وبالتالي لا يوجد مؤشر على إنخفاض قيمة هذه الأصول، حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.1905) بإنحراف معياري (0.9807) ، لقد كانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي

(52.4%) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الثامنة من حيث الأهمية بين عبارات هذا المحور.

أما العبارة الرابعة فقد حظيت بمتوسط حسابي (3.8095) بإنحراف معياري (0.9807) ، وهذا يؤكد على أنه توجد صعوبة في تحديد القيمة السوقية للأصل الثابت لمعرفة هل هناك إنخفاض في قيمة الأصل الثابت أم لا، والتي يكون أهم أسبابها عدم توفر سوق نشط لبيع الأصول الثابتة في البيئة الليبية، وهذا ما أكدته نسبة الموافقة على هذة العبارة والتي كانت (71.4 %) حيث جاءت هذه العبارة في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية .

أيضا فإن المتوسط الحسابي للعبارة الخامسة دل على أن التغيرات في القوانين والتشريعات لا تؤثر على قيمة الأصل في الشركات الصناعية الليبية ، وبالتالي لا يمكن إستخدامها كمؤشر للإنخفاض حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.5238) بإنحراف معياري (1,1233) وكانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي (52.4 %) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة السادسة من حيث الأهمية بين عبارات هذا المحور .

العبارة السادسة فقد كان المتوسط الحسابي لها (4.0952) بإنحراف معياري (0.7684) وهذا يشير إلى أن التوقف على إنتاج منتج معين كان ينتجه أحد الأصول في الشركة لا يعني أن الشركة ستتوقف على استخدام هذا الأصل وبالتالي لا يعتبر مؤشر على إنخفاض قيمة الأصل وهذا ما أكدته نسبة الموافقة والتي كانت (85.7 %) حيث جاءت هذه العبارة فالمرتبة الأولى من حيث الأهمية .

أما متوسط العبارة السابعة فقد بلغ (3.5238) بإنحراف معياري (1.0304) والتي نصت على أن الشركة لا تقوم بإعداد ميزانيات تقديريه دورية للإيرادات والمصروفات التشغيلية للفترات المستقبلية والتي يمكن أن تستخدم كمؤشر لمعرفة هل يوجد إنخفاض في قيمة الأصول الثابتة في الشركة حيث كانت نسبة الموافقة على هذه العبارة (61.9%) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة السادسة من حيث الأهمية .

كذلك العبارة الثامنة فقد اتضح من خلالها أن الشركة تفتقر للتقارير الداخلية عن الأداء الاقتصادي لها وبالتالي توجد صعوبة في الحصول على مؤشر على الإنخفاض في قيمة الأصول الثابتة واتضح ذلك من خلال المتوسط الحسابي الذي بلغ (3.4762) بإنحراف معياري (1.1670) وكانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي (66.7 %) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة السابعة من حيث الأهمية .

وقد أظهرت العبارة التاسعة أن الطلب على المنتج في السوق ثابت ولا يتغير من فترة إلى أخرى وبالتالي لا يمكن الاعتماد على مدى تغير الطلب على المنتج في السوق كمؤشر للإنخفاض نظرا لثباتة وهذا ما دل عليه المتوسط الحسابي لهذه العبارة الذي بلغ (3.7143) بإنحراف معياري (1.0556) ، وهذا ما أكدته نسبة الموافقة على هذه العبارة والتي كانت (71.4 %) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الخامسة من حيث الأهمية بين عبارات مقياس معوقات تحديد الأحداث والمؤشرات التي تدل على وجود إنخفاض في قيمة الأصول الثابتة في الشركة.

ومن خلال ما سبق يمكن القول بأنه توجد معوقات لتحديد المؤشرات التي نص عليها المعيار والتي من خلالها يمكن معرفة هل هناك إنخفاض في قيمة الأصول

الثابتة أم لا حتى يتم إجراء اختبار الإنخفاض حيث أن من متطلبات المعيار أن يكون هناك مؤشرات في نهاية السنة حتى يتم إجراء اختبار إنخفاض القيمة .

4-5-2 معوقات تحديد صافي القيمة البيعية للأصول الثابتة :

تضمنت استمارة الاستبيان أربع عبارات (من العبارة رقم 10 إلى العبارة رقم 13) تقيس محور معوقات تحديد صافي القيمة البيعية للأصول الثابتة في الشركة والجدول (4-13) يوضح هذه العبارات، والمتوسط الحسابي والأنحراف المعياري لكل منها ، ومن خلال الجدول يتضح أن درجة متوسطات عبارات هذا المحور تتراوح ما بين (2.95 - 3.76) أي ما نسبته بين (33.4 % -66.7 %) وفق مقياس ليكارت الخماسي الذي حددته الباحثة في الدراسة الميدانية، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لعبارات هذا المحور (3.2381) وبانحراف معياري (0.6542).

جدول رقم (4-13)

النسب والتكرارات والوسط الحسابي المرجح العام والانحراف المعياري العام لمحور معوقات تحديد صافي القيمة البيعية للأصول الثابتة

العبارة	موافق جداً		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق إطلاقاً		المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	ترتيب الاهمية
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%			
صعوبة بيع الأصول في السوق متى قررت الشركة ذلك .	3	14.3	7	33.3	3	14.3	7	33.3	1	4.8	3.1905	1.2090	2
صعوبة الحصول على اتفاقية بيع ملزمة للأصل متفاوض عليها وفقا لآلية السوق .	1	4.8	6	28.6	6	28.6	7	33.3	1	4.8	2.9524	1.0235	4
عدم توفر الخبراء والمثمنين في قطاع الصناعة	1	4.8	8	38.1	4	19	7	33.3	1	4.8	3.0476	1.0712	3
تعتبر قيمة الأصل قيمة نظرية وغير واقعية حتى تتم بالفعل عملية البيع أو الشراء .	6	28.6	8	38.1	3	14.3	4	19.0	0	0.0	3.7619	1.0910	1
المتوسط المرجح العام											**3.2381**		
الانحراف المعياري العام											**0.6542**		

وعند استخدام اختبار t لعينة واحدة كما في الجدول(4-14) ، تبين أنه يوجد اختلاف حقيقي لمتوسط محور معوقات تحديد صافي القيمة البيعية للأصول الثابتة ، عن الوسط الفرضي للمقياس (3) عند مستوى معنوية 10%، مما يؤكد وجود معوقات حقيقية تواجه المحاسبين في البيئة الليبية عند تحديد صافي القيمة البيعية للأصل الثابت.

جدول رقم(4-14)

نتائج اختبار t لعينة واحده لمحور معوقات تحديد صافي القيمة البيعية للأصول الثابتة

المعوق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة إحصائية t	القيمة الاحتمالية
معوقات تحديد صافي القيمة البيعية للأصول الثابتة	3.2381	0.6542	1.938	0.056

وهذه النتيجة تتضح بالتفصيل من خلال تتبع المتوسطات الحسابية للعبارات الموضحة في الجدول (4-13)، فالعبارة الأولى بلغ متوسطها الحسابي (3.1905) بإنحراف معياري (1.2090) ، حيث يتضح أنه توجد صعوبة في بيع الأصول الثابتة في السوق متى قررت الشركة ذلك والسبب هو عدم وجود سوق نشط لبيع الأصول الثابتة في البيئة الليبية وبالتالي لا يوجد مشترين وبائعين لديهم الرغبة في التعامل في أي وقت ، حتى يمكن تسعير الأصل الثابت.

وقد كانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي (47.6 %) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الثانية من حيث الأهمية بين عبارات مقياس معوقات تحديد صافي القيمة البيعية للأصول الثابتة المستخدمة في الشركة .

أما العبارة الثانية فقد اتضح من خلالها أنه توجد صعوبة في الحصول على أتفاقية بيع ملزمة للأصل الثابت متفاوض عليها وفقا لأليه السوق والذي أكد المعيار الدولي رقم (36) أنه أفضل دليل لتحديد صافي القيمة البيعية للأصل الثابت، و اتضح ذلك من خلال المتوسط الحسابي والذي بلغ (2.9524) بإنحراف معياري (1.0235) وقد كانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي (33.4 %) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية بين عبارات هذا المحور.

وبالنسبة للعبارة الثالثة فقد حظيت بمتوسط حسابي (3.0476) بإنحراف معياري (1.0712) ، وهذا يؤكد أنه في قطاع الصناعة في البيئة الليبية لا يتوفر لديهم الخبراء والمثمنين مما يشكل عائق في تحديد صافي القيمة البيعية للأصل الثابت وقد كانت نسبة الموافقة على هذه العبارة (42.9 %) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بين عبارات مقياس معوقات تحديد صافي القيمة البيعية للأصول الثابتة .

كما أن العبارة الرابعة أظهرت أن افراد عينة الدراسة يعتبرون أن قيمة الأصل تضل قيمة نظرية وغير واقعية حتى تتم بالفعل عملية البيع والشراء وهذا مادل علية المتوسط الحسابي لهذه العبارة الذي بلغ (3.7619) بإنحراف معياري (1.0910) وكانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي (66.7 %) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الأولى من حيث الأهمية.

من خلال ما سبق نجد أنه توجد معوقات لتحديد صافي القيمة البيعية والتي من أهمها أن أفراد مجتمع الدراسة لا يعتدون بتقييم الأصول إلا إذا تم بيعها فعلا ، كذلك أن البيئة الليبية ليس بها سوق نشط لبيع الأصول الثابتة.

4-5-3 معوقات تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تستمدها الشركة من الأصل الثابت :

تضمنت إستمارة الاستبيان خمس عبارات (من العبارة رقم14 إلى العبارة رقم 18) تقيس محور معوقات تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تستمدها الشركة من الأصل الثابت ، والجدول (4-15) يوضح هذه العبارات ، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل منها، ومن خلال الجدول نجد أن درجة متوسطات عبارات هذا المحور تتراوح ما بين (3.0000-3.7619) أي ما نسبته بين (33.3 % -71.4 %) وفق مقياس ليكارت الخماسي الذي حددته الباحثة في الدراسة الميدانية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لعبارات هذا المحور (3.3714) وبانحراف معياري (0.6301).

جدول رقم (4-15)

النسب والتكرارات والوسط الحسابي المرجح العام والانحراف المعياري العام لمحور معوقات تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تستمدها الشركة من الأصل الثابت

العبارة	موافق جداً		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق إطلاقاً		المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	ترتيب الاهمية
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%			
الشركة لا تملك أصول فردية تولد تدفقات نقدية مستقلة للداخل.	3	14.3	7	33.3	7	33.3	4	19.0	0	0.0	3.4286	0.9783	2
توجد صعوبة في تقسيم الشركة إلى مجموعات صغيرة من الأصول التي يوجد لها سوق نشط لبيع منتجاتها أو أنه يمكن استخدام بعض أو كل انتاجها داخليا .	0	0.0	7	33.3	7	33.3	7	33.3	0	0.0	3.0000	0.8366	5
توجد صعوبة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة والداخلة من وحدة توليد النقد.	5	23.8	10	47.6	3	14.3	2	9.5	1	4.8	3.7619	1.0910	1
عدم امكانية الشركة إجراء التوقعات الخاصة بالتغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية .	1	4.8	12	57.1	2	9.5	6	28.6	0	0.0	3.3810	0.9734	3
صعوبة تقدير العمر الاقتصادي المتبقي للأصل الثابت المستخدم في الشركة .	1	4.8	9	42.9	6	28.6	5	23.8	0	0.0	3.2857	0.9023	4
المتوسط المرجح العام											**3.3714**		
الانحراف المعياري العام												**0.63019**	

وعند استخدام اختبار t لعينة واحدة كما هو موضح بالجدول رقم (4-16) ، تبين لنا وجود اختلاف حقيقي لمتوسط محور معوقات تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تستمدها الشركة من الأصل الثابت ،عن الوسط الفرضي للمقياس (3) عند مستوى معنوية 5% ، مما يؤكد وجود معوقات حقيقية تواجه المحاسبين عند تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع أن تستمدها الشركة من استخدام الأصل الثابت .

جدول رقم(4-16)

نتائج اختبار t لعينة واحدة لمحور معوقات تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تستمدها الشركة من الأصل الثابت

المعوق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة إحصائية t	القيمة الاحتمالية
معوقات تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع ان تستمدها المنشأة من الأصل الثابت	3.3714	0.6301	3.911	.000

وهذه النتيجة تتضح من خلال تتبع المتوسطات الحسابية للعبارات الموضحة في الجدول(4-15)، فالعبارة الأولى تؤكد أن الشركة لا تملك أصول فردية تولد تدفقات نقدية مستقلة للداخل مما يشكل معوق لتحديد التدفقات النقدية حيث أن عملية تحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأصل الفردي تكون أكثر سهوله أو أكثر وضوحا بعكس لو كانت مجموعة من الأُصول (وحدة توليد النقد) التي لديها تدفقات نقدية مشتركة و يراد إجراء اختبار القيمة عليها حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.4286) بإنحراف معياري (0.9783) وكانت نسبة الموافقة على هذه العبارة (47.6 %) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الثانية من حيث الأهمية بين

عبارات مقياس معوقات تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تستمدها الشركة من الأصل الثابت .

بالنسبة للعبارة الثانية والمتعلقة بوجود صعوبة في تقسيم الشركة إلى مجموعات صغيرة من الأصول التي يوجد لها سوق نشط لبيع منتجاتها أو أنه يمكن استخدام بعض أو كل إنتاجها داخليا فقد بلغ متوسطها الحسابي (3.0000) بإنحراف معياري (0.8366) وهذا يشير إلى أن أفراد العينة يجدون صعوبة في تقسيم الشركة إلى مجموعات صغيرة من الأصول والتي تولد تدفقات نقدية مستقلة ، وقد كانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي (33.3 %) بينما أحتلت هذه العبارة المرتبة الخامسة من حيث الأهمية من بين باقي العبارات .

أما العبارة الثالثة فقد أظهرت أن أفراد عينة الدراسة يجدون صعوبة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة والداخلة من وحدة توليد النقد وهذا ما دل علية المتوسط الحسابي لهذه العبارة الذي بلغ (3.7619) بإنحراف معياري (1.0910) والذي أكدته نسبة الموافقة على هذه العبارة والتي كانت (71.4 %) حيث جاءت هذه العبارة في المرتبة الأولي من حيث الأهمية .

أيضا فإن المتوسط الحسابي للعبارة الرابعة دل على عدم إمكانية الشركة إجراء التوقعات الخاصة للتغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية وذلك بمتوسط حسابي (3.3810) و بإنحراف معياري (0.9734) وكانت نسبة الموافقة على العبارة هي (61.9 %) وهذا مؤشر إلى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن الإدارة غير قادرة على عمل أفضل تقدير للظروف الاقتصادية التي ستوجد على

مدى العمر الإنتاجي المتبقي للأصل أو وحدة توليد النقد،وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بين عبارات هذا المحور .

بالنسبة للعبارة الخامسة والأخيرة في هذا المحور نجد أنه من خلال المتوسط الحسابي لهذه العبارة والذي بلغ (3.2857) بإنحراف معياري (0.9023) والذي دل على أنه توجد صعوبة في تقدير العمر الاقتصادي المتبقي للأصل الثابت المستخدم في الشركة ، وبالتالي توجد صعوبة في تحديد القيمة الاستخدامية للأصل الثابت وقد كانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي (47.7%) حيث جاءت هذه العبارة في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية.

4-5-4. معوقات تحديد معدل خصم مناسب لاحتساب القيمة الإستخدامية للأصل الثابت:

تضمنت استمارة الاستبيان ثمان عبارات (من العبارة رقم 19 إلى العبارة رقم26) تقيس محور معوقات تحديد معدل الخصم المناسب لاحتساب القيمة الاستخدامية للأصل الثابت، والجدول (4-17) يوضح هذه العبارات، والمتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لكل منها، ومن خلال هذا الجدول نجد أن درجة متوسطات عبارات هذا المحور تتراوح ما بين (2.9048- 3.3333) أي ما نسبته بين (28.6%- 42.8%) وفق مقياس ليكارت الخماسي الذي حددته الباحثه في الدراسة الميدانية، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لعبارات هذا المحور (3.1310) وبإنحراف معياري (0.63304).

جدول رقم (4-17)

النسب والتكرارات والوسط الحسابي المرجح العام والانحراف المعياري العام لمحور معوقات تحديد معدل خصم مناسب لاحتساب القيمة الاستخدامية للأصل الثابت

العبارة	موافق جداً		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق إطلاقاً		المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	ترتيب الاهمية
	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%	ك	%			
عدم توفر معدل عائد مطلوب للأصول المماثلة في السوق لكي تستخدمه الشركة كمعدل خصم لأصولها	1	4.8	7	33.3	8	38.1	4	19.0	1	4.8	3.1429	0.9636	4
صعوبة حساب التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس مال الشركة لكي تستخدم في تحديد معدل الخصم .	0	0.0	9	42.9	6	28.6	4	19.0	2	9.5	3.0476	1.0235	5
صعوبة الحصول على معدل الاقتراض المتزايد الخاص بالشركة لكي يستخدم في تحديد معدل الخصم	1	4.8	7	33.3	8	38.1	5	23.8	0	0.0	3.1905	0.8728	3
صعوبة الحصول على معدلات الاقتراض السوقية الأخرى لكي تستخدم في تحديد معدل الخصم .	1	4.8	7	33.3	9	42.9	4	19.0	0	0.0	3.2381	0.8309	2
توجد صعوبة في تقدير المخاطر المتعلقة بالاقتصاد ككل.	0	0.0	6	28.6	8	38.1	6	28.6	1	4.8	2.9048	0.8890	6
توجد صعوبة في تقدير المخاطر المتعلقة بالسعر.	0	0.0	8	38.1	7	33.3	5	23.8	1	4.8	3.0476	0.9266	5
توجد صعوبة في تقدير المخاطر المتعلقة بالتدفق النقدي .	2	9.5	7	33.3	9	42.9	2	9.5	1	4.8	3.3333	0.9660	1
توجد صعوبة في تقدير المخاطر المتعلقة بالعملة .	1	4.8	8	38.1	6	28.6	5	23.8	1	4.8	3.1429	1.0141	4
المتوسط المرجح العام											**3.1310**		
الانحراف المعياري العام												**0.63304**	

وعند استخدام اختبار t لعينة واحدة كما هو موضح في الجدول(4-18) ، تبين لنا وجود اختلاف حقيقي لمتوسط محور معوقات تحديد معدل خصم مناسب لاحتساب القيمة الاسخدامية للأصل الثابت عن الوسط الفرضي للمقياس (3)، عند مستوى معنوية 10% ، مما يؤكد وجود معوقات حقيقية تواجه عملية تحديد معدل الخصم المناسب لاحتساب القيمة الاستخدامية للأصل الثابت.

جدول رقم(4-18)

نتائج اختبار t لعينة واحدة لمحور معوقات تحديد معدل خصم مناسب لإحتساب القيمة الاستخدامية للأصل الثابت

المعوق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة إحصائية t	القيمة الاحتمالية
معوقات تحديد معدل خصم مناسب لاحتساب القيمة الاستخدامية للأصل الثابت	3.1310	0.6330	1.833	0.069

وهذه النتيجة تتضح من خلال تتبع المتوسطات الحسابية للعبارات الموضحة في الجدول(4-17)، فالعبارة الأولى كان متوسطها الحسابي (3.1429) بإنحراف معياري (0.9636) مما يدل على أنه لا يمكن الحصول على معدل عائد مطلوب للأصول المماثلة في السوق لكي تستخدمه الشركة كمعدل خصم لأصولها ، ويعزى ذلك لعدم وجود سوق نشط في البيئة الليبية حتى يمكن الحصول على معدل من المعاملات السوقية أو الأسعار السوقية ، حيث كانت نسبة الموافقة على هذه العبارة (38.1%) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية بين عبارات مقياس معوقات تحديد معدل خصم مناسب لاحتساب القيمة الإستخدامية للأصل الثابت.

أما العبارة الثانية فقد اظهرت أنه توجد صعوبة في حساب التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس مال الشركة لكي تستخدم في تحديد معدل الخصم وذلك لعدم امكانية وجود شركة مقيدة في سوق الأوراق المالية والتي تكون لها مخاطر مشابهة للأصل أو لوحدة توليد النقد موضوع الدراسة في الشركة، وهذا ما بينه المتوسط الحسابي لهذه العبارة الذي بلغ (3.0476) بإنحراف معياري (1.02353) حيث كانت نسبة الموافقة على هذه العبارة (42.9%) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الخامسة من حيث الأهمية بين عبارات هذا المحور .

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي للعبارة الثالثة نجد أنه توجد صعوبة في الحصول على معدل الاقتراض المتزايد الخاص بالشركة لكي يستخدم في تحديد معدل الخصم حيث كان المتوسط لهذه العبارة (3.1905) بإنحراف معياري (0.87287) وكانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي(38.1%) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية .

أيضا فإن المتوسط الحسابي للعبارة الرابعة دل على صعوبة الحصول على معدلات الاقتراض السوقية الأخرى لكي تستخدم في تحديد معدل الخصم حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.2381) بإنحراف معياري (0.83095) وكانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي(38.1%) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الثانية من حيث الأهمية.

وبالنسبة للعبارة الخامسة نجد أنه توجد صعوبة في تقدير المخاطر المتعلقة بالاقتصاد ككل حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (2.9048) بانحراف معياري

(0.88909) وكانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي(28.6%) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة السادسة من حيث الأهمية بين عبارات مقياس معوقات تحديد معدل خصم مناسب لاحتساب القيمة الاستخدامية للأصل الثابت.

كذلك العبارة السادسة وضحت أنه توجد صعوبة في تقدير المخاطر المتعلقة بالسعر حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.0476) بإنحراف معياري (0.9266) وكانت نسبة الموافقة على هذه العبارة (38.1%) وقد جاءت هذه العبارة أيضا في المرتبة الخامسة من حيث الأهمية .

والعبارة السابعة بينت أنه توجد صعوبة في تقدير المخاطر المتعلقة بالتدفق النقدي حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.3333) بإنحراف معياري (0.96609) وكانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي (42.8%) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الأولى من حيث الأهمية بين عبارات هذا المحور.

أما العبارة الثامنة والأخيرة أيضا أوضحت انه توجد صعوبة في تقدير المخاطر المتعلقة بالعملة حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارة (3.1429) بإنحراف معياري (1.01419) وكانت نسبة الموافقة على هذه العبارة هي (42.9%) وقد جاءت هذه العبارة في المرتبة الرابعة من حيث الأهمية بين عبارات مقياس معوقات تحديد معدل خصم مناسب لاحتساب القيمة الاستخدامية للأصل الثابت.

4-5-5 معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في الشركات الصناعية الليبية:

من خلال استخدام اختبار t لعينة واحدة و الموضح في الجدول رقم (4-19)، تبين لنا وجود اختلاف حقيقي لمتوسط معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركات الصناعية الليبية عن الوسط الفرضي للمقياس (3) عند مستوى معنوية 5% مما يؤكد وجود معوقات حقيقية تواجة المحاسبين عند تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركات الصناعية الليبية.

جدول رقم(4-19)

نتائج اختبار t لعينة واحدة لمعوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الشركات الصناعية الليبية

المعوق	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	قيمة إحصائية t	القيمة الاحتمالية
معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) عن انخفاض قيمة الأصول في الشركات الصناعية الليبية	3.3864	0.4205	8.881	.000

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5-1 مقدمة:

يتعرض هذا الفصل إلى ذكر النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها من خلال تحليل البيانات المتحصل عليها بواسطة استمارة الاستبيان، وبإتباع الأساليب الإحصائية المناسبة ، وذلك بعد أن تمت عملية إيضاح الجوانب المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في الجانب النظري، وكذلك تناول الجوانب العلمية لدراسة معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) عن إنخفاض قيمة الأصل في الشركات الصناعية الواقعة في مدينة بنغازي .

5-2 نتائج الدراسة:

بناء على ما ورد من تحليلات في الفصل الرابع يمكن استخلاص أن المحاسبين في الشركات الصناعية الليبية بمدينة بنغازي يعانون من معوقات تواجه تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) عن إنخفاض قيمة الأصول ويمكن إيجازها فيما يلي :

5-2-1 معوقات تحديد المؤشرات والأحداث التي تدل على وجود إنخفاض في قيمة الأصول الثابتة في الشركة :

من خلال الدراسة تبين أن أهم معوق يواجه المحاسبين لتطبيق المعيار هو صعوبة تحديد المؤشرات والأحداث التي يمكن من خلالها إتخاذ القرار بإجراء إختبار

الإنخفاض أم لا وذلك وفقا لمتطلبات المعيار حيث كان المتوسط الحسابي لهذا المحور 3.6878 وبإنحراف معياري 0.3842 ، وقد لوحظ أن درجة معوقات تحديد الأحداث والمؤشرات كانت كبيرة من وجهة نظر أفراد مجتمع الدراسة أيضا يلاحظ ارتفاع أغلب إستجابات أفراد المجتمع وفقا للمقياس الذي وضعته الباحثة والمتمثلة فيما يلي:

1- أن توقف الشركة عن إنتاج منتج معين كان ينتجه أحد الأصول الثابتة في الشركة لا يؤدي إلى التوقف عن إستخدام هذا الأصل .

2- لا تهتم الشركات الليبية بإعادة تقدير العمر الإفتراضي المحدد للأصل الثابت مهما تغيرت درجة أو أسلوب إستخدام الأصل .

3- الشركات الليبية لا تهتم بمواكبة التطور التقني الذي يطرأ على الآلات المستخدمة في مجال عمل الشركات.

4- توجد صعوبة في تحديد القيمة السوقية للأصل الثابت في البيئة الليبية .

5- عدم توفر سوق نشط لبيع الأصول الثابتة في البيئة الليبية.

6- الشركات الصناعية في البيئة الليبية لا تقوم بإعداد ميزانيات تقديرية دورية للإيرادات والمصروفات التشغيلية للفترات المستقبلية كما أنها لا تقوم بإعداد تقارير داخلية عن الأداء الاقتصادي لها .

5-2-2 : معوقات قياس القيمة القابلة للإسترداد :

لقد اسفرت نتائج التحليل على وجود معوقات تواجه تحديد القيمة القابلة للإسترداد للأصل الثابت وهما:

أولاً : معوقات تحديد صافي القيمة البيعية للأصل الثابت والتي تتمثل فيما يلي :

1- أن المحاسبين في الشركت الصناعية الليبية يرون أن قيمة الأصل تعتبر قيمة نظرية وغير واقعية حتى تتم فعلا عملية البيع أو الشراء .

2- عدم توفر سوق نشط للأصول الثابتة في البيئة الليبية مما يؤدي إلى وجود صعوبة في بيع الأصول متى قررت الشركة ذلك .

3- لا يوجد خبراء ومثمنين في قطاع الصناعة في البيئة الليبية .

4- صعوبة الحصول على إتفاقية بيع ملزمة للأصل الثابت متفاوض عليها وفقا لآلية السوق .

ثانياً: معوقات تحديد القيمة الاستخدامية للأصل الثابت :

من خلال الدراسة يمكن تقسيم معوقات تحديد القيمة الإستخدامية للأصل الثابت إلى قسمين رئيسيين :

أ- معوقات تقدير التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع أن تستمدها الشركة من الأصل الثابت والتي كانت أهم أسبابها هي :

1- أن الشركة لا تمتلك أصول فردية تولد تدفقات نقدية مستقلة للداخل .

2- توجد صعوبة في تقسيم الشركة إلى مجموعات صغيرة من وحدات توليد النقد.

3- المحاسبون يرون أن تحديد العمر الاقتصادي المتبقي من الأصل الثابت عملية صعبة .

4- صعوبة تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة والداخلة من وحدة توليد النقد.

5- لا تستطيع الشركة إجراء التوقعات الخاصة بالتغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية .

ب- معوقات تحديد معدل خصم مناسب لإحتساب القيمة الإستخدامية للأصل الثابت والمتمثلة فيما يلي:

1- صعوبة الحصول على معدل عائد مطلوب للأصول المماثلة في السوق وذلك لعدم توفر سوق نشط للأصل الثابت في البيئة الليبية وبالتالي لا يمكن الحصول على معدل من المعاملات السوقية.

2- لا توجد قيمة سوقية للشركات حيث أن الشركات الصناعية المدرجة في الدراسة غير مسجلة في سوق الاوراق المالية ، كما أن السوق المالي الليبي غير فعال وبالتالي توجد صعوبة في تحديد معدلات الإقتراض المتزايد للمنشأة وحساب التكلفة المرجحة لرأس مال الشركة والتي من خلالها يتم تحديد معدل الخصم .

3- صعوبة تقدير المخاطر المتعلقة بالأسعار وبالتدفق النقدي والعملة والاقتصاد ككل في البيئة الليبية .

5-3 التوصيات:

اعتماداً على النتائج التي تم التوصل إليها ، والتي مكنت من التعرف على أن المحاسبين في الشركات الصناعية الليبية بمدينة بنغازي يعانون من العديد من المعوقات التي تواجه تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) عن إنخفاض قيمة الأصول، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات التي يمكن إيجازها في الآتي :

1- ضرورة قيام الشركات الصناعية في البيئة الليبية بتسجيل قيمة أصولها الدفترية بما يتلاءم مع القيمة المتوقع الحصول عليها من إستخدام الأصل.

2- قيام أساتذة الجامعات المختصين والمهنيين بدورهم في شرح وبيان أهمية عملية إعادة تقييم الأصول الثابتة للقائمين على الشركات الصناعية الليبية .

3- أن تقترن عملية التحول إلى المعايير الدولية أو التوافق معها بالتدريب الفعال على مستوى المهنة ومعدي القوائم المالية وأن تدرج معايير المحاسبة الدولية في المقررات الدراسية الجامعية.

4- محاولة الجهات المعنية من أكاديميين ومهنيين وضع معيار محاسبي خاص بإنخفاض قيمة الأصول الثابتة وإعادة تقييمها مع الأخذ في الاعتبار خصوصيات الوضع الليبي وذلك نظرا للمشاكل التي ستواجه تطبيق المعيار الدولي بسبب اختلاف البيئة الليبية عن البيئة التي جاء على خلفيتها المعيار الدولي .

5- الحث على توفير الاسواق الجاهزة للأصول والسلع، والأسواق المالية الفعالة بالشكل الذي يمكن الشركات من قياس القيمة العادلة للأصول بكل كفاءة وفاعلية .

6- يجب أن تهتم الشركات الصناعية الليبية بإعداد التقارير الداخلية عن الأداء الاقتصادي للمنشأة والتي من أهمها ميزانيات تقديرية للإيرادات والمصروفات التشغيلية للفترات المستقبلية.

7- إجراء المزيد من الدراسات حول مشاكل الإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في الشركات الصناعية الليبية. كما توصي الباحثة بدراسة معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) في قطاع مختلف أو منطقة جغرافية أخرى لإثبات أو رفض النتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

1. أبو الحسن، علي أحمد و الصبان، محمد سمير و جمعة، إسماعيل إبراهيم (1997)، **المحاسبة المتوسطة: أسس القياس والإفصاح المحاسبي ومشاكل التقييم والتحليل**، الجزء الثاني، الإسكندرية: الدار الجامعية.
2. أبو الخير، مدثر طه (2007)، "أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية "، **المجلة العلمية : التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص 2–85.
3. أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح حسن، (1994)، "كيفية المحاسبة عن الانخفاض الحاد في قيم الأصول طويلة الأجل"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص ص 1–45.
4. أبو طالب، يحي محمد (2005)، **نظرية المحاسبة في إطار جديد**، القاهرة: مكتبة عين شمس.
5. الأسعد، آلاء مصطفى (2013)، "المعايير المحاسبية والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية**، الجامعة، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، ص ص 260–281.
6. الباز، مصطفى علي(1995)، "مدخل مقترح لتطوير القياس الكمي والتكييف المحاسبي لتكاليف إهلاك وصيانة وإصلاح الأصول الثابتة مع دراسة تطبيقية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول، ص ص 1–66.
7. التميمي، محفوظ صالح (2010)، "التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات الصناعية اليمنية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية"، **مجلة العلوم الإدارية**، العدد الثاني، ص ص 7 – 38.
8. الحيالي، وليد ناجي (1995)، **المحاسبة المتوسطة : مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي**، عمان : دار حنين.

9. الخطيب، حازم و القشي، ظاهر (2004)، "توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد"، **مجلة الزيتون للبحوث العلمية**، جامعة الزيتونة الأردنية، المجلد الثاني، العدد الثاني، ص ص1–35.
10. الداعور، جبر إبراهيم وعابد، محمد نواف (2008)، "إعادة تقييم الأصول الثابتة في فلسطين"، **مجلة جامعة الأزهر**، سلسلة العلوم الإنسانية، غزة، المجلد 10، العدد1-A ، ص ص 465–493 .
11. الدهراوي، كمال الدين وسرايا، محمد السيد (2006) **دراسات متقدمة في: المحاسبة والمراجعة**، الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
12. الديراوي، هبة علي عبد الحليم (2013)، "أثر تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (36) (الانخفاض في قيمة الأصول)، على ترشيد قرارات مستخدمي القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية –غزة .
13. الريشاني، سمير (2007)، "انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية"، **مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية**، المجلد 23، العدد الثاني، ص ص 165–183.
14. السجاعي، محمد محمود (2001)، **النظام المحاسبي الموحد: في ضوء الجهاز المركزي للحاسبات**، المنصورة: المكتبة العصرية.
15. الصحن، عبد الفتاح محمد و الصبان، محمد سمير (1991)، **المحاسبة المتوسطة** ، الإسكندرية: الدار الجامعية .
16. الفداغ، فداغ (2002)، **المحاسبة المتوسطة : النظرية والتطبيق في القوائم المالية والأصول**، الطبعة الثانية، عمان: الوارق للنشر والتوزيع.
17. المحيشي، إسماعيل (2006)، "تأثير منظمة التجارة العالمية على الخدمات المحاسبية في الجماهيرية"، ورقة مقدمة في المؤتمر الوطني الأول حول المحاسبة، طرابلس يونيو.
18. النجار، جميل حسن (2013)، "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية"، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد9، العدد 3 ، ص ص 465–493 .

19. بدوي، محمد عباس و عثمان، الأميرة إبراهيم (2000)، **دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة**، الإسكندرية: منشأة المعارف.

20. تجاني، محمد العيد و عادل، رضوان (2013)، "صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر "، ورقة مقدمة في الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، الجزائر 5-6 مايو.

21. جمعة، اسماعيل ابراهيم (1993)، **مشاكل القياس والإفصاح في المحاسبة المالية**، الطبعة الاولى، الإسكندرية: الدار الجامعية.

22. حامد، صفا محمد السيد (2002)، "دوافع القرار المحاسبي بشأن الانخفاض في قيمة الأصول الثابتة"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، ص ص 65-112.

23. حسن، سيد عبد الفتاح صالح (1998)، "دراسة تحليلية لمشاكل الإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في ضوء معيار FASB رقم (121)"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد الأول، يناير، ص ص 753-803.

24. حماد، طارق عبد العال (2003)، **المدخل الحديث في المحاسبة :المحاسبة عن القيمة العادلة، الطبعة الأولى** ، الإسكندرية: الدار الجامعية.

25. حنان، محمد رضوان حلوة (1992)، **نظرية المحاسبة**، الجزء الثاني، حلب: منشورات جامعة حلب.

26. ـــــــــــــــــــ (2006)، **موسوعة معايير المحاسبة**، الجزء الثاني، الإسكندرية: الدار الجامعية.

27. خليفة، محمد عبد العزيز وعبده، محمد نور الدين وعرفه، طارق محمد أحمد (1999)، شرح معايير المحاسبة المصرية : وتطبيقاتها الصادرة بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997، الطبعة الأولى ،الجزء الأول، القاهرة.

28. سعادة، يوسف مصطفى حسين (1980)، "المشاكل المحاسبية: لتقييم الأصول الثابتة في المشروعات متعددة الجنسية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

29. شحاتة، أحمد بسيوني محمد (1990)، "دوافع ووسائل التأثير الإداري المتعمد على الأرباح المفصح عنها في شركات القطاع العام في مصر"، **التجارة والتمويل**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص 1–47 .

30. شرننة، صالح فرحات (2002)، "المحاسبة على الأصول الثابتة مع دراسة حالة الشركة العربية للإسمنت"، رسالة ماجستير، أكاديمية الدراسات العليا–طرابلس، قسم المحاسبة .

31. ضيف، خيرت ونور ،أحمد و بسيوني، أحمد (1984) ،**المحاسبة المالية: دراسات في القياس والتحليل** ، الإسكندرية: الدار الجامعية .

32. عاشور، عصافت السيد أحمد(2004)، **الإطار الفكري والتطبيقي لمعايير المحاسبة المصرية**، الجزء الأول ، القاهرة: مكتبة عين شمس.

33. عبد الرحيم، عبد الرحيم على محمود (1997)، "التقييم المحاسبي للأصول الثابتة في الشركات المساهمة الكويتية ومدى ملائمة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية "، **المجلة العربية للعلوم الإدارية**، المجلد الخامس، ص ص 97–130.

34. عبد المنعم، ابراهيم الدسوقي محمد (1995)،" المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية وأثره على قياس قيمة المنشأة"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

35. عبدربه، محمد محمود (2000)، **دراسات في النظرية المحاسبية : المعايير المحاسبية المصرية ومشكلات التطبيق** ، الإسكندرية: الدار الجامعية.

36. عقابنة، شريف محمد عبدالسلام (2007)، "المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل في إطار معايير المحاسبة (دراسة ميدانية)"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

37. علي، أحمد حسين (1990)، "المشاكل المحاسبية المترتبة على إنشاء شركات قابضة في القطاع العام في جمهورية مصر العربية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص ص 121–166.

38. كامل، صلاح محمد ،(1997)، "المحاسبة عن انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل بين معايير المحاسبة الأمريكية والدولية لبحث مدى ملاءمتها للتطبيق في مصر"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية** ، كلية التجارة ببنها، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، ص ص 183–225.

39. كيسو، دونالد و ويجانت، جيري (1999)، **المحاسبة المتوسطة**، ترجمة أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، الطبعة العربية الثانية، الرياض: دار المريخ للنشر.

40. لطفي، أمين السيد أحمد (2005)، **التحليل المالي: لأغراض تقييم ومراجعة الأداء والإستثمار في البورصة** ، الإسكندرية : الدار الجامعية.

41. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، يناير– 2008 ، لندن

42. ميرزا، عباس علي و هولت، جراهام جيه و أرويل، ماغنوس (2006)، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: كتاب ودليل (WILEY)**، عمان: المطابع المركزية.

43. نور، أحمد محمد (2000)، **المحاسبة المالية: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الإسكندرية: الدار الجامعية.

44. ـــــــــــــ (2003)، **مبادئ المحاسبة المالية: المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الإسكندرية: الدار الجامعية.

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Accounting Standards Board (ASB), FRS No. 11, "Impairment of Fixed Assets and Goodwill", London, ASB, July 1998.
2. Alciatore, M., C.C. Dee, and N.Spear, (1998), “Asset Write-Downs: A Decade of Research”, Journal of Accounting Literature, Vol.17, pp. 327-346.
3. Bartov, E., F,W.Lindahl, and W.E.Ricks, (1998), “Stock Price Behavior around Announcements of Write-Offs”, Review of Accounting Studies , pp. 327-346.
4. Financial Accounting Standards Board (FASB), FAS No. 121, "Accounting for the Impairment of Long-lived Assets to be Disposed Of", Stanford Conn, FASB, March-1995.
5. ———————— (FASB), FAS No. 144, "Accounting for the Impairment or Disposal of Long-lived Assets", Stanford Conn, FASB, August-2001.
6. Grein, B.M., (2002), The Effect of SFAS 121 on Discretion in Asset Impairments, A Dissertation Prepared for the Degree of doctor of Philosophy, University of North Carolina.
7. Healy, P.M., and Wahlen, J.M., (1999), "A review of the Earnings Management Literature and its Implication for Standards Setting", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 29, Pp 53-72.
8. Hendriksen, E. S. (1982), Accounting Theory, 4th ed., Homewood: Richard D. Irwin, Inc.
9. Jennifer Francis, J. Douglas Hanna and Linda Vincent, (1996), “Causes and Effects of Discretionary Asset Write-Offs”, *Journal of Accounting Research*, No. 34 (Supplement), Pp 117-134.

10. Merchant, (1990), " The Effects of Financial Controls on Data Manipulation and Management Myopia", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, Pp 297-313.
11. Pick, John, (1970) "Concepts of Depreciation - Business Enterprise," *The New York Certified Public Accountant* (The CPA Journal), Pp. 369-380.
12. Rees, L., (1996), "An Investigation of Assets Write-Downs on Data Manipulation and Management Myopia", *Journal of Accounting Research*, Vol. 34, Pp 157-159.
13. Riedl, E.J., (2004), "An Examination of Long-Lived Assets Impairments", *The Accounting Review*, Vol. 79, No. 3, pp.823-825.
14. Webster (2005), Webster's New College Dictionary, 3rd ed., Houghton Mifflin Hardcourt, Boston

صحيفة استـــبيان

جـــامعة بنغـــــــازي

كليـــة الاقتصـــــــاد

الدراســـــات العليـــا

قســـم المحـــــــاسبة

السيد المحترم / المشارك الكريم

بعد التحية ،،،

لأغراض البحث العلمي واستكمالا لمتطلبات الحصـــول علـــى درجـــة الإجـــازة العاليـــة (الماجستير) في المحاسبة بكلية الاقتصاد جامعة بنغـــازي ، إذ تقـــوم الباحثـــة بـــإجراء دراســـة بعنوان:

"**معوقات تطبيق المعيار المحاســبي الــدولي رقــم (36) بخصــوص انخفــاض قيمــة الأصول في الشركات الصناعية الليبية**"

تهدف هذه الدراسة إلـــى التعـــرف علـــى المشـــاكل التـــي يمكـــن أن تواجـــه تطبيـــق المعيار الدولي رقم (36)"انخفاض قيمة الأصول" في البيئة الليبية.

وبما أن استمارة الاستبيان هذه تعتبر جزءاً من الدراسة ، عليـــه نأمـــل مـــنكم التكـــرم بالمشاركة في ملئها مع التأكيد من الباحثة من أن المعلومـــات الـــواردة فيهـــا ســـتعامل بســـرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

مع الشكر الجزيل لتعاونكم وحسن اهتمامكم

الباحثة/ تهاني رافع الرفادي

يرجى وضع علامة (√) أو ملء الفراغ أمام الاجابة المناسبة:

أولاً: معلومات عامة:-

أ- معلومات عن مالئ الاستبيان.

1- الوظيفة:

( ) مدير إدارة الشؤون الإدارية والمالية ( ) رئيس قسم الحسابات

( ) رئيس القسم المالي ( ) أخرى (تذكر).....

2 –المؤهل:

( ) ماجستير ( ) دبلوم عالي

( ) بكالوريوس ( ) أخرى (تذكر).....

3 –التخصص :

( ) محاسبة ( ) اقتصاد

( ) إدارة أعمال ( ) أخرى (تذكر).....

4- عدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة :

( ) أقل من 3 سنوات ( ) من 6 سنوات إلى 10 سنوات

( ) من 3 سنوات إلى أقل من 6 سنوات ( ) أكثر من 10 سنوات

ب-معلومات عن الشركة:

1- عمر الشركة:

( ) أقل من 7 سنوات ( ) من 10 سنوات إلى 15 سنة

( ) من 7 سنوات إلى أقل من 10 سنوات ( ) أكثر من 15 سنة

2- نوع نشاط شركتكم :

( ) صناعة غذائية ( ) الصناعات الكيماوية

( ) صناعة الأثاث ( ) صناعة الاسمنت ومواد بناء

( ) الصناعات الهندسية ( ) الصناعات الجلدية

( ) صناعة النسيج ( ) أخرى (تذكر).....

( ) صناعة أعلاف

3- قيمة رأس مال الشركة :

( ) من 1000,000 د.ل إلى أقل من 10,000,000 د.ل

( ) من 10,000,000 د.ل إلى أقل من 50,000,000 د.ل

( ) من 50,000,000 د.ل إلى 100,000,000 د.ل

( ) أكثر من 100,000,000 د.ل

3- إجمالي قيمة الأصول الثابتة في الشركة:

( ) من 1000,000 د.ل إلى أقل من 5000,000 د.ل

( ) من 5000,000 د.ل إلى أقل من 20,000,000 د.ل

( ) من 20,000,000 د.ل إلى 100,000,000 د.ل

( ) أكثر من 100,000,000 د.ل

4- نسبة ملكية رأس مال الشركة :

- للقطاع العام ..... %.
- للقطاع الخاص.....%.

ثانيا: معوقات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (36):

الآتي عدد من العبارات التي تسعى الدراسة الحالية إلى قياسها، عليه يرجى التفضل ببيان إلى أي مدى توافق أو لا توافق على كل منها بوضع علامة(√) أمام كل عبارة وتحت الإجابة المناسبة التي تعكس درجة موافقتك.

البيانات	الإجابات				
	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
1.عدم اهتمام المنشأة بمواكبة التطور التكنولوجي الذي يطرأ على الآلات المستخدمة في مجال عمل المنشأة .					
2.العمر الافتراضي المحدد للأصول المنتجة ثابت ولا يتم إعادة تقديره وفقا للتغير في درجة أو أسلوب استخدام الأصل.					
3.حالة الأصول المنتجة جيدة ولا توجد أعطال متكررة خلال فترة زمنية قصيرة.					
4. صعوبة تحديد قيمة سوقية للأصل.					
5. التغيرات في القوانين والتشريعات لا تؤثر على قيمة الأصل في المنشأة .					
6. التوقف عن إنتاج منتج معين كان ينتجه أحد الأصول في المنشأة لا يؤدي إلى توقف استخدام هذا الأصل من قبل المنشأة.					
7. عدم قيام المنشأة بإعداد ميزانيات تقديرية دورية للإيرادات و والمصروفات التشغيلية للفترات المستقبلية.					
8. إفتقار المنشأة للتقارير الداخلية عن الأداء الاقتصادي لها.					
9. الطلب على المنتج في السوق ثابت ولا يتغير من فترة إلى أخرى.					
10. صعوبة بيع الأصول في السوق متى قررت المنشأة ذلك.					

البيـــــــــــــــــــــــــــــانات	الإجـــــــــــــــــــــــــابات				
	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
11. صعوبة الحصول على اتفاقية بيع ملزمة للأصل متفاوض عليها وفقا لآلية السوق.					
12. عدم توفر الخبراء والمثمنين في قطاع الصناعة.					
13. تعتبر قيمة الأصل قيمة نظرية وغير واقعية حتى تتم بالفعل عملية البيع أو الشراء.					
14. المنشأة لا تملك أصول فردية تولد تدفقات نقدية مستقلة للداخل.					
15. توجد صعوبة في تقسيم المنشأة إلى مجموعات صغيرة من الأصول التي يوجد لها سوق نشط لبيع منتجاتها أو أنه يمكن استخدام بعض أو كل إنتاجها داخليا.					
16. توجد صعوبة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة والداخلة من وحدة توليد النقد.					
17. عدم إمكانية المنشأة إجراء التوقعات الخاصة بالتغيرات المحتملة في مبلغ أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية.					
18. صعوبة تقدير العمر الاقتصادي المتبقي للأصل الثابت المستخدم في المنشأة.					
19. عدم توفر معدل عائد مطلوب للأصول المماثلة في السوق لكي تستخدمه المنشأة كمعدل خصم لأصولها.					
20. صعوبة حساب التكلفة المتوسطة المرجحة لرأس مال المنشأة لكي تستخدم في تحديد معدل الخصم.					
21. صعوبة الحصول على معدل الاقتراض المتزايد الخاص بالمنشأة لكي يستخدم في تحديد معدل الخصم.					
22. صعوبة الحصول على معدلات الاقتراض السوقية الأخرى لكي تستخدم في تحديد معدل الخصم.					
23. توجد صعوبة في تقدير المخاطر المتعلقة بالاقتصاد ككل.					

البيـــــــــــــــــــــــــــــــانات	الإجـــــــــــــــــــــــــابات				
	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً
24. توجد صعوبة في تقدير المخاطر المتعلقة بالسعر.					
25. توجد صعوبة في تقدير المخاطر المتعلقة بالتدفق النقدي.					
26. توجد صعوبة في تقدير المخاطر المتعلقة بالعملة.					

- أي ملاحظات ترى أنها تفيد في البحث :

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

"ولكم منا جزيل الشكر على حسن التعاون"

Accountants in Libyan industrial companies unable to select events and indicators which indicate impairment in the value of the fixed assets, also there are no available active markets for fixed assets and unavailable effective financial market in Libyan environment makes the process of measuring the fair value of fixed assets very complicated, and accountants find difficulty to measure amounts and the monetary flow time which going to generate in future.

Abstract

Fixed assets are one of the most important resources to achieve financial returns that depend on them many decisions. The importance of evaluation to the fixed assets had increased because of what happened to the world of financial damaging due to the financial crises. Moreover the studies that related to financial crises showed importance of fair value application in accounting for estimating the real value of assets.

Considering at the reality of professional practice in Libya, we find that companies are still based on the principle of historical cost of measuring its fixed assets. Which makes the financial statements can not show the financial position and results of the company work in a real and expressing way. Hence the importance of applying International Accounting Standard No.(36) to measure the impairment in assets value and derogate from the principle of historical cost, the main objective of the research is to answer the next major question :-

What are the obstacles to application of international accounting standard No (36) on impairment of assets value in Libyan industrial companies?

Which led to the four subsidiary questions and to answer those questions required to do practical study. Adopted the use of a questionnaire consisting of (26) questions concerning the views of the heads of accounts departments in industrial companies about these obstacles, after that using the methods of descriptive statistics to analyze that data of frequency, percentages and mean value, where the researcher has reached a number of results of the research that can be summarized as follows:-

Ministry of Education
University of Benghazi
Benghazi – Libya
Directorate Of Graduate Studies

Faculty of Economics

Department of Accounting

Obstacles to application of IAS 36 on impairment of assets value in Libyan industrial companies

(A field study on industrial companies on the city of Benghazi)

By : Tahani Rafa Al Refadi

Dr. Ibrahim A. Balkir	**Supervisor**	**Sig.** .....
Dr. Idris A. Ishtiwi	**Internal Examiner**	**Sig.** .....
Dr. Akram A. M. Zoubi	**External Examiner**	**Sig.** .....

A dissertation submitted to Faculty of Economics University of Benghazi for partial fulfillment of the requirements for the Master degree in Accounting in 12.10.2015

.....

Director of Graduate Studies
Faculty of Economics

.....

Director of Graduate Studies & Training

Ministry of Education
University of Benghazi
Benghazi – Libya
Directorate Of Graduate Studies

Faculty of Economics

Department of Accounting

Obstacles to application of IAS 36 on impairment of assets value in Libyan industrial companies

(A field study on industrial companies on the city of Benghazi)

By : Tahani Rafa Al Refadi

Bachelor of Accounting
Faculty of Economics
Benghazi University
2004

Supervisor

Dr. Ibrahim A. Balkir

A dissertation submitted to Faculty of Economics University of Benghazi for partial fulfillment of the requirements for the Master degree in Accounting in 12.10.2015